اختبار فساد الاصول طويلة الأجل
دراسة تطبيقية في الشركة العامة للاسمنت الجنوبية

أ.م د.حسين جاسم الفلاح م٠م عقيل حمزة حبيب ألحسناوي

جامعة القادسية/كلية الإدارة والاقتصاد

المقدمة:

تلعب المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية دورا" مهما" في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد الاقتصادية كالاستثمار والائتمان بهدف الاستغلال الامثل لتلك الموارد وتتصف تلك المعلومات بكونها واسعة الاستخدام في مجالات عديدة كالاتفاقيات والعقود ،صياغة البرامج وخطط الحوافز ، ....وتأتي هذه الاهمية نظرا" لان تلك المعلومات تتصف بالموثوقية ويمكن الاعتماد عليها باعتبارها تعبر بصورة اكثر واقعية عن المعاملات والأحداث ؛ مما يستلزم الاستمرار في تحسين عمليات القياس والابلاغ المالي بالشكل الذي يلبي احتياجات متخذي القرارات بهدف السعي المستمر لزيادة منفعة وقيمة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية في ظل التغيرات الاقتصادية والتطور التقني اللذين يتركان اثأراً" مباشرة ومهمة على الاصول الملموسة وغير الملموسة وأصبحت تمثل تحديات لمشاكل القياس والابلاغ بسبب الفجوة التي تحصل بين الاقيام الاقتصادية لتلك الاصول وأقيامها الدفترية.

مما تقدم تبرز أهمية هذا البحث في تقديم وتحليل اسلوب معالجة هذه الفجوات بطريقة محاسبية توفر معلومات ملائمة وتتصف بقدر من الموثوقية من حيث تشـــــــخيص هذه الفجـــــوة التي يطلق عليها" فساد الاصول " assets impairment ؛ وتحديد المتطلبات الاساسية لاختبار هذا الفساد كما يركز البحث على تحليل المعيارين الصادرين عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB المرقمين ١٤١ و ١٤٤ وكذلك المعيارين الصادرين

عن الاتحاد الدولي للمحاسبين المرقمين ٢١ و ٣٦ وامكانية تكييفهما للبيئة العراقية ؛ يتضمن البحث محورين ،

- المحور الأول: يتناول مفهوم اختبار فساد الاصول طويلة الاجل مع استعراض لمتطلبات الاختبار التي تتعرض لهذه الحالة ومشاكل القياس المقترنة بذلك؛
- المحور الثاني: ينصب على دراسة الحالة التطبيقية وأبرز المحددات التي تواجه تطبيقه بشكل عام وفي البيئة العراقية بشكل خاص وينتهي البحث بأهم الاستنتاجات والتوصيات.

مشكلة البحث:

تركز عملية قياس الأصول طويلة الأجل في ظل المحاسبة التقليدية على مبدأ الكلفة التاريخية وافتراض الاستمرارية بصورة مستقلة دون أن يرافقها أسلوب آخر يحد من جوانب القصور فيها من زاوية كونها لا تعكس الاقيام الاقتصادية لتلك الأصول في حالة التغير المتسارع في مستوى التقنية أو لظروف اقتصادية وقانونية لها أثر سلبي على تدفق المنافع المحتملة من تلك الأصول.

وبهدف مواجهة الآثار السلبية على البيانات الخاصة بتلك الأصول وبالتالي على مخرجات ووظائف النظام المحاسبي ؛ تبرز الحاجة الى اعتماد أسلوب معدل للكلفة التاريخية لاستيعاب تلك الآثار وبالتالي تحســـين عملية القياس والابلاغ المالي لفقرة الاصول طويلة الاجل باعتبارها فقرة مهمة في القوائم المالية وتعتبر متغيرا" مهما" في الكثير من الموجهات ونظم التحليل المالي وتقييم الاداء.

هدف البحث:

يهدف البحث الى:

- بيان المتطلبات الاساسية لتطبيق ومعالجة فساد الاصول طويلة الاجل .

- تقديم دليل مرشد لأسلوب تطبيق اختبار فساد الاصول في البيئة العراقية واستيعاب الصعوبات التي تواجه تطبيقه.

فرضية البحث:

إن اعتماد الكلفة التاريخية كاساس لقياس الاصول طويلة الاجل والابلاغ المستمر عن أقيامها يترك اثاراً سلبية على ملائمة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في ظل التغيرات البيئية(التقنية، الاقتصادية والقانونية ،.....) مما يستلزم استيعاب هذه التغيرات عن طريق التحديث المستمر لاساليب القياس والمعالجة .

أولا: اختبار فساد الاصل للاصول طويلة الاجل:

=== ====================

يتناول هذا المحور مفهوم اختبار فساد الاصول طويلة الاجل والمداخل المحاسبية المعتمدة لقياس القيمة الاقتصادية لتلك الاصول و وكذلك يتناول المتطلبات الاساسية لتطبيق هذا المفهوم .

١. مداخل قياس الاصول طويلة الاجل:

في مجال قياس وتحديد الاصول طويلة الاجل يتنافس مدخلان رئيسيان ؛كل مدخل يمثل اتجاه متميز في القياس :

١. مدخل التضحية الاقتصادية: Economic Sacrifice Approach .

يتبنى هذا المدخل مفهوم التضحية الاقتصادية التي يعبر عنها بالتكاليف التاريخية و الجارية أو ما يطلق عليها أسعار المدخلات (أسعار الشراء Input Prices)

٢. مدخل المنفعة المتوقعة: Expected Benefit Approach

يمكن قياس الأصول طويلة الأجل على أساس القيمة المقدرة لها في ســـوق المخرجات (أسعار البيع Exit Prices).

يرى مؤيدو المدخل الاول أن الكلفة (النفقات الضرورية والمعقولة لأقتناء الأصل وتهيئته للأستخدام) هي طريقة القياس المناسبة لاثبات وتقرير أقيام الاصول طويلة الاجل حيث يتم التركيز على المبالغ المصروفة أو

المتوقع انفاقها لحيازة الاصل ، فالكلفة هنا هي كلفة حيازة الاصل . والنموذج الشائع على مدخل التضحية الاقتصادية هو الكلفة التاريخية Historical Cost (وهي الطريقة المعتمدة ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما GAAP) ، أي الكلفة الفعلية التي يتم انفاقها لشراء الاصل وتهيئته للاستخدام والتالي يتحدد مقدار التضحية المتحققة للحصول على الاصل ؛ والنموذج الثاني على مدخل التضحية الاقتصادية هي الكلفة الجارية كمقياس لقيمة الاصول طويلة الاجل ، وفي ظل هذه الطريقة يتم قياس الاصول بكلفة شرائها الجارية ، اي بالتضحية الاقتصادية الضرورية للحصول على أصل مماثل في الوقت الحاضر.

يرى مؤيدو المدخل الثاني أن الأصول ذات قيمة تتجسد في توليدها تدفقات نقدية مستقبلية نتيجة استخدامها في نشاط المنشأة ، ويحاول هذا المدخل تقديم مقاييس ملائمة للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الاصول وتفادي مظاهر النقص في تطبيق المدخل الاول.

وقد ركزت العديد من الدراسات على تحديد وتطوير نماذج لقياس التدفقات النقدية المستقبلية للأصول :(

Thomas:١٩٦٤,Chambers:١٩٦٦,Bromwich:١٩٧٧,Mattessih:١٩٧٠

).ومن هذه النماذج:

-القيمة الحالية المخصومة Discounted Present Value

- صافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value

في ظل نموذج القيمة الحالية المخصومة فان قيمة أي اصل أو مجموعة من الاصول يتم قياسها من خلال تقدير القيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع ان يولدها الاصل او مجموعة الاصول ؛أما النموذج الثاني فانه يعتمد لاغراض القياس على مبلغ التدفقات النقدية الناتج عن بيع الاصل بدلاً من استخدامه في العمليات التشغيلية ، وهو المبلغ المستلم من بيع

الاصول في سوق الاصول المستخدمة من خلال طرح المصاريف المرتبطة ببيعها.

وقد تعرض كلا المدخلين الى العديد من الانتقادات ، فنماذج المنفعة المتوقعة تفتقر الى الموثوقية ، حيث تتطلب عملية احتساب القيمة الحالية المخصومة اجراء تقديرات تستند في جزء كبير منها الى الاحكام الاجتهادية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية وتتطلب تحديد معدل خصم معين يعتمد الى حد كبير ايضاً على الاحكام نفسها . وكذلك الحال بالنسبة لصافي القيمة القابلة للتحقق التي تفتقرالى الموضوعية في القياس .

اما بالنسبة لمدخل التضحية الاقتصادية الذي يعتمد الكلفة الجارية (او ما يسمى بالكلفة الاستبدالية للاصل) لقياس الاصول طويلة الاجل فتعتبر ايضاً اقل موضوعية مقارنة بالكلفة التاريخية ، لذا تعتمد المبادئ المحاسبية المقبول قبولاً عاماً الكلفة التاريخية مدخلاً اقتصادياً لقياس الاصول طويلة الاجل في معظم الحالات ، واختيار الكلفة التاريخية لم يأت اعتباطاً وإنما هو نتيجة منطقية لعملية تقييم شاملة لمختلف الاتجاهات والمداخل الواردة سواء في الادبيات المحاسبية ام على مستوى التطبيق العملي في ظروف اقتصاديات مستقرة.

وعلى الرغم من أن الكلفة التاريخية تتمتع بقدر اكبر من القبول مقارنة بطرق القياس الاخرى في كونها تنتج معلومات قابلة للتحقق وقابلة للتوثيق أكثر من كونها معتقدات أو أراء ذاتية الا انه في حالات عديدة تتعرض الاصول الى التقادم او الفساد وبالتالي تصبح قيمتها الدفترية لا تعبر عن قيمتها الاقتصادية ؛ومن الأسانيد الهامة التي يحتج بها مؤيدو الكلفة التاريخية أن تلك الأصول تقتنى لغرض استخدامها في تنفيذ برامج وأهداف الوحدة الاقتصادية وبالتالي أن مستخدمي المعلومات المحاسبية لا يهمهم بالدرجة الأساس التغيرات التي تطرأ على أقيام هذه الأصول ؛ وتتعرض هذه الحجج لانتقادات حادة . في بيئة ديناميكية تتصف بالتعقيد والتطور التقني المتسارع الذي يترك أثارا"واضحة لهذه

الفئة من الأصول نتيجة لذلك الزم مجلس المعايير المحاسبية FASB في المعيار FAS No.١٤٤ بتخفيض قيمة الأصول التي تتعرض للفساد للوصول الى القيمة العادلة لهذه الاصول ، لذا فان معالجة فساد الأصل يشكل معالجة لأحد نقاط القصور الرئيسية في محاسبة الكلفة التاريخية .

٢. مفهوم فساد الاصل واختباره:

لمفهوم فساد الاصل جذوره في الفكر المحاسبي وعلى مستوى التطبيقات ايضا" ، حيث يتم محاسبياً الاعتراف بالخسائر الناتجة عن التخلص من الاصول الملموسة طويلة الاجل عند البيع او الاستبدال فقط ولا تشمل المعالجة الاصول المستخدمة او الاصول تحت الحيازة ويرتبط هذا المفهوم بمفهومين آخرين هما: الاصل والقيمة ، فالاصول هي منافع اقتصادية من المتوقع الحصول عليها مستقبلاً نتيجة لاحداث ماضية (Belkaoui::٢٠٠٠:١٨٥) . وان الشركة تقتني الاصول لان القيمة المستقبلية للمنافع المتوقع توليدها تفوق أو تساوي تكاليفها ، بكلمات اخرى ان استخدام الاصل يساهم في توليد منافع مستقبلية للوحدة الاقتصادية ،ففي أية نقطة زمنية من عمر الأصل اذا ظهر أن:

القيمة المستقبلية للمنافع المتوقعة المتبقية للاصل (المتمثلة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية للاصل) تقل بدرجة هامة نسبيا"عن قيمته الدفترية فان الاصل او مجموعة الاصول يعد فاسداً او تالفاً ؛بهذا المعنى فان فساد الاصل هو "انخفاض القيمة المستقبلية المتوقعة للاصل عن قيمته الدفترية نتيجه للتغير في الاحداث والظروف المحيطة بالمنشاة كالظروف الاقتصادية والقانونية والتقنية أو لظروف داخلية ترتبط بالاستخدام غير الكفوء ينجم عنه انخفاض القيمة السوقية لهذه الاصول وانخفاض فرص استرداد قيمتها الدفترية"، لذلك حدد مجلس معايير المحاسبة المالية في المعيار FAS No.١٤٤ بعض الامثلة للاحداث والظروف التي تؤدي الى فساد الاصل والتي يمكن اعتبارها بمثابة مؤشرات لفساد الأصـــــل أو مجموعة الاصول وهي:

- الانخفاض الملموس في القيمة السوقية .
- حدوث تغير جوهـــــري في الطريقة التي يستخدم بها الاصـــــــــل أو في حالته المادية يؤدي الى الانخفاض في قيمته السوقية (تقادم) .
- حدوث تغير في الظروف القانونية ومناخ العمل يؤثر على قيمة الاصل أو مجموعة الاصول .

- تراكم كلف الاصل بشكل كبير وتجاوزها المبلغ المتوقع اصلاً للحيازة او الانشاء.
- توقع استمرار الخسائر الناتجة عن استخدام الاصل أو مجموعة الاصول ، اي وجود اتساق في الخسائر التشغيلية الناتجة عن استخدام الاصل .
- توقع ان الاصل او مجموعة الاصول لن تباع في نهاية العمر الانتاجي المتوقع لها سابقاً .

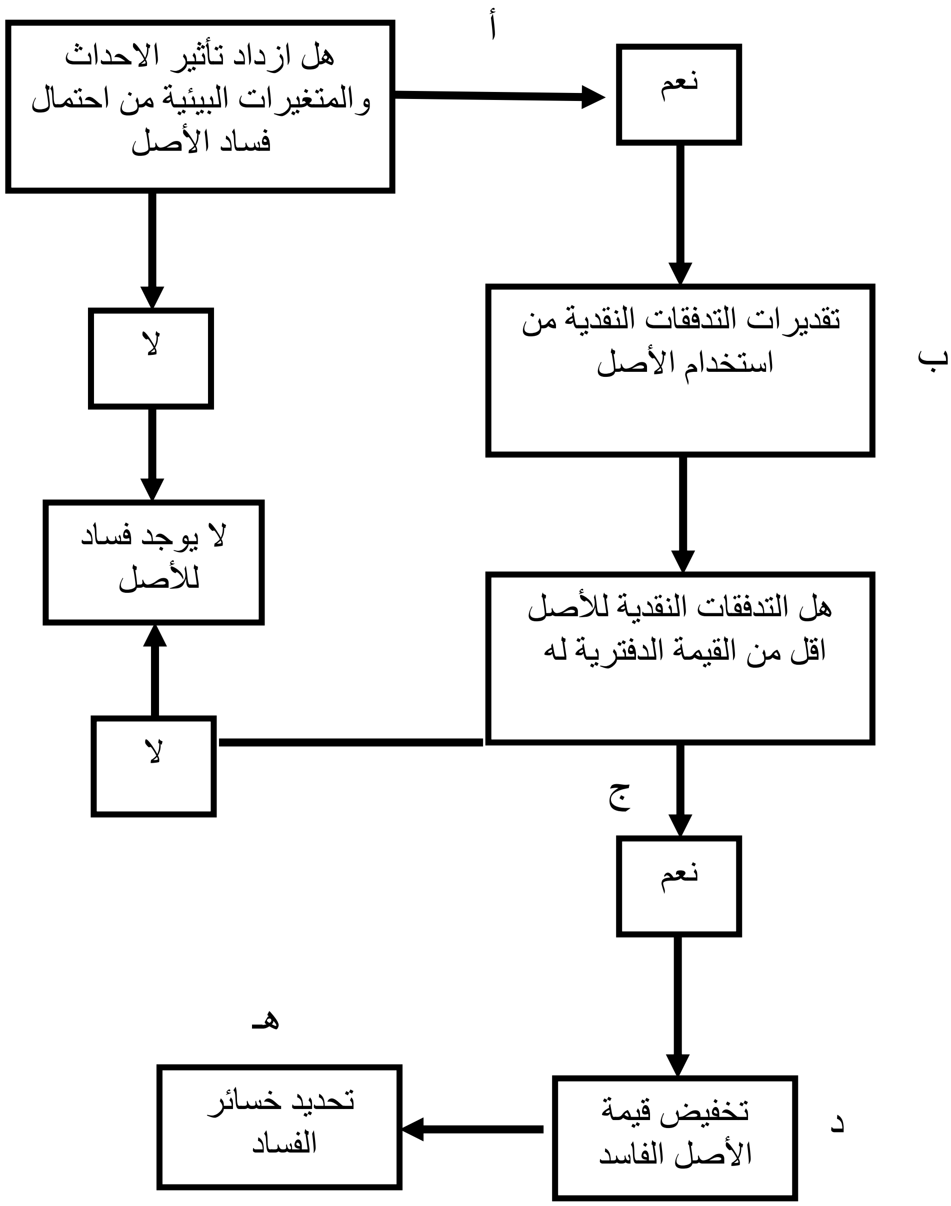
إن قيـــــــاس فســــــاد الاصل يتم من خلال اعتـــــماد اســــلوب اختبــار فساد الاصل Asset Impairment Test الذي يحدد مقدار خسائر الفساد بالفرق بين القيمة العادلة للاصل او مجموعة الاصول وقيمتها الدفترية ؛ وتقع على الادارة مسؤولية تقييم وتحديد احتمال حدوث فساد الاصل ، لذلك فان مؤشرات الفساد المذكورة آنفاً تعد أمثلة مفيدة للأحداث والظروف التي تحدد امكانية اعادة تقييم الاصول واخضاعها الى اختبار فساد الاصل .

وتمر عملية قياس خسائر الفساد بمرحلتين:

الأولى : التحديد الاولي لمستوى الخسارة لتحديد توقيت اختبار فساد الاصل .
الثانية : تسجيل مقدار التخفيض المطلوب من القيمة الدفترية للأصل الفاسد .

وقد حدد المعيار FAS No.١٢١ خطوات تحديد فساد الاصل والافصاح عن الخسائر الناجمـــــــة عنه بجملة من الاجراءات يمكن توضيحها بالشكل الأتي:(Revsine et al :١٩٩٩:٤٦٢):

الشكل رقم (١)
خطوات الإفصاح عن فساد الاصل



ويرى الباحثان الاخذ بعين الاعتبار قيد المادية والخطـط المـستقبلية للمنشأة عند تقييم حالة الفساد وعند تحديد الانخفاض في قيمة الأصـــــل.

وفي أدناه إيضاح لمراحل تطبيق قيـاس فـساد الأصـل وفـق المخطط السابق:

المرحلة أ : يتم إجراء تقييم للأحداث والظروف الخارجية ومدى مساهمتها في زيادة احتمال فساد الأصـل والتركيز على الانخفاض المهم في القيمـة السوقية للأصل.

المرحلة ب : تحديد المستوى الأولي للخسارة الذي ينجم عن تخفيض قيمـة الأصل أو مجموعة الأصول.

المرحلة جـ : يتم تحديد وجود خسارة أولية متى ما كان صافي التـدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة عن استخدام الأصل تقل عن قيمته الدفترية.

المرحلة د : عند الاعتراف بفساد الأصل(الخطوة جـ) ينبغي تخفـيض قيمة الاصل .

المرحلة هـ : يتم في هذه المرحلة تحديد مبلغ التخفيض المطلوب الذي يجب الاعتراف به ، حيث تقاس خسائر الفساد بالفرق بين القيمة العادلة للاصل وقيمته الدفترية .

ثانيا": متطلبات اختبار فساد الأصول:

تتلخص متطلبات القياس والأفصاح الأساسية لحالات الفساد للأصول الملموسة طويلة الاجل وفقاً للمعيار FAS No.١٤٤ على الوجه الاتي:

١. تصنيف الأصـــول
٢ . تجميع الأصول
٣- تحديد القيمة العادلة للأصل أو مجموعة الأصول
٤- القياس والإفصاح

١- تصنيـف الأصول طويـلة الأجل:

يتم تصنيف الاصول طويلة الأجل إلى:

* أصول مستخدمة
* تحت الحيــــازة
* أصول لغرض البيع .

يقضي المعيار FAS No.١٢١ بخضوع الاصول المستخدمة فقط للاختبار مع استمرار احتساب الاندثار عليها بعد أجراء الاختبار وقياس خسائر الفساد إن وجدت ، في حين لا تخضع الاصول لغرض البيع لاختبار فساد الأصل حتى وان ثبت فسادها كما يتوقف احتساب

الاندثار عليها من تاريخ تصنيفها كأصول لغرض البيع لحين التخلص منها بالبيع أو الاستبدال بأصول مماثلة .

وتتطلب الإجراءات المحاسبية المتعلقة باختبار فساد الأصل أجراء التعديلات التالية:

- إعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل وفقاً Opinion No.٢٠لمجلس المبادئ المحاسبية APP الخاص بـ ـ" التغيرات المحاسبية " APP Opinion for Accounting Changes

- تعديل الرأي Opinion No.٢٩ المتعلق بـ" المحاسبة عن المعاملات غير النقدية " ، الذي يسمح بالاعتراف بخسائر فساد الأصل للأصول لغرض البيع في تاريخ بيعها أو استبدالها أو توزيعها على المالكين عندما تتجاوز قيمتها الدفترية قيمتها العادلة .

ويرى الباحثان أن تصنيف الاصول طويلة الأجل إلى أصول مستخدمة وأصول لغرض البيع يتطلب وضع آلية mechanism محددة،وفي هذا السياق يمكن اعتبار الأصل بأنه مصنف لغرض البيع متى ما كانت هناك خطة جادة لدى الإدارة لبيع الأصل أو مجموعة الاصول ,إن الأسعار المحددة المتوقعة للبيع التي تتضمنها الخطة مقاربة بدرجة معقولة لأسعار السوق خاصة وان احتساب الاندثار لهذه الاصول سيتوقف عندما تصنف كأصول لغرض البيع مما يثير مخاوف مستخدمي المعلومات من إن المنشأة قد تستثمر هذا التصنيف لتحسين مستوى أدائها التشغيلي من خلال تأكيد التزامها بخطة لبيع أصول ليس في النية بيعها في المستقبل.

و هناك العديد من الدراسات المتعلقة بتوقيت شطب الاصول التي سبقت تطبيق المعيار FAS No.١٢١ أثبتت استغلال الإدارة غياب الدليل الواضح حول توقيت الاعتراف بفساد الأصل للتأثير على أراء مستخدمي المعلومات بأداء المنشاة ، ومن هذه الدراسات دراسة (Elliot & Shaw :١٩٨٨) التي أكدت إن هناك عمليات شطب موسعة للأصول تحدث في الغالب في الفترات التي تمر المنشاة فيها بمصاعب اقتصادية ، نتيجة لذلك حدد مجلس معايير المحاســـــبة المالية (المعيار FAS No.١٤٤) جملة من العوامل والشروط الواجب توفرها في الأصل ومجموعة الاصول لتصنيفها كأصول لغرض البيع وهي :

- توافر الصلاحية اللازمة للعمل أو الالتزام بوضع خطة لبيع الاصول طويلة الأجل

ـ إن تتوفر للأصل أو مجموعة الاصول سوق جاهز للبيع في ظل شروط عادية .

- وجود برنامج فاعل لتحديد المشتري والأنشطة الأخرى المطلوبة لإتمام خطة البيع المقرة رسميا".

- إن البيع محتمل الوقوع وانتقال الأصل إلى المشتري من المتوقع إن يتم بالكامل خلال سنة من تاريخ التصنيف.
- إمكانية بيع الأصل بسرعة وفاعلية وبالسعر المعقول مقارنة بقيمته العادلة.
- من غير المحتمل حدوث تغيير أو إلغاء لخطة بيع الأصل بعد إقرارها والالتزام بها.
٢

٣ـ تحديد القيمة العادلة:

تستخدم القيمة العادلة كنموذج للقياس لأغراض تطبيق مفهوم فساد الأصـــــــل ويمكن تعريف القيمة العادلة للأصل " هي المبلغ الذي يمكنأ إن يباع أو يشترى به الأصل في صفقة حاضرة بين أطراف راغبة ومحترفة وليس في عملية بيع اضطرارية أو بيــع لتوفــير السيـولة . (keiso: ١٩٩٨:٢٥٨)

وتعد الاسعار السوقية التي تحددها الاسواق التنافسية المتغير المهم والدليل الافضل للقيمة العادلة ، ومن ثم من الممكن استخدامها للقياس اذا امكن الحصول على مثل هذه الاسعار بدقة ؛ ولكن في حالات عديدة قد تكون الاسعار السوقية غير متاحة للانواع المستخدمة من الاصول طويلة الاجل مما يتطلب اللجوء الى اسس بديلة لتقدير القيمة العادلة أما على أساس أسعار الاصول المشابهة أو باستخدام طرق واجراءات التقييم الاخرى .

كما تعد طريقة القيمة الحالية من الطرق المفضلة المتاحة لتقدير القيمة العادلة في حالة تعذر الحصول على الاسعار السوقية للاصول طويلة الاجل . وقد ناقش مجلس المعايير المحاسبية في المعيار FAS No.١٢١ " استخدام بيانات التدفقات النقدية والقيمة الحالية في القياس المحاسبي " وقدم اسلوبين للتعبير عن القيمة الحالية في قياس القيمة العادلة للاصل :

ـ ـ ـ القيمة الحالية المتوقعة ... والتي يتم الحصول عليها من خلال ضـــــــرب التدفقات النقـــــــــــــدية تعكس النتائج المتوقعة للأصل في معدل الخصم المعدل بالمخاطرة.

ـ ـ ـ القيمة الحالية التقليدية ... والتي يتم الحصول عليها من خلال تحـــــديد سلسلة من التدفقـــــــــات النقدية المتوقعة مع معدل خصم معين لتقدير القيمة العادلة.

ويسمح المعيار FAS No.١٤٤ استخدام كلا الاسلوبين في تقدير القيمة العادلة للاصـــــل ، الا انه في حالة الاصول طويلة الاجل التي تتسم تدفقاتها النقدية بدرجة عالية من عدم التاكد سواء من حيث التوقيت اوحجم المبالغ فاستخدام اسلوب القيمة الحالية المتوقعة يعد الاسلوب الافضل ، كما ينبغي ان تتسم الطريقة او الاسلوب المستخدم بالاتساق في إطار القياس والإفصاح.

يقضي المعيار FAS No.١٤٤ للاعتراف بخسائر الفساد ان تتجاوز القيمة الدفترية للاصل او مجموعة الاصول قيمتها العادلة ، اي ان التدفقات النقدية المستقبلية للاصل لا تكفي لاسترداد قيمتها الدفترية . ويعتمد مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) ثلاثة اسس رئيسية للاعتراف بخسائر الفساد وهي:

- المعيار الاقتصادي Economic Criterion
- معيار الاداء Performance Criterion
- معيار الاحتمال Probability Criterion

يقضي المعيار الاقتصادي للاعتراف بخسائر الفساد الاعتراف بالخسارة فقط عندما تتجاوز القيمة الدفترية للاصل قيمته العادلة ، بمعنى ان المعيار الاقتصادي يركز على القيمة السوقية للاصول طويلة الاجل ، حيث يفترض ان القيمة العادلة للاصول متاحة في الاسواق . كما يتطلب الاعتراف ايضاً تحقق مؤشرات الفساد المذكورة سابقاً لتحديد اي الاصول يجب ان تخضع للقياس . ويرى بعض الباحثين ان نتائج القياس لا يمكن ان تكون سبباً كافياً لتحديد الاعتراف بخسائر الفساد فهم يميلون الى الى استخدام معيار الاداء اومعيار الاحتمال لتجنب الاعتراف بانخفاض قيمة الاصل الذي قد ينتج عن مقاييس تعكس تقلبات سوقية مؤقتة .

اما معيار الاداء فيقضي للاعتراف بخسائر الفساد ان تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته العادلة ، كما يشترط ان تكون هذه الخسارة متسقه ، اذ يجب ان تكون الخسارة متسقة اكثر من كونها خساره مؤقته حتى يمكن وضع عقبه او حاجز امام الاعتراف بخسائر الفساد وذلك لمنع الشطب المبكر للاصول المنتجه . الا ان الحاجة الى الاتساق في خسائر الفساد قد تجعله معياراً مقيداً ويزيد من صعوبة التطبيق من الناحية العملية .

. اما معيار الاحتمال فيعترف بخسائر الفساد عندما لا يحتمل استرداد القيمة الدفترية للاصل بالكامل من خلال التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع ان يولدها الاصل . ويرى بعض الباحثين ان تقييم معيار الاحتمال هو الافضل مقارنة بمعايير الاعتراف البديلة ؛ وعندما يتم الاعتراف بخسائر الفساد فان القيمة الدفترية المعدلة للاصل طويل الاجل ينبغي ان تعتبر اساساً جديداً للكلفة ، بمعنى ان عملية استنفاد الاصل من خلال الاندثار تجري من خلال توزيع القيمة الدفترية الجديدة على العمر الانتاجي المتبقي للاصل . وعلى هذا الاساس فان اي تعديل على العمر الانتاجي للاصل نتيجة اعادة التقييم ينبغي ان يُؤخذ بالحسبان عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للاصل .

اما بالنسبة للافصاح عن خسائر الفساد في القوائم المالية ، فيقضي المعيار FAS No.١٤٤ بالافصاح عن خسائر الفساد ضمن دخل العمليات المستمرة في كشف الدخل للمنشات الهادفة للربح وضمن دخل العمليات المستمرة في كشف الانشطة للمنشات غير الهادفة للربح ، كما ينبغي الافصاح عن المعلومات الاتية في ملاحظات القوائم المالية في الفترات التي يتم الاعتراف بوجود خسائر الفساد خلالها :

- وصف الاصل او مجموعة الاصول الفاسدة والحقائق والظروف التي ادت الى فسادها .
- اذا لم يتم الافصاح عن خسائر الفساد بشكل منفصل في كشف الدخل ، ينبغي ان يتم الاشارة ضمن الملاحظات الى مبلغ هذه الخسارة في كشف الدخل.

- طريقة احتساب القيمة العادلة سواء اعتمدت على سعر السوق او اسعار الاصول المشابهة او اية طريقة تقييم اخرى .
- الاقسام التي تعرضت اصولها للفساد اذ امكن ذلك من الناحية التطبيقية طبقاً للمعيار FAS No.١٣١ " الافصاح عن اقسام المشاريع والمعلومات المتعلقة بها "٠

من خلال ما تقدم يمكن القول ان الافصاح عن المعلومات المتعلقة بفساد الاصول طويلة الاجل يقدم معلومات اكثر فائدة للمستخدمين تساعدهم في تقييم اداء المنشات ، وبالتالي تسهيل عملية اتخاذ القرار بالنسبة للكثير من مستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تقع على الادارة مسؤولية الافصاح عن المعلومات الضرورية المتعلقة بفساد الاصول ، الاصول التي تعرضت للفساد ،الظروف التي ادت الى فسادها ، تفصح عن مبلغ الخسارة وكيفية احتساب القيمة العادلة الضرورية لقياس خسائر الفساد . الا ان ما يلاحظ ان متطلبات الافصاح لم تشمل الافصاح عن معدل الخصم الستخدم لتحديد القيمة العادلة واسباب اختياره ، اذ يرى الـ FASB عدم وجود حاجة للافصاح عن معدل الخصم المستخدم لتحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية وذلك لان الافصاح عن معدل الخصم بدون الافصاح عن الاجراءات الاخرى المستخدمة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لن يكون ذا فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية .

ثالثا": الحـــالــــــة التطبيقية:

١. نبذة مختصرة عن الشركة محل التطبيق:

يتطلب تطبيق اختبار فساد الاصل تحقيق المتطلبات الاساسيه للاختبار ولكي يتم الاختبار يجب أن تحقق احدى مؤشرات الفساد الواردة في هذا البحث، استناداً الى ذلك قام الباحثان باجراء مسحاً لعدد من الشركات الصناعية .وقد وقع الاختيار على الشركة العامة للاسمنت الجنوبية لذا فان هذا الجزء سوف يتناول دراسة حالة تطبيقية لاختبار فساد الاصل كما يتضمن ابرز المحددات التي يواجهها التطبيق العملي للاختبار .

إن الشركة ألعامة للاسمنت الجنوبية هي أحدى الشركات ألتابعه لوزارة ألصناعه العراقية؛ فيما يأتي بيانات تتعلق بالمؤشرات المالية والإنتاجية للشركة بالاعتماد على سجلاتها للأعوام ١٩٩٩ ولغاية ٢٠٠٢ :

- مجموعة الأصول طويلة الأجل المستخدمة في العملية الإنتاجية : ١٢ مليارا"
- الطاقة الإنتاجية السنوية (المتحققة) ٣٠٠٠٠٠طن/اسمنت
- الرقعة السوقية للشركة المنطقة الوسطى والجنوبية
- المبيعات السنوية بالدينار ٢٠٠ مليارا

٢.خطوات تطبيق اختبار فساد الاصل:

أ. تحديد الاصل او مجموعة الاصول الخاضعة للاختبار"منظومة المرسبات"

قام الباحثان باجراء مقابلات مع بعض موظفي الدائرة المالية لبيان حالة فساد الاصل باعتبارها حالة ليس لها تطبيقات سابقة في البيئة العراقية وكذلك لاجل بيان تأثير عدم معالجتها على مخرجات النظام المحاسبي ، ومن خلال ذلك اتضح وجود منظومة المرسبات التي تعد ملحقاً لخطي الانتاج الاول والثاني والتي تم نصبها لغرض امتصاص الغبار المتطاير من عملية تصنيع الاسمنت بهدف تقليل الاثار البيئية للعملية الانتاجية . وقد اظهر الواقع الميداني الحقائق الاتية:

- تلكؤ المنظومة في اداء وظيفتها بشكل صحيح .
- الانفاق المتتالي دون وجود مؤشرات لاستمرارها في تأدية وظيفتها مما ادى الى تراكم الكلف الخاصة بالخطين الانتاجيين .
- عدم وجود خطة مقررة لتأمين التشغيل الكفوء للمنظومة

على اساس ما تقدم تم اختيار منظومة المرسبات كحالة تطبيقية لاختبار فساد الاصول طويلة الاجل . وذلك لتوافر الظروف المنطقية للاختبار ، حيث تمثل الحقائق السابقة ارضية مناسبة تعكس توافر المتطلبات اللازمة لتطبيق اختبار فساد الاصل.

ب. تحديد القيمة الدفترية للمنظومة:

تمثل القيمة الدفترية للاصل بكلفة الانشاء مضافاً اليها اية نفقات راسمالية تلي فترة الانشاء ناقصاً الاندثار المتراكم للاصل. ويظهر الجدول رقم (١) اسلوب احتساب القيمة الدفترية للممنظومة محل التطبيق.

جدول رقم (١)القيمة الدفترية لمنظومة المرسبات (المبالغ بالالاف)

التفاصيل	المبلغ (مقرب لاقرب دينار)
الكلفة الاصلية للمنظومة	٥٤٦,٠٠٠
الانفاق الراسمالي لغاية ٢٠٠٢	٤٥٨,٠٠٠
الاندثار المتراكم	(٤٦,٠٠٠)
القيمة الدفترية	٩٥٨,٠٠٠

جـ. تقدير التدفقات النقدية للمنظومة:

يتطلب تحديد القيمة العادلة للاصل توافر سوق جاهزة لبيعه ، حيث تعد الاسعار السوقية التي تحددها السوق التنافسية الاساس الافضل لاحتساب القيمة العادلة للاصل؛ولعدم وجود سوق جاهزة لبيع منظومة المرسبات يمكن من خلالها تحديد سعرها بدرجة من الدقة تم اعتماد اسلوب القيمة الحالية المتوقعة لتحديد قيمتها العادلة ،ويتطلب هذا الاسلوب تحديد مقدار التدفقات النقدية التي من

المتوقع ان تولدها المنظومة خلال العمر المتبقي لها وكذلك تحديد معدل الخصم الملائم .

وتمثل منظومة المرسبات ملحقاً لخطي الانتاج باعتبارها مانعاً من تطاير الغبار الناتج العملية الانتاجية ولا تمثل مرحلة انتاجية مستقلة ، لذا فليس للمنظومة تأثير مباشر على التدفقات النقدية الداخلة الى خطي الانتاج ، بعبارة اخرى فان المنظومة لا تمتلك تدفقات نقدية مستقلة عن الاصول الاخرى للشركة؛وينحصر تأثيرها بامكانية تقليل التدفقات النقدية الخارجةعلى مستوى الشركة والمتمثلة بتخفيض مساهمة الشركة في تمويل الانشطة العامة كبناء مدارس اوصيانة طرق او اشارات مرورية لمواجهة الانتقادات للأثار البيئية لعملية التصنيع وكذلك تخفيض مصاريف الصيانة المرتبطة بتلكؤ المنظومة عن اداء وظيفتها بشكل كفوء ؛ يظهر الجدول رقم (٢) ارصدة حسابات تبرعات للغير واعانات وكذلك مصاريف الصيانة المتعلقة بالمنظومة والتي تمثل مساهمة الشركة في تمويل الانشطة العامة ومصاريف الصيانة وعليه يمكن تحليل التدفقات النقدية المترتبة على عدم تشغيل المنظومة واستمرارها خاصة بعد تزايد دور الجهات المهتمة بالبيئة.

جدول رقم(٢) مساهمة الشركة في تمويل الانشطة العامة (المبالغ بالالاف)

السنة	التبرعات للغير	الاعانات	مصاريف الصيانة	المجموع
١٩٩٩	٩٢٠	١٠٠	٢١٢٣	٣١٤١
٢٠٠٠	٨١٠	١٢٣	٢٩٨٥	٣٩١٨
٢٠٠١	٤١٣	٣٣٤	٢٥٠٣	٣٢٥٠
٢٠٠٢	٧٤١	٤٨٤	٣٨٧٥	٤٩٠٠

يبين الجدول في اعلاه ارصدة حسابات تبرعات للغير والاعانات وكذلك مصاريف الصيانة التي يمكن اعتبارها بمثابة مؤشرات لمقدار التخفيض الذي يحدثه تشغيل منظومة المرسبات بشكل كفوء في هذه الانواع من التكاليف؛ كما ان تشغيل منظومة المرسبات يعمل بلا شك عل تخفيض الضغوطات على ادارة الشركة في مجال المساهمة في تمويل الانشطة العامة ومن ثم يمكن اعتبارها مؤشرات لحجم التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للمنظومة خلال العمر المتبقي لها والذي تم تحديده وفقاً لتقديرات الفنيين في الشركة بـ ٨ سنوات .

وفي ضوء الارقام في الجدول السابق مع الاخذ بالحسبان توقعات الدائرة المالية في الشركة لمقدار التخفيض المحتمل في التكاليف سواء فيما يتعلق بمصاريف الصيانة او مصاريف التبرعات والاعانات وكذلك تزايد دور البيئة كمتغيرمهم فقد تم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنظومة مع الاخذ بالاعتبار المخاطرة المرتبطة بهذه التقديرات. حيث يبين الجـــدول رقـــــم (٣)

اسلوب تحديد التدفقات النقدية المستقبلية للمنظومة والمتوقع الحصول عليها نتيجة لعملها خلال العمر المتبقي لها والاحتمالات المتوقعة لهذه النتائج.

جدول رقم (٣) النفقات النقدية المستقبلية للمنظومة (المبالغ بالالاف)

السنة	التدفقات النقدية المقدرة	الاحتمال	التدفقات النقدية المتوقعة	المجموع
١	٤٩٠٠	%٦٠	٢٩٤٠	٤٢٤٠
	٣٢٥٠	%٤٠	١٣٠٠	
٢	٤٩٠٠	%٦٠	٢٩٤٠	٤٢٤٠
	٣٢٥٠	%٤٠	١٣٠٠	
٣	٤٩٠٠	%٦٠	٢٩٤٠	٤٢٤٠
	٣٢٥٠	%٤٠	١٣٠٠	
٤	٤٩٠٠	%٦٠	٢٩٤٠	٤٢٤٠
	٣٢٥٠	%٤٠	١٣٠٠	
٥	٤٩٠٠	%٨٠	٣٩٢٠	٤٥٧٠
	٣٢٥٠	%٢٠	٦٥٠	
٦	٤٩٠٠	%٨٠	٣٩٢٠	٤٥٧٠
	٣٢٥٠	%٢٠	٦٥٠	
٧	٤٩٠٠	%٨٠	٣٩٢٠	٤٥٧٠
	٣٢٥٠	%٢٠	٦٥٠	
٨	٤٩٠٠	%٨٠	٣٩٢٠	٤٥٧٠
	٣٢٥٠	%٢٠	٦٥٠	
			القيمة الحالية	٣٥٢٤٠

يوضح الجدول رقم (٤) كيفية احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية (المحتسبة في الجدول رقم ٣) المتوقعة في ظل معدل الخصم المعتمد في المصارف المحلية وهو ٨% ، اي مجموع القيم الحالية المتوقعة للمنظومة ، حيث يبين الجدول ان القيمة الحالية المتوقعة للمنظومة ٢٥١٦٦ مليون مما يعني ان خسائر الفساد قد بلغت ٩٣٢٨٣٤ دينارا" (القيمة الدفترية- القيمة العادلة) .

الجدول رقم (٤) القيمة الحالية المتوقعة للمنظومة (المبالغ بالآلاف)

السنة	التدفقات النقدية المتوقعة	معامل الخصم	القيمة الحالية
١	٤٢٤٠	٠,٩٢٦	3,926
٢	٤٢٤٠	٠,٨٥٧	3,634
٣	٤٢٤٠	٠,٧٩٤	3,367
٤	٤٢٤٠	٠,٧٣٥	3,116

٥	٤٥٧٠	٠,٦٨١	3,112
٦	٤٥٧٠	٠,٦٣٠	2,879
٧	٤٥٧٠	٠,٥٨٣	2,664
٨	٤٥٧٠	٠,٥٤٠	2,468
المجموع	٣٥٢٤٠		25,166

بعد تحديد قيمة خسائر الفساد للمنظومة والبالغة (٩٣٢٨٣٤٠٠٠) دينار" باعتبارها الفرق بين القيمة العادلة للاصول و القيمة الدفترية لها ويجري توزيع هذا المبلغ على اصول خطي الانتاج ويمكن اجراء التخفيض المباشر على الاصول نفسها ويجرى القيد الآتي:

٩٣٢٨٣٤٠٠٠ حـ/ خسائر فساد منظومة المرسبات

٩٣٢٨٣٤٠٠٠ حـ/ مقابل خسائر فساد منظومة المرسبات

تحليل وتفسير النتائج:

تهدف دراسة الحالة التطبيقية الى بيان امكانية تطبيق اختبار فساد الاصل للاصول طويلة الاجل في البيئة العراقية وتحديد المتطلبات الاساسية للتطبيق للوصول الى فهم افضل لهذا الاسلوب والوقوف على اهم الصعوبات او العقبات التي ترافق تطبيقه.

ولتحقيق ذلك تم اجراء تحليل شامل للبيانات الخاصة بالشركة بالاعتماد على سجلات الشركة وبالتعاون مع عدد من الخبراء والفنيين المختصين في الشركة. ولتطبيق هذا الاختبار اهتم الباحثان بالجوانب الاتية:

اولاً: تحديد الاصول المستخدمة في الانتاج وتجميعها على اساس قدرتها على توليد تدفقات نقدية يمكن ملاحظتها وتمييزها بدرجه من التأكد ، حيث تم تجميع الاصول على اساس الخطوط الانتاجية كوحدات لتوليد النقد . وقد تم تطبيق الاختبار على خطين انتاجيين هما (الخط الانتاجي ١ والخط الانتاجي ٢)بناء على تحقق بعض مؤشرات الفساد في هذين الخطين.

ثانياً: تقدير القيمة العادلة لمجاميع الاصول محل الاختباروالضرورية لاجراء الاختبار؛ ولعدم توافرالقيمة السوقية لهذه الاصـــــــول اعتمد الباحث اسلوب القيمة الحالية المخصومة لتحديد القيمة العادلة لمجموعتي الاصول .

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات :

١. ان اسلوب قياس الاصول طويلة الاجل في ظل المحاسبة التقليدية يركز على المبالغ المصروفة فعلاً لحيازة الاصل(الكلفة التاريخية) يؤدي الى

عدم التعرف على التغير في القيمة الاقتصادية للاصول الناتج عن التغير في الظروف الخارجية المحيطة بالمنشأة كالظروف الاقتصادية والقانونية والذي ينعكس في انخفاض القيمة السوقية لهذه الاصول مقارنة بقيمتها الدفترية؛ مما يستلزم الاختبار الدوري لحالات فساد الأصول طويلة الاجل التي تتعرض لحالات الفساد وفقاً لشروط ومؤشرات تحدد مسبقاً وان يصار الى اصدار معيار محاسبي ينظم ذلك وبما يتلاءم ومتطلبات البيئة العراقية.

٢. يعد اسلوب اختبار فساد الاصل اداة لتحسين عملية القياس والابلاغ المالي من خلال تقليل الاثار السلبية للتغير في الظروف الاقتصادية والقانونيةعلى القيمة الاقتصادية للاصول طويلة الاجل مما يؤدي الى تحسين قيمة المعلومات التي تقدمها الكشوفات المالية لمستخدمي المعلومات عموماً ، فالمستثمرون والدائنون الحاليون والمرتقبون يستفيدون من تحسين عملية القياس والابلاغ المالي ، ومن ثم تؤدي الى تسهيل وتحسين اداء اسواق الائتمان ورأس المال والتوزيع العادل للموارد الاقتصادية.

٣. ان ما يبرز من صعوبات في تطبيق اسلوب اختبارفساد الاصل للاصول طويلة الاجل لا توازي المنافع التي يحققها تطبيقه ، حيث يبرز ما ياتي :

أ. ان اختيار وتجميع الاصول ضمن مجاميع او وحدات لتوليد النقد وكذلك تحديد التدفقات النقدية المستقبلية لهذه الاصول لا يتم وفقاً لاسس موضوعية ، حيث تتطلب الكثير من اجراءات الاختبار الاعتماد على الاحكام الاجتهادية للادارة.

ب. ارتفاع كلف تطبيقه ، حيث يتطلب جهوداً وخبره علمية وعملية للعاملين على اجراء الاختبار خاصة في مجالات تحديد التدفقات النقدية المستقبلية للاصول.

وعلى الرغم من الصعوبات التي تواجه عملية تطبيق اختبار فساد الاصل والمتعلقه بكلف اجراء الاختبار وافتقار بعض اجراءاته الى الموضوعية والاعتماد على الاحكام الاجتهادية ، الا ان المنافع التي يحققها توجب بضرورة اللجوء الى اختبار فساد الاصل لبعض الاصول طويلة الاجل التي تتحقق الشروط او الظروف الموضوعية لفسادها بعد تحديد المستلزمات الضروريه للتطبيق .

٤. من الضروري لتطبيق اختبارفساد الاصل تحديث النظام المحاسبي الموحد بما يخدم ويغطي متطلبات التطبيق وخاصة تبويب المصروفات ، و يقترح الباحثان اضافة خسائرفساد الاصل كفقرة رئيسية في النظام المحاسبي الموحد يتم تحليلها فقرات فرعية تتعلق بمجاميع الاصول المختلفة.

الفوائد العملية للدراسة:

تمثل الدراسة الحالية اهمية خاصة لمستخدمي المعلومات وكذلك للهيئات الواضعة للسياسات والمعايير المحاسبية . ان نتائج هذه الدراسة تشير الى ضرورة اهتمام مستخدمي المعلومات بقياس الاصول بصورة عامة والاصول طويلة الاجل بصورة خاصة وبتأثير التغيرات التي تحدث في الظروف البيئية (الظروف الاقتصادية والقانونية) التي قد يكون لها تأثير مباشر على القيمة الاقتصادية للاصول بهدف تحسين قراراتهم عند اعتمادهم على معلومات القوائم المالية في اتخاذ هذه القرارات ، خاصة وان البيئة العراقية تتسم بكثرة المتغيرات على المستويين الاقتصادي والقانوني مما ينعكس سلباً على عملية قياس الاصول ، كما توفر الدراسة الحالية فهماً افضل لمشاكل قياس الاصول طويلة الاجل في ظل التغير في الظروف البيئية المحيطة بالمنشأة والحلول الممكنة لهذه المشاكل المتمثلة في جانب منها في اختبار فساد الاصل والذي يعد اسلوباً او اداة لتحسين عملية القياس والابلاغ المالي للمنشاة ، وبالتالي تحسين قيمة المعلومات التي توفرها القوائم المالية للمستخدمين مما يؤدي الى تسهيل اداء اسواق الائتمان ورأس المال وضمان التوزيع العادل للموارد الاقتصادية .

اما بالنسبة للهيئات الواضعة للمعايير المحاسبية فهي تسعى الى اصدار وتحسين معايير المحاسبة والابلاغ المالي كدليل وموجه لمجهزي المعلومات المالية (المحاسبين) والمدققين ومستخدمي المعلومات المحاسبية الاخرين بما يخدم الاهداف الاساسية للمحاسبة المتمثلة بتوفير المعلومات المفيدة للمستخمين في مجالات التقييم والتنبؤ باتجاه التوزيع العادل لهذه المعلومات ، لذا فان نتائج هذا البحث ومن خلال التركيز على متطلبات اختبار فساد الاصل يمكن ان تكون مفيدة للهيئات الواضعة للمعايير من زاوية فائدة المعلومات التي توفرها القوائم المالية وضرورة تحسين عملية القياس والابلاغ المالي للمنشات بالشكل الذي يخدم صنع القرارات في تحديد متطلبات القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول طويلة الاجل والعوامل والظروف التي تؤثر على قيمها الاقتصادية واثر ذلك كله على دقة المعلومات المحاسبية وامكانية الاعتماد عليها.

المصادر

❖ المصادر العربية

١. القوائم المالية لشركة سمنت الجنوب للسنوات من ١٩٩٥ ولغاية ٢٠٠٢ .

٢. تقارير التكاليف لشركة سمنت الجنوب للسنوات من ١٩٩٥ ولغاية ٢٠٠٢.

❖ المصادر الاجنبية

١. Belkaoui, A.R. “The Accounting Theory “4th Edition, Thomson Learning, 2000.

٢. Bromwich. M." the use of recent valuation model in published accounting reports" the accounting review , july, 1977.pp.587-596.

٣. Chambers. R.J. " Accounting evaluation and economic behavior" Prentic-hall .1966.

٤. Elliot J.A. And Shaw H. “Write – Offs as Accounting Procedures to manage Perceptions “Journal of Accounting Research (Supplement 1988).

٥. FASB Statement No. 141” Business Combinations”, ”(Stamford. Ct. : financial accounting standards board. 2002).

٦. FASB Statement No. 142, “Goodwill and Other Intangible Assets”. ”(Stamford. Ct. : financial accounting standards board. 2002).

٧. FASB Statement No. 144 “Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets”(Stamford. Ct. : financial accounting standards board. 2003).

٨. IAS No.36 " impairment of assets" International accounting standards board. 2003.

٩. Keiso ,D.E.& Weygand ,J.J; Intermediate Accounting, John Wiley & Sons,1998.

١٠. Kimmel ,P.D; et al , Financial Accounting, John Wiley & Sons, 2000.

١١. Mattessich. R. " on the misunderstanding of asset reassessment by means of present values" cost and management , April, 1970.pp.29-31.

١٢. Revsine, L.; Collins, D.W. and Johnson. W.B. “Financial Reporting and Analysis “. Prentice – Hall. Inc, U.S.A. 1999.

١٣. Schiff A.I. and Schiff J.B.” Everyone out of the pool: A Segment Reporting Perspective “Management Accounting Quarterly, Vol. 3

١٤. Thomas, Arthur, L. " Discounted services again: the homogeneity problem" The Accounting Review, January. 1964.pp1-11.