

## معيار المحاسبة الدولي 36 انخفاض قيمة الأصول IAS 36

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية في جوان 1989 معيار المحاسبة الدولي 36 انخفاض قيمة الأصول، ليعتمده مجلس معايير المحاسبة الدولية في أبريل 2001. ثم قام المجلس بمراجعة المعيار على مرحلتين كجزء من مشروع دمج الاعمال (مارس 2004 وجانفي 2008)، قبل أن يقوم بتعديله في شهر ماي 2013 (الإفصاح عن المبالغ القابلة للاسترداد للأصول غير المالية). وقد أجرى عليه المجلس تعديلات طفيفة بعد ذلك بين ماي 2011 وجوان 2020.

### أولاً- هدف معيار المحاسبة الدولي 36 وأهميته ونطاقه:

1- **هدف المعيار:** يهدف المعيار IAS 36 أساساً إلى تحديد الإجراءات التي تطبقها المنشأة للتأكد من أن أصولها مسجلة بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للتحصيل (الاسترداد).

2- **أهمية المعيار:** مع اشتراط إدراج فارق الاقتناء وغيره من الأصول المعنوية كأصول في ميزانية المنشأة، تأكدت الحاجة إلى معرفة كيفية تقييم هذه الأصول، خاصة وأنها "غير ملموسة" بطبيعتها. يهدف هذا المعيار إلى توفير إطار عمل من أجل تقييم حذر لفارق الاقتناء والأصول غير الملموسة وكذلك الأصول الثابتة الملموسة.

3- **نطاق المعيار:** يتم تطبيق المعيار عند المحاسبة عن انخفاض (خسارة) قيمة كل الأصول باستثناء: المخزونات؛ الأصول الناشئة عن عقود البناء؛ الأصول الضريبية المؤجلة؛ الأصول الناشئة عن مزايا الموظفين؛ الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"؛ الاستثمارات العقارية (Investment property) التي يتم قياسها بالقيمة العادلة؛ الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي 41 "الزراعة" والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع؛ تكاليف الاستحواذ المؤجلة والأصول غير الملموسة الناشئة عن الحقوق التعاقدية لشركة التأمين (IFRS 4)؛ الأصول غير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع (IFRS 5).

### ثانياً- المصطلحات المعروفة:

خسارة انخفاض القيمة هي المبلغ الذي تتجاوز به القيمة الدفترية للأصل (أو وحدة توليد النقد) المبلغ القابل للاسترداد.

وحدة توليد النقد هي أصغر مجموعة من الأصول التي يمكن تحديدها، والتي تولد تدفقات نقدية داخلية مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول.

القيمة الدفترية هي المبلغ الذي يتم به الاعتراف بالأصل بعد خصم أي اهتلاك متراكم وخسائر قيمة متراكمة. المبلغ القابل للتحصيل (الاسترداد) هو القيمة الأكبر بين القيمة الاستخدامية للأصل (أو وحدة توليد النقد) وقيمه العادلة ناقصاً تكاليف البيع.

القيمة الاستخدامية للأصل هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة أن تستمد من الأصل (أو وحدة توليد النقد).

القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل - أو دفعه لتحويل التزام - في إطار معاملة منظمة بين المشاركين في السوق وذلك في تاريخ القياس.

العمر الانتاجي هو الفترة الزمنية التي من المتوقع أن يستخدم خلالها الأصل بواسطة المنشأة؛ أو عدد وحدات الإنتاج (أو الوحدات المشابهة) التي من المتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.

### مثال 1:

لدى شركة الافاق الجوية 3 خطوط للنقل التجاري الجوي تربط بين العاصمة (في الوسط) و3 ولايات رئيسية (في الشرق والغرب والجنوب)، على مستوى كل خط جوي تم وضع طائرتين في الخدمة. يمكن اعتبار كل خط للاستغلال التجاري بمثابة وحدة توليد نقد، لأنه يتوفر على موارد خاصة ويحقق تدفقات نقدية بشكل مستقل عن باقي الخطوط.

### ثالثا- مؤشرات انخفاض قيمة الأصول وتوقيت اختبارها:

في نهاية كل دورة تقوم المنشأة بتقييم امكانية وجود أي مؤشر على احتمال انخفاض قيمة الأصل، وفي حالة وجود مثل هذا المؤشر، فيجب تقدير المبلغ القابل للاسترداد من الأصل.

وبغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على انخفاض القيمة، يجب على المنشأة أيضا:

- اختبار الأصل المعنوي الذي له عمر إنتاجي غير محدد أو الأصل المعنوي غير المتاح للاستخدام بعد، وذلك قصد التحقق من انخفاض قيمته سنوياً، من خلال مقارنة قيمته الدفترية مع قيمته القابلة للاسترداد؛

- اختبار فرق الاقتناء المكتسب في إطار اندماج الأعمال للتحقق من انخفاض القيمة سنوياً.

كحد أدنى، يجب مراعاة المؤشرات التالية:

المصادر الداخلية: التقادم أو الضرر المادي للأصل، التغيرات السلبية الحالية أو المستقبلية في مدى أو طريقة استخدام الأصل، الأداء الاقتصادي للأصل الذي أصبح أسوأ من المتوقع أو سيكون كذلك.

المصادر الخارجية: انخفاض كبير في القيمة السوقية للأصل، التغيرات في البيئة التكنولوجية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية، التغيرات في أسعار الفائدة في السوق، انخفاض القيمة السوقية (القيمة الدفترية لصافي الأصول تتجاوز القيمة السوقية للمنشأة).

### رابعا- قياس المبلغ القابل للاسترداد:

ليس من الضروري دائما تحديد القيمة العادلة للأصل (مع طرح تكاليف التخلص منه) وقيمه الاستخدامية (المنفعية). إذا تجاوز أي من هذين المبلغين القيمة الدفترية للأصل، فلن تنخفض قيمة الأصل وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر.

يتم تحديد المبلغ القابل للاسترداد للأصل الفردي (أي مأخوذ بشكل مستقل)؛ وإذا لم يكن يحقق (يولد) تدفقات نقدية داخلية مستقلة إلى حد كبير عن تلك الناتجة عن الأصول الأخرى (أو مجموعات الأصول)، في هذه الحالة يتم تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

### 1- القيمة العادلة مطروحا منها تكلفة بيع الأصل (التخلص منه):

- القيمة العادلة مطروحا منها تكلفة التخلص من الأصل التخلص منه هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة توليد النقد (CGU) في معاملة تجارية بين أطراف مطلعة وراغبة في ذلك، مع طرح تكلفة التخلص منه.

- إن أفضل دليل على القيمة العادلة للأصول مخصصا منها تكلفة البيع هو السعر الوارد في اتفاقية بيع ملزمة في إطار معاملة تجارية بحتة، معدلا بالتكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة إلى التصرف في الأصل. إذا لم تكن هناك اتفاقية بيع ملزمة ولكن تم تداول الأصل في سوق نشط، فإن سعر السوق للأصل ناقصا تكاليف البيع سيوفر أفضل دليل على القيمة العادلة ناقصا تكلفة البيع.

- في حالة عدم وجود اتفاقية بيع أو سوق نشط للأصل، يتم تحديد القيمة العادلة (مخصصا منها تكاليف البيع) بناءً على أفضل المعلومات المتاحة، لتعكس المبلغ الذي يمكن للمنشأة الحصول عليه في تاريخ نهاية الدورة (التقرير) من التصرف في الأصل من خلال معاملة تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة في ذلك، مع طرح تكاليف التخلص منه.

## 2- القيمة الاستخدامية (المنفعية):

يتم الحصول على القيمة الاستخدامية من خلال تقدير التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية التي سيتم الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل ومن التخلص منه نهائيا، وتطبيق معدل الخصم المناسب على تلك التدفقات النقدية المستقبلية:

تكوين تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية بحيث يجب أن تشمل التقديرات ما يلي:

- توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل.

- توقعات التدفقات النقدية الخارجة التي يتم تحملها بالضرورة لتوليد التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام)، ويمكن أن تنسب مباشرة إلى الأصل أو تخصص له على أساس معقول وثابت؛

- صافي التدفقات النقدية (إن وجدت) التي سيتم استلامها (أو دفعها) للتخلص من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

## 3- قياس المبلغ القابل للتحصيل للأصل المعنوي ذو العمر الإنتاجي غير المحدد:

ينبغي تقدير المبلغ القابل للتحصيل للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدد، أو الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام بعد، سنويا بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على انخفاض القيمة من أجل اختبار انخفاض قيمة الأصل غير الملموس المتأثر.

## خامسا- الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة:

1- خسارة القيمة بصورة عامة: إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل للأصل أقل من قيمته الدفترية، يتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى قيمته القابلة للتحصيل، ويعتبر هذا التخفيض خسارة انخفاض القيمة. هذه الأخيرة يتم الاعتراف بها مباشرة في الربح أو الخسارة، ما لم يتم تسجيل الأصل بمبلغ إعادة تقييمه وفقا لمعيار آخر.

ويجب معاملة أي خسارة انخفاض في قيمة الأصل المعاد تقييمه على أنها انخفاض في إعادة التقييم وفقاً لهذا المعيار الآخر.

بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة، يتم تعديل أعباء الاهتلاك للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة الدفترية المعدلة للأصل ناقصا قيمته المتبقية (إن وجدت)، على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

**2- وحدة توليد النقد وخسارة القيمة:** نادرا ما يولد الأصل تدفقات نقدية بشكل مستقل عن باقي الأصول؛ واختبار خسارة القيمة يتم أساسا على وحدات توليد النقد، حيث يتم إجراؤه على الوحدات الأصغر لتوليد النقد قبل الانتقال الى مجموعات وحدات توليد النقد.

في حالة خسارة القيمة التي تؤثر على وحدة توليد النقد، يجب توزيع الخسارة على مختلف الأصول التي تتكون منها الوحدة؛ بحيث توزع أولا على شهرة المحل (المحتملة) المتعلقة بوحدة توليد النقد، ثم توزع على الأصول التي تشكل الوحدة بما يتناسب مع القيم الدفترية للأصول. وسيكون ضروريا تعديل جدول اهتلاك الأصول ليأخذ في الاعتبار القيم المحاسبية الجديدة.

## مثال 2:

على مستوى مصنع لإنتاج الأخشاب توجد ثلاثة خطوط إنتاج رئيسية، يولد كل منها تدفقات داخلية مستقلة بشكل كبير عن الخططين الآخرين. يمثل خط إنتاج الخشب المضغوط (MDF) أحدها، وهو بدوره يضم ثلاثة أنواع من الآلات ضمن سلسلة الإنتاج، تختص إحداها بصب الخشب الممزوج مع الغراء في قوالب مخصصة. هذه الأخيرة تعرضت لعطب تسبب في انخفاض مستوى إنتاجيتها، مما أدى الى انخفاض قيمتها العادلة الى 90000 دج (بعد طرح تكلفة الاخراج من المصنع) مقارنة بقيمتها المحاسبية (100000 دج) بتاريخ نهاية الدورة 2023، ومع ذلك فخط الإنتاج (MDF) لم يتعرض لخسارة قيمة انطلاقا من القيمة القابلة للتحويل (280000 دج) مقارنة بالقيمة المحاسبية (250000 دج).

باعتبارك المسؤول المحاسبي عن المصنع، كيف يمكنك التعامل مع هذه المعطيات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (خاصة IAS 36) وذلك في ظل فرضيتي التنازل عن الآلة واستبدالها أو استبقائها مع تدني مستوى فعاليتها؟

**الفرضية 1- تعهد ادارة المصنع باستبدال الآلة والتنازل عنها في الأجل القصير:** في ظل هذه الفرضية تكون قيمة التدفقات النقدية التي تحققها الآلة (الى غاية خروجها من المصنع) ضعيفة.

يمكن تقدير القيمة المنفعية (الاستعمالية) للآلة على أنها قريبة من قيمتها العادلة (بعد طرح تكلفة الاخراج)؛ وبالتالي يمكن تحديد القيمة القابلة للتحويل للآلة دون أخذ وحدة توليد النقد (خط الإنتاج MDF) في الاعتبار. ولأن القيمة العادلة (الصافية) للآلة أقل من قيمتها المحاسبية يجب تسجيل خسارة قيمة لهذا الأصل (100000 - 90000 = 10000 دج).

**الفرضية 2- عدم التزام ادارة المصنع باستبدال الآلة:**

لا يمكن تقدير القيمة القابلة للاسترداد للألة المعنية بشكل منفرد باعتبار أن:

- قيمتها المنفعية يمكن أن تختلف عن قيمتها العادلة (بعد طرح تكلفة الاخراج من المصنع)؛
- يمكن تحديد قيمتها المنفعية فقط بالنسبة لوحدة توليد النقد (سلسلة الانتاج المعنية) التي تنتمي اليها الالة.

لم تسجل خسارة قيمة على مستوى سلسلة الانتاج (MDF) في مجموعها، وبالتالي لا توجد خسارة قيمة للألة المعنية. ومع ذلك فالمعطيات السوقية المتعلقة بالالة تقتضي اعادة النظر في نظام الاهتلاك، من خلال مراجعة طريقة الاهتلاك أو مدته.

**3- عكس خسارة انخفاض القيمة:** يجب على المنشأة أن تقوم في نهاية كل دورة (فترة تقرير) بتقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن خسارة القيمة المعترف بها في الفترات السابقة (لأصل اخر غير شهرة المحل) قد لم تعد موجودة أو قد انخفضت. وفي حالة وجود مثل هذا المؤشر، يجب على المنشأة تقدير المبلغ القابل للاسترداد لذلك الأصل.

يجب ألا تتجاوز القيمة الدفترية المتزايدة للأصل القيمة الدفترية التي كان من الممكن تحديدها (بعد خصم الإطفاء أو الاهتلاك) لو لم يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة للأصل في السنوات السابقة.

**مثال 3:** بتاريخ 15 جانفي N اشترت الشركة الة للانتاج بتكلفة قدرها 238 ألف دج، تهتك بشكل خطي على امتداد 5 سنوات. تقديرات رقم الأعمال للسنوات الخمس هي كما يلي على الترتيب: 200 ألف، 210 ألف، 220 ألف، 230 ألف، 240 ألف؛ أما تقديرات القيمة السوقية فكانت (فرضا) كما يلي: 180 ألف، 150 ألف، 100 ألف، 60 ألف.

إذا علمت أن هامش الاستغلال يقدر بنسبة 25 % من رقم الاعمال ومعدل الخصم 7%، هل هناك خسارة قيمة خلال فترة الاستغلال.

الوحدة: الف دج

العناصر	N	N+1	N+2	N+3	N+4
رقم الاعمال	200	210	220	230	240
الهامش	50	52.5	55	57.5	60
القيمة الحالية ت.ن. ص.	189.4	150.35	106.275	55.8	-
الاهتلاك السنوي 5/238	47.6	47.6	47.6	47.6	47.6
ق.م.ص	190.4	142.8	95.2	47.6	0

القيمة القابلة للتحويل (الاسترداد) هي القيمة الاكبر بين القيمة المنفعية والقيمة العادلة، ثم تقارن مع القيمة المحاسبية لتحديد خسارة القيمة (في حال وجودها)

N+4	N+3	N+2	N+1	N	العناصر
-	55.8	106.275	150.35	189.4	القيمة الاستعمالية (المنفعية)
	60	100	150	180	القيمة السوقية
	60	106.275	150.35	189.4	ق. القابلة للتحويل
0	47.6	95.2	142.8	190.4	ق.م.ص

في نهاية الدورة N يلاحظ بأن القيمة القابلة للتحويل لا تغطي القيمة المحاسبية، أي هناك خسارة قيمة بالفرق (189.4-190.4) أي 1000 دج، فيتم تسجيل خسارة قيمة محاسبيا

		N/12/31			
		1000	مخصصات تدني القيمة	2915	681
1000			تدني قيمة الالة تسجيل تدني قيمة الة الانتاج		

في نهاية الدورة الموالية N+1 (وما بعدها) أصبحت القيمة القابلة للتحويل أكبر من القيمة المحاسبية بواقع 7550 دج (142.8-150.35)، وبالتالي يتم استرجاع خسارة القيمة المسجلة سابقا

		1+N/12/31			
		1000	تدني قيمة الالة	781	681
1000			استرجاع خسائر القيمة الغاء (ترصيد) تدني قيمة الالة المسجل في N		

### ثامنا- الإفصاح:

بالنسبة لكل فئة من الأصول، يجب أن تكشف البيانات المالية عن المعلومات التالية:

- مبلغ خسائر القيمة المعترف بها في قائمة الدخل؛

- مبلغ أي الغاء لخسائر قيمة سجلت سابقا؛

- مبلغ خسائر القيمة المعترف بها أو الملغاة من حقوق الملكية (الاموال الخاصة) خلال الدورة.

إذا كانت أي خسارة قيمة أو الغاء لها مهما بالنسبة للحسابات، فيجب تقديم التفاصيل الكاملة عن العملية والظروف المصاحبة لها.