

المحاضرة (12): المعيار (IAS 36) الإنخفاض في قيمة الأصول

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة اثنتا عشر على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ المصطلحات المتعلقة بانخفاضات الأصول.
- ✓ المعالجة المحاسبية في نهاية الفترة وفق نموذجي الإهلاك و التكلفة .

تمهيد:

مفهوم إنخفاض الأصول يتميز عن مفهوم الإهلاك. المعيار (IAS 36) (إنخفاض الأصول) حسب منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وكذلك النظام المحاسبي المالي يفرقان بين الإهلاك وخسارة القيمة. و الهدف هو توضيح الطرائق الواجب على المؤسسة تطبيقها من أجل التأكد من أن أصولها سجلت محاسبيا بقيمة لا تزيد عن قيمتها القابلة للتحويل. وتحديد كيفية الاعتراف بخسائر القيمة في قيمة الأصول و كيفية قياسها وإسترجاعها

الإنخفاض في قيمة الأصول IAS 36:

في البداية لابد من توضيح بعض المصطلحات التي تفيد في تحديد وتوضيح المفاهيم المرتبطة بتدهور الأصول¹:

خسارة القيمة للأصل: زيادة القيمة الدفترية على القيمة القابلة للإسترجاع للأصل.
القيمة الدفترية للأصل: هي القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد طرح الإهلاك المتراكم و خسائر القيمة المجمعة.
القيمة القابلة للإسترجاع VR: القيمة الأكبر بين القيمة العادلة مخفضا منها تكاليف البيع و قيمة الإستخدام.
قيمة الإستخدام: القيمة الحالية المخصومة لتدفقات الخزينة المستقبلية اللازم تحقيقها من الأصل وعند التخلص منه نهاية عمره الإنتاجي.
القيمة العادلة مخفضا منها تكاليف البيع: المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل نتيجة صفقة في ظل شروط منافسة عادية بين أطراف راغبة وذوي معرفة، مخفضا منه تكاليف الخروج.
تكاليف الخروج: التكاليف الهامشية المرتبطة مباشرة بخروج أصل، بإستثناء الأعباء المالية وأعباء الضرائب على الأرباح.

الإهلاكات:

حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB فإن تكلفة التثبيت تمثل أساس الإهلاك. بينما المادة 8-121 من النظام المحاسبي المالي تنص على أنه: (يجب أن تدرس دوريا طريقة الإهلاك، المدة النفعية، القيمة المتبقية في نهاية المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية).
 ففي حالة حدوث أي تعديل مهم للوتيرة المنتظرة للمنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، يجب أن تعدل التوقعات والتقدير التي تعكس هذا التغيير في الوتيرة.
 إذا كان هذا التغيير ضروري فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغيير تقدير محاسبي، ويعدل المبلغ المخصص للإهلاكات للفترة وللقرارات المستقبلية.

أما المادة 7-121 من النظام المحاسبي المالي تنص على أن تطبق المبادئ التالية²:

- يوزع المبلغ القابل للإهلاك بصورة منتظمة على مدة إستخدام الأصل، مع الأخذ بعين الإعتبار القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب إستخدامه من قبل المؤسسة، بشرط تحديدها بصورة صادقة.
- القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي تنتظر المؤسسة الحصول عليه من أصل في نهاية مدة الإستخدام بعد طرح تكاليف الخروج المحتملة.

¹Pascal barneto op; cit . P.115

²a. Kaddouri- a.mimeche , (2009) , OP; CIT.p :164

- طريقة إهلاك أصل هي إنعكاس تطور إستهلاك المنافع الاقتصادية للأصل.

ملاحظة: السؤال المطروح هو متى يبدأ في حساب الإهلاكات؟ هل إنطلاقاً من تاريخ الإنتاج، أو تاريخ الوضع في الخدمة؟

معايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي يقومان على أساس مبدأ أفضلية الجوهر الاقتصادي عن الشكل القانوني، لذلك فإن الإهلاك يبدأ من تاريخ بداية الأصل في الخدمة، ومدته هي مدة الإستخدام المتوقعة من التثبيت.

أما فيما يخص طريقة الإهلاك يجب أن تعكس كيفية إستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل، والنظام المحاسبي المالي يترك الحرية للمؤسسة في الإختيار بين طرق الإهلاك التالية: الخطي، المتناقص، المتزايد و طريقة عدد الوحدات المنتجة.

نموذج خسارة القيمة:

المعيار (IAS 36) ينص على أن كل مؤسسة مطالبة بإجراء إختبار خسارة القيمة في نهاية كل فترة إذا كان هناك مؤشر يدل على أن أصل ما نقصت قيمته نتيجة إنخفاض في المردود (أداء ضعيف، منافسة شديدة)، هذا المفهوم يختلف عن الإهلاك الذي يعني إستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية. وإذا تحقق ذلك المؤشر فعلى المؤسسة تقدير القيمة القابلة لإسترجاع الأصل.

ترتكز طريقة تقييم العناصر المسجلة في الحسابات كقاعدة عامة على إتفاقية التكلفة التاريخية، في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة لبعض العناصر إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالإستناد إلى: القيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز والقيمة المحينة (قيمة المنفعة). يعني أن تقييم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية".

* **ثمن البيع الصافي** هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل في إطار معاملة ضمن ظروف المنافسة العادلة بين أطراف على علم تام و دراية و تراضي، مع طرح تكاليف الخروج.

* **القيمة النفعية** لأي أصل هي القيمة المحينة لتدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من إستعمال الأصل بشكل متواصل و التنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به.

ملاحظة: - في حالة تعذر تحديد ثمن البيع الصافي تكون القيمة القابلة للتحصيل هي القيمة النفعية.

- في حالة عدم قدرة أصل على توليد تدفقات خزينة مستقبلية، القيمة القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة.

في نهاية كل دورة المؤسسة مطالبة بالتحقق فيما إذا كان هناك مؤشر يؤكد وجود خسارة قيمة لأصل ما (بما فيها التثبيتات). في حالة حدوثها يجب مقارنة القيمة المحاسبية الصافية للسلعة بقيمتها القابلة للتحصيل التي تمثل القيمة الأكبر بين ثمن البيع (قيمة السوق) وقيمة الإستخدام (القيمة المقدرة للتدفقات النقدية المنتظرة للإستعمال المستمر للأصل حتى خروجه من الميزانية). يجب تكوين مخصص يدعى **خسارة القيمة** إذا كانت القيمة المحاسبية أكبر من قيمة الإستخدام¹. والتثبيتات التي تصاب بخسارة القيمة تكون محل مراجعة لمخطط الإهلاك.

هذا التدهور في قيمة الأصول له مؤشرات داخلية و أخرى خارجية نذكر بعضها منها:

■ مؤشرات خارجية

- إنخفاض القيمة السوقية للأصل، أكبر من الإنخفاض الناتج عن الإهلاك.
- تغيير غير محبذ في المحيط التكنولوجي، الاقتصادي، القانوني أو السوق الذي تعمل فيه المؤسسة.
- إرتفاع معدلات الفائدة التي تؤثر على معدلات الخصم عند تحديد قيمة إستخدام الأصل.
- زيادة القيمة المحاسبية الصافية للأصل عن القيمة السوقية له.

■ مؤشرات داخلية

- تلف أو تدهور كمي في عناصر الأصول.
- تغيير سلبي في إستخدام الأصل.

- الأداء الإقتصادي أقل من التوقعات وما يترتب عنه من إنخفاض التدفقات النقدية التي يولدها الأصل.

(أ) إختبار الإنخفاض

من أجل تحديد قيمة استخدام الأصل المعياري (IAS 36) يلزم المؤسسة بإجراء¹:

- تقدير تدفقات الخزينة المستقبلية المحيئة
- تقدير التدفقات الداخلة و الخارجة المتعلقة بالأصل في وضعه الحالي
- تقدي التدفقات خارج أنشطة التمويل و قبل الضرائب
- استخدام الميزانيات التقديرية على فترة 5 سنوات كحد أقصى بالتقريب، ثم نستنتج تحديد معدل التحيين قبل الضرائب آخذين بعين الإعتبار:
 - القيمة الزمنية للنقود
 - الأخطار النوعية للأصل (إلا إذا أخذ في الحسبان)

كما يمكن التحقق من إختبار الإنخفاض باستخدام الخطوات التالية:

- أولاً التأكد من وجود مؤشر الذي يثبت خسارة القيمة.
 - البحث عن قيمة التنازل.
 - فإذا كانت قيمة التنازل (القيمة القابلة للتحصيل) أكبر من القيمة المحاسبية الصافية لا توجد خسارة قيمة.
 - فإذا كانت قيمة التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية يجب تحديد قيمة الاستخدام.
 - فإذا كانت قيمة الاستخدام أكبر من القيمة المحاسبية الصافية لا توجد خسارة القيمة.
 - فإذا كانت قيمة الاستخدام أقل من القيمة المحاسبية الصافية يجب تخفيض قيمة الأصل بطريقة تكون فيها القيمة المحاسبية الصافية هي الأكبر بين قيمة التنازل وقيمة الاستخدام.
- المصدر: من إعداد الأستاذ بالاعتماد على المرجع²

(ب) التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:

- نموذج التكلفة:

في حالة وجود مؤشر لخسارة القيمة لابد من إجراء إختبار الإنخفاض: فإذا كانت القيمة الحالية للتثبيت أقل من قيمته المحاسبية الصافية المعياري IAS 36 يلزم بتسجيل خسارة القيمة كعبء في حساب النتائج بالنسبة للأصول المسجلة بالتكلفة و ذلك بتخفيض القيمة المحاسبية كما يلي:

681	مخصصات خسائر قيمة الاصول غير الجارية	×	×
29××	خسارة قيمة المعدات الصناعية	×	×

والقيمة الحالية هي القيمة الأكبر بين القيمة الحقيقية و قيمة الاستخدام.

مثال: في 31/12/ ن قبل الجرد القيمة الأصلية للمعدات الصناعية 8000000 دج، تم إقتناؤها منذ 4 سنوات وبلغ تراكم إهلاكها الخطي 2400000 دج بمعدل 10%. بعد إجراء إختبار خسارة القيمة تبين وجود إنخفاض في قيمة المعدات، حيث بلغت القيمة العادلة للمعدات 5200000 دج وتكاليف البيع 400000 دج. أما القيمة الحالية (للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام هذه المعدات وقيمتها كخردة في نهاية عمر الإستثمار) هي 5400000 دج.

■ أولاً يجب تحديد القيمة القابلة للإسترجاع و هي القيمة الأكبر بين صافي القيمة العادلة و القيمة الحالية للتدفقات النقدية:

- صافي القيمة العادلة = 5200000 - 400000 = 4800000 دج
- القيمة الحالية للتدفقات النقدية = 5400000 دج.
- وعليه فان القيمة القابلة للإسترجاع هي 5800000 دج لأنها أكبر من القيمة العادلة .

¹A. kaddouri- a.mimeche , , OP; CIT . p 169—170

Pascal barneto op; cit . p.115²

- يتم تحديد خسارة القيمة بطرح القيمة القابلة للإسترداد من القيمة المحاسبية الصافية

$$= (8000000 - 2400000) - 5400000 = 200000$$
 خسارة
 ■ بعد ذلك يتم ملاحظة الخسارة في اليومية كالآتي:

200000	200000	مخصصات خسائر قيمة الاصول غير الجارية خسارة قيمة المعدات الصناعية	291	681
--------	--------	---	-----	-----

- نموذج إعادة التقدير:

خسارة القيمة تعالج كإعادة تقدير سالب للأصول المسجلة بالمبلغ المعاد تقييمه.
 المثال الموالي يشرح حالة تعرض أصل أعيد تقييمه إلى إنخفاض القيمة، وكان لديه زيادة عند إعادة تقييمه في الفترة السابقة. تتم معالجة خسارة القيمة بخصمها من فائض فرق إعادة التقييم، وفي حالة عدم كفايته تسجل ضمن الأعباء (مخصصات خسائر القيمة).
 مثال: في 12/31 ن القيمة المحاسبية الصافية للمعدات الصناعية التي تم إقتناؤها منذ 3 سنوات 2100000 دج، تكلفة إقتنائها 3000000 دج، حيث بلغ تراكم إهلاكها الخطي 900000 دج بمعدل 10%. علما أنه يوجد فائض مسجل في الفترة السابقة نتيجة إعادة تقييم هذه المعدات بقيمة 300000 دج في نهاية الفترة الحالية تم إعادة تقييم المعدات الصناعية بقيمة عادلة 1700000 دج.

- أولاً يجب تحديد خسارة قيمة المعدات الصناعية = القيمة المحاسبية الصافية- القيمة القابلة للإسترداد

$$= 2100000 - 1700000 = 400000$$
 دج
 - القيد الخاص بخسارة القيمة يكون كما يلي:

100000	100000 300000	مخصصات خسائر قيمة الاصول غير الجارية فرق اعادة التقييم	291	681 105
300000		خسائر قيمة المعدات الصناعية إهلاك المعدات الصناعية	281	

ملاحظة:

- يترتب عن ملاحظة خسارة القيمة: تغيير تلقائي لمخطط الإهلاك.
 - بعد تسجيل خسارة القيمة، يجب أن يعدل مخصص إهلاكات الأصل بالنسبة للفترات المستقبلية، من أجل أن تكون القيمة المحاسبية المدققة للأصل مخفضاً منها القيمة الباقية إن وجدت، موزعة بطريقة منظمة على مدة المنفعة المتبقية.

(ج) إسترجاع خسارة القيمة:

إذا تحسنت قيمة الأصول التي حدث فيها الإنخفاض، تقوم المؤسسة بإجراء إسترجاع خسارة القيمة، حيث يتم إتباع نفس الطريقة التي تم بها تحديد الإنخفاض عند إعداد الميزانية، فإذا لوحظ إنخفاض في قيمة خسائر القيمة يتم تحديد القيمة القابلة للإسترداد بشرط أن لا يصل إلى القيمة المحاسبية للأصل أكبر من لو لم تكن هناك خسارة قيمة.
 ويتم الإعتراف بخسائر القيمة المسترجعة كدخل ضمن جدول حسابات النتائج، إلا اذا كانت تتعلق بإعادة تقييم أصول معينة حيث يتم زيادة الفائض بها.

مثال: حالة تعرض أصل لإنخفاض القيمة في الفترة السابقة، وظهرت زيادة عند إعادة تقييمه في الفترة اللاحقة، بمعنى زيادة قيمته العادلة عن القيمة المحاسبية الصافية. هذه الزيادة ستجل ضمن النواتج في قائمة الدخل من خلال إسترجاع من خسائر قيمة الأصول غير الجارية، ويتم زيادة قيمة الأصل حتى يظهر بالقيمة العادلة.

في 12/31 ن القيمة المحاسبية الصافية للمعدات الصناعية التي تم إقتناؤها منذ 5 سنوات 2000000 دج، تكلفة إقتنائها 4000000 دج، حيث بلغ تراكم إهلاكها الخطي 2000000 دج بمعدل 10%. علما أنه توجد خسارة قيمة مسجلة في الفترة السابقة نتيجة إعادة تقييم هذه المعدات بقيمة 250000 دج. في نهاية الفترة الحالية تم إعادة تقييم المعدات الصناعية بقيمة عادلة 2300000 دج. أولاً يجب تحديد فائض إعادة تقييم المعدات الصناعية = القيمة العادلة - القيمة المحاسبية الصافية

$$= 2030000 - 2000000 = 300000 \text{ دج}$$

- القيد الخاص بخسارة القيمة يكون كما يلي:

	250000	خسائر قيمة الاصول غير الجارية	291
	50000	إهلاك المعدات	28
250000		إسترجاع من خسائر قيمة المعدات	781
50000		فرق التقييم	104

الإفصاح

بالنسبة لكل صنف من الأصول، يجب أن تبين القوائم المالية مبلغ خسائر القيمة وكذا الإسترجاعات المسجلة في حساب النتائج خلال الفترة و البنود التي تأثرت بالإنخفاض في قائمة الدخل¹. أما على المستوى القطاعي يجب الإفصاح عن القطاعات الرئيسية فقط مثل خطوط الإنتاج، وخسائر القيمة التي تم الإعتراف بها، وخسائر القيمة التي تم إسترجاعها. أما اذا كانت قيمة إنخفاض القيمة أو الإسترجاع لأصل ما ذات أهمية لا بد من الإفصاح عن الأحداث التي أدت إلى ذلك، وتحديد الأصل وكذا طبيعته والقطاع الذي ينتمي إليه، وعن الأساس المعتمد لتحديد القيمة العادلة إذا كانت القيمة القابلة للإسترداد هي نفسها القيمة العادلة.

أثر تطبيق معيار الإنخفاضات و الإهلاكات على نوعية المعلومة المحاسبية

بالرغم من الصعوبة التي تواجه المؤسسة في تحديد خسارة القيمة للعدد الهائل من الأصول التي تتوفر عليها، إلا أنه ترك للمؤسسة الحرية في تحديد الإنخفاض عندما تكون القيمة المحاسبية أقل من قيمة السوق، حتى يتم التعبير عن القيمة الإقتصادية للمؤسسة بصورة صادقة وتقدم قوائم مالية تحتوي على معلومات محاسبية ذات نوعية.

¹محمد ابو نصار- جمعة حميدات (2008): معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر الاردن، ص.590.