

## الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة

معياري المحاسبة الدولي رقم (36) الانخفاض في قيمة الأصول:

نظراً للانتقادات الكثيرة التي توجه لمبدأ التكلفة التاريخية، وزيادة الاتجاه لتعزيز مفهوم أو خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية فقد ازداد الاتجاه نحو مفهوم القيمة العادلة عند قياس قيمة الأصول والمطلوبات بتاريخ معين مما يساعد المستفيدين من المعلومات المحاسبية في فهم ومعرفة المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي خلال فترة معينة بشكل موثوق وملائم وبما يمثل الواقع.

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (36) إلى التأكد من عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، فإذا كانت القيمة المسجلة للأصل تزيد عن القيمة القابلة للاسترداد يتم الاعتراف بخسارة تدني قيمة الأصول وتكوين مجمع لخسارة الانخفاض.

نطاق المعيار:

- 1- الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة.
- 2- الممتلكات والمصانع والمعدات (الأراضي، المباني، الآلات، المعدات).
- 3- العقارات الاستثمارية المسجلة بسعر التكلفة.
- 4- الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة.

إلا أن المعيار لا ينطبق على ما يلي:

- 1- المخزون المعيار (2) والأصول المحتفظ بها برسم البيع المعيار (5).
- 2- الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء المعيار (11).
- 3- الأصول الناجمة عن عقود التأمين المعيار (4).

يعرف المبلغ القابل للاسترداد بأنه: القيمة الأكبر من بين القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستعمال.

تعرف القيمة قيد الاستعمال بأنها: القيمة الحالية للتدفقات النقدية للمنافع المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تتدفق نتيجة الاستعمال المستمر للأصل مضافاً إليها قيمة الخردة المتوقعة للأصل.

تعرف القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بأنها: المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحاً منه تكاليف بيع الأصل.

تعرف خسارة انخفاض القيمة بأنها: القيمة الناتجة عن انخفاض القيمة القابلة للاسترداد للأصل عن القيمة الدفترية المسجلة للأصل.

تحديد الأصل الذي تنخفض قيمته ومؤشرات ذلك:

- 1- يجب على المنشأة في نهاية كل فترة إعداد التقارير المالية وتقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على انخفاض قيمة الأصل وإذا وجد هناك مؤشرات لذلك على المنشأة تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل.
- 2- يجب على المنشأة اختبار انخفاض القيمة سنوياً للبنود التالية بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشرات انخفاض القيمة.

- الأصل غير الملموس والذي ليس له عمر إنتاجي محدد.
- قيمة الشهرة المشتراة (الناتجة) عن عملية اندماج الأعمال.

مؤشرات الانخفاض في قيمة الأصول أي تدني قيمتها:

1- المصادر الخارجية لمؤشرات الانخفاض في قيمة الأصول:

- انخفاض القيمة السوقية للأصل أكثر من المتوقع نتيجة الاهتلاك أو التقادم.
- ارتفاع أسعار الفائدة في السوق، الأمر الذي قد يؤثر على سعر الخصم المستخدم في تحديد القيمة قيد الاستعمال للأصل (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل).
- تقييم المبلغ المسجل (الدفترية) لصافي الأصول بأكثر من قيمة المنشأة في سوق الأوراق المالية.

2- المصادر الداخلية لمؤشرات الانخفاض في قيمة الأصول:

- تلف الأصل نتيجة أضرار مادية أو عدم صلاحيته للاستخدام.
- وجود خطط لإيقاف أو إعادة هيكلة العمليات التي ينتمي لها الأصل.
- إعادة تقييم عمر الأصل الإنتاجي على أنه محدد بدلا من كونه غير محدد.
- الأداء الاقتصادي للأصل أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع وبالتالي انخفاض كبير في التدفقات النقدية المتولدة أو المتوقع تولدها من الأصل.

تحديد المبلغ القابل للاسترداد:

- إذا تبين للمنشأة وجود مؤشر أو أكثر لتدني قيمة أصل معين، فعلى المنشأة القيام بما يلي:
- 1- احتساب القيمة القابلة للاسترداد للأصل ومقارنتها مع القيمة المسجل بها الأصل دفترياً لتحديد قيمة التدني إن وجدت.
  - 2- تحتسب القيمة القابلة للاسترداد على أنها القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستعمال أيهما أكبر.
  - 3- تمثل القيمة العادلة للأصل سعر بيع الأصل في سوق نشط مطروحاً منها النفقات المتوقعة تحملها في سبيل إتمام عملية البيع مثل السمسرة ورسوم نقل ملكية الأصل وتكاليف تفكيك الأصل.

مثال:

فيما يلي المعلومات المتعلقة بالآلات لدى الشركة الأهلية:

- التكلفة التاريخية للآلات 75000 ل.س ورصيد مجمع الاهتلاك في 2015/12/31 بقيمة 25000 ل.س، وفي هذا التاريخ تلقت الشركة الأهلية عرض من إحدى الشركات التي تعمل في نفس مجال الصناعة لشراء الآلات بمبلغ 33000 ل.س وتقدر مصاريف تفكيك الآلات بمبلغ 4000 ل.س تتحملها الشركة الأهلية.
- تم تقدير القيمة قيد الاستعمال الناجمة من خصم التدفقات النقدية المتوقعة من استعمال الآلات خلال العمر الإنتاجي المتبقي لها والبالغ 6 سنوات (بما في ذلك القيمة المتبقية المقدرة) بمبلغ إجمالي 32000 ل.س

المطلوب: تحديد خسارة التدني في قيمة الآلات.

الحل:

نحسب القيمة القابلة للاسترداد وهي (القيمة العادلة للأصل مطروح منها تكاليف البيع) أو (القيمة قيد الاستعمال) أيهما أكبر

القيمة العادلة للأصل مطروح منها تكاليف البيع = 33000 - 4000 = 29000 ل.س

القيمة قيد الاستعمال 32000 هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل

القيمة القابلة للاسترداد للآلات = 32000 ل.س (القيمة الأعلى بين 32000 و 29000)

القيمة الدفترية للآلات = 75000 - 25000 = 50000 ل.س

خسارة التدني = 32000 - 50000 = (18000) ل.س خسارة

### القياس والاعتراف بخسارة انخفاض القيمة:

1- عند انخفاض القيمة القابلة للاسترداد عن القيمة المسجلة للأصل، يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل (القيمة الدفترية) بمقدار الانخفاض في قيمة الأصل، ويتم الاعتراف بمقدار الانخفاض كخسارة انخفاض قيمة الأصول ضمن قائمة الدخل.

×× من ح/ خسارة تدني الأصول

×× إلى ح/ مجمع تدني الأصول

مثال: في 31/12/2016 أظهرت سجلات الشركة الوطنية تكلفة آلات موجودة لديها تبلغ 60000 ل.س ورصيد مجمع الاهتلاك 20000 ل.س ولدى إجراء اختبار التدني دلت مؤشرات داخلية وخارجية على وجود انخفاض في قيمة الآلات، كما وجد أن القيمة العادلة للآلات 25000 ل.س وتكاليف البيع التي سيتم تكبدها لبيع الآلات 2000 ل.س وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام الآلات وبيع الخردة في نهاية العمر الإنتاجي بمبلغ 28000 ل.س.

المطلوب: 1- ماهي القيمة القابلة للاسترداد للآلات في 31/12/2016 وكم تبلغ خسارة التدني.

2- إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني وما هي القيمة التي ستظهر بها الآلات في الميزانية العمومية في 31/12/2016.

الحل:

1- القيمة القابلة للاسترداد هي صافي القيمة العادلة أو القيمة قيد الاستعمال أيهما أعلى

صافي القيمة العادلة = 25000 - 2000 = 23000 ل.س

القيمة قيد الاستعمال = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة = 28000 ل.س

عليه القيمة القابلة للاسترداد = 28000 القيمة قيد الاستعمال لأنها أعلى من 23000 ل.س

خسارة تدني الآلات = القيمة القابلة للاسترداد - القيمة الدفترية

$$= 28000 - (60000 - 20000) = (12000) \text{ ل.س خسارة}$$

2- القيد المحاسبي اللازم للاعتراف بخسارة التدني

12000 من < /> خسارة تدني الآلات 2016 /12/31

12000 إلى < /> مجمع تدني الآلات

وستظهر الآلات بالقيمة القابلة للاسترداد في الميزانية العمومية

الميزانية العمومية في 2016 /12/31	
الأصول غير المتداولة	
الآلات	60000
يطرح مجمع الاهتلاك	(20000)
يطرح مجمع تدني الآلات	(12000)
صافي القيمة الدفترية	28000

2- بعد الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل يجب تعديل مصروف الاهتلاك في الفترات المستقبلية وذلك بتوزيع القيمة المسجلة للأصل (التكلفة - رصيد مجمع الاهتلاك - رصيد مجمع التدني) مطروحاً منها الخردة المقدرة على أساس منتظم على مدى العمر المتبقي للأصل.

مثال: في 2016 /12 /31 كان لدى شركة الاتصالات معدات صافي قيمتها الدفترية 600000 ل.س علماً بأن تكلفتها التاريخية 750000 ومجمع اهتلاكها 150000 وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 6 سنوات.

وفي تاريخه تم إعادة تقييم المعدات بقيمة عادلة صافية تبلغ 450000 ل.س والقيمة قيد الاستعمال 410000 ل.س

المطلوب: احتساب خسائر التدني الواجب الاعتراف بها للعام 2016 وقسط الاهتلاك السنوي الجديد في ضوء إعادة التقييم.

$$\text{الحل: خسائر التدني} = 450000 - 600000 = (150000) \text{ ل.س خسارة}$$

قسط الاهتلاك السنوي = (التكلفة - رصيد مجمع الاهتلاك - رصيد مجمع التدني) / العمر المتبقي

$$= (750000 - 150000 - 150000) / 6 = 75000$$

عكس خسارة انخفاض القيمة لأصل مفرد:

إذا ظهر في الفترة المالية الحالية زيادة في القيمة العادلة للأصل عن قيمته الدفترية المسجلة وكان قد تم الاعتراف بخسارة تدني لذلك الأصل في فترة أو فترات مالية سابقة، يتم في هذه الحالة الاعتراف بالزيادة كدخل ضمن قائمة الدخل ولا ينطبق ذلك على الشهرة، بناء عليه يتم زيادة القيمة المسجلة للأصل وعند ارتفاع القيمة القابلة للاسترداد في فترات لاحقة للتدني يتم الاعتراف بمكاسب استعادة خسائر التدني مع مراعاة ما يلي:

1- يجب ألا تزيد مكاسب استعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني.

2- يجب ألا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يحصل انخفاض القيمة.

مثال: في 2013 / 1 / 1 اشترت الشركة العالمية حفارة بمبلغ 280000 ل.س ولدى إجراء اختبار التدني نهاية عامي 2013 و 2014 تبين أن القيمة القابلة للاسترداد هي 180000 و 230000 على التوالي والعمر الإنتاجي المقدر 7 سنوات وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت في الاهتلاك.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتدني واستعادة التدني نهاية عامي 2013 و 2014.

الحل:

نهاية عام 2013:

خسائر التدني = القيمة القابلة للاسترداد - صافي القيمة الدفترية

$$= 180000 - (280000 - 40000) = (60000) \text{ خسارة}$$

60000 من < /> خسارة تدني الحفارة 2013 / 12 / 31

60000 إلى < /> مجمع تدني الحفارة

وستظهر الحفارة بالقيمة القابلة للاسترداد في الميزانية العمومية

الميزانية العمومية في 2013 / 12 / 31	
الأصول غير المتداولة	
الحفارة	280000
يطرح مجمع الاهتلاك	(40000)
يطرح مجمع تدني الحفارة	(60000)
صافي القيمة الدفترية	180000

عليه سيكون قسط الاهتلاك الجديد للفترات القادمة  $30000 = 6 / 180000$

نهاية عام 2014

القيمة الدفترية للحفارة	
280000	التكلفة
(70000)	يطرح مجمع الاهتلاك (30000 + 40000)
(60000)	يطرح مجمع تدني الحفارة
150000	صافي القيمة الدفترية

$$80000 = 150000 - 230000 = \text{مكاسب استعادة التدني}$$

وعند الاعتراف بأرباح استعادة التدني يتم مراعاة ما يلي:

- يجب ألا تزيد مكاسب استعادة خسائر التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق وهو 60000

- يجب ألا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية له فيما لو لم يكن هناك تدني سابق.

القيمة الدفترية للحفارة بافتراض عدم وجود تدني سابق = التكلفة - مجمع الاهتلاك

$$200000 = (2 \times 40000) - 280000 =$$

عليه فإن أقصى مبلغ يمكن الاعتراف به كمكاسب خسائر التدني السابق = 200000 - 150000 =

50000 ويثبت ذلك في القيد التالي:

60000 من ح/ مجمع تدني الحفارة 2014 / 12 / 31

إلى مذكورين

50000 ح/ مكاسب استعادة خسائر التدني

10000 ح/ مجمع اهتلاك الحفارة

ويتم إقفال مكاسب استعادة خسائر التدني في بيان الدخل

الميزانية العمومية في 2014 / 12 / 31	
280000	الأصول غير المتداولة الحفارة
(80000)	يطرح مجمع الاهتلاك
200000	صافي القيمة الدفترية