

## قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IASs)

### - دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي (SCF) -

من اعداد الأستاذ: قادري عبد القادر\*

#### ملخص:

تتم هذه الدراسة بعرض أهم متطلبات القياس المحاسبي لإنخفاض قيمة الأصول وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36: انخفاض قيمة الأصول، وكذلك عرض متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول المدرجة في النظام المحاسبي المالي، ومن خلال ما سبق يمكن الخروج بأهم نقاط التشابه والاختلاف بينهما، هذه المقارنة سوف تسمح لنا بالوقوف على درجة التقارب بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 36 فكلما كان التقارب كبير كلما كان ذلك مفيدا للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية كون أن قوائمها المالية تصبح لها صبغة دولية أي قابلة للمقارنة خارج الحدود الوطنية، كما أن التقارب مع معايير المحاسبة الدولية له انعكاس إيجابي على الإقتصاد الجزائري كونه يعد أحد العوامل الجاذبة للإستثمارات الأجنبية نتيجة تلاشي الإختلافات بين الأنظمة المحاسبية التي أصبحت معظمها تتبنى معايير المحاسبة الدولية قصد تخفيض التكاليف على الشركات الأجنبية التي كانت يمكن أن تتكبدتها في حالة استمرار تلك الإختلافات.

**الكلمات الدالة:** انخفاض قيمة الأصول، النظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبة الدولية، القيمة العادلة، القيمة القابلة للإسترداد.

#### Abstract :

This study interested in viewing the most important accounting measurement requirements for Impairment of Assets in accordance with IAS 36: Impairment of Assets, as well as the width measuring requirements for Impairment of Assets in the financial accounting system, and through the above can get out with the most important points of similarity and differences between them, This comparison will allow us to stand on the degree of convergence between the financial accounting system and IAS 36, the more the great convergence whenever it is useful for economic foundation algerian, because its financial statements becomes her the international character which comparable beyond national borders, in addition to the convergence with international accounting standards have a positive reflection on the algerian economy being a one of the factors attracting foreign investments as a result of the erosion of the differences between accounting

\* : أستاذ مساعد قسم أ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغمام.

systems that have become most of them adopts international accounting standards in order to reduce costs for foreign companies that could be incurred in the case of the continuation of these differences.

**Keywords:** Impairment of Assets, financial accounting system, international accounting standards, fair value, recoverable value.

### مقدمة:

جاء النظام المحاسبي المالي بمجموعة من الإضافات مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، وذلك قصد جعل القوائم المالية للمؤسسة تقترب من الصورة الحقيقية لها، وهذا بلا شك سوف يكون له آثار إيجابية على مستوى نجاح القرارات المتخذة من قبل المؤسسة أو من قبل المتعاملين معها كون أن تلك القرارات مستندة على بيانات ومعلومات تمثل إلى حد كبير الواقع الحقيقي للمؤسسة الإقتصادية، إن الصورة الحقيقية للمؤسسة التي يمكن أن تبرزها المحاسبة المالية في ظل النظام المحاسبي المالي تستمد من كون أن التغيرات والتذبذبات المستمرة في الأحداث الإقتصادية أصبحت تأخذ بعين الاعتبار في المعالجة المحاسبية لتلك الأحداث، ولعل أبرز تلك التذبذبات هو الإنخفاض المستمر التي يمكن أن تحدث في قيمة الأصول، حيث تضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من المتطلبات للإستجابة لمثل هذا الإنخفاض، وكغيرها من المتطلبات الموجودة في النظام المحاسبي المالي، استمدت متطلبات معالجة انخفاض قيمة الأصول من معايير المحاسبة الدولية، إلا أن الجزائر لم تتبنى معايير المحاسبة الدولية كما هي مصدره من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وإنما اعتمدت على نهج التقارب كأفضل خيار في المرحلة الأولية.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هي درجة تقارب متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي مع متطلبات القياس وفقا لمعايير المحاسبة الدولية؟

وللإجابة على الإشكالية السابقة، سوف يتم تقسيم البحث إلى محورين رئيسيين هما:

المحور الأول: قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم: 36.

المحور الثاني: مقارنة بين متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 والنظام المحاسبي المالي.

## أهمية البحث:

- يستمد البحث أهميته من أهمية معايير المحاسبة الدولية التي أصبحت مرجعا أساسيا لمعظم الأنظمة المحاسبية الوطنية لمعظم الدول بما في ذلك الدول المتقدمة.
- يعتبر البحث له أهمية كبيرة كونه يعالج موضوع انخفاض قيمة الأصول الذي يعتبر من بين المعالجات المحاسبية الجديدة في الجزائر التي تضمنها النظام المحاسبي المالي.
- تكمن أهمية هذا البحث في النتيجة التي يمكن أن يتوصل إليها والتي تهدف إلى محاولة تأكيد أو نفي اتجاه الجزائر نحو التقارب مع معايير المحاسبة الدولية.

## أهداف البحث:

- عرض متطلبات القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36 .
- عرض متطلبات القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي
- تحديد الفروقات بين المعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 والنظام المحاسبي المالي فيما يخص متطلبات قياس انخفاض الأصول
- الوقوف على درجة التقارب الموجودة بين متطلبات القياس وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 والمتطلبات المشابهة لها في النظام المحاسبي المالي .

## أولا: قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم:36

- المعيار المحاسبي الدولي الذي يعالج متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول هو المعيار المحاسبي الدولي رقم (36): انخفاض قيم الأصول، ويطبق هذا المعيار على كافة الأصول فيما عدا:<sup>1</sup>
- المخزونات (بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (02): المخزونات)؛
  - الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء(بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11): عقود الإنشاء)؛
  - أصول الضريبة المؤجلة (بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12): ضرائب الدخل)؛
  - الأصول الناشئة عن مزايا العاملين (بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (19): مزايا العاملين)؛

<sup>1</sup> International Accounting Standards Board(IASB). International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line), London: International Accounting Standards Board,2008, Available on:<www. cma-1.blogspot.com>(16/11/2008), p1678.

- الأصول المالية التي ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (39): الأصول المالية: الإعترا ف والقياس)؛
- العقار الإستثماري الذي يقاس بالقيمة العادلة (بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (40): العقار الإستثماري)؛
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي تقاس بالقيمة العادلة ناقص تكاليف نقطة البيع (بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): الزراعة)، وتكاليف الحياة المؤجلة؛
- الأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق التأمين التعاقدية بموجب عقد تأمين ضمن نطاق معيار إعداد التقرير المالي رقم 4 (IFRS4): عقود التأمين)؛
- الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع بموجب معيار إعداد التقرير المالي رقم 5 (IFRS5): الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة.

### 1. مؤشرات (أدلة) انخفاض قيمة الأصول:

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 (IAS36) على أن تقيم المؤسسة في كل فترة تقرير ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن قيمة الأصل يمكن أن تنخفض قيمته، وإذا وجد أي مثل هذا المؤشر، فعلى المؤسسة أن تقدر القيمة القابلة للإسترداد للأصل<sup>1</sup>، ويحدد هذا المعيار هذا الإجراء لضمان أن الأصول مثبتة بقيمة لا تتجاوز قيمتها القابلة للإسترداد<sup>2</sup>، ويكون الأصل مسجل بأكثر من قيمته القابلة للإسترداد إذا كان المبلغ المسجل يتجاوز المبلغ الممكن استعادته من خلال الإستعمال أو بيع الأصل، إذا كان هذا هو الحال، يوصف الأصل بأنه منخفض القيمة<sup>3</sup>، وبالتالي يجب تخفيض المبلغ المسجل إلى مقدار مبلغه القابل للإسترداد، ويعتبر ذلك التخفيض خسارة انخفاض القيمة<sup>4</sup>، كما أنه بصرف النظر عما إذا كان يوجد مؤشر انخفاض القيمة على المؤسسة أن تختبر سنويا انخفاض قيمة الشهرة<sup>\*</sup> المقتناة في اندماج الأعمال وكذا الأصل غير الملموس الذي ليس له عمر مفيد محدد أو ليس

<sup>1</sup> مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation). مادة تدريبية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الوحدة 27: انخفاض قيمة الأصول (على الخط)، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)، لندن: IFRS Foundation، متاح على -<http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/Module%2027>

<sup>2</sup> Eric Ducasse et autres. norme comptable internationale IAS/IFRS.Bruxelles: De Boek & Larcier, 2005. p 129.

<sup>3</sup> International Accounting Standards Board (IASB). IAS 36 Impairment of Assets (on line), London: IASB, 2014, Available on <<http://www.socpa.org.sa/Accounting-Standards/Standard-36.aspx>> (05/08/2014). P10.

<sup>4</sup> حسين قاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2000، ص 85.

\* يخضع قياس الشهرة لمتطلبات معيار إعداد التقارير المالية الدولي رقم 3 (IFRS3): إندماج الأعمال.

متوفر بعد للإستخدام وذلك بمقارنة مبلغه المسجل بمبلغه القابل للإسترداد<sup>1</sup>، والسبب المعطى بالنسبة للأصل غير الملموس غير متاح بعد للإستخدام هو أن قدرة الأصل غير الملموس على توليد منافع اقتصادية مستقبلية كافية لإسترجاع مبلغه المسجل تخضع لدرجة أكبر من عدم التأكد قبل أن يصبح متاحا للإستعمال منه بعد أن يصبح متاحا للإستعمال<sup>2</sup>، ولتقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة أو مؤشر بأنه قد تنخفض قيمة أصل، على المؤسسة أن تأخذ في الإعتبار الدلائل التالية كحد أدنى<sup>3</sup>:

### 1-1- المصادر الخارجية للمعلومات:

- خلال الفترة انخفضت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما كان يتوقع نتيجة مرور الوقت أو الاستعمال العادي.
- حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المؤسسة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المؤسسة أو في السوق الذي ينتمي إليه الأصل.
- زادت أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الإستثمارات خلال الفترة ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادات على سعر الخصم المستخدم في حسابات قيمة الأصل الإستعمالية وتخفض مبلغ الأصل القابل للإسترداد بشكل هام نسبيا.
- المبلغ المسجل لصافي أصول المؤسسة المقدمة للتقارير أعلى من رأسماله السوقية.

### 2-1- المصادر الداخلية للمعلومات:

- تتوفر الأدلة على تقادم الأصل أو حدوث تلف فيه.
- حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المؤسسة خلال الفترة، أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب في النطاق أو في الأسلوب الذي يستعمل فيه الأصل أو يتوقع استعماله فيه، وتشمل هذه

<sup>1</sup>IFRS Foundation staff. IAS 36 Impairment of Assets, Technical Summary(on line). IFRS Foundation Education. 2012, Available on< <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/IAS36-English.pdf> > (05/08/2014).

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد. موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية. الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006، الجزء الخامس، ص476.

<sup>3</sup> المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون، انخفاض قيمة الأصول(على الخط)، متاح على [www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com) (2007/07/25)،

التغيرات الأصول التي تصبح عاطلة و خطط إيقاف العمليات التي ينتمي إليها الأصل أو إعادة هيكلتها أو خطط للتخلص من الأصل قبل التاريخ المتوقع، وإعادة تقدير العمر المفيد للأصل بوصفه

محدود بدلاً

من غير محدود<sup>1</sup>.

- تتوفر الأدلة من التقارير الداخلية التي تشير على أن الأداء الإقتصادي للأصل هو أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع.

إن القائمة السابقة ليست شاملة، ويمكن للمؤسسة أن تحدد دلالات أخرى على إمكانية انخفاض قيمة الأصل.

## 2. قياس المبلغ القابل للإسترداد:

يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 (IAS36) المبلغ القابل للإسترداد لأصل (أو وحدة مولدة للنقد) بأنه المبلغ الأعلى بين قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع وقيمه الإستعمالية<sup>2</sup>.

### 1-2- القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع:

تعرف القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع بأنها المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة توليد النقد في صفقة وفقاً لآلية السوق بين أطراف راغبة وواسعة الإطلاع، ناقص تكاليف التخلص من الأصل<sup>3</sup>، وتعرف الوحدة المولدة للنقد بأنها أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية داخلية مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line), op.cit, p1682.

<sup>2</sup> International Federation of Accountants (IFAC), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements(on line). New York : (IFAC). 2014, Available on(<http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>)(11/09/2014), part 1.p623.

<sup>3</sup> IFRS Foundation staff. IAS 36 Impairment of Assets, Technical Summary(on line), Op. cit.

<sup>4</sup> Eric ducasse et autres, Op. cit. p 132.

إن أفضل دليل على القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع لأصل هو السعر في اتفاقية بيع ملزمة\* في صفقة وفقا لآلية السوق معدلة بالتكاليف الإضافية التي ستعزى مباشرة للتخلص من الأصل<sup>1</sup>، و إذا لم يكن هناك إتفاقية بيع ملزمة لكن الأصل متبادل في سوق نشط، فالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع هي سعر السوق للأصل ناقصا تكاليف التخلص، و سعر السوق المناسب عادة هو سعر العرض الحالي، وعندما لا تكون أسعار العروض الحالية متوافرة، فإن سعر في آخر صفقة يمكن أن يوفر أساس عن أي تقدير للقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع بشرط أن لا يكون هناك تغير هام في الظروف الإقتصادية بين تاريخ الصفقة والتاريخ الذي يجرى في أثناءه التقدير، أما إذا لم يكن هناك إتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشط لأصل تكون القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع مستندة على أفضل المعلومات المتوفرة لإظهار المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المؤسسة في نهاية فترة التقرير للتخلص من الأصل في صفقة وفقا لآلية السوق بين أطراف راغبة وواسعة الإطلاع بعد طرح تكاليف التخلص، وعند تحديد هذا المبلغ، تراعي المؤسسة نتيجة آخر صفقة للأصول المماثلة ضمن نفس الصناعة، ولا تعكس القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع بيعا جبريا، ما لم ترغم الإدارة على البيع فورا، كما تطرح تكاليف التخلص (فيما عدا تلك التي اعترف بها كالتزام) عند تحديد القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع، وكأمثلة على تلك التكاليف، التكاليف القانونية، ورسم الطابع وضرائب الصفقة المماثلة، وتكاليف إزالة الأصل، والتكاليف الإضافية المباشرة لجلب الأصل إلى حالة بيعه، ومع ذلك فإن تكاليف إنهاء الخدمة (كما هي معرفة في المعيار المحاسبي الدولي رقم: 19(IAS19): مزايا العاملين) والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم مشروع التالية للتخلص من الأصل لا تعتبر تكاليف مباشرة إضافية للتخلص من الأصل<sup>2</sup>.

## 2-2- القيمة الإستعمالية:

يقصد بالقيمة الإستعمالية للأصل بأنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من أصل أو وحدة مولدة للنقد<sup>3</sup>، وتشمل تقديرات التدفقات النقدية ما يلي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> معايير المحاسبة المصرية، المعيار المحاسبي المصري رقم 31: اضمحلال قيمة الأصول (على الخط)، متاح على: <www.cma.gov.eg> (2009/02/14)، فقرة 26.

<sup>2</sup> International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line), Op. cit, p1685.

<sup>3</sup> معيار المحاسبة الدولي 36: الهبوط في قيمة الأصول (على الخط)، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2014، متاح على (http://www.socpa.org.sa/Accounting-Standards/Standard-36.aspx)(2015/03/16)، ص12.

<sup>4</sup> IFRS Foundation staff. IAS 36 Impairment of Assets, Technical Summary(on line), Op. cit.

- التدفقات النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر للأصل\* .
  - التدفقات النقدية الخارجة التي تكبدها ضروري لتوليد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر للأصل (ويشمل ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للإستعمال) ويمكن أن تنسب مباشرة أو تخصص على أساس معقول وثابت على الأصل.
  - التدفقات النقدية الصافية (إن وجدت) التي ستستلم (أو تدفع) للتخلص من الأصل في نهاية عمره المفيد. ويشمل تقدير القيمة الإستعمالية لأصل الخطوات التالية:<sup>1</sup>
  - تقدير التدفقات النقدية الداخلة والخارجة اللذان سيشتقان من الإستعمال المستمر للأصل ومن التخلص النهائي منه،
  - تطبيق معدل الخصم المناسب على تلك التدفقات النقدية.
- وتقدر التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل في ظروفه الحالية، بحيث لا تتضمن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية المقدرة المتوقع نشأتها عن إعادة هيكلة الأصل التي لم تلتزم بها المؤسسة بعد أو عن تحسين أو تعزيز أداء الأصل، أو عن الأنشطة التمويلية.<sup>2</sup>
- وحيث أن سعر الخصم يحدد قبل حساب الضريبة، فإنه يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة قبل حساب الضريبة، كما تقدر التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سوف تتحقق بها ثم يتم خصمها باستخدام سعر خصم مناسب لتلك العملة، وتقوم المؤسسة بترجمة القيمة الحالية التي تم الحصول عليها باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب القيمة الإستعمالية.<sup>3</sup>
- كما يشير المعيار إلى الأخذ بعين الإعتبار عنصر المخاطرة سواء كتسويات للتدفقات النقدية المستقبلية أو كتسوية لسعر الخصم مع تجنب التكرار، بحيث يجب ألا يظهر معدل الخصم المخاطر التي تم أخذها بعين الإعتبار في تسوية التدفقات النقدية.

\* كل ما يتعلق بالأصل ينطبق على الوحدة المولدة للنقد.

<sup>1</sup> International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line), Op. cit, p1685.

<sup>2</sup> IFRS Foundation staff. IAS 36 Impairment of Assets, Technical Summary(on line), Op. cit.

<sup>3</sup> معايير المحاسبة المصرية، المعيار المحاسبي المصري رقم 31: اضمحلال قيمة الأصول، مرجع سابق، فقرات 51، 54.



وعند قياس القيمة الإستعمالية<sup>1</sup>:

- يجب أن تكون توقعات التدفقات النقدية بناء على افتراضات معقولة و مدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع (المفيد) المتبقي للأصل، ويجب إعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.
- يجب أن تكون توقعات التدفقات النقدية بناء على أحدث الموازنات / التنبؤات المالية التي اعتمدها الإدارة، ويجب أن تغطي هذه التوقعات المبنية على الموازنات / التنبؤات المالية فترة قصوى مقدارها خمس سنوات إلا إذا أمكن تبرير فترة أطول.
- يجب تقدير توقعات التدفقات النقدية التي تزيد عن الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات / التنبؤات باستنتاج التوقعات بناء على الموازنات/التنبؤات باستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة، إلا إذا أمكن تبرير معدل متزايد، ويجب أن لا يزيد معدل النمو هذا عن متوسط معدل النمو على المدى الطويل للمنتجات أو الصناعات أو البلد أو البلدان التي تعمل بها المؤسسة أو للسوق الذي يستخدم فيه الأصل، إلا إذا أمكن تبرير معدل أعلى.

كما يتم تحديد صافي التدفقات النقدية المقدرة التي سيتم استلامها (أو دفعها) للتخلص من أصل في نهاية عمره المفيد بطريقة مماثلة لتحديد القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع للأصل، فيما عدا أنه عند تقدير صافي التدفقات النقدية، تستخدم المؤسسة الأسعار السائدة في تاريخ التقدير لأصول مماثلة وصلت إلى نهاية عمرها المفيد والتي عملت في ظروف مماثلة للظروف التي سيتم استعمال الأصل فيها، كما يتم تعديل هذه الأسعار حسب أثر كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار الناجمة من التضخم العام والزيادات (الإنخفاضات) المستقبلية المحددة (الخاصة)، على أنه إذا استثنيت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الإستعمال المستمر للأصل وسعر الخصم أثر التضخم العام فإن هذا الأثر يستثنى أيضا من صافي التدفقات النقدية المقدرة عند التخلص من الأصل<sup>2</sup>.

أما بخصوص تحديد معدل الخصم، فأشار المعيار بأن معدل الخصم المناسب هو العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا اختاروا استثمارا يولد تدفقات نقدية ذات مبالغ وتوقيت وسمات مخاطرة معادلة لتلك التي تتوقع

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون، انخفاض قيمة الأصول (على الخط)، مرجع سابق، فقرة 27.

<sup>2</sup> معايير المحاسبة المصرية، المعيار المحاسبي المصري رقم 31: اضمحلال قيمة الأصول، مرجع سابق، فقرة 53.

المؤسسة الحصول عليها من الأصل<sup>1</sup>، ويقدر هذا السعر (المعدل) من السعر الضمني في عمليات (صفقات) السوق الحالية لأصول مشابهة أو من تكلفة المتوسط المرجح لرأس المال مؤسسة مدرجة في سوق الأوراق المالية لها أصل واحد (أو محفظة أصول) مشابهة من ناحية قدرتها الخدمية والمخاطر المرتبطة بها مع الأصل محل الدراسة<sup>2</sup>.

وعندما يكون السعر المحدد للأصل غير متاح مباشرة من السوق تستخدم المؤسسة بدائل لتقدير سعر الخصم، وكنقطة بداية عند إجراء هذا التقدير تأخذ المؤسسة في حسابها المعدلات التي تمثل متوسط تكلفة رأس المال المرجحة للمؤسسة والمحددة باستخدام بعض الأساليب على سبيل المثال، نموذج تسعير الأصول الرأسمالية، كما تأخذ بعين الإعتبار سعر الإقتراض المتزايد للمؤسسة وأسعار الإقتراض الأخرى في السوق، إلا أن هذه المعدلات يجب تسويتها لبيان الطريقة التي يتم بها تقدير المخاطر المرتبطة بالتدفقات النقدية للأصل من خلال السوق، وكذا المخاطر التي ليس لها صلة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل أو التي تم تعديل التدفقات النقدية المقدرة مقابلها، كما يؤخذ في الإعتبار بعض المخاطر مثل مخاطر العملات والأسعار والمخاطر المرتبطة ببعض الدول<sup>3</sup>.

### 3-2- متطلبات أخرى خاصة بانخفاض قيمة الأصول:

- لن يكون بالإمكان أحيانا تحديد القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع لأن ليس هناك أساس لإجراء تقدير بشكل موثوق للمبلغ الممكن الحصول من بيع الأصل في صفقة تتم وفقا لآلية السوق بين أطراف واسعة الإطلاع وراغبة، في هذه الحالة يمكن أن تستخدم المؤسسة القيمة الإستعمالية للأصل بوصفها مبلغه القابل للإسترداد<sup>4</sup>.

- إذا لم يوجد سبب للإعتقاد بأن قيمة الأصل الإستعمالية تزيد بشكل جوهري عن قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع، فيمكن استخدام القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع للأصل بوصفها مبلغه القابلة للإسترداد، وفي أغلب الأحيان تكون هذه الحالة بالنسبة لأصل محتفظ به للتخلص منه، وهذا لأن القيمة الإستعمالية

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، الجزء الخامس، ص458.

<sup>2</sup> معايير المحاسبة المصرية، المعيار المحاسبي المصري رقم 31: اضمحلال قيمة الأصول، مرجع سابق، فقرة 56.

<sup>3</sup> نفس المرجع، الملحق (أ).

<sup>4</sup> International Accounting Standards Board (IASB). IAS 36 Impairment of Assets (on line), Op. cit, P15.

للأصل المحتفظ به للتخلص منه ستتضمن بشكل رئيسي صافي عائدات التخلص حيث أن التدفقات النقدية المستقبلية من الإستعمال المستمر للأصل إلى حين التخلص منه تكون على الأرجح مهمة<sup>1</sup>.

- يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد، إلا إذا لم يكن الأصل يولد تدفقات نقدية داخلية من الإستعمال المستمر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، وإذا كانت الحالة كذلك يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل إلا إذا كانت القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع أعلى من مبلغه المسجل، أو كان من الممكن تقدير قيمة الأصل الإستعمالية لتكون قريبة من قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع و أمكن تحديد صافي سعر البيع<sup>2</sup>.

- خسارة انخفاض القيمة يعترف بها فوراً في الربح أو الخسارة، ما لم يسجل الأصل بمبلغ معاد تقييمه بموجب معيار آخر (على سبيل المثال بموجب نموذج إعادة التقييم وفقاً ل (IAS16)، في هذه الحالة أي خسارة انخفاض في القيمة سوف تعالج كتخفيض إعادة تقييم بموجب ذلك المعيار الآخر<sup>3</sup>.

- يجب الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد (المجموعة الأصغر لوحدة النقد مع أي شهرة أو أصل مؤسسي مخصص) فقط إذا كان مبلغها القابل للإسترداد أقل من مبلغها المسجل، ويجب تخصيص خسارة الإنخفاض لتخفيض المبلغ المسجل لأصول الوحدة (مجموعة وحدات) بالترتيب التالي:

أولاً: لتخفيض المبلغ المسجل للشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد (مجموعة وحدات) (إن وجدت)، ثم على الأصول الأخرى للوحدة (مجموعة وحدات) بالتناسب على أساس المبلغ المسجل لكل أصل في الوحدة (مجموعة وحدات).

ومع ذلك، لا تقوم المؤسسة بتخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى أقل مما يلي أيهم أعلى<sup>4</sup>:

(1) قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع (إذا كان من الممكن تحديدها)؛

(2) قيمته الإستعمالية (إذا كان من الممكن تحديدها)؛

(3) صفر.

<sup>1</sup>International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line), Op. cit.p1684.

<sup>2</sup> Ibid.

<sup>3</sup> IFRS Foundation staff. IAS 36 Impairment of Assets, Technical Summary(on line), Op. cit.

<sup>4</sup> Ibid.

أما مبلغ خسارة الإنخفاض الذي كان سيخصص خلافا لذلك للأصل تخصص بالتناسب على الأصول الأخرى للوحدة (مجموعة وحدات).

- الخصائص الرئيسية للأصول العامة للمؤسسة مثل مبنى المقر الرئيسي، هي أنها لا تولد تدفقات نقدية داخلية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى ولا يمكن أن تعزى قيمتها الدفترية كاملة لوحدة توليد النقد<sup>1</sup>، ولذلك إذا كان هناك دلالة على حدوث انخفاض في قيمة أصل مؤسسي عام، وكان هناك حاجة إلى تحديد قيمته الإستعمالية، يتم تخصيص القيمة المسجلة للأصل المؤسسي العام لوحدة توليد النقد، ويعني ذلك أن كل وحدة توليد النقد\* يتم إخضاعها لإختبار انخفاض القيمة على حدة وتتضمن قيمتها المسجلة نصيبها من الأصل المؤسسي، وإذا تعذر تخصيص القيمة المسجلة للأصل المؤسسي العام لوحدة توليد نقد ما، يجب اتباع خطوتين الأولى يتم إخضاع وحدة توليد النقد الفردية لإختبار انخفاض القيمة وشطب أي انخفاض في القيمة، ثم الخطوة الثانية يتم التعرف على مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التي يمكن تخصيص كل القيمة المسجلة للأصل المؤسسي العام أو بعضها لها كمجموعة، وأخيرا كل الوحدات المولدة للنقد في هذه المجموعة يجب اختبارها لتحديد ما إذا كانت القيمة المسجلة للمجموعة (بما في ذلك تخصيص القيمة المسجلة للأصل المؤسسي العام) زائدة عن القيمة الإستعمالية للمجموعة<sup>2</sup>، ويتم الإعتراف بخسارة انخفاض في القيمة إن وجدت.

- تخضع الشهرة إلى نفس الخطوات المتعلقة باختبار انخفاض قيمة أصل مؤسسي عام إلا أن الشهرة يتم إخضاعها لإختبار انخفاض في القيمة سنويا بغض النظر عن وجود مؤشر على ذلك.

- عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة انخفاض في قيمة أصل أعلى من المبلغ المسجل لذلك الأصل، فإنه يجب على المؤسسة الإعتراف بخصم إذا تطلب ذلك معيار محاسبة دولي آخر<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> معايير المحاسبة المصرية، المعيار المحاسبي المصري رقم 31: اضمحلال قيمة الأصول، مرجع سابق، فقرة 100.

\* إذا كان مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة أصل داخل وحدة توليد النقد يتم اختباره أولا والإعتراف بخسارة انخفاض في القيمة إن وجدت قبل اختبار انخفاض قيمة وحدة توليد النقد.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، الجزء الخامس، ص448.

<sup>3</sup> المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون، انخفاض قيمة الأصول، مرجع سابق، فقرة 61.

## 3. عكس خسارة انخفاض قيمة الأصول:

تقيم المؤسسة في نهاية كل فترة تقرير ما إذا كان يوجد أي دليل على أن انخفاض قيم الأصول المعترف بها في السنوات السابقة بخلاف الشهرة قد لا توجد أو ربما انخفضت، وإذا وجد أي دليل تقوم المؤسسة بتقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل<sup>1</sup> و على المؤسسة النظر كحد أدنى في الدلالات التالية:<sup>2</sup>

## مصادر المعلومات الخارجية:

- زادت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير خلال الفترة .
- حدثت تغييرات هامة لصالح المؤسسة خلال الفترة أو أنها ستحصل في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المؤسسة أو في السوق الذي ينتمي له الأصل.
- انخفضت أسعار الفائدة في السوق أو أسعار العوائد الأخرى على الإستثمارات في السوق خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الإنخفاضات على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل الإستعمالية وتزيد مبلغ الأصل القابل للإسترداد بشكل هام.

## مصادر المعلومات الداخلية:

- حدثت تغييرات هامة مع تأثير مفضل على المؤسسة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب في المدى أو الأسلوب الذي يستعمل فيه الأصل أو يتوقع استعماله، و تتضمن هذه التغييرات التكاليف المتكبدة خلال الفترة لتحسين أو تعزيز أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل<sup>3</sup>.
- تتوفر الأدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أفضل مما هو متوقع أو سيكون كذلك.

وفيما يخص عكس خسارة انخفاض القيمة بالنسبة للأصول الفردية فيتم الإعتراف بها عن طريق إجراء عكسي لما تم في سياق الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة. أما في حالة اعتراف المؤسسة بعكس خسارة انخفاض في القيمة على وحدة مولدة للنقد، ينبغي تخصيص الزيادة في المبلغ المسجل لأصول الوحدة عن طريق زيادة المبلغ

<sup>1</sup> IFRS Foundation staff. IAS 36 Impairment of Assets, Technical Summary(on line), Op. cit.

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون، انخفاض قيمة الأصول(على الخط)، مرجع سابق، فقرة 96.

<sup>3</sup> International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs)(on line), Op. cit, p1701.

المسجل للأصول الأخرى بخلاف الشهرة على أساس تناسبي، ومع ذلك ينبغي عدم زيادة المبلغ المسجل لأصل فردي ما عن المبلغ القابل للإسترداد أو المبلغ المسجل أيهما أقل الذي كان يستتج لو لم يتم الإعتراف بخسارة انخفاض في القيمة في السنوات السابقة، ويجب توزيع أي فائض على الأصول الباقية<sup>1</sup>.

وفي حالة خاصة يشير المعيار إلى أنه قد تصبح قيمة الأصل الإستعمالية أعلى من القيمة المسجلة للأصل بسبب أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية تزيد حينما تصبح هذه التدفقات أقرب، على أن طاقة الخدمة للأصل لم تزد، وعلى ذلك لا تعكس الخسارة في الإنخفاض فقط بسبب مرور الوقت (تسمى في بعض الأحيان تقليل الخصم) حتى ولو أصبح المبلغ القابل للإسترداد للأصل أعلى من مبلغه المسجل<sup>2</sup>.

ثانيا: مقارنة بين متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 (IAS36) والنظام المحاسبي المالي (SCF):

### 1. عرض متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)

وردت متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول ضمن قواعد عامة للتقييم المندرجة تحت الفصل الأول من الباب الأول للنظام المحاسبي المالي (SCF) وهي كالتالي:<sup>3</sup>

- يقدر الكيان عند حلول أي تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول فقد قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر، فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.

- تقييم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، الجزء الخامس، ص487.

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون، انخفاض قيمة الأصول (على الخط)، مرجع سابق، فقرة 101.

<sup>3</sup> الجزائر. قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها(على الخط).الجزريدة الرسمية رقم 25/19/2009. متاح على <www.joradp.dz>(2009/04/05)، ص 8-7.

• ثمن بيع الصافي للأصل هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج.

• القيمة النفعية لأي أصل هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به.

وفي الحالات، التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل، فإن قيمته القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها مساوية لقيمتها النفعية.

وفي حالات وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر، فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة التي ينتسب إليها، والوحدة المنتجة لسيولة الخزينة هي أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخيل الخزينة ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول.

ويمكن أن توفر التقديرات والمعدلات والحسابات المبسطة قيمة تقريبية معقولة للحسابات المفصلة الضرورية لتحديد القيمة المنفعية أو ثمن البيع الصافي لأصل كما هو مقرر في هذه النقطة.

- عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للإهلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية عن القيمة القابلة للتحصيل، خسارة في القيمة.

- تثبت خسارة قيمة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور وبإدراج عبء في الحسابات.

- يقدر الكيان عند كل إقفال للحسابات إلى تقدير ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت، وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.

- يؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية السابقة ضمن المنتوجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية.

وحيث، يعتمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحويل، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة.

2. نقاط الاختلاف والتشابه بين متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم:

### 36 ومتطلبات النظام المحاسبي المالي:

تتوافق متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 ومتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما عدا النقاط التالية:

- إن متطلبات قياس انخفاض في القيمة الواردة في النظام المحاسبي المالي تندرج ضمن قواعد عامة للتقييم وبالتالي فهي تنطبق على كل أصول المؤسسة بدون استثناء وهذا عكس المعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 الذي استثنى عدة أصول من نطاقه.
- هناك اختلاف في المصطلحات المستخدمة في كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 والنظام المحاسبي المالي، على سبيل المثال القيمة القابلة للتحويل، صافي سعر البيع، القيمة المنفعية، تكاليف الخروج، سيولة الأموال أو سيولة الخزينة وهي مصطلحات واردة في النظام المحاسبي المالي وتتوافق المصطلحات التالية والواردة المعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 وهي على التوالي، المبلغ القابل للإسترداد، القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع، القيمة الإستعمالية، تكاليف التخلص، التدفقات النقدية.
- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي عكس المعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 أي مؤشرات (داخلية أو خارجية) يمكن الإستناد إليها عند تقييم ما إذا كان الأصل (أو وحدة منتجة لسيولة الخزينة) قد انخفضت قيمته، أو ما إذا كان خسارة انخفاض قيمة الأصل (أو وحدة منتجة لسيولة الخزينة) قد زالت أو انخفضت.
- هناك عدة شروحات وتوضيحات واردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 عكس النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بتحديد المبلغ القابل للإسترداد سواء بالنسبة لأصل مفرد أو وحدة مولدة للنقد، وهذا سوف ينشأ عنه صعوبة في تطبيق متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول الواردة في النظام المحاسبي المالي، وبالتالي سوف ينتج عنه اختلافات كبيرة في تطبيق تلك المتطلبات من مؤسسة لأخرى وحتى من فترة لأخرى في نفس المؤسسة.



## 3. تقييم مدى تطابق متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي

## الدولي رقم 36

لكي تتمكن من معرفة مدى توافق متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 36، سوف نقوم بحساب المتوسط المرجح للفروقات بين متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 والنظام المحاسبي المالي في شكل مشابه لمقياس ليكارت.

## 1-3- توضيح مقياس ليكارت الرباعي:

الغرض من حساب المتوسط المرجح للفروقات بين متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 والنظام المحاسبي المالي في شكل مشابه لمقياس ليكارت هو معرفة اتجاه تلك الفروقات، حيث يعتبر مقياس ليكارت من أفضل أساليب قياس الإتجاهات.

بما أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (تطابق تام، تطابق جزئي، تطابق ضعيف، لا يوجد تطابق) مقياس ترتيبي، والأرقام التي تقابلها تعبر عن الأوزان وهي (تطابق تام=4، تطابق جزئي=3، تطابق ضعيف=2، لا يوجد تطابق=1)، ثم نحسب بعد ذلك المتوسط الحسابي ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولا وهي في دراستنا عبارة عن حاصل قسمة 3 على 4، حيث 3 تمثل عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، من 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة)، 4 تمثل عدد الإختيارات، وعند قسمة 3 على 4 ينتج طول الفترة ويساوي 0.75 ويصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

## الجدول رقم (1): توزيع اتجاهات الفروقات حسب المتوسط الحسابي وفقا لمقياس ليكارت

المستوى	المتوسط الحسابي
لا يوجد تطابق	من 1 إلى 1.75
تطابق ضعيف	أكبر 1.75 إلى 2.5
تطابق جزئي	أكبر 2.5 إلى 3.25
تطابق تام	أكبر 3.25 إلى 4

المصدر: من إعداد الباحث

2-3- حساب المتوسط الحسابي (المرجح) للفروقات بين متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 والنظام المحاسبي المالي في شكل مشابه لمقياس ليكارت بغرض معرفة اتجاه التطابق.

الجدول رقم (2): المتوسط الحسابي (المرجح) للفروقات بين متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 والنظام المحاسبي المالي

النتيجة	درجة التطابق مع النظام المحاسبي المالي	متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36:
		المحور الأول: استثناء بعض الأصول من نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 36
		1. المخزونات
لا يوجد تطابق	1	2. الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء
لا يوجد تطابق	1	3. أصول الضريبة المؤجلة
لا يوجد تطابق	1	4. الأصول الناشئة عن مزايا العاملين
لا يوجد تطابق	1	5. الأصول المالية
لا يوجد تطابق	1	6. العقار الإستثماري الذي يقاس بالقيمة العادلة
لا يوجد تطابق	1	7. الأصول البيولوجية و تكاليف الحياة المؤجلة
لا يوجد تطابق	1	8. الأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق التأمين التعاقدية بموجب عقد تأمين
لا يوجد تطابق	1	9. الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة
لا يوجد تطابق	1	<b>المتوسط الحسابي للمحور الأول</b>
		المحور الثاني: مؤشرات انخفاض قيمة الأصول
		1. ضرورة تقييم وجود مؤشر يثبت احتمال وجود انخفاض في قيمة أصل
تطابق تام	4	2. المؤشرات الخارجية لإنخفاض قيمة الأصول
لا يوجد تطابق	1	3. المؤشرات الداخلية لإنخفاض قيمة الأصول
تطابق ضعيف	2	<b>المتوسط الحسابي للمحور الثاني</b>
		المحور الثالث: قياس انخفاض قيمة الأصول (أو وحدة مولدة للنقد)
		1. قياس المبلغ القابل للإسترداد
تطابق تام	4	2. تحديد القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع
تطابق ضعيف	2	3. تحديد القيمة الإستعمالية
تطابق تام	4	4. تحديد المبلغ القابل للإسترداد في حالة غياب القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع
لا يوجد تطابق	1	5. تحديد المبلغ القابل للإسترداد في حالة غياب القيمة الإستعمالية
تطابق جزئي	3	6. قياس المبلغ القابل للإسترداد لوحدة مولدة للنقد

تطابق جزئي	2.66	المتوسط الحسابي للمحور الثالث
		المحور الرابع: الإعراف بخسارة انخفاض القيمة
تطابق ضعيف	2	1. الإعراف بخسارة انخفاض قيمة أصل مفرد
لا يوجد تطابق	1	2. الإعراف بخسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد
لا يوجد تطابق	1.5	المتوسط الحسابي للمحور الرابع
		المحور الخامس: تحديد انخفاض قيمة الأصول العامة والشهرة والأصول الغير ملموسة
لا يوجد تطابق	1	1. تحديد انخفاض قيمة الأصول العامة
لا يوجد تطابق	1	2. تحديد انخفاض قيمة الشهرة
لا يوجد تطابق	1	3. تحديد انخفاض قيمة الأصل الغير ملموس الذي ليس له عمر مفيد محدد أو ليس متوفر بعد للإستخدام
لا يوجد تطابق	1	المتوسط الحسابي للمحور الخامس
		المحور السادس: عكس انخفاض قيمة الأصول
تطابق تام	4	1. ضرورة تقييم وجود مؤشر يثبت احتمال وجود عكس لإنخفاض في قيمة أصل
لا يوجد تطابق	1	2. المؤشرات الخارجية لعكس انخفاض قيمة الأصول
لا يوجد تطابق	1	3. المؤشرات الداخلية لعكس انخفاض قيمة الأصول
تطابق جزئي	3	4. الإعراف بعكس خسارة انخفاض الأصول
لا يوجد تطابق	1	5. الإعراف بعكس خسارة انخفاض وحدة مولدة للنقد
تطابق ضعيف	2	المتوسط الحسابي للمحور السادس
لا يوجد تطابق	1.69	المتوسط الحسابي لإجمالي المحاور (مدى التطابق بين متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفق (IAS36) و (SCF)

المصدر: من إعداد الباحث

تضمن الجدول (2) متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36: انخفاض قيمة الأصول ودرجة تطابقها مع متطلبات انخفاض قيمة الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي، حيث قسمت المتطلبات السابقة على ستة (6) محاور كل محور يتضمن مجموعة من المتطلبات التي تعالج جانب محدد من قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36 كما يلي:

المحور الأول: استثناء بعض الأصول من نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 36

المحور الثاني: مؤشرات انخفاض قيمة الأصول

المحور الثالث: قياس انخفاض قيمة الأصول (أو وحدة مولدة للنقد)

المحور الرابع: الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة

المحور الخامس: تحديد انخفاض قيمة الأصول العامة والشهرة والأصول الغير ملموسة

المحور السادس: عكس انخفاض قيمة الأصول

ونلاحظ من خلال الجدول رقم 2 أن المحور رقم (03): « قياس انخفاض قيمة الأصول (أو وحدة مولدة للنقد) » حصل على أعلى درجة تطابق بقيمة (2.66)، بينما تم الحصول على أدنى قيمة لدرجة تطابق ألا وهي (1) من خلال كل من:

المحور رقم (1): « استثناء بعض الأصول من نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 ».

المحور رقم (5): « تحديد انخفاض قيمة الأصول العامة والشهرة والأصول الغير ملموسة ».

كما نلاحظ أيضا في الجدول رقم (2)، أن المتوسط الحسابي لإجمالي درجة التطابق المتعلقة بالمحاور المذكورة بلغ 1.69 وهو يدل على أن الفروقات بين متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 والنظام المحاسبي المالي تتجه نحو عدم وجود تطابق بين متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم: 36 وبين متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي.

#### خاتمة:

يعتبر القياس المحاسبي لإنخفاض قيمة الأصول من أهم المعالجات المحاسبية العديدة في المعايير المحاسبية الدولية التي تساهم في عكس الصورة الحقيقية للذمة المالية للمؤسسة الاقتصادية، كونه يأخذ بعين الإعتبار التغيرات التي يمكن أن تحصل في قيمة الأصول نتيجة عوامل داخلية أو خارجية مؤثرة، إلا أنه من خلال هذه الدراسة اتضح أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 جاء استجابة لمبدأ التحفظ كأساس للقياس المحاسبي، وهذا المبدأ أصبح من أهم المبادئ المحاسبية التي تطالب بها البيئة الاقتصادية العالمية قصد التخفيف من الأزمات الاقتصادية والمالية المتكررة، إلا أنه يتحيز للإنخفاض في القيمة من خلال التخفيض من النتيجة المالية للمؤسسة، بينما لا تؤثر الزيادة في القيمة في الأغلب على نتيجة المؤسسة وإنما تعالج كتغير في حقوق الملكية، وهذا ما يجعل النتائج المالية للمؤسسات الاقتصادية أكثر تحفظا.

إن البيئة الاقتصادية الجزائرية ليست بمعزل عن البيئة الاقتصادية العالمية، مما جعل الجزائر تتبنى نظام محاسبي مالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، ومن خلال هذه المقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 36: انخفاض

قيمة الأصول ومتطلبات انخفاض قيمة الأصول في النظام المحاسبي المالي، يتضح أن هناك تقارب ضعيف بينهما سوف ينتج عن فروق هامة في المجال التطبيقي، وهذا ما جعلنا نخرج بالنتائج التالية:

- إن متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي يعكس سعي الجزائر للتقارب مع معايير المحاسبة الدولية.
- يعتبر عدم تطابق متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36 مع متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي ناتج في الغالب عن عدم استكمال تبني باقي متطلبات القياس وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36 ضمن النظام المحاسبي المالي.
- إن التحديث المستمر لمعايير المحاسبة الدولية من خلال تعديل بعض متطلبات القياس المحاسبي أو إضافة متطلبات جديدة أو حذف لبعض المتطلبات التي يثبت أنها غير سليمة أو غير مناسبة، سوف يزيد من الفجوة بين متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36 والنظام المحاسبي المالي إن لم يتم مواكبة تلك التحديثات التي تجرى على معايير المحاسبة الدولية.
- تعتبر متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول المتاحة وفقا للنظام المحاسبي المالي غير كافية لمعرفة ما إذا كان أصل ما قد انخفضت قيمته أم لا، كما لا تكفي لتحديد مبلغ انخفاض قيمة أصل ما.
- قد يؤدي ضعف متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي مقارنة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 36 إلى وجود اختلافات في التطبيق نتيجة اعتماد المحاسبين على تأويل ما هو موجود من متطلبات أو الإعتماد على مرجعيات محاسبية أخرى غير متطابقة مع سياق النظام المحاسبي المالي مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية غير سليمة.

## قائمة المراجع:

### المراجع باللغة العربية:

1. مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation). مادة تدريبية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الوحدة 27: انخفاض قيمة الأصول (على الخط)، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)، لندن: IFRS Foundation، متاح على [http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/Module%2027-Impairment%20of%20\(Assets.pdf](http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/Module%2027-Impairment%20of%20(Assets.pdf) (12/05/2014).
2. طارق عبد العال حماد. موسوعة شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية. الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006، الجزء الخامس.
3. حسين قاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2000.
4. المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون، انخفاض قيمة الأصول (على الخط)، متاح على [www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com) (2007/07/25).
5. معايير المحاسبة المصرية، المعيار المحاسبي المصري رقم 31: اضمحلال قيمة الأصول (على الخط)، متاح على: [www.cma.gov.eg](http://www.cma.gov.eg) (2009/02/14).
6. معيار المحاسبة الدولي 36: الهبوط في قيمة الأصول (على الخط)، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2014، متاح على <http://www.socpa.org.sa/Accounting-Standards/Standard-36.aspx> (2015/03/16).
7. الجزائر. قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها (على الخط). الجريدة الرسمية رقم 2009/03/25، متاح على [www.joradp.dz](http://www.joradp.dz) (2009/04/05).

### المراجع باللغة الأجنبية:

8. International Accounting Standards Board (IASB). International Financial Reporting Standards (IFRSs) (on line), London: International Accounting Standards Board, 2008, Available on: [www.cma-1.blogspot.com](http://www.cma-1.blogspot.com) (16/11/2008).
9. Eric Ducasse et autres. norme comptable internationales IAS/IFRS. Bruxelles: De Boek & Larcier, 2005.
10. International Accounting Standards Board (IASB). IAS 36 Impairment of Assets (on line), London: IASB, 2014, Available on: <http://www.socpa.org.sa/Accounting-Standards/Standard-36.aspx> (05/08/2014).

11. IFRS Foundation staff. IAS 36 Impairment of Assets, Technical Summary(on line). IFRS Foundation Education. 2012, Available on< <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/IAS36-English.pdf> > (05/08/2014).
12. International Federation of Accountants (IFAC), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements(on line). New York : (IFAC). 2014, Available on(<http://www.ifrs.org/ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>)(11/09/2014), part 1.