معيار المحاسبة الدولي 36
الهبوط في قيمة الأصول

الهدف

1 هدف هذا المعيار هو أن يحدد الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتضمن أن أصولها مسجلة بما لا يزيد عن مبلغها الممكن استرداده. ويكون الأصل مسجلاً بما يزيد عن المبلغ الممكن استرداده منه إذا كان مبلغه الدفتري يتجاوز المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استخدام الأصل أو بيعه. إذا كان هذا هو الحال، فإن الأصل يوصف بأنه قد هبطت قيمته ويتطلب المعيار من المنشأة أن تثبت خسارة هبوط. ويحدد المعيار - أيضاً – متى ينبغي للمنشأة أن تعكس خسارة الهبوط ويحدد الإفصاحات.

النطاق

2 يجب أن يُطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الهبوط لجميع الأصول، بخلاف:

(أ) المخزون (انظر معيار المحاسبة الدولي 2 "المخزون")؛

(ب) أصول العقد والأصول التي تنشأ عن تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء به والتي يتم إثباتها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 15 "الايراد من العقود مع العملاء"؛

(ج) أصول الضريبة المؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل")؛

(د) الأصول التي تنشأ عن منافع الموظف (انظر معيار المحاسبة الدولي 19 "منافع الموظف")؛

(هـ) الأصول المالية التي هي ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 "الأدوات المالية"؛

(و) العقار الاستثماري الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة (انظر معيار المحاسبة الدولي 40 "العقارات الاستثمارية")؛

(ز) الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي والتي تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي 41 "الزراعة" والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع؛

(ح) تكاليف الاستحواذ المؤجلة، والأصول غير الملموسة، التي تنشأ من الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 4 "عقود التأمين"؛

(ط) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 5 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

3 لا ينطبق هذا المعيار على المخزون، أو الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء، أو أصول الضريبة المؤجلة، أو الأصول الناشئة عن منافع الموظف، أو الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع (أو المضافة إلى مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع) لأن المعايير الدولية للتقرير المالي الحالية المنطبقة على هذه الأصول تتضمن متطلبات لإثبات وقياس هذه الأصول .

4 ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية المصنفة على أنها:

(أ) منشآت تابعة، كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي 10 "القوائم المالية الموحدة"

(ب) منشآت زميلة، كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي 28 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"؛

(ج) المشروعات المشتركة، كما عُرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي 11 "الترتيبات المشتركة".

لهبوط قيمة الأصول المالية الأخرى، راجع المعيار الدولي للتقرير المالي 9.

5 لا ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 9، أو العقار الاستثماري الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 40، أو الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 41. وبالرغم من ذلك فإن هذا المعيار ينطبق على الأصول المسجلة بالمبلغ المعاد تقويمه (أي القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقويم مطروحاً منها أي مجمع استهلاك لاحق وأي مجمع خسائر هبوط لاحقة) وفقاً للمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي مثل نموذج إعادة التقويم الوارد في معيار المحاسبة الدولي 16 "العقارات والآلات والمعدات" ومعيار المحاسبة الدولي 38 "الأصول غير الملموسة". الفرق الوحيد بين القيمة العادلة للأصل وقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد هو التكاليف الإضافية المباشرة التي تُعزى لاستبعاد الأصل.

(أ) عندما تكون تكاليف الاستبعاد غير ذات أهمية فإن المبلغ الممكن استرداده من الأصل المعاد تقويمه يكون بالضرورة قريباً من، أو أكبر من، قيمته المعاد تقويمها. وفي هذه الحالة، وبعد أن تكون متطلبات إعادة التقويم قد تم تطبيقها، فإنه من غيرالمرجح أن يكون الأصل المعاد تقويمه قد هبطت قيمته ولا يلزم تقدير المبلغ الممكن استرداده.

(ب) [حذفت]

(ج) إذا كانت تكاليف الاستبعاد لا يمكن تجاهلها فإن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف استبعاد الأصل المعاد تقويمه تكون بالضرورة أقل من قيمته العادلة. بناءً عليه فإن الأصل المعاد تقويمه سيكون قد هبطت قيمته إذا كانت قيمة استخدامه أقل من مبلغه المعاد تقويمه. في هذه الحالة، وبعد أن تكون متطلبات إعادة التقويم قد تم تطبيقها، تطبق المنشأة هذا المعيار لتحدد ما إذا كان الأصل قد هبطت قيمته.

التعاريف

6 **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:**

المبلغ الدفتري **هو المبلغ الذي يتم إثبات الأصل به بعد خصم أي مجمع استهلاك (استنفاد) وأي مجمع خسائر هبوط عليه .**

وحدة توليد نقد **هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تولد تدفقات نقدية داخلة تكون مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من أصول أو مجموعة أصول أخرى.**

أصول الشركة **هي الأصول خلاف الشهرة التي تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكلٍ من وحدة توليد النقد قيد الفحص وأي وحدات توليد نقد أخرى.**

تكاليف الاستبعاد **هي التكاليف الإضافية التي تُعزى بشكل مباشر لاستبعاد أصل أو وحدة توليد نقد، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.**

المبلغ القابل للاستهلاك **هو تكلفة الأصل، أو مبلغ آخر تم إحلاله محل التكلفة في القوائم المالية، مطروحاً منه قيمته المتبقية.**

الاستهلاك (الاستنفاد) **هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي.[2]**

القيمة العادلة **هي الثمن الذي يمكن أن يتم استلامه مقابل بيع أصل أو دفعه مقابل تحويل التزام في معاملة منظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 13 "قياس القيمة العادلة").**

خسارة الهبوط **هي المبلغ الذي يزيد به المبلغ الدفتري لأصل أو وحدة توليد نقد عن مبلغه الممكن استرداده.**

المبلغ الممكن استرداده من **أصل أو وحدة توليد نقد هو قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد وقيمة استخدامه أيهما أكبر.**

العمر الإنتاجي **هو إما:**

(أ) الفترة الزمنية المتوقع خلالها استخدام الأصل من قبل المنشأة؛ أو

(ب) عدد المنتجات أو الوحدات المشابهة المتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.

قيمة الاستخدام **هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من أصل أو وحدة توليد نقد.**

2 في حالة الاصل غير الملموس فإن مصطلح "استنفاد" يستخدم بشكل عام بدلا من "استهلاك". وللمصطلحين نفس المعنى.

تحديد الأصل الذي قد تكون هبطت قيمته

7 تحدد الفقرات 8-17 متى يجب أن يتم تحديد المبلغ الممكن استرداده. وتستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بنفس القدر على أصل منفرد أو وحدة توليد نقد. ويتكون الجزء المتبقي من هذا المعيار مما يلي:

(أ) تحدد الفقرات 18-57 المتطلبات لقياس المبلغ الممكن استرداده. تستخدم هذه المتطلبات - أيضا - مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بنفس القدر على أصل منفرد ووحدة توليد نقد.

(ب) تحدد الفقرات 58-108 المتطلبات لإثبات وقياس خسائر الهبوط. تم تناول إثبات وقياس خسائر الهبوط للأصول المنفردة خلاف الشهرة في الفقرات 58-64. وتتناولت الفقرات 65-108 إثبات وقياس خسائر الهبوط لوحدات توليد النقد والشهرة.

(ج) تحدد الفقرات 109-116 المتطلبات لعكس خسائر هبوط مثبتة في فترات سابقة لأصل أو وحدة توليد نقد. مرة أخرى، تستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بنفس القدر على أصل منفرد أو وحدة توليد نقد. تم تحديد المتطلبات الإضافية للأصل المنفرد في الفقرات 117-121، ولوحدة توليد النقد في الفقرتين 122 و123، وللشهرة في الفقرتين 124 و125.

(د) تحدد الفقرات 126-133 المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بشأن خسائر الهبوط وعكس خسائر الهبوط للأصول ووحدات توليد النقد. وتحدد الفقرات 134-137 متطلبات إفصاح إضافية لوحدات توليد النقد التي خُصصت لها شهرة أو أصول غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة لأغراض اختبار الهبوط.

8 يكون الأصل قد هبطت قيمته عندما يزيد مبلغه الدفتري عن مبلغه الممكن استرداده. توضح الفقرات 12-14 بعض المؤشرات على أن خسارة هبوط قد حدثت. وإذا وُجدت أي من هذه المؤشرات، فإن المنشأة مطالبة بإجراء تقدير رسمي للمبلغ الممكن استرداده. وباستثناء ما هو موضح في الفقرة 10، فإن هذا المعيار لا يتطلب من المنشأة أن تجري تقديراً رسمياً للمبلغ الممكن استرداده إذا لم يوجد مؤشر على خسارة هبوط.

9 يجب على المنشأة أن تُقوِّم في نهاية كل فترة تقرير ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن أصلاً ما قد هبطت قيمته. إذا وجد مثل هذا المؤشر، فيجب على المنشأة أن تقدر مبلغ الأصل الممكن استرداده.

10 بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على الهبوط، فإنه يجب على المنشأة – أيضاً -أن:

(أ) تختبرالأصل غير الملموس ذا العمر الإنتاجي غير المحدد أو الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام بعد لتحديد الهبوط سنوياً بمقارنة مبلغه الدفتري بمبلغه الممكن استرداده. اختبار الهبوط هذا يمكن إجراؤه في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم إجراؤه في الوقت نفسه من كل سنة. ويمكن اختبار أصول غير ملموسة مختلفة لتحديد الهبوط في أوقات مختلفة. وبالرغم من ذلك، إذا كان مثل هذا الأصل قد تم إثباته أولياً خلال الفترة السنوية الحالية، فإنه يجب اختبار ذلك الأصل لتحديد الهبوط قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

(ب) تختبر الشهرة التي يتم اقتناؤها في تجميع أعمال لتحديد الهبوط سنوياً وفقا للفقرات 80-99.

11 إن قدرة أصل غير ملموس على توليد منافع اقتصادية مستقبلية كافية لاسترداد مبلغه الدفتري تكون، عادة، عرضة لعدم التأكد قبل إتاحة الأصل للاستخدام بدرجة أكبر مما هو عليه بعد إتاحته للاستخدام. وبالتالي، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة أن تختبر، على الأقل سنوياً، المبلغ الدفتري لأصل غير ملموس غير متاح للاستخدام بعد لتحديد الهبوط .

12 عند تقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن أصلاً ما قد هبطت قيمته، فإنه يجب على المنشأة أن تنظر في المؤشرات التالية كحد أدنى:

المصادر الخارجية للمعلومات

(أ) هناك مؤشرات يمكن ملاحظتها على أن قيمة الأصل قد انخفضت خلال الفترة بشكل جوهري بأكثر مما يمكن توقعه نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام العادي.

(ب) حدثت خلال الفترة، أو أنها ستحدث في المستقبل القريب، تغيرات كبيرة لها أثر عكسي على المنشأة في البيئة التقنية، أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المنشأة أو في السوق التي يكون الأصل موجهاً لها.

(ج) معدلات الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات قد زادت خلال الفترة، ومن المرجح أن تؤثر تلك الزيادات على معدل الخصم المستخدم في حساب قيمة استخدام الأصل وتخفض المبلغ الممكن استرداده من الأصل بشكل ذي أهمية نسبية.

(د) المبلغ الدفتري لصافي أصول المنشأة أكبر من قيمتها السوقية.

المصادر الداخلية للمعلومات

(هـ) توفر دليل على تقادم الأصل أو تلفه مادياً.

(و) تغيرات كبيرة لها أثر عكسي على المنشأة قد حدثت خلال الفترة، أو يتوقع أن تحدث في المستقبل القريب، في المدى الذي يستخدم فيه أو يتوقع أن يستخدم فيه، أو الطريقة التي يستخدم بها أو يتوقع أن يستخدم به االأصل . وتشمل هذه التغيرات أن يصبح الأصل عاطلاً، وخطط عدم استمرار العملية التي ينتمي إليها الأصل أو إعادة هيكلتها، وخطط استبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقاً، وإعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد.[3]

(ز) توفر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل أسوأ، أو سيكون أسوأ، مما كان متوقعاً.

توزيع أرباح من منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة

(ح) لاستثمار في منشأة تابعة، أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة، يُثبت المستثمر توزيع الأرباح من الاستثمار ويتوفر دليل على أن:

(1) المبلغ الدفتري للاستثمار في القوائم المالية المنفصلة يزيد عن المبالغ الدفترية في القوائم المالية الموحدة لصافي أصول المنشأة المستثمر فيها بما في ذلك الشهرة ذات الصلة؛ أو

(2) توزيع الأرباح يزيد عن مجموع الدخل الشامل للمنشأة التابعة، أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة في الفترة التي يتم فيها الإعلان عن توزيع الأرباح.

13 القائمة الواردة في الفقرة 12 ليست حصرية. ويمكن أن تكتشف المنشأة مؤشرات أخرى على أن أصلاً قد يكون هبطت قيمته وهذه - أيضاً - ستتطلب من المنشأة أن تحدد مبلغ الأصل الممكن استرداده أو، في حالة الشهرة، إجراء اختبار هبوط القيمة وفقاً للفقرات 80-99.

14 الدليل من التقارير الداخلية الذي يشير إلى احتمال هبوط قيمة الأصل يتضمن وجود:

(أ) تدفقات نقدية لاقتناء الأصل، أو احتياجات نقدية لاحقة لتشغيله وصيانته، هي أعلى بكثير من تلك المقدرة ابتداءً؛ أو

(ب) صافي تدفقات نقدية فعلية أو ربح أو خسارة تشغيلية متدفقة من الأصل أسوأ بكثير من تلك المقدرة ابتداءً؛ أو

(ج) انخفاض كبير في صافي تدفقات نقدية مقدرة أو ربح تشغيلي، أو ارتفاع كبير في خسارة مقدرة، متدفقة من الأصل؛ أو

(د) خسائر تشغيلية أو صافي تدفقات نقدية خارجة للأصل، عندما تُجمع مبالغ الفترة الحالية مع المبالغ المقدرة للمستقبل.

15 كما تمت الإشارة إليه في الفقرة 10، يتطلب هذا المعيار أن يتم اختبار الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدد أو غير متاح للاستخدام بعد والشهرة لتحديد الهبوط في قيمها، على الأقل سنوياً. وبمعزل عن عندما تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرة 10، فإن مفهوم الأهمية النسبية ينطبق عند تحديد ما إذا كان يلزم تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل. فعلى سبيل المثال، إذا أظهرت حسابات سابقة أن المبلغ الممكن استرداده من الأصل أكبر بكثير من مبلغه الدفتري، فلا يلزم المنشأة أن تعيد تقويم المبلغ الممكن استرداده من الأصل إذا لم تكن قد وقعت أحداث ستزيل ذلك الفرق. وبالمثل، فإن التحليل السابق قد يظهر أن المبلغ الممكن استرداده من الأصل ليس حساساً لواحد (أو أكثر) من المؤشرات المدرجة في الفقرة 12.

16 وكإيضاح للفقرة 15، إذا زادت معدلات الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات خلال الفترة، فإن المنشأة غير مطالبة بأن تُجري تقديراً رسمياً للمبلغ الممكن استرداده من الأصل في الحالات التالية:

(أ) إذا كان من غير المرجح أن يتأثر معدل الخصم المستخدم في حساب قيمة استخدام الأصل بالزيادة في معدلات السوق تلك. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون للزيادات في معدلات الفائدة قصيرة الأجل أثر ذي أهمية نسبية على معدل الخصم المستخدم لأصل عمره الإنتاجي المتبقي طويل.

(ب) إذا كان من المرجح أن يتأثر معدل الخصم المستخدم في حساب قيمة استخدام الأصل بالزيادة في معدلات السوق تلك ولكن تحليل الحساسية السابق للمبلغ الممكن استرداده يظهر أنه:

3 بمجرد أن يستوفي الأصل الضوابط ليتم تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع (أو يكون مضمناً في مجموعة مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع)، فإنه يستثنى من نطاق هذا المعيار وتتم المحاسبة عنه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 5 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

(1) من غير المحتمل أن يكون هناك انخفاض ذي أهمية نسبية في المبلغ الممكن استرداده نظراً لأنه من المرجح - أيضا - أن تزيد التدفقات النقدية المستقبلية (مثلاً في بعض الحالات، قد تكون المنشأة قادرة على أن تبرهن على أنها تعدل إيراداتها لتعوض عن أي زيادة في معدلات السوق)؛ أو

(2) من غير المرجح أن يؤدي الانخفاض في المبلغ الممكن استرداده إلى خسارة هبوط ذات أهمية نسبية.

17 عندما يوجد مؤشر على أن أصلاً ما قد هبطت قيمته، فإن هذا قد يشير إلى أن العمر الإنتاجي المتبقي، أو طريقة الاستهلاك (الاستنفاد) أو القيمة المتبقية للأصل يلزم أن تتم مراجعتها وتعديلها وفقاً للمعيار المنطبق على الأصل، حتى لو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل.

قياس المبلغ الممكن استرداده

18 يعـرف هذا المعيار المبلـغ الممكن استرداده على أنــه القيمة العادلة لأصل أو وحدة توليد نقد مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة استخدامه، أيهما أكبر. تحدد الفقرات 19-57 المتطلبات لقياس المبلغ الممكن استرداده. تستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بنفس القدر على أصل منفرد أو وحدة توليد نقد.

19 ليس من الضروري دائماً تحديد كلٍ من القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد وقيمة استخدامه. إذا كان أي من هذين المبلغين يزيد عن المبلغ الدفتري للأصل، فالأصل لم تهبط قيمته وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر.

20 قد يكون من الممكن قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد، حتى ولو لم يكن هناك سعر معلن في سوق نشطة لأصل مماثل. وبالرغم من ذلك، أحياناً سيكون من غير الممكن قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد نظراً لأنه ليس هناك أساس لإجراء تقدير يمكن أن يعتمد عليه للسعر الذي ستتم به معاملة منظمة لبيع الأصل بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية. في هذه الحالة، يمكن أن تستخدم المنشأة قيمة استخدام الأصل على أنها مبلغ الاصل الممكن استرداده.

21 إذا لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن قيمة استخدام الأصل تزيد بقدر ذي أهمية نسبية عن قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد، فيمكن استخدام القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد على أنها مبلغ الأصل الممكن استرداده. وسيكون، غالباً، هذا هو الحال لأصل محتفظ به للاستبعاد. هذا نظراً لأن قيمة استخدام الأصل المحتفظ به للاستبعاد ستكون مكونة بشكلٍ رئيس من صافي متحصلات الاستبعاد، لأن التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل إلى حين استبعاده من المرجح أن تكون غير ذات أهمية.

22 يُحدد المبلغ الممكن استرداده من أصل منفرد، ما لم يكن الأصل لا يولد تدفقات نقدية داخلة تكون مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات من أصول أو مجموعات أصول أخرى. وإذا كان ذلك هو الحال، فيُحدد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (انظر الفقرات 65-103)، إلا إذا كانت:

(أ) القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أكبر من مبلغه الدفتري؛ أو

(ب) قيمة استخدام الأصل يمكن تقديرها على أنها قريبة من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد ويمكن قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد.

23 في بعض الحالات، قد توفر التقديرات والمتوسطات والطرق الحسابية المختصرة تقريبات معقولة للعمليات الحسابية المفصلة الموضحة في هذا المعيار لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة الاستخدام.

قياس المبلغ الممكن استرداده من الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود

24 تتطلب الفقرة 10 أن يتم اختبار الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود لتحديد الهبوط في قيمته على أساس سنوي بمقارنة مبلغه الدفتري بمبلغه الممكن استرداده، بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على أنه قد هبطت قيمته. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يُستخدم أحدث حساب تفصيلي للمبلغ الممكن استرداده من مثل هذا الأصل تم القيام به في فترة سابقة في اختبار الهبوط لذلك الأصل في الفترة الحالية، شريطة أن يتم استيفاء جميع الضوابط التالية:

(أ) لم تتغير الأصول والالتزامات المكونة لوحدة توليد النقد بشكلٍ جوهري منذ أحدث حساب تم القيام به للمبلغ الممكن استرداده وذلك إذا كان الأصل غير الملموس لا يولّد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن تلك التدفقات من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى وأنه بالتالي يتم اختباره لتحديد الهبوط في قيمته على أنه جزء من وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها؛

(ب) أسفر أحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده عن مبلغ يزيد عن المبلغ الدفتري للأصل بهامش كبير؛

(ج) ضعف احتمال أن يكون المبلغ الممكن استرداده الذي يتم تحديده حالياً أقل من المبلغ الدفتري للأصل، وذلك استناداً إلى تحليل الأحداث التي قد وقعت والظروف التي قد تغيرت منذ أحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد

25-27 [حُذفت]

28 يتم حسم تكاليف الاستبعاد، بخلاف تلك التي قد تم إثباتها على أنها التزامات، عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد. من أمثلة هذه التكاليف التكاليف القانونية ورسوم التصديق وضرائب المعاملات المشابهة وتكاليف إزالة الأصل والتكاليف الإضافية المباشرة لتهيئة الأصل لحالة بيعه. وبالرغم من ذلك، فإن منافع إنهاء الخدمة (كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي 19) والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم أعمال بعد استبعاد الأصل ليست تكاليف إضافية مباشرة لاستبعاد الأصل.

29 أحياناً، سيتطلب استبعاد الأصل أن يتحمل المشتري التزاماً وتكون هناك قيمة عادلة واحدة فقط مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد متاحة لكلٍ من الأصل والالتزام. توضح الفقرة 78 كيفية معالجة مثل هذه الحالات.

قيمة الاستخدام

30 يجب أن تنعكس العناصر التالية في حساب قيمة استخدام الأصل:

(أ) تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل؛

(ب) التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛

(ج) القيمة الزمنية للنقود، ممثلة في معدل الفائدة الخالي من المخاطر الحالي في السوق؛

(د) ثمن تحمل حالة عدم التأكد المصاحبة للأصل؛

(هـ) العوامل الأخرى، مثل ضعف السيولة التي كان سيعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

31 يتضمن تقدير قيمة استخدام الأصل الخطوات التالية:

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي يمكن الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في النهاية؛

(ب) تطبيق معدل الخصم المناسب على تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

32 العناصر المحددة في الفقرة 30"ب"، و"د"، و"هـ" يمكن أن تنعكس إما كتعديلات على التدفقات النقدية المستقبلية أو تعديلات على معدل الخصم. ومهما كانت الطريقة التي تطبقها المنشأة لتعكس التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، فإن النتيجة يجب أن تكون انعكاساً للقيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لجميع النتائج المحتملة. يوفر الملحق "أ" إرشادات إضافية على استخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة استخدام الأصل.

الأساس لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

33 يجب على المنشأة عند قياس قيمة الاستخدام:

(أ) إسناد توقعات التدفقات النقدية إلى افتراضات معقولة ومؤيدة تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمدى الظروف الاقتصادية التي ستكون قائمة خلال المدة المتبقية من العمر الإنتاجي للأصل. ويجب إعطاء وزن أكبر للدليل الخارجي.

(ب) إسناد توقعات التدفقات النقدية إلى أحدث الموازنات /التوقعات المالية المصدقة من قبل الإدارة، ولكن يجب أن تُستثنى أي تدفقات نقدية مستقبلية داخلة أو خارجة يُتوقع أن تنشأ من عمليات إعادة هيكلة مستقبلية أو من تحسين أو تعزيز أداء الأصل. ويجب أن تغطي التوقعات المستندة إلى هذه الموازنات/التوقعات فترة خمس سنوات كحد أقصى، ما لم يمكن تبرير فترة أطول.

(ج) تقدير توقعات التدفقات النقدية لما بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التوقعات عن طريق تعميم التوقعات المستندة إلى الموازنات/التوقعات باستخدام معدل نمو ثابت أو متراجع للسنوات اللاحقة، ما لم يمكن تبرير معدل متزايد. ولا يجوز أن يزيد معدل النمو هذا عن متوسط معدل النمو في المدى الطويل للمنتجات، أو الصناعات، أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها المنشأة، أو للسوق التي يُستخدم فيها الأصل، ما لم يمكن تبرير معدل أعلى.

34 تُقوِّم الإدارة معقولية الافتراضات التي تستند إليها توقعاتها الحالية للتدفقات النقدية عن طريق فحص أسباب الاختلافات بين توقعات التدفقات النقدية السابقة والتدفقات النقدية الفعلية. ويجب على الإدارة أن تتأكد من أن الافتراضات التي استندت إليها توقعاتها الحالية للتدفقات النقدية متسقة مع النتائج الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل تأثيرات الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية ذلك مناسباً.

35 لا تتاح، بشكل عام، الموازنات /التوقعات التفصيلية والصريحة والتي يمكن الاعتماد عليها للتدفقات النقدية المستقبلية لفترات أطول من خمس سنوات. ولهذا السبب، فإن تقديرات الإدارة للتدفقات النقدية المستقبلية تكون مستندة إلى أحدث الموازنات/التوقعات لخمس سنوات كحد اقصى. يمكن أن تستخدم الادارة توقعات تدفقات نقدية مستندة إلى موازنات/توقعات مالية لفترة أطول من خمس سنوات إذا كانت واثقة من أن تلك التوقعات يمكن الاعتماد عليها، وكانت قادرة على أن تبرهن على قدرتها، استنادا إلى الخبرة السابقة، على توقع التدفقات النقدية بدقة على مدى تلك الفترة الأطول.

36 يتم تقدير توقعات التدفقات النقدية حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل عن طريق تعميم توقعات التدفقات النقدية المستندة إلى موازنات تقديرية/توقعات مالية باستخدام معدل نمو للسنوات اللاحقة. ويكون هذا المعدل ثابتاً أو متراجعاً مالم تكن الزيادة في المعدل متفقة مع معلومات موضوعية عن أنماط على مدى دورة عمر منتج أو صناعة. وإذا كان مناسباً، فإن معدل النمو يكون صفرا أو سالباً.

37 عندمـــا تكون الظروف مواتية، فإنه يُرجح أن يدخل الســوق منافسون ويقيدون النمو. بناءً عليه، سوف تجد المنشآت صعوبة في تجاوز متوسط معدل النمو التاريخي على المدى الطويل (قل، عشرين عاماً) للمنتجات، أو الصناعات، أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها المنشأة، أو للسوق التي يُستخدم فيها الأصل.

38 عند استخدام معلومات من الموازنات /التوقعات المالية، فعلى المنشأة أن تنظر فيما إذا كانت المعلومات تعكس افتراضات معقولة ومؤيدة وتمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستكون قائمة على مدى العمر الانتاجي المتبقي للأصل.

مكونات تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

39 يجب أن تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية:

(أ) توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل؛

(ب) توقعات التدفقات النقدية الخارجة التي يتم بالضرورة إنفاقها لتوليد التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) ويمكن أن تُعزى، أو تُخصص على أساس معقول وثابت، بشكل مباشر إلى الأصل؛

(ج) صافي التدفقات النقدية، إن وجدت، التي سيتم الحصول عليها (أو دفعها) مقابل استبعاد الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

40 تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ومعدل الخصم افتراضات متسقة عن زيادات السعر التي يمكن عزوها إلى التضخم العام. بناءً عليه، عندما يتضمن معدل الخصم أثر زيادات السعر التي يمكن عزوها إلى التضخم العام، فإن التدفقات النقدية المستقبلية يتم تقديرها بشكل اسمي. وعندما يستثني معدل الخصم أثر زيادات السعر التي يمكن عزوها

إلى التضخم العام، فإن التدفقات النقدية المستقبلية يتم تقديرها بشكل حقيقي (لكنها تشمل زيادات أو تناقصات السعر المعين المستقبلية).

41 تشمل توقعات التدفقات النقدية الخارجة تلك التدفقات لمقابلة الخدمة اليومية للأصل إضافة إلى المصروفات الإضافية المستقبلية التي يمكن عزوها بشكل مباشر أو تخصيصها على أساس معقول وثابت، إلى استخدام الأصل.

42 عندمـــا لا يتضمن المبلـغ الدفتري للأصل بعدُ جميـع التدفقات النقدية الخارجـة التي سيتم إنفاقها قبل أن يصبح جاهزاً للاستخدام أو البيع، فإن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة يشمل تقديراً لأي تدفقات نقدية خارجة أخرى يتوقع أن يتم إنفاقها قبل أن يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع. فعلى سبيل المثال، هذا هو الحال لمبنى قيد الإنشاء أو لمشروع تطوير لم يكتمل بعد.

43 ولتجنب احتسابها مرتين، فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تشمل:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة من الأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصل قيد الفحص (على سبيل المثال الأصول المالية مثل المبالغ مستحقة التحصيل)؛

(ب) التدفقات النقدية الخارجة التي تتعلق بتعهدات تم إثباتها على أنها التزامات (على سبيل المثال، المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين أومعاشات التقاعد أوالمخصصات).

44 يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الحالية. ولا يجوز أن تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة الداخلة أو الخارجة المتوقع أن تنشأ من:

(أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم ترتبط بها المنشأة بعد؛ أو

(ب) تحسين أو تعزيز أداء الأصل.

45 نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية يتم تقديرها للأصل في حالته الحالية، فإن قيمة الاستخدام لا تعكس:

(أ) التدفقـــات النقدية المستقبليـة الخارجـة أو الوفـورات ذات العلاقة في التكلفة (على سبيل المثال التخفيضات في تكاليف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة مستقبلية لم ترتبط بها المنشأة بعد؛ أو

(ب) التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة التي تحسن أو تعزز أداء الأصل أو التدفقات النقدية الداخلة ذات العلاقة التي يتوقع أن تنشأ من تلك التدفقات الخارجة.

46 إعادة الهيكلة هي برنامج يُخطط من قبل الإدارة وتتحكم به ويغير بشكل ذي أهمية نسبية إما نطاق الأعمال التي تقوم بها المنشأة أو الطريقة التي تُؤدى بها الأعمال. يتضمن معيار المحاسبة الدولي 37 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" إرشادات توضح متى تكون المنشأة مرتبطة بإعادة هيكلة.

47 عندما تصبح المنشأة مرتبطة بإعادة هيكلة، فإن بعض الأصول يُرجح أن تتأثر بإعادة الهيكلة هذه. وبمجرد أن تصبح المنشأة مرتبطة بإعادة الهيكلة فإن:

(أ) تقديراتها للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة بغرض تحديد قيمة الاستخدام تعكس الوفورات في التكلفة والمنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (استناداً إلى أحدث موازنات / توقعات مالية مصدقة من قبل الإدارة؛

(ب) تقديراتها للتدفقات النقدية المستقبلية الخارجة لإعادة الهيكلة يتم تضمينها في مخصص إعادة الهيكلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 37.

يوضح المثال التوضيحي 5 أثر إعادة هيكلة مستقبلية على حساب قيمة الاستخدام.

48 وإلى حين تتحمل المنشأة تدفقات نقدية خارجة تُحسن أو تُعزز أداء الأصل، فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تتضمن التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة الداخلة التي يتوقع أن تنشأ من الزيادة في المنافع الاقتصادية المرتبطة بالتدفق النقدي الخارج (أنظر المثال التوضيحي 6).

49 تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة الضرورية للحفاظ على مستوى المنافع الاقتصادية المتوقع أن تنشأ من الأصل في حالته الحالية. وعندما تتكون وحدة توليد نقد من أصول لها أعمار إنتاجية تقديرية مختلفة، جميعها تعد أساسية للتشغيل المستمر للوحدة، فإن استبدال الأصول التي لها أعمار إنتاجية أقصر يعد جزءاً من الخدمة اليومية للوحدة عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة. وبالمثل، عندما يتكون أصل واحد من مكونات لها أعمار إنتاجية تقديرية مختلفة، فإن استبدال المكونات التي لها أعمار إنتاجية أقصر يعد جزءاً من الخدمة اليومية للأصل عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتولدة عن الأصل.

50 لا يجوز أن تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من أنشطة تمويلية؛ أو

(ب) مقبوضات أو مدفوعات ضريبة الدخل.

51 تعكس التدفقات النقدية المستقبلية افتراضات تكون متسقة مع الطريقة التي يتم بها تحديد معدل الخصم. وبخلاف ذلك، فإن أثر بعض الافتراضات سيتم عده مرتين أو سيتم تجاهله. ونظراً لأن القيمة الزمنية للنقود تؤخذ في الحسبان عن طريق خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة، فإن هذه التدفقات النقدية لا تتضمن التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية. وبالمثل، نظراً لأن معدل الخصم يتم تحديده على أساس قبل الضريبة، فإنه يتم – أيضاً -تقدير التدفقات النقدية المستقبلية على أساس قبل الضريبة.

52 تقدير صافي التدفقات النقدية التي ستحصل (أو ستدفع) مقابل استبعاد أصل في نهاية عمره الإنتاجي يجب أن يكون هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه من استبعاد الأصل في معاملة تتم على أساس تنافس حر بين طرفين على علم، ولديهما رغبة، بعد خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد.

53 تقدير صافي التدفقات النقدية التي ستحصل (أو ستدفع) مقابل استبعاد أصل في نهاية عمره الانتاجي يتم تحديده بطريقة مماثلة للطريقة التي يتم بها تحديد القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد، باستثناء أنه، عند تقدير صافي التدفقات النقدية تلك:

(أ) تستخدم المنشأة الأسعار السائدة في تاريخ التقدير لأصول مماثلة وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي وقد اشتغلت تحت ظروف مماثلة لتلك الظروف التي سيتم استخدام الأصل فيها.

(ب) تُعدل المنشأة هذه الأسعار بتأثير كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار نتيجة التضخم العام والزيادات المستقبلية في الأسعار الخاصة. وبالرغم من ذلك، إذا كانت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل وسعر الخصم تستثني تأثير التضخم العام، فالمنشأة – أيضاً - تستثني هذا التأثير من تقدير صافي التدفقات النقدية من الاستبعاد.

53أ تختلف القيمة العادلة عن قيمة الاستخدام. فالقيمة العادلة تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل. وبالمقابل، قيمة الاستخدام تعكس آثار العوامل التي قد تكون خاصة بالمنشأة ولا تنطبق على المنشآت عامة. فعلى سبيل المثال، القيمة العادلة لا تعكس أيٍ من العوامل التالية إلى المدى الذي لا تتاح فيه بشكلٍ عام للمشاركين في السوق:

(أ) القيمة الإضافية المتحصل عليها من تجميع الأصول (مثل إنشاء محفظة عقارات استثمارية في أماكن مختلفة)؛

(ب) التآزر الإيجابي بين الأصل الذي يتم قياسه والأصول الأخرى؛

(ج) الحقوق القانونية أو القيود القانونية الخاصة بالمالك الحالي للأصل فقط،

(د) منافع الضريبة أو أعباء الضريبة الخاصة بالمالك الحالي للأصل.

التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة الأجنبية

54 يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سيتم توليدها بها ثم خصمها باستخدام معدل خصم مناسب لتلك العملة. تقوم المنشأة بترجمة القيمة الحالية باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب قيمة الاستخدام.

معدل الخصم

55 يجب أن يكون معدل (معدلات) الخصم هو معدل (معدلات) الخصم قبل الضريبة الذي يعكس(تعكس) تقويمات السوق الحالية لما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود؛

(ب) المخاطر الخاصة بالأصل التي لم يتم لها تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

56 المعدل الذي يعكس التقديرات السوقية الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالأصل هو العائد الذي سيطلبه المستثمرون إذا كانوا سيختارون استثمارا سيولد تدفقات نقدية بمبالغ وتوقيت وحالة مخاطر تعادل تلك التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل. ويتم تقدير هذا المعدل من المعدل الضمني في المعاملات السوقية الحالية لأصول مماثلة أو من المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال لمنشأة مدرجة لها أصل واحد (أو محفظة أصول) مماثلة من حيث إمكانيات الخدمة والمخاطر للأصل قيد الفحص. وبالرغم من ذلك، فإن معدل (معدلات) الخصم المستخدمة لقياس قيمة استخدام الأصل لا يجوز أن يعكس المخاطر التي عدلت لها تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية. وبخلاف ذلك، فإن تأثير بعض الافتراضات سيتم عده مرتين.

57 عندما يكون المعدل الخاص بالأصل ليس متاحاً بشكل مباشر من السوق، فإن المنشأة تستخدم بدائل لتقدير معدل الخصم. يوفر الملحق أ إرشادات إضافية عن تقدير معدل الخصم في مثل هذه الظروف.

إثبات وقياس خسارة الهبوط

58 تحدد الفقرات 59-64 المتطلبات لإثبات وقياس خسائر الهبوط لأصل منفرد بخلاف الشهرة. إثبات وقياس خسائر الهبوط لوحدات توليد النقد والشهرة تم تناولها في الفقرات 65-108.

59 عندما، وفقط عندما، يكون المبلغ الممكن استرداده من الأصل أقل من مبلغه الدفتري، فيجب تخفيض المبلغ الدفتري للأصل إلى المبلغ الممكن استرداده. ذلك التخفيض هو خسارة هبوط.

60 يجب إثبات خسارة الهبوط فورا ضمن الربح أو الخسارة، مالم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ إعادة تقويم وفقا لمعيار آخر (على سبيل المثال، وفقا لنموذج إعادة التقويم الوارد في معيار المحاسبة الدولي 16). يجب معالجة أي خسارة هبوط لأصل معاد تقويمه على أنها تخفيض إعادة تقويم وفقاً لذلك المعيار الآخر.

61 يتم إثبات خسارة الهبوط لأصل لم يُعاد تقويمه ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، فإن خسارة الهبوط لأصل تمت إعادة تقويمه يتم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر بالقدر الذي لا تتجاوز فيه خسارة الهبوط المبلغ في فائض إعادة التقويم لذلك الأصل نفسه. مثل خسارة الهبوط هذه لأصل تمت إعادة تقويمه تخفض فائض إعادة التقويم لذلك الأصل.

62 عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة الهبوط أكبر من المبلغ الدفتري للأصل الذي يتعلق به، فيجب على المنشأة أن تُثبت التزاماً إذا، وفقط إذا، كان ذلك مطلوباً بموجب معيار آخر.

63 بعد إثبات خسارة الهبوط، يجب تعديل قسط مصروف الاستهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ الدفتري المعدل للأصل، مطروحاً منه قيمته المتبقية (إن وجدت)، على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

64 إذا تم إثبات خسارة هبوط، فإن أي أصول أو التزامات ضريبة مؤجلة ذات علاقة يتم تحديدها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 12 عن طريق مقارنة المبلغ الدفتري المعدل للأصل بأساسه الضريبي (انظر المثال التوضيحي 3).

وحدات توليد النقد والشهرة

65 تحدد الفقرات 66-108 والملحق ج المتطلبات لتحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل وتحديد المبلغ الدفتري وإثبات خسائر الهبوط لوحدات توليد النقد والشهرة.

تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها أصل

66 عندما يكون هناك مؤشر على احتمال هبوط قيمة الأصل، فإنه يجب تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل بمفرده. وعندما لا يكون ممكناً تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل بمفرده، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل).

67 لا يمكن تحديد المبلغ الممكن استرداده من أصل بمفرده إذا:

(أ) لم يمكن تقدير قيمة الاستخدام للأصل بحيث تكون قريبة من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد (على سبيل المثال عندما يكون من غير الممكن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل بأنها غير ذات أهمية)؛

(ب) لم يولد الأصل تدفقات نقدية مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن تلك التدفقات النقدية من الأصول الأخرى.

في مثل هذه الحالات فإن قيمة الاستخدام والمبلغ الممكن استرداده المبني عليها يمكن تحديدهما -فقط –لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

مثال
منشأة تعدينية تمتلك سكة حديدية خاصة لدعم أنشطتها التعدينية. يمكن بيع السكة الحديدية الخاصة فقط كخردة ولا تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى في المنجم. *ليس بالإمكان تقدير المبلغ الممكن استرداده من السكة الحديدية الخاصة، لأنه لا يمكن تحديد قيمة استخدامها ومن المحتمل أن تكون مختلفة عن قيمة الخردة. وبالتالي، فإن المنشأة تقوم بتقدير مبلغ وحدة توليد النقد التي تنتمي إليها السكة الحديدية، أي المنجم ككل.*

68 كما عُرفت في الفقرة 6، فإن وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل هي أصغر مجموعة أصول تشمل الأصل وتولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعة الأصول الأخرى. إن تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل ينطوي على اجتهاد. وإذا كان المبلغ الممكن استرداده لا يمكن تحديده لأصل بمفرده فإن المنشأة تقوم بتحديد أدنى مجموعة أصول تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير.

مثال
تقدم شركة حافلات خدمات بموجب عقد مع بلدية يتطلب حدا أدنى من الخدمة على كل خط من خمسة خطوط مستقلة. يمكن تحديد الأصول المخصصة لكل خط والتدفقات النقدية من كل خط بشكل مستقل. أحد الخطوط يعمل بخسارة كبيرة. *لأن المنشأة ليس لديها خيار تقليص أي خط حافلات فإن أدنى مستوى من التدفقات النقدية الداخلة القابلة للتحديد والمستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من أصول أو مجموعات أصول أخرى هو التدفقات النقدية الداخلة المولدة من الخطوط الخمسة مجتمعة. أي أن وحدة توليد النقد لكل خط هي شركة الحافلات ككل.*

69 التدفقات النقدية الداخلة هي تدفقات داخلة لنقد وما يعادل النقد مستلمة من أطراف خارج المنشأة. وفي تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة من أصل (أو مجموعة أصول) مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من أصول (أو مجموعات أصول) أخرى، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان العوامل المختلفة بما في ذلك كيفية مراقبة الإدارة لعمليات المنشأة (مثلاً من خلال خطوط الإنتاج، والأعمال، والمواقع الفردية، والمناطق الإقليمية) أو كيفية اتخاذ الإدارة للقرارات عن استمرار أو استبعاد أصول المنشأة وعملياتها. يوفر المثال التوضيحي 1 أمثلة على تحديد وحدة توليد نقد.

70 في حالة وجود سوق نشطة للمنتجات التي ينتجها أصل أو مجموعة أصول فإن ذلك الأصل أو مجموعة الأصول يجب تعيينه على أنه وحدة توليد نقد، حتى ولو كان يتم استخدام بعض أو كل الإنتاج داخلياً. وإذا كانت التدفقات النقدية الداخلة التي يولدها أصل أو وحدة توليد نقد تتأثر بتسعير التحويل الداخلي فيجب على المنشأة استخدام أفضل تقديرات الإدارة للسعر(الأسعار) المستقبلي الذي يمكن تحقيقه في معاملة تتم على أساس تنافس حر في تقدير:

(أ) التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المستخدمة في تحديد قيمة أصل أو وحدة توليد نقد؛

(ب) التدفقات النقدية المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة الاستخدام لأيٍ أصول أو وحدات توليد نقد أخرى تتأثر بتسعير التحويل الداخلي.

71 حتى إذا كان جزء من المنتج أو كل المنتج الذي ينتجه أصل أو مجموعة أصول يستخدم من قبل وحدات أخرى للمنشأة (على سبيل المثال، منتج في مرحلة وسيطة من عملية إنتاج)، فإن ذلك الأصل أو مجموعة الأصول يشكل وحدة توليد نقد منفصلة إذا كانت المنشأة تستطيع بيع الإنتاج في سوق نشطة. وذلك لأن الأصل أو مجموعة الأصول تستطيع توليد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من أصول أو مجموعات أصول أخرى. وعند استخدام المعلومات المستندة إلى الموازنات /التوقعات التي تتعلق بمثل وحدة توليد النقد هذه أو أي أصل آخر أو وحدة توليد نقد أخرى تتأثر بتسعير التحويل الداخلي، فإن المنشأة تعدل هذه المعلومات إذا كانت أسعار التحويل الداخلي لا تعكس أفضل تقديرات الإدارة للأسعار المستقبلية التي يمكن الحصول عليها في معاملة تتم على أساس تنافس حر.

72 يجب تعيين وحدات توليد النقد بشكلٍ ثابتٍ من فترة لأخرى لنفس الأصل أو نفس أنواع الأصول، ما لم يكن التغيير مبرراً.

73 عندما تقرر المنشأة أن الأصل ينتمي إلى وحدة توليد نقد مختلفة عن تلك التي كان ينتمي إليها في فترات سابقة، أو أن أنواع الأصول المجمعة لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها أصل قد تغيرت، فإن الفقرة 130 تتطلب إفصاحات عن وحدة توليد النقد، عندما تُثبت أو تعكس خسارة هبوط لوحدة توليد النقد.

المبلغ الممكن استرداده والمبلغ الدفتري لوحدة توليد نقد

74 إن المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد هو القيمة العادلة لوحدة توليد النقد مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد أوقيمة استخدامها أيهما أكبر. ولغرض تحديد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد فإن أي إشارة في الفقرات 19-57 إلى "أصل" تقرأ على أنها إشارة إلى "وحدة توليد نقد".

75 يجب تحديد المبلغ الدفتري لوحدة توليد نقد على أساس متسق مع الطريقة التي يتم بها تحديد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد.

76 المبلغ الدفتري لوحدة توليد نقد:

(أ) يتضمن المبلغ الدفتري لتلك الأصول التي يمكن فقط عزوها بشكل مباشر، أو تخصيصها على أساس معقول وثابت، إلى وحدة توليد النقد وستولد التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة الاستخدام لوحدة توليد النقد،

(ب) لا يتضمن المبلغ الدفتري لأي التزام قد تم اثباته، ما لم يكن المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد لا يمكن تحديده دون أخذ هذا الالتزام في الحسبان.

هذا نظراً لأن القيمة العادلة لوحدة توليد النقد مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد وقيمة استخدامها يتم تحديدهما باستثناء التدفقات النقدية التي تتعلق بالأصول التي ليست جزءاً من وحدة توليد النقد والالتزامات التي قد تم إثباتها (انظر الفقرتين 28 و43).

77 عندما يتم تجميع الأصول لتقويم إمكانية الاسترداد، فمن المهم تضمين جميع الأصول التي تولد أو تستخدم لتوليد تيار التدفقات النقدية الداخلة ذات الصلة في وحدة توليد النقد. بخلاف ذلك، فإن وحدة توليد النقد قد تبدو قابلة للاسترداد بالكامل في حين أنه في الحقيقة قد حدثت خسارة هبوط. وفي بعض الحالات، ورغم أن بعض الأصول تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لوحدة توليد نقد، فإنه لا يمكن تخصيصها لوحدة توليد النقد على أساس معقول وثابت. وقد يكون هذا هو الحال بالنسبة للشهرة أو أصول الشركة مثل أصول المركز الرئيسي. توضح الفقرات 80-103 كيفية التعامل مع هذه الأصول في اختبار وحدة توليد النقد للهبوط.

78 قد يكون من الضروري أن تؤخذ في الحسبان بعض الالتزامات المثبتة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد. وقد يحدث ذلك إذا كان استبعاد وحدة توليد النقد سيتطلب من المشتري تحمل التزام. وفي هذه الحالة فإن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد (أو التدفق النقدي المقدر من الاستبعاد النهائي) لوحدة توليد النقد هو ثمن بيع أصول وحدة توليد النقد والالتزام معا مطروحا منه تكاليف الاستبعاد. ولإجراء مقارنة مفيدة بين المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد والمبلغ الممكن استرداده منها فإن المبلغ الدفتري للالتزام يخصم عند تحديد كل من قيمة استخدام وحدة توليد النقد ومبلغها الدفتري.

مثال
شركة تقوم بتشغيل منجم في دولة تتطلب القوانين فيها أن يقوم المالك بإعادة الموقع إلى حالته عند الانتهاء من أعمال التعدين. وتشمل تكلفة إعادة الموقع إلى حالته استبدال الغطاء الصخري الذي تجب إزالته قبل بدء أعمال التعدين. وتم إثبات مخصص لتكاليف استبدال الغطاء الصخري بمجرد إزالة الغطاء الصخري. وتم إثبات المبلغ الذي تم تخصيصه على أنه جزء من تكلفة المنجم ويتم استهلاكه على مدى العمر الإنتاجي للمنجم. المبلغ الدفتري لمخصص مقابل تكاليف الإعادة هو 500 وحدة عملة وهو ما يعادل القيمة الحالية لتكاليف الإعادة. تقوم المنشأة باختبار المنجم لتحديد الهبوط. وحدة توليد النقد للمنجم هي المنجم ككل. حصلت المنشأة على عروض مختلفة لشراء المنجم بسعر يقارب 800 وحدة عملة. ويعكس ذلك السعر حقيقة أن المشتري سيلتزم بإعادة الغطاء الصخري إلى حالته. تكاليف الاستبعاد للمنجم ليست ذات أهمية. وقيمة استخدام المنجم تساوي تقريبا 1200 وحدة عملة باستثناء تكاليف إعادة الموقع إلى حالته. المبلغ الدفتري للمنجم هو 1000 وحدة عملة. ***يتبع..***

يتبع...

مثال
القيمة العادلة لوحدة توليد النقد مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد هي 800 وحدة نقدية. ويأخذ هذا المبلغ في الحسبان تكاليف إعادة الموقع إلى حالته والتي تم بالفعل تكوين مخصص لها. ونتيجة لذلك فإن قيمة الاستخدام لوحدة توليد النقد يتم تحديدها بعد أخذ تكاليف الإعادة في الحسبان وبذلك تقدر بـ 700 وحدة عملة (1200 وحدة عملة مطروحًا منها 500 وحدة عملة). والمبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد هو 500 وحدة عملة وهو المبلغ الدفتري للمنجم (1000وحدة عملة) مطروحًا منها المبلغ الدفتري لمخصص تكاليف إعادة الموقع إلى حالته (500 وحدة عملة). ولذلك، فإن المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد يزيد عن مبلغها الدفتري. (أ) في هذا المعيار المبالغ النقدية مقومة بوحدات عملة "وحدات عملة".

79 لأسباب عملية فإن المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد يتم تحديده أحيانًا بعد الأخذ في الحسبأن الأصول التي ليست جزءًا من وحدة توليد النقد (على سبيل المثال، المبالغ المستحقة من المدينين أو الأصول المالية الأخرى) أو الالتزامات التي قد تم إثباتها (على سبيل المثال، المبالغ المستحقة للدائنين ومعاشات التقاعد والمخصصات الأخرى). وفي مثل هذه الحالات فإن المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد تتم زيادته بالمبلغ الدفتري لتلك الأصول وتخفيضه بالمبلغ الدفتري لتلك الالتزامات.

الشهرة

تخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد

80 لغرض اختبار الهبوط، يجب تخصيص الشهرة التي يتم اقتناؤها في تجميع أعمال ـ من تاريخ الاستحواذ ـ لكل وحدة من وحدات توليد النقد، أو مجموعات وحدات توليد النقد للمنشأة المستحوذة، والتي يتوقع أن تستفيد من تآزر التجميع، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الالتزامات الأخرى للمنشأة المستحوذ عليها مخصصة لهذه الوحدات أو مجموعات الوحدات. كل وحدة أو مجموعة وحدات يتم تخصيص الشهرة لها يجب أن:

(أ) تمثل المستوى الأدنى في المنشأة الذي تتم فيه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية

(ب) لا تكون أكبر من قطاع تشغيلي كما عُرف بموجب الفقرة 5 من المعيار الدولي للتقرير المالي 8 "القطاعات التشغيلية" قبل التجميع.

81 الشهرة التي يتم إثباتها في تجميع أعمال تعد أصلاً يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الأصول الأخرى التي يتم اقتناؤها في تجميع أعمال ولا يتم تحديدها بشكل فردي ولا إثباتها بشكل منفصل. ولا تولد الشهرة تدفقات نقدية – بشكل مستقل – عن الأصول أو مجموعات الأصول، وتسهم غالباً في التدفقات النقدية لوحدات توليد نقد متعددة. وفي بعض الأحيان لا يمكن تخصيص الشهرة على أساس غير جزافي لوحدات توليد النقد الفردية، ولكن فقط لمجموعات وحدات توليد نقد. ونتيجة لذلك، فإن المستوى الأدنى في المنشأة الذي تتم فيه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية يتكون أحيانًا من عدد من وحدات توليد النقد والتي تتعلق بها الشهرة، ولكن لا يمكن تخصيص الشهرة لها. يجب قراءة الإشارات الواردة في الفقرات 83-99 والملحق ج إلى وحدة توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها على أنها – أيضا - إشارات إلى مجموعة وحدات توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها.

82 ينتـج عن تطبيق المتطلبـات الواردة في الفقرة 80 اختبار الشهـرة لتحديد الهبوط في مستوى يعكس الطريقة التي تدير المنشأة بها عملياتها والطريقة التي ترتبط الشهرة طبيعيا بها. وبناءً عليه، فإن تطوير أنظمة تقرير إضافية ليس ضرورياً عادة.

83 قد لا تتوافق وحدة توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها لغرض اختبار الهبوط مع المستوى الذي يتم فيه تخصيص الشهرة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 21 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" لغرض قياس مكاسب وخسائر العملات الأجنبية. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة مطالبة بموجب معيار المحاسبة الدولي 21 بتخصيص الشهرة إلى مستويات دنيا نسبيًا لغرض قياس مكاسب وخسائر العملات الأجنبية فهي ليست مطالبة بالقيام باختبار الهبوط في قيمة الشهرة في نفس المستوى ما لم تقم أيضًا بمراقبة الشهرة عند هذا المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

84 إذا كان التخصيص الأولي للشهرة التي يتم اقتناؤها في تجميع أعمال لا يمكن أن يتم قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها تجميع الأعمال فإن التخصيص الأولي يتم قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الاستحواذ.

85 بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي 3 "تجميع الأعمال"، إذا أمكن تحديد المحاسبة الأولية عن تجميع أعمال بشكل مؤقت فقط في نهاية الفترة التي يتم فيها التجميع، فإن المنشأة المستحوذة:

(أ) تحاسب عن التجميع باستخدام تلك القيم المؤقتة.

(ب) تُثبت أي تعديلات لتلك القيم المؤقتة نتيجة لإكمال المحاسبة الأولية في فترة القياس، والتي سوف لن تزيد عن اثني عشر شهرا من تاريخ الاستحواذ.

في مثل هذه الحالات، قد لا يكون- أيضاً - بالإمكان إكمال التخصيص الأولي للشهرة التي يتم إثباتها في التجميع قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها التجميع. وإذا كان ذلك هو الحال فعلى المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 133.

86 إذا تم تخصيص الشهرة لوحدة توليد نقد وقامت المنشأة باستبعاد إحدى العمليات في تلك الوحدة، فإن الشهرة المرتبطة بالعملية المستبعدة يجب أن:

(أ) تُضمَّن في المبلغ الدفتري للعملية عند تحديد المكسب أو الخسارة على الاستبعاد؛

(ب) تُقاس على أساس القيم النسبية للعملية المستبعدة والجزء من وحدة توليد النقد المحتفظ به، ما لم تكن المنشأة قادرة على أن تبرهن على أن هناك طريقة أخرى تعكس بشكلٍ أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المستبعدة.

مثال
باعت منشأة بمبلغ 100وحدة عملة عملية كانت جزءً من وحدة توليد نقد تم تخصيص الشهرة لها. الشهرة المخصصة للوحدة لا يمكن تحديدها أو ربطها بمجموعة أصول في مستوى أدنى من تلك الوحدة، إلا جزافيا. المبلغ الذي يمكن استرداده من ذلك الجزء من وحدة توليد النقد المحتفظ به 300 وحدة عملة. *نظراً لأن الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد لا يمكن تحديدها بشكل غير جزافي أو ربطها بمجموعة أصول في مستوى أدنى من تلك الوحدة، فإن الشهرة المرتبطة بالعملية التي يتم استبعادها يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية المستبعدة وذلك الجزء من الوحدة المحتفظ به. وبناءً عليه، فإن 25 في المائة من الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد يضمن في المبلغ الدفتري للعملية التي قد تم بيعها.*

87 إذا قامت المنشأة بإعادة تنظيم هيكل إعداد تقريرها بطريقة تغير تكوين واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي كان قد تم تخصيص شهرة لها، فإنه يجب أن يتم إعادة تخصيص الشهرة إلى الوحدات المتأثرة. ويجب أن تُجرى إعادة التخصيص هذه باستخدام مدخل قيمة نسبي مماثل لذلك الذي تم استخدامه عند استبعاد المنشأة لعملية في وحدة توليد نقد، ما لم تكن المنشأة قادرة على أن تبرهن على أن هناك طريقة أخرى تعكس بشكلٍ أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المعاد تنظيمها.

مثال
تم تخصيص شهرة في السابق لوحدة توليد نقد "أ". والشهرة المخصصة للوحدة "أ" لا يمكن تحديدها أو ربطها بمجموعة أصول في مستوى أدنى من "أ" إلا جزافياً. يتم تقسيم "أ" ودمجها في ثلاث وحدات توليد نقد هي "ب" و"ج" و"د". *نظراً لأن الشهرة المخصصة للوحدة "أ" لا يمكن تحديدها بشكل غير جزافي أو ربطها بمجموعة أصول في مستوى أدنى من "أ"، فيتم إعادة تخصيصها إلى الوحدات "ب" و"ج" و"د" على أساس القيم النسبية للأجزاء الثلاثة للوحدة "أ" قبل دمج تلك الأجزاء مع "ب" و"ج" و"د".*

اختبار وحدات توليد نقد لها شهرة لتحديد الهبوط

88 كما هو موضح في الفقرة 81، عندما تكون الشهرة متعلقة بوحدة توليد نقد ولكن لم يتم تخصيصها لتلك الوحدة، فإن الوحدة يجب اختبارها لتحديد الهبوط، متى ما كان هناك مؤشر على أن الوحدة قد تكون هبطت قيمتها، من خلال مقارنة المبلغ الدفتري، باستثناء أي شهرة، مع مبلغها الممكن استرداده. ويجب إثبات اي خسارة هبوط وفقا للفقرة 104.

89 عندما تتضمن وحدة توليد النقد الموضحة في الفقرة 88 في مبلغها الدفتري اصلاً غير ملموس له عمر إنتاجي غير محدود أو غير متاح للاستخدام بعد ويمكن اختبار ذلك الأصل لتحديد الهبوط فقط كجزء من وحدة توليد النقد، فإن الفقرة 10 تتطلب أن يتم اختبار الوحدة – أيضًا - سنوياً لتحديد الهبوط.

90 **يجب اختبار وحدة توليد النقد التي يتم تخصيص شهرة لها لتحديد الهبوط سنوياً، ومتى ما كان هناك مؤشر على أن الوحدة قد هبطت قيمتها، من خلال مقارنة المبلغ الدفتري، بما في ذلك الشهرة، مع المبلغ الممكن استرداده من الوحدة. وعندما يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة يزيد عن المبلغ الدفتري للوحدة، فإن الوحدة والشهرة المخصصة لتلك الوحدة يجب النظر إليهما على أنهما لم تهبط قيمتهما. وعندما يزيد المبلغ الدفتري للوحدة عن المبلغ الممكن استرداده من الوحدة، فيجب على المنشأة إثبات خسارة هبوط وفقاً للفقرة 104.**

91-95 [حُذفت]

توقيت اختبارات الهبوط

96 **يمكن إجراء اختبار الهبوط السنوي لوحدة توليد نقد تم تخصيص شهرة لها في أي وقت خلال فترة سنوية، شريطة أن يتم الاختبار في الوقت نفسه من كل سنة. وقد يتم إجراء اختبار لوحدات توليد نقد مختلفة لتحديد الهبوط في أوقات مختلفة. وبالرغم من ذلك، إذا كان بعض أو كل الشهرة المخصصة لوحدة توليد نقد قد تم الاستحواذ عليه في تجميع أعمال خلال الفترة السنوية الحالية، فيجب اختبار تلك الوحدة لتحديد الهبوط قبل انتهاء الفترة السنوية الحالية.**

97 **إذا كانت الأصول التي تشكل وحدة توليد النقد التي تم تخصيص شهرة لها يتم اختبارها لتحديد الهبوط في الوقت نفسه الذي يتم فيه اختبار الوحدة التي تضم الشهرة، فإنه يجب اختبارها لتحديد الهبوط قبل الوحدة التي تضم الشهرة. وبالمثل، إذا كانت وحدات توليد النقد التي تشكل مجموعة من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص شهرة لها يتم اختبارها لتحديد الهبوط في الوقت نفسه مع مجموعة الوحدات التي تضم الشهرة، فإن الوحدات الفردية يجب اختبارها لتحديد الهبوط قبل مجموعة الوحدات التي تضم الشهرة.**

98 في وقت اختبار وحدة توليد نقد تم تخصيص شهرة لها لتحديد الهبوط، قد يكون هناك مؤشر على هبوط في قيمة أصل في الوحدة التي تتضمن الشهرة. في مثل هذه الحالات فإن المنشأة تقوم باختبار الأصل لتحديد الهبوط أولاً، وتقوم بإثبات أي خسارة من الهبوط لذلك الأصل قبل اختبار وحدة توليد النقد التي تتضمن الشهرة لتحديد الهبوط. وبالمثل قد يكون هناك مؤشر على هبوط قيمة وحدة توليد نقد في مجموعة وحدات تتضمن الشهرة. في مثل هذه الحالات، فإن المنشأة تختبر الوحدة المولدة للنقد لتحديد الهبوط اولاً، وتُثبت أي خسارة هبوط لتلك الوحدة، قبل أن تختبر مجموعة الوحدات التي تم تخصيص شهرة لها لتحديد الهبوط.

99 **يمكن استخدام أحدث عملية حسابية تفصيلية تم إجراؤها في فترة سابقة للمبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد نقد تم تخصيص شهرة لها في اختبار الهبوط لتلك الوحدة في الفترة الحالية شريطة أن يتم استيفاء جميع الضوابط التالية:**

(أ) **أن تكون الأصول والالتزامات المكونة للوحدة لم يحدث فيها تغير كبير منذ تم القيام بأحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده.**

(ب) **أن أحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده قد نتج عنه مبلغ يزيد عن المبلغ الدفتري للوحدة بهامش جوهري**

(ج) **أنه استناداً إلى تحليل الأحداث التي قد وقعت والظروف التي قد تغيرت منذ القيام بأحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده فإن احتمال تحديد ان يكون المبلغ الممكن استرداده حاليا أقل من المبلغ الدفتري الحالي للوحدة هو احتمال بعيد.**

أصول الشركة

100 تتضمن أصول الشركة مجموعات أصول أو أصول أقسام مثل مبنى المركز الرئيس أو مبنى قسم للمنشأة، أو جهاز معالجة بيانات إلكترونية أو مركز أبحاث. ويحدد هيكل المنشأة ما إذا كان الأصل مستوف للتعريف المحدد في هذا المعيار لأصول الشركة لوحدة توليد نقد بعينها. والخصائص المميزة لأصول الشركة هي أنها لا تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة عن تدفقات الأصول أو مجموعات الأصول الاخرى ولا يمكن أن يُعزى مبلغها الدفتري إلى وحدة توليد النقد قيد الفحص.

101 نظراً لأن أصول الشركة لا تولد تدفقات نقدية داخلة منفصلة، فإن المبلغ الممكن استرداده من أصل شركة بمفرده لا يمكن تحديده إلا إذا قررت الإدارة استبعاد الأصل. ونتيجة لذلك فإذا كان هناك مؤشر على احتمال هبوط في قيمة أصل شركة فإن المبلغ الممكن استرداده يتم تحديده للوحدة المولدة للنقد أو مجموعة الوحدات المولدة للنقد التي ينتمي إليها أصل الشركة وتتم مقارنته بالمبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد او مجموعة وحدات توليد النقد هذه. يتم إثبات أي خسارة هبوط وفقا للفقرة 104.

102 **عند اختبار وحدة توليد نقد لتحديد الهبوط، يجب على المنشأة تحديد جميع أصول الشركة التي تتعلق بوحدة توليد النقد قيد الفحص. وإذا كان جزءً من المبلغ الدفتري لأصل شركة:**

(أ) يمكن تخصيصه على أساس معقول وثابت لتلك الوحدة، فيجب على المنشأة أن تقارن المبلغ الدفتري للوحدة، بما في ذلك جزء المبلغ الدفتري لأصل الشركة الذي تم تخصيصه للوحدة، مع مبلغها الممكن استرداده. ويجب أن يتم إثبات أية خسارة هبوط وفقاً للفقرة 104.

(ب) لا يمكن تخصيصه على أساس معقول وثابت لتلك الوحدة، فيجب على المنشأة أن:

(1) تقارن المبلغ الدفتري للوحدة، باستثناء أصل الشركة، مع المبلغ الممكن استرداده منها وإثبات أية خسارة هبوط وفقاً للفقرة 104,

(2) تعين أصغر مجموعة لوحدات توليد النقد التي تتضمن وحدة توليد النقد قيد الفحص والتي يمكن أن يخصص لها جزء من المبلغ الدفتري لأصل الشركة على اساس معقول وثابت.

(3) تقارن المبلغ الدفتري لمجموعة وحدات توليد النقد تلك، بما في ذلك جزء المبلغ الدفتري لأصل الشركة المخصص لمجموعة الوحدات، مع المبلغ الممكن استرداده من مجموعة الوحدات. ويجب إثبات أي خسارة هبوط وفقا للفقرة 104.

103 يوضح المثال التوضيحي 8 تطبيق هذه المتطلبات على أصول الشركة.

خسارة الهبوط لوحدة توليد نقد

104 يجب أن يتم إثبات خسار هبوط لوحدة توليد نقد (أصغر مجموعة من وحدات توليد نقد تم تخصيص شهرة أو أصل شركة لها) عندما، وفقط عندما، يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (أو مجموعة الوحدات) أقل من المبلغ الدفتري للوحدة (مجموعة الوحدات). ويجب أن يتم تخصيص خسارة الهبوط لتخفيض المبلغ الدفتري لأصول الوحدة (أو مجموعة الوحدات) حسب الترتيب الاتي:

(أ) أولاً، لتخفيض المبلغ الدفتري لأي شهرة تم تخصيصها لوحدة (أو مجموعة وحدات) توليد النقد؛

(ب) ثم، للأصول الاخرى للوحدة (أو مجموعة الوحدات) بالتناسب على أساس المبلغ الدفتري لكل أصل في الوحدة (مجموعة الوحدات).

ويجب أن تعامل هذه التخفيضات في المبالغ الدفترية على أنها خسائر هبوط قيمة أصول فردية ويتم إثباتها وفقاً للفقرة 60.

105 عند تخصيص خسارة هبوط وفقاً للفقرة 104، لا يجوز للمنشأة تخفيض المبلغ الدفتري لأصل إلى ما دون القيمة الأعلى من بين القيم التالية:

(أ) قيمته العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد (إذا كانت قابلة للقياس)

(ب) قيمة استخدامه (إذا كانت قابلة للتحديد)

(ج) صفر

يجب أن يتم تخصيص مبلغ خسارة الهبوط بالتناسب للأصول الأخرى في الوحدة (مجموعة الوحدات)، والذي كان خلاف ذلك سيتم تخصيصه للأصل.

106 عندما لا يكون من الممكن عملياً تقدير المبلغ الممكن استرداده من كل أصل بمفرده لوحدة توليد نقد، فإن هذا المعيار يتطلب تخصيصا جزافياً لخسارة الهبوط بين أصول تلك الوحدة , بخلاف الشهرة , نظراً لأن جميع أصول وحدة توليد النقد تعمل سويًا.

107 إذا كان المبلغ الممكن استرداده من أصل بمفرده لا يمكن تحديده (انظر الفقرة 67):

(أ) يتم إثبات خسارة هبوط للأصل إذا كان مبلغه الدفتري أكبر من قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد أو نتائج إجراءات التخصيص المبينة في الفقرتين 104 و105، أيهما أكبر؛

(ب) لا يتم إثبات خسارة هبوط للأصل إذا لم يحدث هبوط في قيمة وحدة توليد النقد ذات العلاقة. وينطبق ذلك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد أقل من مبلغه الدفتري.

مثال
ماكينة تعرضت لتلف مادي ولكنها لا تزال تعمل، رغم أنها لا تعمل كما كانت تعمل قبل أن تتعرض للتلف. إن القيمة

العادلة للماكينة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد أقل من مبلغها الدفتري. والماكينة لا تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة. وأصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تتضمن الماكينة وتولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية من الأصول الأخرى هي خط الإنتاج الذي تنتمي إليه الماكينة. يُظهر المبلغ الممكن استرداده من خط الانتاج أن خط الإنتاج ككل لم تهبط قيمته.

إفتراض 1: الموازنات / التوقعات المعتمدة من قبل الإدارة لا تعكس تعهداً من الإدارة باستبدال الماكينة.

ولا يمكن تقدير المبلغ الممكن استرداده من الماكينة بمفردها نظراً لأن قيمة استخدام الماكينة:
(أ) قد تختلف عن قيمتها العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد
(ب) يمكن تحديدها فقط لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها الماكينة (خط الإنتاج)

لم تهبط قيمة خط الإنتاج. بناءً عليه، لا يتم إثبات خسارة هبوط للماكينة. ومع ذلك، فإن المنشأة قد تحتاج إلى إعادة تقويم فترة الاستهلاك أو طريقة الاستهلاك للماكينة. وربما يكون مطلوبا فترة استهلاك أقصر أو طريقة استهلاك أسرع لتعكس العمر الإنتاجي المتبقي للماكينة أو النمط الذي يتوقع أن تستهلك به المنافع الاقتصادية من قبل المنشأة.

افتراض 2: الموازنات/ التوقعات المعتمدة من قبل الإدارة تعكس تعهدا من الإدارة باستبدال الماكينة وبيعها في المستقبل القريب. والتدفقات النقدية من الاستخدام المستمر للماكينة إلى حين استبعادها تُقدر ب أنها غير ذات أهمية.

يمكن تقدير قيمة استخدام الماكينة على أنها قريبة من قيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد. بناءً عليه، فإن المبلغ الممكن استرداده من الماكينة يمكن تحديده ولا يتم النظر إلى وحدة توليد النقد التي تنتمي إليها الماكينة (اي خط الانتاج). ونظراً لأن القيمة العادلة للماكينة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد أقل من مبلغها الدفتري، فإنه يتم إثبات خسارة هبوط للماكينة.

108 **بعد أن يكون قد تم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرتين 104 و105، يجب إثبات التزام مقابل أي مبلغ متبقي من خسارة الهبوط لوحدة توليد نقد عندما, وفقط عندما, يكون ذلك مطلوبًا بموجب معيار دولي آخر للتقرير المالي.**

عكس خسارة الهبوط

109 تحدد الفقرات 110-116 المتطلبات لعكس خسارة هبوط تم إثباتها لأصل أو وحدة توليد نقد في فترات سابقة. تستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل": ولكنها تنطبق بنفس القدر على أصل منفرد أو وحدة توليد نقد. وقد تم تحديد متطلبات إضافية للأصل المنفرد في الفقرات 117-121، ولوحدة توليد النقد في الفقرتين 122 و123 وللشهرة في الفقرتين 124 و125.

110 يجب على المنشأة أن تقوم في نهاية كل فترة تقرير بتقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن خسارة هبوط مُثبتة في فترات سابقة لأصل خلاف الشهرة ربما لم تعد موجودة أو أنها قد انخفضت. وعندما يوجد أي مؤشر من هذا القبيل، فيجب على المنشأة أن تقدر المبلغ الممكن استرداده من الأصل.

111 عند تقويم ما إذا كان هناك اي مؤشر على أن خسارة هبوط مثبتة في فترات سابقة لأصل خلاف الشهرة ربما لم تعد موجودة أو أنها قد انخفضت، فإنه يجب على المنشأة ان تأخذ في الحسبان، كحد أدنى، المؤشرات التالية:

المصادر الخارجية للمعلومات

(أ) هناك مؤشرات يمكن ملاحظتها على أن قيمة الأصل قد ازدادت بشكل جوهري خلال الفترة.

(ب) حدثت خلال الفترة، أو أنها ستحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة لها أثر إيجابي على المنشأة في البيئة التقنية، أو السوقية، أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المنشأة أو في السوق التي يكون الأصل موجهاً لها.

(ج) معدلات الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات قد انخفضت خلال الفترة، ومن المرجح أن تؤثر تلك الانخفاضات على معدل الخصم المستخدم في حساب قيمة استخدام الأصل وتزيد المبلغ الممكن استرداده من الأصل بشكل ذي أهمية نسبية.

المصادر الداخلية للمعلومات

(د)) حدثت خلال الفترة، أو يتوقع أن تحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة لها أثر إيجابي على المنشأة في

المدى الذي يستخدم فيه أو يتوقع أن يستخدم فيه أو الطريقة التي يستخدم بها أو يتوقع أن يستخدم بها الأصل. وتشمل هذه التغيرات التكاليف التي تم تحملها خلال الفترة لتحسين أو تعزيز أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل.

(هـ) يتوفر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل هو أفضل، أو سيكون أفضل، مما كان متوقعاً.

112 تعكس مؤشـــرات الانخفاض المحتمل في خسارة الهبوط الواردة في الفقرة 111 بشكل رئيس المؤشرات لخسارة هبوط محتملة في الفقرة 12.

113 عندما يكون هناك مؤشر على أن خسارة هبوط تم إثباتها لأصل خلاف الشهرة ربما لم تعد موجودة أو قد تكون انخفضت، فإن هذا قد يشير إلى أن العمر الإنتاجي المتبقي وطريقة الاستهلاك (الاستنفاد) أو القيمة المتبقية قد يلزم أن تُنقح وتُعدل وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي المنطبق على الأصل، حتى ولو لم يتم عكس خسارة هبوط للأصل.

114 يجب عكس خســارة هبوط مثبتة في فترات سابقــة لأصل خــلاف الشــهرة عندما، وفقط عندما، يكون هناك تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من الأصل منذ آخر خسارة هبوط تم إثباتها. وعندما يكون هذا هو الحال، فتجب، باستثناء ماهو موضح في الفقرة 117، زيادة المبلغ الدفتري للأصل إلى مبلغه الممكن استرداده. تلك الزيادة هي عكس خسارة الهبوط.

115 يُظهر عكس خسارة الهبوط زيادة في الخدمة المقدرة المحتملة للأصل، إما من الاستخدام أو من البيع، منذ التاريخ الذي قامت فيه المنشأة في آخر مرة بإثبات خسارة هبوط لذلك الأصل. تتطلب الفقرة 130 من المنشأة تحديد التغيير في التقديرات الذي تسبب في الزيادة في الخدمة المقدرة المحتملة. تشمل أمثلة التغييرات في التقديرات:

(أ) تغييراً في الأساس للمبلغ الممكن استرداده (أي ما إذا كان المبلغ الممكن استرداده يستند إلى القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة الاستخدام)؛ أو

(ب) إذا كان المبلغ الممكن استرداده يستند إلى قيمة الاستخدام، تغييراً في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة أو في معدل الخصم؛ أو

(ج) إذا كان المبلغ الممكن استرداده يستند إلى القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد، تغيراً في تقدير مكونات القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد.

116 قد تصبح قيمة استخدام الأصل أكبر من مبلغ الأصل الدفتري فقط نظراً لان القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة تزداد كلما أصبحت تلك التدفقات أقرب. بناءً عليه، فإن خسارة الهبوط لا يتم عكسها فقط بسبب مرور الوقت (يسمى في بعض الأحيان "تفكيك" الخصم)، حتى ولو أصبح المبلغ الممكن استرداده من الأصل أكبر من مبلغه الدفتري.

عكس خسارة هبوط لأصل منفرد

117 المبلغ الدفتري بعد الزيادة التي تُعزى إلى عكس خسارة هبوط لأصل خلاف الشهرة يجب ألا يزيد عن المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (الصافي بعد الاستنفاد أو الاستهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل في السنوات السابقة.

118 أي زيادة في المبلغ الدفتري لأصل خلاف الشهرة عن المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (الصافي بعد الاستنفاد أو الاستهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل في السنوات السابقة تعد إعادة تقويم. وفي المحاسبة عن مثل إعادة التقويم هذه فإن المنشأة تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي الذي ينطبق على الأصل.

119 يجب إثبات عكس خسارة الهبوط لأصل خلاف الشهرة فورا ضمن الربح أو الخسارة، ما لم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ تمت إعادة تقويمه بموجب معيار دولي آخر للتقرير المالي (على سبيل المثال، نموذج إعادة التقويم في معيار المحاسبة الدولي 16). ويجب معالجة أي تخفيض في خسارة الهبوط لأصل تمت إعادة تقويمه على أنه زيادة من إعادة تقويم بموجب ذلك المعيار الدولي الآخر للتقرير المالي.

120 يتم إثبات عكس خسارة هبوط لأصل تمت إعادة تقويمه ضمن الدخل الشامل الآخر، وهي تزيد فائض إعادة التقويم لذلك الأصل. وبالرغم من ذلك، وبقدر ما يكون قد تم في السابق إثبات خسارة هبوط ضمن الربح أو الخسارة لنفس الأصل الذي تمت إعادة تقويمه، فإن عكس خسارة الهبوط تلك يتم – أيضا - إثباتها ضمن الربح أو الخسارة.

121 بعد إثبات عكس خسارة الهبوط، يجب تعديل قسط الاستهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ الدفتري المعدل للأصل مطروحًا منه قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

عكس خسارة الهبوط لوحدة توليد النقد

122 يجب أن يخصص عكس خسارة الهبوط لوحدة توليد النقد لأصول الوحدة - باستثناء الشهرة – بالتناسب مع المبالغ الدفترية لتلك الأصول. وتجب معاملة هذه الزيادات في المبالغ الدفترية على أنها عكس لخسائر الهبوط للأصول المنفردة وإثباتها وفقاً للفقرة 119.

123 عند تخصيص مبلغ عكس خسارة الهبوط لوحدة توليد النقد وفقاً للفقرة 122، لا يجوز زيادة المبلغ الدفتري لأصل لأكثر من المبلغين التاليين ايهما أصغر:

(أ) المبلغ الممكن استرداده منها (إذا كان قابلاً للتحديد)

(ب) المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (الصافي بعد الاستنفاد أو الاستهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل في السنوات السابقة.

يجب تخصيص مبلغ عكس خسارة الهبوط، الذي كان خلافا لذلك سيتم تخصيصه على الأصل، بالتناسب على الأصول الأخرى في الوحدة، باستثناء الشهرة.

عكس خسارة هبوط للشهرة

124 خسارة الهبوط المثبتة للشهرة لا يجوز عكسها في فترة لاحقة.

125 يمنع معيار المحاسبة الدولي 38 "الأصول غير الملموسة" إثبات الشهرة المتولدة داخليًا. أي زيادة في المبلغ الممكن استرداده من الشهرة في الفترات التي تلي إثبات خسارة هبوط لتلك الشهرة، من المرجح أن تكون زيادة في الشهرة المتولدة داخلياً بدلاً من كونها عكساً لخسارة هبوط مثبتة للشهرة المقتناة.

الإفصاح

126 يجب على المنشأة الافصاح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول:

(أ) مبلغ خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة والبند (البنود) المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي تم إدراج خسائر الهبوط تلك فيه.

(ب) مبلغ عكس خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة والبند (البنود) المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي تم عكس خسائر الهبوط تلك فيه.

(ج) مبلغ خسائر الهبوط على الأصول المعاد تقويمها التي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترة.

(د) مبلغ عكس خسائر الهبوط على الأصول المعاد تقويمها التي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترة.

127 فئة الأصول هي مجموعة أصول متشابهة من حيث طبيعتها واستخدامها في عمليات المنشأة.

128 يمكن عرض المعلومات المطلوبة في الفقرة 126 مع المعلومات الأخرى التي يتم الإفصاح عنها لفئة الأصول. على سبيل المثال، يمكن تضمين هذه المعلومات في مطابقة المبلغ الدفتري للعقارات، والآلات والمعدات، في بداية ونهاية الفترة، وفقا لما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي 16.

129 يجب على المنشأة التي تقدم معلومات قطاعية وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 8 الإفصاح عما يلي لكل قطاع يجب إعداد تقرير عنه:

(أ) مبلغ خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر خلال الفترة.

(ب) مبلغ عكس خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر خلال الفترة.

130 يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي لأصل منفرد (بما في ذلك الشهرة)، أو وحدة توليد نقد تم إثبات أو عكس خسارة هبوط لها خلال الفترة:

(أ) الأحدث والظروف التي أدت إلى إثبات أوعكس خسارة الهبوط.

(ب) مبلغ خسارة الهبوط الذي تم إثباته أو عكسه.

(ج) لأصل منفرد:

(1) طبيعة الأصل

(2) إذا كانت المنشأة تقدم معلومات قطاعية وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 8، القطاع الذي يجب تقديم تقرير عنه الذي ينتمي إليه الأصل.

(د) لوحدة توليد نقد:

(1) وصف لوحدة توليد النقد (مثل: ما إذا كانت خط إنتاج، أو آلات، أو عملية تجارية، أو منطقة جغرافية، أو قطاعاً يجب اعداد تقرير عنه كما عُرف في المعيار الدولي للتقرير المالي 8).

(2) مبلغ خسارة الهبوط التي تم إثباتها أو عكسها حسب فئات الأصول و، إذا كانت المنشأة تقدم معلومات قطاعية وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 8، حسب القطاع الذي يجب إعداد تقرير عنه،

(3) إذا كان تجميع الأصول في فئات لتحديد وحدة توليد النقد قد تغير منذ التقدير السابق للمبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد (إن وجد)، وصف للطريقة الحالية والسابقة لتجميع الأصول وأسباب تغيير الطريقة التي يتم بها تعيين وحدة توليد النقد.

(هـ) المبلغ الممكن استرداده للأصل (وحدة توليد النقد) وما إذا كان المبلغ الممكن استرداده من الأصل (من وحدة توليد النقد) هو قيمته العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة استخدامه.

(و) إذا كان المبلغ الممكن استرداده هو القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد، فيجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية:

(1) مستوى تسلسل القيمة العادلة (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 13) الذي يتم فيه تصنيف قياس القيمة العادلة للأصل (وحدة توليد النقد) بأكملها (دون الأخذ في الحسبأن ما إذا كانت "تكاليف الاستبعاد" يمكن ملاحظتها).

(2) لقياسات القيمة العادلة المصنفة في المستوى 2 والمستوى 3 من تسلسل القيمة العادلة، وصف لطريقة (طرق) التقويم المستخدمة في قياس القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد. وإذا كان هناك تغيير في طريقة التقويم، فيجب على المنشأة أن تفصح عن ذلك التغيير وسبب (أسباب) إجراء التغيير.

(3) لقياسات القيمة العادلة المصنفة في المستوى 2 والمستوى 3 من تسلسل القيمة العادلة، كل افتراض رئيس استندت إليه الإدارة في تحديدها للقيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد. والافتراضات الرئيسة هي تلك التي يكون المبلغ الممكن استرداده من الأصل (وحدة توليد النقد) أكثر حساسية لها. ويجب على المنشأة – أيضًا - أن تفصح عن معدل (معدلات) الخصم المستخدم في القياس الحالي والقياس السابق عندما تكون القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد قد تم قياسها باستخدام أحد طرق القيمة الحالية.

(ز) إذا كان المبلغ الممكن استرداده هو قيمة الاستخدام، معدل (معدلات) الخصم المستخدم في التقدير الحالي والتقدير السابق (إن وجد) لقيمة الاستخدام.

131 يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية عن مجموع خسائر الهبوط وعن مجموع عكس خسائر الهبوط التي تم إثباتها خلال الفترة والتي لم يتم الإفصاح عن أي معلومات عنها وفقا للفقرة 130.

(أ) الفئات الرئيسة للأصول المتأثرة بخسائر الهبوط والفئات الرئيسة للأصول المتأثرة بعكس خسائر الهبوط .

(ب) الأحداث والظروف الرئيسة التي أدت إلى إثبات خسائر الهبوط وعكس خسائر الهبوط هذه.

132 تُشجع المنشأة على أن تفصح عن الافتراضات المستخدمة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من الأصول (وحدات توليد النقد) خلال الفترة. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرة 134 تتطلب من المنشأة أن تفصح عن معلومات عن التقديرات المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد عندما يتم تضمين شهرة أو أصل غير ملموس له عمر إنتاجي غير محدود في المبلغ الدفتري لتلك الوحدة.

133 إذا لم يكن، وفقا للفقرة 84، قد تم في نهاية الفترة تخصيص أي جزء من الشهرة المقتناة ضمن تجميع أعمال خلال الفترة إلى وحدة توليد نقد (مجموعة وحدات) فيجب الإفصاح عن المبلغ الذي لم يتم تخصيصه جنبا إلى جنب مع أسباب بقاء ذلك المبلغ دون تخصيص.

التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ الممكن استردادها من وحدات توليد النقد التي تتضمن شهرة أو أصولاً غير ملموسة لها أعمار إنتاجية غير محدودة

134 يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب (أ)-(و) لكل وحدة توليد نقد (مجموعة وحدات) والتي يكون المبلغ الدفتري للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة الذي تم تخصيصه لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) كبيراً بالمقارنةً مع مجموع المبلغ الدفتري للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة للمنشأة.

(أ) المبلغ الدفتري للشهرة الذي تم تخصيصه للوحدة (مجموعة الوحدات).

(ب) المبلغ الدفتري للأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة الذي تم تخصيصه للوحدة مجموعة الوحدات).

(ج) الأساس الذي تم بناءً عليه تحديد المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) (أي قيمة الاستخدام أو القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد)

(د) إذا كان المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) يستند إلى قيمة الاستخدام:

(1) كل افتراض رئيس استندت إليه الإدارة في توقعاتها للتدفقات النقدية للفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التوقعات. الافتراضات الرئيسة هي تلك التي يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) أكثر حساسية لها.

(2) وصف لطريقة الإدارة لتحديد القيمة (القيم) االتي تم تعيينها لكل افتراض رئيس سواء كانت هذه القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو، حسب مقتضى الحال، متفقة مع المصادر الخارجية للمعلومات، وإذا لم تكن كذلك، كيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات.

(3) الفترة التي توقعت الإدارة على مداها التدفقات النقدية بناءً على الموازنات/التوقعات التي تمت المصادقة عليها من قبل الإدارة، وعند استخدام فترة اطول من خمس سنوات لوحدة توليد نقد (مجموعة وحدات)، توضيح لماذا تكون تلك الفترة الاطول مبررة.

(4) معدل النمو المستخدم في استنباط توقعات التدفقات النقدية بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات /التوقعات، ومبرر استخدام أي معدل نمو يزيد عن متوسط معدل النمو طويل الاجل للمنتجات، أو الصناعات، أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها المنشأة، أو للسوق التي تكون الوحدة (مجموعة الوحدات) موجهة لها.

(5) معدل (معدلات) الخصم المطبق على توقعات التدفقات النقدية

(هـ) عندما يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) يستند إلى القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد، طريقة(طرق) التقويم المستخدم في قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد. والمنشأة غير مطالبة بأن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي 13. وإذا لم يتم قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد باستخدام السعر المعلن لوحدة (مجموعة وحدات) مماثلة، فيجب على المنشأة اأن تفصح عن المعلومات التالية:

(1) كل افتراض رئيس استندت إليه الإدارة في تحديدها للقيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف الاستبعاد. الافتراضات الرئيسة هي تلك التي يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) أكثر حساسية لها.

(2) وصف لطريقة الإدارة لتحديد القيمة (أو القيم) التي تم تعيينها لكل افتراض رئيس وما إذا كانت تلك القيم تعكس تجربة سابقة أو أنها، حسب مقتضى الحال، متفقة مع مصادر خارجية للمعلومات، وإذا لم تكن كذلك، كيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات.

(2أ) مستوى تسلسل القيمة العادلة (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 13) الذي يتم فيه تصنيف قياس فئة القيمة العادلة بأكملها (دون أخذ إمكانية ملاحظة تكاليف الاستبعاد في الحسبان).

(2ب) عندما يكون هناك تغييرا في طريقة التقويم، التغيير وسبب (أسباب) إجراء التغيير.

إذا تم قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف الاستبعاد باستخدام توقعات التدفقات النقدية المخصومة، فيجب على المنشأة اأن تفصح عن المعلومات التالية:

(3) الفترة التي على مداها توقعت الإدارة التدفقات النقدية.

(4) معدل النمو المستخدم لاستنباط توقعات التدفقات النقدية.

(5) معدل (معدلات) الخصم المطبق على توقعات التدفقات النقدية.

(و) إذا كان تغيرا محتمل بشكل معقول في افتراض رئيس استندت إليه الإدارة في تحديدها للمبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) سوف يتسبب في زيادة المبلغ الدفتري للوحدة (مجموعة الوحدات) عن مبلغها الممكن استرداده:

(1) المبلغ الذي يزيد به المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) عن مبلغها الدفتري.

(2) القيمة التي تم تعيينها للافتراض الرئيس.

(3) المبلغ الذي يجب أن تتغير به القيمة االتي تم تعينها للافتراض الرئيس، بعد إدراج أي آثار مترتبة على ذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده، لكي يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) مساويا لمبلغها الدفتري.

135 إذا كان قد تم تخصيص بعض أو كل المبلغ الدفتري لشهرة أو أصول غير ملموسة لها أعمار إنتاجية غير محددوة عبر وحدات (مجموعات وحدات) توليد نقد متعددة، وكان المبلغ المخصص بهذه الطريقة لكل وحدة (مجموعة وحدات) ليس كبيرا بالمقارنة مع مجموع المبلغ الدفتري للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة للمنشأة فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، بالإضافة إلى مجموع المبلغ الدفتري للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة الذي تم تخصيصه لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات). إضافة إلى ذلك، إذا كانت المبالغ الممكن استردادها لأي من تلك الوحدات (مجموعات الوحدات) تستند إلى نفس الافتراض أو الافتراضات الرئيسة وكان مجموع المبلغ الدفتري للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة المخصص لها كبيرا بالمقارنة مع مجموع المبلغ الدفتري للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة للمنشأة، فعلى المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنبا إلى جنب مع:

(أ) مجموع المبلغ الدفتري للشهرة المخصصة لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات).

(ب) مجموع المبلغ الدفتري للأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة الذي تم تخصيصه لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات).

(ج) وصف للافتراض (الافتراضات) الرئيس.

(د) وصف لطريقة الإدارة لتحديد القيمة(القيم) التي تم تعيينها للافتراض(الافتراضات) الرئيس سواء كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو، حسب مقتضى الحال، تتفق مع مصادر خارجية للمعلومات، وإذا لم تكن كذلك، كيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات.

(هـ) إذا كان تغيير محتمل بشكل معقول في الافتراض(الافتراضات) الرئيس سوف يتسبب في أن يزيد مجموع المبالغ الدفترية للوحدات (مجموعات الوحدات) عن مبالغها الممكن استردادها:

(1) المبلغ الذي يزيد به مجموع المبلغ الممكن استرداده من الوحدات (مجموعات الوحدات) عن مجموع مبالغها الدفترية.

(2) القيمة (القيم) التي تم تعيينها للافتراض (الافتراضات) الرئيس.

(3) المبلغ الذي يجب أن تتغير به القيمة (القيم) االتي تم تعيينها للافتراض(الافتراضات) الرئيس، بعد إدراج أي آثار ناتجة عن التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده، لكي يصبح مجموع المبالغ الممكن استردادها للوحدات(مجموعات الوحدات) مساويا لمجموع مبالغها الدفترية.

136 يمكن، وفقا للفقرة 24 أو 99 ترحيل أحدث عملية حسابية تفصيلية تم إجراؤها في فترة سابقة للمبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد نقد (مجموعة وحدات) واستخدامها في اختبار الهبوط لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية شريطة استيفاء الضوابط المحددة. وعندما تكون هذه هي الحال فإن المعلومات المتعلقة بتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) التي تم إدراجها في الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين 134 و135 تتعلق بالعملية الحسابية المرحلة للمبلغ الممكن استرداده.

137 يوضح المثال التوضيحي 9 الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين 134 و135.

أحكام التحول وتاريخ السريان

138 [حُذفت]

139 يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على:

(أ) الشهرة والأصول غير الملموسة التي يتم اقتناؤها في تجميع أعمال ويكون تاريخ الاتفاق المتعلق بها في 31 مارس 2004 أو بعده.

(ب) جميع الأصول الأخرى بأثر مستقبلي من بداية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ في 31 مارس 2004 أو بعده.

140 تُشجع المنشآت التي تنطبق عليها الفقرة 139 بتطبيق متطلبات هذا المعيار قبل تواريخ السريان المحددة في الفقرة 139. وبالرغم من ذلك، إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل تواريخ السريان تلك، فيجب عليها – أيضا – أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 3 ومعيار المحاسبة الدولي 38 (كما نُقح في 2004) في الوقت نفسه.

140أ عدّل معيار المحاسبة الدولي 1 "عرض القوائم المالية" (كما نُقح في 2007) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. إضافة إلى ذلك فقد عدل المعيار الفقرات 61، و120، و126، و129. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2009 أو بعده. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي 1 (كما نُقح في 2007) على فترة أبكر، فيجب تطبيق التعديلات على تلك الفترة الأبكر.

140ب عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 3 (كما نُقح في 2008) الفقرات 65، و81، و85، و139، وحذف الفقرات 91-95 و138 وأضاف الملحق (ج). يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2009 أو بعده. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي 3 (كما نُقح في 2008) على فترة أبكر، فيجب - أيضا - تطبيق التعديلات على تلك الفترة الأبكر.

140ج عُدلت الفقرة 134(هـ) بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في مايو 2008. يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2009. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت منشأة بتطبيق التعديل على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

140د أضاف "تكلفة الاستثمار في منشأة تابعة، أو منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة أو منشأة زميلة (التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي 1 "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة" ومعيار المحاسبة الدولي 27) المُصدر في مايو 2008، الفقرة 12(ح). يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر مستقبلي على الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2009 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات ذات العلاقة الواردة في الفقرات 4 و38أ من معيار المحاسبة الدولي 27 على فترة أبكر، فيجب عليها تطبيق التعديل الوارد في الفقرة 12(ح) في الوقت نفسه.

140هـ عدّل "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي" المُصدر في ابريل 2009 الفقرة 80(ب). يجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر مستقبلي على الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2010 أوبعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديل على فترة أبكر فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

140و [حُذفت]

140ز [حُذفت]

140ح عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 10 والمعيار الدولي للتقرير المالي 11 المُصدرين في مايو2011، الفقرة 4، والعنوان أعلى الفقرة 12(ح) والفقرة 12(ح). يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عند ما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 10 والمعيار الدولي للتقرير المالي 11.

140ط عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 13، المُصدر في مايو2011، الفقرات 5، و6، و12، و20، و22، و28، و78، و105، و111، و130، وحذف الفقرات 25-27 وأضاف الفقرة 53أ. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 13.

140ي في مايو 2013 تم تعديل الفقرتين 130 و134 والعنوان أعلى الفقرة 138. يجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر رجعي على الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2014 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبكر. ولا يجوز للمنشأة أن تطبق تلك التعديلات على الفترات (بما في ذلك فترات المقارنة) التي لا تقوم فيها - أيضا - بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 13.

140ك [حُذفت]

140ل عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء"، المُصدر في مايو 2014، الفقرة 2. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 15.

140م عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 9، المُصدر في يوليو 2014، الفقرات 2, 4, و5 وحذف الفقرات 140و، و140ز, و140ك. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 9.

سحب معيار المحاسبة الدولي 36 (المُصدر في 1998)

141 يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي 36 "الهبوط في قيمة الأصول " (المُصدر في 1998).

الملحق أ
استخدام طرق القيمة الحالية لقياس قيمة الاستخدام

يُعد هذا الملحق جزءً لا يتجزأ من المعيار. فهو يقدم إرشاداً على استخدام طرق القيمة الحالية في قياس قيمة الاستخدام. ورغم أن الإرشاد يستخدم مصطلح "الأصول"، فإنه ينطبق بنفس القدر على مجموعة أصول تشكل وحدة توليد نقد.

مكونات قياس القيمة الحالية

أ1 توضح العناصر التالية مجتمعة الفوارق الاقتصادية بين الأصول:

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل؛

(ب) التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛

(ج) القيمة الزمنية للنقود، ممثلة في معدل الفائدة الخالي من المخاطر الحالي في السوق؛

(د) ثمن تحمل حالة عدم التأكد المصاحبة للأصل؛

(هـ) العوامل الأخرى، التي لا يمكن تحديدها أحياناً ، (مثل ضعف السيولة) التي سيعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل.

أ2 يقابل هذا الملحق بين مدخلين لحساب القيمة الحالية، أي منهما يمكن استخدامه لتقدير قيمة استخدام الأصل، تبعاً للظروف. ففي ظل المدخل "التقليدي"، فإن التعديلات للعوامل (ب)-(هـ) الموضحة في الفقرة أ1 مدرجة في معدل الخصم. وفي ظل مدخل "التدفق النقدي المتوقع" فإن العوامل (ب)، و(د) و(هـ) تتسبب في تعديلات عند التوصل إلى التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة مقابل المخاطر. وأياً كان المدخل الذي تتبناه المنشأة ليعكس التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية، فإن الناتج ينبغي أن يكون عاكساً للقيمة الحالية للتدفقات النقدية، أي المتوسط المرجح لجميع النتائج المحتملة.

مبادئ عامة

أ3 سوف تختلف الطرق المستخدمة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الفائدة من حالة إلى أخرى تبعاً للظروف المحيطة بالأصل المعني. وبالرغم من ذلك فإن المبادئ العامة التالية هي التي تحكم أي استخدام لطرق القيمة الحالية عند قياس الأصول:

(أ) يجب أن تعكس معدلات الفائدة التي تستخدم لخصم التدفقات النقدية الافتراضات التي تتفق مع تلك المصاحبة للتدفقات النقدية المقدرة. وبخلاف ذلك، فإن أثر بعض الافتراضات سيتم احتسابه مرتين أو تجاهله. على سبيل المثال، معدل خصم بنسبة 12 في المائة قد يتم تطبيقه على تدفقات نقدية تعاقدية من قرض مستحق التحصيل. ذلك المعدل يعكس التوقعات عن حالات التخلف عن السداد المستقبلية لقروض ذات خصائص معينة. لا يجوز أن يتم استخدام ذلك المعدل نفسه لخصم تدفقات نقدية متوقعة نظراً لان تلك التدفقات النقدية تعكس بالفعل الافتراضات عن حالات التخلف عن السداد المستقبلية.

(ب) ينبغي أن تكون التدفقات النقدية التي يتم تقديرها ومعدلات الخصم خالية من كل من التحيز والعوامل التي لا علاقة لها بالأصل المعني. على سبيل المثال، إظهار صافي التدفقات النقدية المقدرة بأقل من قيمتها عن عمد لتعزيز الربحية المستقبلية الظاهرية لأصل يدخل التحيز في القياس.

(ج) يجب أن تعكس التدفقات النقدية المقدرة أو معدلات الخصم سلسلة النتائج الممكنة بدلاً من أن تعكس مبلغاً واحداً هو الأكثر ترجيحا، أو هو أدنى مبلغ ممكن أو هوأقصى مبلغ ممكن.

المدخل التقليدي ومدخل التدفقات النقدية المتوقعة للقيمة الحالية

المدخل التقليدي

أ4 لقد استخدمت التطبيقات المحاسبية للقيمة الحالية، تقليدياً، مجموعة واحدة من التدفقات النقدية المقدرة ومعدل خصم واحد، عادة يوصف على أنه "المعدل المتناسب مع المخاطر". وفي الواقع، المدخل التقليدي يفترض أن معدل الخصم الواحد المتعارف عليه يمكن أن يستوعب جميع التوقعات عن التدفقات النقدية المستقبلية وعلاوة المخاطر المناسبة. وبناءً عليه، فإن المدخل التقليدي يضع جل التركيز على اختيار معدل الخصم.

أ5 في بعض الظروف، مثل تلك التي يمكن فيها ملاحظة أصول قابلة للمقارنة في السوق، يكون المدخل التقليدي سهل التطبيق نسبيا. وللأصول التي لها تدفقات نقدية تعاقدية، فإنه يتفق مع النمط الذي فيه يصف المشاركون في السوق الأصول، كما في حالة "سند بفائدة 12 في المائة"

أ6 وبالرغم من ذلك، فإن المدخل التقليدي قد لا يعالج بشكل مناسب بعض مشاكل القياس المعقدة، مثل قياس الأصول غير المالية التي ليس لأحد بنودها سوق أو لا يوجد له بند قابل للمقارنة. يتطلب البحث الصحيح عن 'معدل يتناسب مع المخاطر' تحليلاً لبندين على الأقل - أصل موجود في السوق وله معدل فائدة ملحوظ والأصل الذي يتم قياسه. ويجب استنتاج معدل الخصم المناسب للتدفقات النقدية التي يتم قياسها من معدل الفائدة الملحوظ في ذلك الأصل الآخر. وللوصول لذلك الاستنتاج، يجب أن تكون خصائص التدفقات النقدية للأصل الآخر مشابهة لخصائص الأصل الذي يتم قياسه. وبناءً عليه، يجب أن يقوم القياس بما يلي:

(أ) يحدد سلسلة التدفقات النقدية التي سيتم خصمها؛

(ب) يحدد أصلاً آخر في السوق يبدو أن له خصائص تدفقات نقدية مشابهة؛

(ج) يقارن سلاسل التدفقات النقدية من البندين لضمان أنها متشابهة (على سبيل المثال، هل كلا المجموعتين تدفقات نقدية تعاقدية، أم أن إحداهما تدفقات نقدية تعاقدية والأخرى تدفقات نقدية مقدرة؟)؛

(د) يقّوم ما إذا كان هناك عنصراً في أحد البنود غير موجود في البند الآخر (على سبيل المثال، هل أحدهما أقل سيولة من الآخر؟)؛

(ه) يقوّم ما إذا كان من المرجح أن تسلك كلتا سلسلتي التدفقات النقدية (أي تتغيران) نمطاً متشابهاً في أحوال اقتصادية متغيرة.

مدخل التدفق النقدي المتوقع

أ7 مدخل التدفق النقدي المتوقع هو، في بعض الحالات، أداة قياس أكثر فعالية من المدخل التقليدي. ففي تطوير قياس ما، يستخدم مدخل التدفق النقدي المتوقع كل التوقعات عن التدفقات النقدية الممكنة بدلاً من التدفق النقدي الواحد الأكثر ترجيحاً. على سبيل المثال، قد يكون التدفق النقدي 100 وحدة عملة، أو 200 وحدة عملة أو 300 وحدة عملة باحتمالات 10 في المائة، و60 في المائة و30 في المائة على التوالي. التدفق النقدي المتوقع هو 220 وحدة عملة.عليه فإن مدخل التدفق النقدي المتوقع يختلف عن المدخل التقليدي من حيث التركيز على التحليل المباشر للتدفقات النقدية المعنية وعلى صياغات أكثر صراحة للافتراضات المستخدمة في القياس.

أ8 يسمح مدخل التدفق النقدي المتوقع- أيضا - باستخدام طرق القيمة الحالية عندما يكون توقيت التدفق النقدي غير مؤكد. على سبيل المثال، قد يتم الحصول على تدفق نقدي 1,000 وحدة عملة في سنة، أو سنتين أو ثلاث سنوات باحتمالات 10 في المائة، و60 في المائة و30 في المائة, على التوالي. يُوضح المثال التالي حساب القيمة الحالية المتوقعة في تلك الحالة.

القيمة الحالية لـ 1.000 وحدة عملة في عام واحد عند 5%	952.38 وحدة عملة	
احتمال	%10.00	95.24 وحدة عملة
القيمة الحالية لـ 1.000 وحدة عملة في عامين عند 5.25%	902.73 وحدة عملة	
احتمال	%60.00	541.64 وحدة عملة
القيمة الحالية لـ 1.000 وحدة عملة في 3 أعوام 5.50%	851.61 وحدة عملة	
	%30.00	255.48 وحدة عملة
القيمة الحالية المتوقعة		892.36 وحدة عملة

أ9 القيمة الحالية المتوقعة لمبلغ 892.6 وحدة عملة تختلف عن الزعم التقليدي لأفضل تقدير ل 902.73 وحدة عملة (بنسبة الاحتمال 60 في المائة). يتطلب الحساب التقليدي للقيمة الحالية المطبق على هذا المثال قراراً عن أي التوقيتات الممكنة تُستخدم للتدفقات النقدية، وتبعاً لذلك، سوف لا تعكس احتمالات التوقيتات الأخرى. وذلك نظراً لأن معدل الخصم في أي حساب تقليدي للقيمة العادلة لا يمكن أن يعكس حالات عدم التأكد في التوقيت.

أ10 استخدام الاحتمالات هو عنصر أساس في مدخل التدفق النقدي المتوقع. ويتساءل البعض عما إذا كان تعيين احتمالات لتقديرات على درجة عالية من الذاتية يوحي بدقة أكبر مما هو موجود في الواقع. وبالرغم من ذلك، التطبيق الصحيح للمدخل التقليدي (كما تم توضيحه في الفقرة أ6) يتطلب التقديرات والذاتية نفسها دون توفير الشفافية الحسابية لمدخل التدفقات النقدية المتوقعة.

أ11 العديد من التقديرات التي طُورت في الممارسة الحالية تتضمن بشكل غير رسمي عناصر التدفقات النقدية المتوقعة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن المحاسبين غالباً يواجهون الحاجة لقياس أصل باستخدام معلومات محدودة عن احتمالات التدفقات النقدية الممكنة. على سبيل المثال، قد تواجه المحاسب الحالات التالية:

(أ) المبلغ المقدر يقع في موقع ما بين 50 وحدة عملة و250 وحدة عملة، ولكن لا يوجد مبلغ في النطاق أكثر ترجيحاً من أي مبلغ آخر. استناداً إلى تلك المعلومات المحدودة، فإن التدفق النقدي المتوقع المقدر هو 150 وحدة عملة [(50+250)/2].

(ب) المبلغ المقدر يقع في موقع ما بين 50 وحدة عملة و250 وحدة عملة، والمبلغ الأكثرترجيحاً هو 100 وحدة عملة. وبالرغم من ذلك فإن الاحتمالات المتعلقة بكل مبلغ غير معلومة. استناداً إلى تلك المعلومات المحدودة، فإن التدفق النقدي المتوقع المقدر هو 133.33 وحدة عملة [(50+100+250)/3].

(ج) سيكون المبلغ المقدر 50 وحدة عملة (باحتمال 10 في المائة)، 250 وحدة نقدية (باحتمال 30 في المائة) أو 100 وحدة عملة (باحتمال 60 في المائة). استناداً إلى تلك المعلومات المحدودة، فإن التدفق النقدي المتوقع المقدر هو 140 وحدة عملة [(50×0.10) + (250×0.30) + (100×0.60)].

في كل حالة، يُرجح أن يوفر التدفق النقدي المقدر المتوقع تقديراً أفضل لقيمة الاستخدام من المبلغ الأدنى، أو المبلغ الأكثر ترجيحاً، أو المبلغ الأكبر مأخوذاً بمفرده.

أ12 يخضع تطبيق مدخل التدفق النقدي المتوقع لقيد التكلفة والمنفعة. في بعض الحالات، قد يكون لمنشأة وصول لبيانات وافرة وقد تكون قادرة على تطوير العديد من سيناريوهات التدفقات النقدية. وفي حالات أخرى، قد تكون المنشأة غير قادرة على تطوير أكثر من صياغات عامة عن تقلب التدفقات النقدية دون تحمل تكلفة كبيرة. يلزم المنشأة الموازنة بين تكلفة الحصول على معلومات إضافية وزيادة إمكانية الاعتماد التي ستحدثها المعلومات في القياس.

أ13 يرى البعض أن طرق التدفق النقدي المتوقع غير مناسبة لقياس بند لوحده أو بند له عدد محدود من النتائج الممكنة. وهم يقدمون مثالا لأصل بنتيجتين ممكنتين: احتمال بنسبة 90 في المائة أن يكون التدفق النقدي 10 وحدة عملة واحتمال بنسبة 10 في المائة أن يكون التدفق النقدي 1,000 وحدة عملة. ويلاحظون أن التدفق النقدي المتوقع في ذلك المثال هو 109 وحدة عملة وينتقدون تلك النتيجة على أنها لا تمثل أياً من المبالغ التي يمكن دفعها في النهاية.

أ14 تعكس التأكيدات مثل التي تم عرضها أعلاه أساس الخلاف مع الهدف من القياس. فإذا كان الهدف هو تجميع التكاليف التي سيتم تحملها، فإن التدفقات النقدية المتوقعة قد لا تنتج تقديراً يمثل بصدق تقدير التكلفة المتوقعة. وبالرغم من ذلك، فإن هذا المعيار معني بقياس المبلغ الممكن استرداده من الأصل. ومن غير المرجح أن يكون المبلغ الممكن استرداده من الأصل في هذا المثال 10 وحدات عملة، حتى لو كان ذلك هو التدفق النقدي الأكثر ترجيحاً. هذا نظراً لأن قياس 10 وحدات عملة لا يدرج حالة عدم التأكد للتدفق النقدي في قياس الأصل. وبدلاً من ذلك، يتم عرض التدفق النقدي غير المؤكد كما لو كان تدفقاً نقدياً مؤكداً. لا توجد منشأة رشيدة ستبيع أصلاً له هذه الخصائص مقابل 10وحدات عملة.

معدل الخصم

أ15 أياً كان المدخل الذي تتبناه المنشأة لقياس قيمة الاستخدام للأصل، فلا يجوز أن تعكس معدلات الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية المخاطر التي يتم بها تعديل التدفقات النقدية المقدرة. بخلاف ذلك، فإن أثر بعض الافتراضات سيتم احتسابه مرتين.

أ16 عندما يكون المعدل الخاص بأصل ما غير متاح مباشرة من السوق، فإن المنشأة تستخدم البدائل لتقدير معدل الخصم. والغرض هو تقدير، بقدر الإمكان، تقويم السوق لما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود للفترات حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل؛

(ب) العوامل (ب)، و(د) و(هـ) الموضحة في الفقرة أ1، بالقدر الذي لم تسبب فيه تلك العوامل تعديلات عند التوصل إلى التدفقات النقدية التقديرية.

أ17 كنقطة بداية في إجراء مثل هذا التقدير، فإن المنشأة قد تأخذ في الحسبأن المعدلات التالية:

(أ) المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال للمنشأة محدداً باستخدام طرق مثل نموذج تسعير الأصول الرأسمالية؛

(ب) معدل الاقتراض الإضافي للمنشأة؛

(ج) معدلات الاقتراض الأخرى في السوق.

أ18 بالرغم من ذلك، هذه المعدلات يجب تعديلها:

(أ) لتعكس الطريقة التي يقوم بها السوق المخاطر الخاصة المرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل؛

(ب) لتستثني المخاطر التي لا علاقة لها بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل أو التي تم بها تعديل التدفقات النقدية المقدرة.

وينبغي الأخذ في الحسبأن المخاطر مثل مخاطر البلد ومخاطر العملة ومخاطر السعر.

أ19 معدل الخصم يكون مستقلاً عن هيكل رأس مال المنشأة والطريقة التي تكون المنشأة قد مولت بها شراء الأصل، نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ من الأصل لا تعتمد على الطريقة التي مولت بها المنشأة شراء الأصل.

أ20 تتطلب الفقرة 55 أن يكون معدل الخصم المستخدم هو المعدل قبل الضريبة. وبناءً عليه، عندما يكون الأساس المستخدم لتقدير معدل الخصم هو المعدل بعد الضريبة، فإن ذلك الأساس يتم تعديله ليعكس المعدل قبل الضريبة.

أ21 تستخدم المنشأة، عادة، معدل خصم واحد لتقدير قيمة استخدام الأصل. وبالرغم من ذلك، تستخدم المنشأة معدلات خصم منفصلة لفترات مستقبلية مختلفة عندما تكون قيمة الاستخدام حساسة للاختلاف في المخاطر لفترات مختلفة أو لهيكل آجال معدلات الفائدة.

الملحق ج
اختبار وحدات توليد النقد المخصصة لها شهرة والحصص غير المسيطرة لتحديد الهبوط في قيمتها

هذا الملحق جزء لا يتجزأ من المعيار

ج1 وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 3 (كما نُقح في عام 2008) فإن المنشأة المستحوذة تقوم بإثبات الشهرة اعتباراً من تاريخ الاستحواذ باعتبارها الزيادة في (أ) عن (ب) أدناه:

(أ) مجموع ما يلي:

(1) العوض المحول الذي يتم قياسه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 3، الذي يتطلب عموماً القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ؛

(2) مبلغ أي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها الذي يتم قياسه وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 3؛

(3) في تجميع أعمال ينجز على مراحل، القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للحصة في حقوق الملكية التي كانت المنشأة المستحوذة تحتفظ بها في السابق في الأعمال المستحوذ عليها.

(ب) صافي مبالغ الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها في تاريخ الاستحواذ مقاسة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي3.

تخصيص الشهرة

ج2 تتطلب الفقرة 80 من هذا المعيار أن يتم تخصيص الشهرة التي يتم اقتناؤها في تجميع أعمال على كل وحدة من وحدات توليد النقد، أو مجموعات توليد النقد، في المنشأة المستحوذة، والتي يُتوقع أن تستفيد من التآزر الإيجابي للتجميع، بغض النظر عما إذا كانت أصول أو التزامات أخرى للمنشأة المستحوذ عليها يتم تعيينها لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات. ومن الممكن تخصيص بعض قوى التآزر الإيجابي الناتجة من تجميع الأعمال إلى وحدة توليد نقد ليس للحصة غير المسيطرة حصة فيها.

الاختبار لتحديد الهبوط

ج3 ينطوي الاختبار لتحديد الهبوط على مقارنة المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد مع المبلغ الدفتري لوحدة توليد النقد.

ج4 إذا كانت المنشأة تقوم بقياس الحصص غير المسيطرة على أنها الحصة النسبية للحصص غير المسيطرة في صافي الأصول القابلة للتحديد لمنشأة تابعة في تاريخ الاستحواذ وليس بالقيمة العادلة، فإن الشهرة التي تخص الحصص غير المسيطرة تدرج في المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد المتعلقة بها ولكن لا يتم إثباتها في القوائم المالية للمنشأة المستحوذة. ونتيجة لذلك، يجب على المنشأة أن تُجمع المبلغ الدفتري للشهرة المخصصة للوحدة بحيث يتضمن الشهرة التي تخص الحصص غير المسيطرة. ثم تتم مقارنة هذا المبلغ الدفتري المعدل مع المبلغ الممكن استرداده من الوحدة لتحديد ما إذا كانت وحدة توليد النقد قد هبطت قيمتها.

تخصيص خسائر الهبوط

ج5 تتطلب الفقرة 104 أن يتم أولاً تخصيص أي خسارة هبوط يتم تحديدها لتخفيض المبلغ الدفتري للشهرة المخصصة للوحدة ومن ثم للأصول الأخرى بالتناسب على أساس المبلغ الدفتري لكل أصل في الوحدة.

ج6 إذا كانت منشأة تابعة، أو جزء من منشأة تابعة، لها حصة غير مسيطرة هي نفسها وحدة توليد نقد، فإن خسارة الهبوط يتم تخصيصها بين المنشأة الأم والحصة غير المسيطرة على الأساس نفسه الذي يتم بناءً عليه تخصيص الربح أو الخسارة.

ج7 إذا كانت منشأة تابعة، أو جزء من منشأة تابعة، لها حصة غير مسيطرة هي جزء من وحدة توليد نقد أكبر، فإن خسائر الهبوط في قيمة الشهرة يتم تخصيصها لأجزاء وحدة توليد النقد التي لها حصة غير مسيطرة والأجزاء التي ليس لها حصة غير مسيطرة. وينبغي تخصيص خسائر الهبوط على أجزاء وحدة توليد النقد على أساس ما يلي:

(أ) القيم الدفترية النسبية للشهرة للأجزاء قبل الهبوط، وذلك بالقدر الذي يكون فيه الهبوط متعلقاً بالشهرة في وحدة توليد النقد؛

(ب) القيم الدفترية النسبية لصافي الأصول القابلة للتحديد للاجزاء قبل الهبوط، وذلك بالقدر الذي يكون فيه الهبوط متعلقاً بالأصول القابلة للتحديد في وحدة توليد النقد. ويتم تخصيص أي هبوط مثل هذا على أصول أجزاء كل وحدة بالتناسب على أساس المبلغ الدفتري لكل أصل في الجزء

في تلك الأجزاء التي لها حصة غير مسيطرة، فإن خسارة الهبوط يتم تخصيصها بين الأم والحصة غير المسيطرة على الأساس نفسه الذي يتم بناءً عليه تخصيص الربح أو الخسارة.

ج8 إذا كانت خسارة الهبوط التي تخص حصة غير مسيطرة تتعلق بشهرة لم يتم إثباتها في القوائم المالية الموحدة للأم (أنظر الفقرة ج4)، فإن ذلك الهبوط لا يتم إثباته على أنه خسارة. في مثل هذه الحالات، فقط خسارة الهبوط المتعلقة بالشهرة المخصصة للمنشأة الأم يتم إثباتها على أنها خسارة هبوط في قيمة الشهرة.

ج9 المثال التوضيحي 7 يوضح اختبار الهبوط لوحدة توليد نقد غير مملوكة بالكامل لها شهرة.