

معيـار الحاسبـة المـصري رقم (٣١)
اضمحلال قيمة الأصول

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) اضمحلال قيمة الأصول

المحتويات	فقرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٥-٢
تعريفات	٦
تحديد الأصل الذي قد يحدث اضمحلال فى قيمته	١٧-٧
قياس القيمة الاستردادية	٢٣-١٨
قياس القيمة الاستردادية للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجي محدد	٢٤
صافي القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع	٢٩-٢٥
القيمة الاستخدامية	٣٢-٣٠
أسس تقدير التدفقات النقدية المستقبلية	٣٨-٣٣
العناصر المكونة لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية	٥٣-٣٩
التدفقات النقدية المستقبلية للعمليات الأجنبية	٥٤
سعر الخصم	٥٧-٥٥
الاعتراف وقياس خسارة الاضمحلال فى القيمة	٦٤-٥٨
وحدات توليد النقد والشهرة	٦٥
تحديد وحدة توليد النقد التى ينتمى إليها الأصل	٧٣-٦٦
القيمة الاستردادية والقيمة الدفترية لوحدة توليد النقد الشهرة	٧٩-٧٤
توزيع الشهرة على الوحدات المولدة للنقد	٨٧-٨٠
اختبار اضمحلال القيمة للوحدات المولدة للنقد التى تتضمن شهرة	٩٥-٨٨
توقيت اختبارات اضمحلال القيمة	٩٩-٩٦
الأصول العامة للمنشأة	١٠٣-١٠٠

المحتويات	فقرات
خسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد	١٠٨-١٠٤
عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة	١١٦-١٠٩
عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد	١٢١-١١٧
عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة وحدة مولدة للنقد	١٢٣-١٢٢
عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة	١٢٥-١٢٤
الافصاح	١٣٧-١٢٦
التقديرات المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية للوحدات المولدة للنقد التى تحتوى	
على شهرة أو أصول غير ملموسة ليس لها أعمار إنتاجية محددة	١٣٧-١٣٤
ملحق (أ)	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) اضمحلال قيمة الأصول

هدف المعيار

١ - يهدف هذا المعيار إلى وضع الإجراءات التي يمكن للمنشأة أن تطبقها لضمان أن أصولها قد تم إثباتها بقيم لا تتجاوز قيمتها الاستردادية. ويصبح الأصل مثبتاً بقيمة أكثر من قيمته الاستردادية إذا كانت قيمته الدفترية تتجاوز القيمة المتوقع استردادها من خلال استخدام أو بيع الأصل، وفي هذه الحالة فإن الأصل يعتبر قد اضمحلت قيمته، وهنا يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بإثبات الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة ذلك الأصل، ويحدد المعيار الحالات التي يتعين فيها أن تقوم المنشأة بإلغاء الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل، كما يوصى بإفصاحات معينة عن الأصول التي حدث اضمحلال في قيمتها.

نطاق المعيار

٢ - يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الاضمحلال في قيمة كافة الأصول بخلاف:

- (أ) المخزون (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) المخزون).
- و (ب) الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨)).
- و (ج) الأصول الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) ضرائب الدخل).
- و (د) الأصول الناشئة عن مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) مزايا العاملين).
- و (هـ) الأصول المالية المدرجة في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية.
- و (و) الاستثمار العقاري الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري".
- و (ز) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الزراعة).

و (ح) تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقدية لشركات التأمين بموجب عقود تأمين طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) عقود التأمين.

و (ط) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الأصول الجارى التخلص منها) المبوبة كأصول محتفظ بها بغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

٣ - لا يطبق هذا المعيار على المخزون أو الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء أو الأصول الضريبية المؤجلة أو الأصول الناشئة عن مزايا العاملين أو الأصول غير المتداولة (أو مجموعة الأصول الجارى التخلص منها) المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع لأن معايير المحاسبة المصرية الحالية السارية على هذه الأصول تتضمن متطلبات معينة لإثبات هذه الأصول والاعتراف بها وقياسها.

٤ - يطبق هذا المعيار على الأصول المالية المبوبة:

(أ) كشرركات تابعة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة".

(ب) كشرركات شقيقة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة".

(ج) كحوص ملكية فى مشروعات مشتركة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة".

وبالنسبة لاضمحلال قيمة الأصول المالية الأخرى، يتم الرجوع لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

٥ - لا يطبق هذا المعيار على الأصول المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، أو الاستثمار العقاري الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤)، أو الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥).

تعريفات

- ٦ - تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:
- القيمة الدفترية: وهي المبلغ الذي يتم الاعتراف به للأصل بعد خصم أى مجمع للإهلاك أو الاستهلاك أو خسائر الاضمحلال فى قيمته.
- الوحدة المولدة للنقد: أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول التى تولد تدفقات نقدية داخلة وتكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من غيرها من الأصول أو مجموعات الأصول.
- الأصول العامة للمنشأة: وهي الأصول بخلاف الشهرة والتي تسهم فى التدفقات النقدية المستقبلية لكل من الوحدة المولدة للنقد محل الاختبار والوحدات الأخرى المولدة للنقد.
- تكاليف التخلص: وهي التكاليف الإضافية التي تتعلق مباشرة بالتخلص من أصل أو وحدة مولدة للنقد بعد استبعاد تكاليف التمويل ومصروفات الضرائب الدخلية.
- القيمة القابلة للإهلاك: هي تكلفة الأصل الثابت أو أية قيمة أخرى بديلة للتكلفة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة التخريدية له فى نهاية عمره الإنتاجى المقدر.
- الإهلاك (الاستهلاك): هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على لعمر الإنتاجى المقدر له (أو استهلاك الأصل غير الملموس على مدار الاستفادة المتوقعة منه).
- القيمة العادلة: هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس.
- خسارة الاضمحلال فى القيمة: هي المبلغ الذي تزيد فيه القيمة الدفترية للأصل أو الوحدة المولدة للنقد عن القيمة الاستردادية لها.
- القيمة الاستردادية للأصل أو للوحدة المولدة للنقد: هي قيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.
- العمر الإنتاجى إما أن يكون:
- (أ) الفترة التي تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل.
- أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل.
- القيمة الاستخدامية: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة حدوثها من أي أصل أو وحدة مولدة للنقد.

تحديد الأصل الذي قد يحدث اضمحلال في قيمته

٧- تحدد الفقرات من "٨" إلى "١٧" متى يجب تحديد القيمة الاستردادية، وهذه الشروط تستخدم مصطلح "أصل" ولكنها تطبق بنفس الشكل على الأصل منفرداً أو الوحدة المولدة للنقدية.

أما بقية ما ورد فى هذا المعيار فهي مقسمة على النحو التالي:

(أ) تحدد الفقرات من "١٨" إلى "٥٧" متطلبات وشروط قياس القيمة الاستردادية.

ويستخدم مصطلح "أصل" ليشير للأصل المنفرد أو لأية وحدة مولدة للنقدية.

(ب) تحدد الفقرات من "٥٨" إلى "١٠٨" شروط الاعتراف والقياس بالنسبة لخسائر

اضمحلال القيمة. ويتم تناول ما يتعلق بقياس اضمحلال القيمة والاعتراف به بالنسبة

للأصول الفردية بخلاف الشهرة في الفقرات من "٥٨" إلى "٦٤" أما الفقرات من "٦٥"

إلى "١٠٨" فإنها تتناول القياس والاعتراف بالنسبة لخسائر اضمحلال القيمة للوحدات

المولدة للنقدية وكذلك الشهرة.

(ج) تحدد الفقرات من "١٠٩" إلى "١١٦" متطلبات وشروط إلغاء خسائر اضمحلال القيمة

المثبتة في فترات سابقة بالنسبة لأي أصل أو وحدة مولدة للنقدية وينطبق مصطلح

"أصل" في هذه الشروط على الأصل الفردي أو أية وحدة مولدة للنقدية. وهناك

شروط إضافية للأصل الفردي وردت في الفقرات من "١١٧" إلى "١٢١"، وبالنسبة

للوحدة المولدة للنقدية فقد وردت الشروط الإضافية في الفقرتين "١٢٢" و"١٢٣"،

وبالنسبة للشهرة فقد وردت في الفقرتين "١٢٤" و"١٢٥".

(د) تحدد الفقرات من "١٢٦" إلى "١٣٣" المعلومات التي يجب الإفصاح عنها بشأن خسائر

اضمحلال القيمة وإلغائها بالنسبة للأصول والوحدات المولدة للنقدية. وتحدد الفقرات

من "١٣٤" إلى "١٣٧" متطلبات الإفصاح الإضافية للوحدات المولدة للنقدية الموزع

عليها الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة وذلك

لأغراض اختبار اضمحلال القيمة.

٨- يضمحل الأصل عندما تتجاوز قيمته الدفترية قيمته الاستردادية والفقرات من "١٢" إلى

"١٤" تقدم وصفاً لبعض الدلالات والمؤشرات على إمكانية حدوث خسائر اضمحلال في

قيمة الأصل، فإذا ظهرت أي من هذه الدلالات والمؤشرات فإنه يتعين على المنشأة أن تقوم

بعمل تقدير رسمي للقيمة الاستردادية، وفيما عدا ما ورد فى فقرة "١٠"، إذا لم تكن هناك

أية دلالة على احتمال حدوث خسارة نتيجة الاضمحلال في قيمة الأصل فإن هذا المعيار لا

يتطلب أن تقوم المنشأة بعمل تقدير رسمي للقيمة الاستردادية.

٩ - يتعين على المنشأة أن تقدر في تاريخ نهاية كل فترة مالية ما إذا كان هناك أى مؤشر على احتمال حدوث اضمحلال في قيمة أصل. وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يجب أن تقوم المنشأة بعمل تقدير للقيمة الاستردادية للأصل.

١٠ - بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشر لاضمحلال القيمة، تقوم المنشأة بما يلي:

(أ) إجراء اختبار اضمحلال القيمة سنوياً للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدد أو الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام وذلك بمقارنة قيمته الدفترية مع قيمته الاستردادية. ويمكن إجراء هذا الاختبار في أي وقت في السنة بشرط إجرائه في نفس الوقت من كل سنة. ويجوز إجراء اختبارات للأصول غير الملموسة المختلفة في أوقات مختلفة. إلا أنه إذا تم الاعتراف بهذا الأصل غير الملموس أولاً أثناء السنة الحالية يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة لهذا الأصل قبل نهاية هذه الفترة.

(ب) إجراء اختبار للشهرة المقتناة في عملية تجميع أعمال سنوياً طبقاً للفقرات من "٨٠" إلى "٩٩".

١١ - قدرة الأصل غير الملموس على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية كافية لاسترداد قيمته الدفترية تخضع لدرجة أكبر من عدم التأكد وذلك قبل إتاحة الأصل للاستخدام عنها بعد اتاحته للاستخدام وبالتالي يتطلب هذا المعيار قيام المنشأة باختبار اضمحلال القيمة على الأقل مرة سنوياً وكذلك القيمة الدفترية للأصل غير الملموس الذي لم يتاح بعد للاستخدام.

١٢ - وعند تقدير مدى احتمال حدوث اضمحلال في قيمة الأصل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار - كحد أدنى - المؤشرات التالية:

المصادر الخارجية للمعلومات:

(أ) حدوث انخفاض ملموس في القيمة السوقية للأصل أثناء الفترة أكثر مما هو متوقع نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام المعتاد.

(ب) حدوث تغيرات ملموسة ذات أثر سلبي على المنشأة أثناء الفترة أو سوف تحدث في المستقبل القريب في البيئة التكنولوجية والسوق والمناخ الاقتصادي والتشريعي الذي تعمل فيه المنشأة أو في السوق التي تم تخصيص الأصل لها.

(ج) حدوث زيادة في أسعار فائدة السوق على الاستثمارات أو في معدلات العائد الأخرى في السوق خلال الفترة وأن يكون من المحتمل أن يكون لتلك الزيادة تأثير على سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل مما يسفر عن اضمحلال ملموس في القيمة الاستردادية للأصل.

(د) إذا تجاوزت القيمة الدفترية لصادف أصول المنشأة قيمها الرأسمالية Market Capitalization طبقاً لأسعار السوق.

المصادر الداخلية للمعلومات:

(أ) توافر دليل تقادم أو تلف مادي في الأصل.

(ب) حدوث تغييرات ملموسة ذات تأثير سلبي على المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه، وهذه التغييرات تشمل تخريد الأصل والخطط الخاصة بتوقف العمليات المرتبط بها الأصل أو إعادة هيكلتها أو خطط تتعلق بالتصرف في الأصل أو بيعه قبل التاريخ المتوقع وإعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل بحيث يكون له نهاية محددة^(*).

(ج) توافر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى سوء الأداء الاقتصادي للأصل أو يتوقع أن يكون سيئاً.

(د) من مؤشرات وجود اضمحلال عند اعتراف المستثمر بتوزيعات الأرباح فى استثمار فى شركة تابعة أو شركة شقيقة أو منشأة تحت سيطرة مشتركة ما يلي:

(١) عندما يزيد الرصيد الدفترى للاستثمار فى القوائم المالية المستقلة عن الأرصدة الدفترية الواردة فى القوائم المالية المجمعة لصادف أصول المنشأة المستثمر فيها بما فى ذلك الشهرة المرتبطة بها.

(٢) عندما تزيد التوزيعات عن إجمالي الدخل الشامل فى المنشأة المستثمر فيها فى الفترة التى يعلن فيها التوزيع.

١٣- الحالات المدرجة فى الفقرة "١٢" ليست شاملة. حيث إنه يجوز أن تقوم المنشأة بتحديد دلائل أخرى تشير إلى إمكانية اضمحلال الأصل ويتطلب هذا أن تقوم المنشأة بتحديد القيمة الاستردادية أو فى حالة الشهرة تقوم بإجراء اختبار اضمحلال القيمة طبقاً لل فقرات من "٨٠" إلى "٩٩".

(*) بمجرد أن يفى الأصل بشروط التوبيخ كمحتفظ به لغرض البيع (أو يدرج ضمن مجموعة مستبعدة مبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع) فإنه يستبعد من نطاق هذا المعيار ويتم معالجته المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

١٤- قد تشير دلائل من التقارير الداخلية إلى احتمال اضمحلال في قيمة الأصول منها:

- (أ) أن التدفقات النقدية لاقتناء الأصل أو الاحتياجات النقدية التالية لتشغيل الأصل أو صيانتته، أعلى مما هو مقدر في الموازنة التقديرية.
- (ب) أن تكون التدفقات النقدية الفعلية بالصافي أو أرباح التشغيل أو الخسائر الناجمة عن الأصل، أسوأ مما هو مقدر في الموازنة التقديرية.
- (ج) حدوث تراجع ملموس في تقديرات التدفقات النقدية الصافية أو الأرباح التشغيلية أو الزيادة الملموسة في الخسائر المتوقعة من الأصل.
- (د) وجود خسائر تشغيلية أو تدفقات نقدية خارجة للأصل عند تجميع أرقام الفترة الحالية مع الأرقام المتوقعة مستقبلاً.

١٥- كما ورد في الفقرة "١٠" يتطلب هذا المعيار إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الأقل مرة كل سنة للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجي محدد أو غير المتاح للاستخدام، وكذلك الشهرة. وبغض النظر عن متى يتم تطبيق ما جاء بالفقرة "١٠" فإن مفهوم الأهمية النسبية يطبق عند تحديد هل هناك احتياج لتقييم القيمة الاستردادية للأصل. على سبيل المثال، إذا أظهرت العمليات الحسابية السابقة أن القيمة الاستردادية للأصل تتجاوز بكثير قيمته الدفترية عندئذ لا تحتاج المنشأة إلى إعادة تقييم القيمة الاستردادية ما لم يقع أي حدث يؤدي إلى استبعاد هذا الفرق وبالمثل قد تظهر التحليلات السابقة أن القيمة الاستردادية للأصل لا تتسم بأية حساسية تجاه أي مؤشر ورد في الفقرة "١٢".

١٦- كإيضاح لما ورد في الفقرة "١٥" إذا حدثت زيادة في أسعار فائدة السوق عن المعدلات الأخرى للعائد على الاستثمار في السوق أثناء الفترة، فإنه ليس مطلوباً بموجب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بعمل تقديرات رسمية للقيمة الاستردادية للأصل في الحالات التالية:

- (أ) إذا لم يكن من المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستردادية للأصل بالزيادة في تلك الأسعار. على سبيل المثال، الزيادات في أسعار الفائدة على المدى القصير قد لا يكون لها تأثير ملموس على سعر الخصم بالنسبة للأصل الذي يكون عمره الافتراضي المتبقي طويلاً.

(ب) إذا كان من المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدمية للأصل بالزيادة في أسعار السوق. إلا أن تحليل الحساسية السابق للقيمة الاستردادية يوضح:

(١) أنه من غير المحتمل أن يكون هناك اضمحلال جوهري في القيمة الاستردادية لأن من المحتمل حدوث زيادة في التدفقات النقدية المستقبلية. على سبيل المثال: في بعض الحالات، قد يكون هناك منشأة قادرة على إظهار أنها تقوم بتسوية الإيرادات للتعويض عن أية زيادة في أسعار السوق.

أو (٢) أنه من غير المحتمل أن يؤدي الاضمحلال في القيمة الاستردادية إلى حدوث خسائر جسيمة نتيجة الاضمحلال في قيمة الأصل.

١٧- إذا كان هناك مؤشر على أن أصل ما سوف يحدث اضمحلال في قيمته، فإن هذا قد يشير إلى أن العمر الإنتاجي المتبقي أو أن طريقة الإهلاك (الاستهلاك) أو القيمة المتبقية للأصل يتعين مراجعتها وتعديلها بموجب معيار المحاسبة المصرى المطبق على هذا الأصل حتى إذا لم يتم إثبات أية خسائر ناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل.

قياس القيمة الاستردادية

١٨- يحدد هذا المعيار القيمة الاستردادية على أنها سعر بيع الأصل بالصافي أو القيمة الاستخدامية له أيهما أعلى، والفقرات من "١٩" إلى "٥٧" تحدد متطلبات قياس القيمة الاستردادية، وهذه المتطلبات تستخدم اصطلاح "أصل" ولكنه ينطبق على الأصل منفرداً أو الوحدة التي تدر نقداً.

١٩- ليس من الضروري دائماً أن نحدد سعر بيع الأصل بالصافي وقيمه الاستخدامية، على سبيل المثال، إذا تجاوز أي من هذه المبالغ القيمة الدفترية للأصل، فمعنى ذلك أنه لا يوجد اضمحلال في قيمة الأصل وليس هناك داع لتقدير القيمة الأخرى.

٢٠- يمكن تحديد سعر البيع بالصافي حتى إذا لم يكن الأصل متداولاً في سوق نشطة، إلا أنه لن يكون ممكناً تحديد سعر البيع بالصافي في حالة عدم وجود الأساس الذي يمكن بناء عليه عمل تقديرات يعتمد عليها للقيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بيئة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة. وفى هذه الحالة فإن القيمة الاستردادية للأصل يمكن اعتبار أنها قيمته الاستخدامية.

٢١- إذا لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن القيمة الاستخدامية لأصل ما تتجاوز بشكل ملموس صافي سعر بيع هذا الأصل، فإن القيمة الاستردادية لهذا الأصل يمكن اعتبارها سعر بيعه بالصافي، وهذا هو الحال غالباً بالنسبة لأصل يحتفظ به للبيع، وهذا لأن القيمة الاستخدامية للأصل المحتفظ به للتصرف فيه تتكون من صافي عائد التصرف حيث إن التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل حتى التصرف فيه من المتوقع أن تكون ضئيلة.

٢٢- تتحدد القيمة الاستردادية للأصل بذاته إلا فى حالة عدم إنتاج الأصل لتدفقات نقدية داخلية من الاستخدام المستمر له وبشكل مستقل عن سائر الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى، وإذا كان الحال كذلك، فإن القيمة الاستردادية تتحدد بالنسبة للوحدة التي تولد نقدية والتي يتبعها الأصل (راجع الفقرات من "٦٥" إلى "١٠٣") ما لم:

(أ) يكن سعر بيع الأصل بالصافي أعلى من قيمته الدفترية.

أو (ب) يمكن تقدير القيمة الاستخدامية للأصل لتكون قريبة من صافي سعر بيعه ويكون فى الإمكان تحديد سعر البيع بالصافي له.

٢٣- فى بعض الحالات يمكن أن توفر التقديرات والمتوسطات والبيانات الحسائية المختصرة تقديراً تقريبياً بدرجة معقولة للحسابات التفصيلية الموضحة فى هذا المعيار لتحديد سعر بيع الأصل بالصافي أو قيمته الاستخدامية.

قياس القيمة الاستردادية للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجى محدد

٢٤- تتطلب الفقرة "١٠" إجراء اختبار اضمحلال القيمة لأي أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد سنوياً بمقارنة القيمة الدفترية مع القيمة الاستردادية بغض النظر عن وجود أى مؤشر عن اضمحلال القيمة. إلا أنه يجوز استخدام آخر حسابات تفصيلية عن القيمة الاستردادية للأصل فى اختبار اضمحلال القيمة فى الفترة الحالية بشرط توافر الشروط التالية:

(أ) إذا كان الأصل غير الملموس لا يحقق تدفقات نقدية داخلية من الاستخدام المستمر المستقل بشكل كبير عن الأصول الأخرى، وبالتالي يتم اختباره كجزء من الوحدة المولدة للنقدية التي يتبعها هذا الأصل وبالتالي لم تتغير الأصول والالتزامات المكونة لهذه الوحدة بدرجة كبيرة منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية.

و (ب) أن ينتج عن آخر حساب للقيمة الاستردادية مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير.

و (ج) في ضوء الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية، ويكون تقدير القيمة الاستردادية الحالية بأقل من القيمة الدفترية للأصل أمر بعيد الحدوث.

صافي القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع

٢٥ – ملغاة.

٢٦ – ملغاة.

٢٧ – ملغاة.

٢٨ – تكاليف الاستبعاد بخلاف تلك التي اعترف بها كالتزام يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع. ومن أمثلة هذه التكاليف، المصروفات القانونية وكذلك ضريبة الدمغة والضرائب المماثلة وتكاليف نقل الأصل والتكاليف الإضافية المباشرة لوضع الأصل في حالة تسمح بالبيع. إلا أن مكافآت ترك الخدمة (كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزاييا العاملين") والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم المنشأة بعد استبعاد الأصل لا تعتبر تكاليف إضافية مباشرة لاستبعاد الأصل.

٢٩ – يتطلب استبعاد أصل ما في بعض الأحيان أن يتحمل المشتري التزاماً ويكون هناك قيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع بالصافي لكل من الأصل والالتزام وتوضح الفقرة "٧٨" كيف يمكن التعامل مع هذه الحالات.

القيمة الاستخدامية

٣٠ – تراعى العناصر الآتية عند حساب القيمة الاستخدامية للأصل:

- (أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.
- و (ب) التوقعات بشأن التغيرات الممكنة في قيمة أو توقيت هذه التدفقات النقدية المستقبلية.
- و (ج) القيمة الزمنية للنقود ممثلة في أسعار الفائدة الحالية في السوق بدون مخاطر.
- و (د) قيمة تحمل عدم التأكد المتأصل في الأصل.
- و (هـ) العوامل الأخرى مثل عدم قابلية التسييل والتصفية والتي يظهرها السوق عند تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

٣١ - وعند إجراء تقدير للقيمة الاستخدامية لأصل ما يتم اتخاذ الإجراءات الآتية:
(أ) تقدير التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة المستقبلية الناشئة عن الاستخدام المستمر للأصل وعن بيعه النهائي.

(ب) تطبيق سعر الخصم الملائم على تلك التدفقات النقدية المستقبلية.
٣٢ - يمكن إظهار العناصر الواردة في الفقرة "٣٠ (ب) و (د) و (هـ) " إما كتسويات للتدفقات النقدية المستقبلية أو كتسويات لسعر الخصم، وبغض النظر عن الأسلوب الذي تتخذه المنشأة لإظهار التوقعات الخاصة بإمكانية تغير قيمة أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية فإن النتيجة يجب أن تكون إظهار القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بمعنى المتوسط المرجح لجميع النتائج الممكنة. ويوفر المرفق (أ) إرشادات إضافية عند استخدام أسلوب القيمة الحالية عند قياس قيمة الأصل المستخدم.

أسس تقدير التدفقات النقدية المستقبلية

٣٣ - عند قياس القيمة الاستخدامية يجب على المنشأة:
(أ) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية على أساس افتراضات معقولة ومؤيدة تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف والأوضاع الاقتصادية التي ستكون قائمة على مدار العمر الإنتاجي المتبقي للأصل، ويجب إعطاء أهمية للأدلة والمؤشرات الخارجية.

(ب) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية على ضوء آخر الموازنات والتوقعات التي اعتمدتها الإدارة وأن تغطى تلك التوقعات فترة خمس سنوات ما لم يكن هناك مبرراً لفترة أطول، ومع استبعاد أية تدفقات نقدية للداخل أو للخارج مستقبلية متوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة في المستقبل أو من تحسين أو دعم أداء الأصل.

(ج) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية فيما بعد الفترة التي تغطيها الموازنات والتوقعات الصادرة مؤخراً، باستخدام معدل نمو ثابت أو متجه للاضمحلال في السنوات التالية ما لم تكن هناك زيادة في المعدل لها ما يبررها، ويجب ألا يتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو على المدى الطويل بالنسبة للمنتجات أو الصناعات أو بالنسبة للدولة أو الدول التي تمارس فيها المنشأة نشاطها أو بالنسبة للسوق التي يستخدم فيها الأصل ما لم يكن هناك ما يبرر معدل نمواً على.

٣٤ - تقوم الإدارة بتقدير معقولة الافتراضات التي قامت عليها التنبؤات الحالية للتدفقات النقدية باختبار أسباب الفروق بين التنبؤات الماضية للتدفقات النقدية والتدفقات النقدية الفعلية، ويجب على الإدارة التأكد من أن هذه الافتراضات تتفق مع النتائج الفعلية الماضية وأن يدعم ذلك الأحداث أو الظروف التي لم تكن قائمة أثناء تحقق هذه التدفقات النقدية.

٣٥ - وبشكل عام فإن التوقعات والموازنات المالية الواضحة والتي يعتمد عليها بشأن التدفقات النقدية المستقبلية لفترات أطول من خمس سنوات لا تكون متاحة. ولهذا السبب، فإن تقديرات الإدارة بشأن التدفقات النقدية المستقبلية تكون قائمة على فترة أقصاها خمس سنوات، ويجوز للإدارة أن تستخدم توقعات خاصة بالتدفقات النقدية بناءً على موازنات مالية تغطي فترة أطول من خمس سنوات إذا كانت لديها الثقة بأن تلك التوقعات يعتمد عليها ويمكن أن توضح قدرة الإدارة - بناءً على الخبرة السابقة - على التوصل إلى توقعات التدفقات النقدية بدقة لفترات أطول.

٣٦ - يمكن تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل من خلال استقراء واستخلاص توقعات التدفقات النقدية القائمة على أساس الموازنات والتوقعات المالية باستخدام معدل النمو لسنوات تالية. وهذا المعدل يكون ثابتاً أو متجهاً للانخفاض ما لم تحدث زيادة في المعدل تتوافق مع المعلومات الموضوعية حول أنماط المنتج أو دورة العمر الإنتاجي. وإذا كان ملائماً، يكون معدل النمو صفراً أو سلبياً.

٣٧ - وعندما تكون الظروف مواتية، فإنه يكون من المحتمل دخول المنافسين للسوق وتقييد النمو، لذلك فإن المنشأة سوف تواجه صعوبات لتجاوز معدلات النمو التاريخية على المدى البعيد (٢٠ سنة مثلاً) بالنسبة للمنتجات أو الصناعات أو في الدولة أو الدول التي تمارس فيها المنشأة نشاطها أو في السوق التي تستخدم فيها الأصل.

٣٨ - وعند استخدام المنشأة لمعلومات وردت في الموازنات أو التوقعات المالية، فإنها تدرس هذه المعلومات من حيث كونها تعكس افتراضات معقولة ومؤيدة وتمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف والأوضاع الاقتصادية التي سوف تكون قائمة على مدار العمر الإنتاجي المتبقى للأصل.

العناصر المكونة لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٣٩ – يجب أن تتضمن التقديرات الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المتواصل للأصل.

(ب) توقعات التدفقات النقدية للخارج التي تتكبدتها المنشأة بالضرورة لتوليد التدفقات

النقدية الداخلة الناشئة عن الاستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات

النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) والتي يمكن أن ترجع أو توزع بشكل

مباشر على الأصل بشكل معقول وثابت.

(ج) صافي التدفقات النقدية – إن وجدت – المتوقع تحصيلها (أو سدادها) لبيع

الأصل أو التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي.

٤٠ – تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وسعر الخصم الافتراضات الثابتة بشأن

الزيادات في الأسعار التي ترجع إلى التضخم بشكل عام، لذلك: إذا كان سعر الخصم يشمل

تأثير الزيادات في الأسعار التي ترجع إلى التضخم، فإن التدفقات النقدية المستقبلية يتم

تقديرها بالمعدلات العادية، أما إذا كان سعر الخصم يستبعد التأثير الناجم عن زيادة

الأسعار بسبب التضخم فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية تكون في معدلاتها الحقيقية

(ولكن تشمل زيادة أو نقص معين في الأسعار المستقبلية).

٤١ – تشمل التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية الخارجة الخدمة اليومية للأصل وكذلك التكاليف

غير المباشرة المستقبلية التي ترجع بشكل مباشر أو يمكن ربطها بدرجة معقولة وبشكل

ثابت باستخدام الأصل.

٤٢ – عندما لا تشمل القيمة الدفترية التدفقات النقدية الخارجة التي ستتحملها المنشأة قبل أن

يكون الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع، فإن تقدير التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية

يتضمن تقدير أي تدفق نقدي خارج آخر يتوقع أن تتكبدته المنشأة قبل أن يكون الأصل

جاهزاً للاستخدام أو البيع. على سبيل المثال: فإن هذا ينطبق على مبن تحت الإنشاء

أو مشروع تنموى أو عمراني لم يستكمل بعد.

٤٣ – لتجنب الازدواج يجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة من أصول تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر

والتي لا تعتمد إلى حد كبير على التدفقات النقدية الداخلة من الأصل محل الدراسة

(مثال ذلك الأصول المالية مثل العملاء).

و (ب) التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بالالتزامات التي قد تم الاعتراف بها كالتزامات

(مثال ذلك الموردين أو المعاشات أو المخصصات).

٤٤ - يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الرهنة ويجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ مما يلي:

(أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم المنشأة بها بعد.

أو (ب) تطوير أو تحسين أداء الأصل.

٤٥ - نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية قدرت للأصل في حالته الرهنة فإن القيمة الاستخدامية لا تعكس ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية أو الوفورات في التكلفة المتعلقة بذلك (مثال

ذلك التخفيضات في تكاليف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم المنشأة بها بعد.

أو (ب) التدفقات النقدية الخارجة التي تحسن أو تزيد من أداء الأصل أو التدفقات النقدية الداخلة المتوقع أن تنشأ من هذه التدفقات الخارجة.

٤٦ - إعادة الهيكلة هي برنامج مخطط ومراقب بمعرفة الإدارة، وهو غير بشكل هام ومؤثر إما نطاق العمل الذي تقوم به المنشأة أو الأسلوب الذي يؤدي به العمل. ويقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) إرشادات توضح التوقيت الذي تكون فيه المنشأة ملتزمة بإعادة الهيكلة.

٤٧ - عندما تلتزم المنشأة بإعادة هيكلة، فمن المتوقع أن تتأثر بعض الأصول بإعادة الهيكلة هذه، وعندما تلتزم المنشأة بإعادة الهيكلة:

(أ) فإن تقديراتها للتدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة لأغراض تحديد

القيمة المستخدمة سوف تعكس وفورات التكلفة والمنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (بناء على أحدث موازنة مالية أو تقديرات معتمدة من الإدارة)

(ب) فإن تقديراتها للتدفقات النقدية الخارجة المستقبلية لإعادة الهيكلة تتضمن مخصص إعادة الهيكلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨).

٤٨ - إلى حين تحمل المنشأة مصروفاً رأسمالياً يحسن أو يزيد من قيمة الأصل بما يتعدى مستوى أدائه الذي تم تقييمه فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة المقدرة المستقبلية التي يتوقع أن تنشأ من هذه المصروفات.

٤٩ – تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المصروفات المستقبلية اللازمة للمحافظة على الأصل والإبقاء عليه عند مستوى أدائه الحالي. وعندما تتكون الوحدة المولدة للنقدية من أصول لها أعمار إنتاجية مختلفة وجميعها أساسية للتشغيل المستمر للوحدة، فإن إحلال الأصول بأصول أخرى ذات أعمار إنتاجية أقل يعتبر جزءاً من عمليات التشغيل اليومية للوحدة عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة، وبالمثل عندما يكون هناك أصل منفرد يتكون من أجزاء ذات أعمار إنتاجية مختلفة فإن إحلال الأجزاء بأجزاء ذات أعمار إنتاجية أقل يعتبر جزءاً من عمليات التشغيل اليومية للأصل عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يحققها الأصل.

٥٠ – يجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية.

أو (ب) مقبوضات أو مدفوعات ضريبة الدخل.

٥١ – تعكس التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة افتراضات تتفق مع طريقة تحديد سعر الخصم. وإلا يؤدي غير ذلك إلى أخذ أثر بعض الافتراضات مرتين أو يتم تجاهلها بالمرة، ونظراً لأن القيمة الزمنية للنقد يتم حسابها بخصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة فإن التدفقات النقدية هذه لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية، وحيث إنه يتم تحديد سعر الخصم قبل حساب الضريبة. فإنه يتم أيضاً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية قبل حساب الضريبة.

٥٢ – يجب أن يكون تقدير صافي التدفقات النقدية التي سيتم الحصول عليها (أو سدادها) لاستبعاد أصل ما في نهاية عمره الإنتاجي هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه من استبعاد الأصل في معاملة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة وذلك بعد خصم التكاليف المقدرة لاستبعاد الأصل.

٥٣ – يتم تحديد صافي التدفقات النقدية التي سيتم تحصيلها (أو سدادها) من استبعاد أصل ما في نهاية عمره الإنتاجي بطريقة مماثلة لتحديد صافي القيمة العادلة للأصل بعد خصم تكاليف البيع، فيما عدا أنه عند تقدير صافي التدفقات النقدية:

(أ) تستخدم المنشأة الأسعار السائدة في تاريخ التقدير للأصول المماثلة التي وصلت إلى

نهاية عمرها الإنتاجي والتي عملت في ظل ظروف مماثلة للظروف التي سيتم

استعمال الأصل فيها.

(ب) يتم تسوية هذه الأسعار حسب أثر كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار الناجمة عن التضخم العام والزيادات (الانخفاضات) المستقبلية المحددة، فى حين أنه إذا استبعدت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل وسعر الخصم أثر التضخم العام فإن هذا الأثر يستبعد أيضا من صافي التدفقات النقدية عند استبعاد الأصل.

٥٣- تختلف القيمة العادلة عن القيمة الاستخدامية حيث تعكس القيمة العادلة الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل. وبخلاف ذلك، تعكس القيمة الاستخدامية آثار العوامل التي قد تخص المنشأة ولا تكون مطبقة على المنشآت بشكل عام. على سبيل المثال، لا تعكس القيمة العادلة أي من العوامل التالية إلى الحد الذي لا تتوفر فيها بشكل عام للمشاركين في السوق:

(أ) القيمة الإضافية المستمدة من تجميع الأصول مثل إنشاء محفظة عقارات استثمارية في مواقع مختلفة.

و (ب) علاقات الترابط بين الأصل الذي يتم قياسه والأصول الأخرى.

و (ج) الحقوق القانونية أو القيود القانونية التي تخص فقط المالك الحالي للأصل.

و (د) المنافع الضريبية أو الأعباء الضريبية التي تخص المالك الحالي للأصل.

التدفقات النقدية المستقبلية للعملة الأجنبية

٥٤ - تقدر التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سوف تتحقق بها ثم يتم خصمها باستخدام سعر خصم مناسب لتلك العملة. وتقوم المنشأة بترجمة القيمة الحالية التي تم الحصول عليها باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب القيمة الاستخدامية.

سعر الخصم

٥٥ - سعر الخصم هو السعر قبل الضريبة الذي يعكس التقييم الحالي للسوق لكل مما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود.

و (ب) المخاطر المرتبطة بالأصل التي يتم بشأنها تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

٥٦ - أن السعر الذي يعكس التقييمات الحالية للسوق للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل هو العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم اختيار استثمار يولد تدفقات نقدية لمبالغ وتوقيت ومخاطرة مساوية لتلك التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل،

ويقدر هذا السعر من السعر الضمني في عمليات السوق الحالية لأصول مشابهة أو من تكلفة المتوسط المرجح لرأس مال منشأة مقيدة في سوق الأوراق المالية لها أصل واحد (أو محفظة أصول) مشابهة من ناحية قدرتها الخدمية المتوقعة والمخاطر المرتبطة بها مع الأصل محل الدراسة. إلا أن سعر (أسعار) الخصم المستخدمة لقياس القيمة الاستخدمية للأصل سوف لا تعكس المخاطر التي تم بشأنها تسوية تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وإلا سيحسب تأثير بعض الافتراضات مرتين.

٥٧ - عندما لا يكون السعر الخاص بأصل متوفراً بصورة مباشرة من السوق، تستخدم المنشأة بدائل لتقدير سعر الخصم. ويقدم المرفق (أ) إرشادات إضافية لتقدير سعر الخصم فى مثل هذه الظروف.

الاعتراف وقياس خسارة الاضمحلال فى القيمة

٥٨ - تحدد الفقرات من "٥٩" إلى "٦٤" متطلبات الاعتراف وقياس خسائر اضمحلال الأصل، وذلك بخلاف الشهرة. وتتناول الفقرات من "٦٥" إلى "١٠٨" الاعتراف وقياس خسائر الاضمحلال للوحدات المولدة للنقدية والشهرة.

٥٩ - إذا كانت القيمة الاستردادية لأصل أقل من قيمته الدفترية فإنه يجب تخفيض القيمة الدفترية إلى مبلغ قيمته الاستردادية، ويعتبر ذلك الانخفاض خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة.

٦٠ - يجب الاعتراف بخسارة الاضمحلال في الأرباح أو الخسائر في الحال.

٦١ - ملغاة.

٦٢ - عندما يكون المبلغ المقدّر لخسارة الاضمحلال في قيمة أصل تزيد على المبلغ المثبت دفترياً لذلك الأصل، فعلى المنشأة الاعتراف بوجود التزام إذا طلب ذلك معيار محاسبة مصرى آخر.

٦٣ - بعد الاعتراف بخسارة اضمحلال القيمة يجب تسوية مبلغ إهلاك (استهلاك) الأصل في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة الدفترية المعدلة للأصل ناقصاً قيمته التخريدية (المتبقية) (إن وجدت) على أساس منتظم على مدار عمره الإنتاجي المتبقي.

٦٤ - إذا تم الاعتراف بخسارة تخفيض القيمة فإنه يتم تحديد أية أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة متعلقة بذلك بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل"، وذلك بمقارنة القيمة الدفترية المعدلة للأصل مع الأساس الضريبى الخاص به.

وحدات توليد النقد والشهرة

٦٥ – توضح الفقرات من "٦٦" إلى "١٠٨" متطلبات تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل، وكذلك تحديد القيمة الدفترية بالنسبة لوحدة توليد النقد والشهرة وخسائر الاضمحلال المعترف بها.

تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل

٦٦ – إذا كانت هناك أية دلالة على اضمحلال قيمة أى أصل فإنه يجب تقييم المبلغ القابل للاسترداد للأصل المفرد، وإذا لم يكن من الممكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل المفرد فإنه يجب على المنشأة تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد الذي ينتمي إليها (وحدة توليد النقد للأصل).

٦٧ – لا يمكن تحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل مفرد في الحالات التالية:

(أ) إذا لم يكن ممكناً تقدير قيمة الأصل الاستخدامية لتكون مقاربة لقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع (مثال ذلك إذا لم يكن ممكناً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الاستعمال المستمر للأصل على أنها ضئيلة).

(ب) إذا لم يولد الأصل تدفقات نقدية داخلية من الاستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من أصول أخرى.

وفى هذه الحالات يمكن تحديد القيمة الاستخدامية فقط لوحدة توليد النقد للأصل وتبعاً لذلك قيمته الاستردادية.

مثال:

منشأة تعدين تمتلك سكة حديد خاصة بها لدعم أنشطتها التعدينية، ومن الممكن بيع سكة الحديد الخاصة فقط بمقدار قيمتها كخردة، ولا تولد سكة الحديد الخاصة تدفقات نقدية داخلية من الاستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الموجودات الأخرى للمنجم.

ليس من الممكن تقدير القيمة الاستردادية لسكة الحديد الخاصة لأن القيمة الاستخدامية للسكة الحديد الخاصة لا يمكن تحديدها، ومن المحتمل أنها تختلف عن قيمتها كخردة، ولذلك تقدر المنشأة القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها سكة الحديد الخاصة، أى المنجم ككل.

٦٨ – أن وحدة توليد النقد للأصل كما هي معرفة في الفقرة "٦" هي أصغر مجموعة أصول تتضمن الأصل والتي تولد تدفقات نقدية داخلية من الاستعمال المستمر ومستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلية من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول، وتحديد وحدة توليد النقد للأصل ينطوي على الحكم الشخصي، وإذا لم يكن ممكناً تحديد المبلغ القابل للاسترداد لكل أصل على حدة تحدد المنشأة أصغر مجموعة للأصول تولد أكبر تدفقات نقدية داخلية مستقلة إلى حد كبير.

مثال:

تقوم شركة أتوبيسات بتقديم الخدمات بموجب عقد مع مجلس محلى يتطلب حداً أدنى من الخدمة في كل واحد من الخطوط الخمسة، ويمكن تحديد الأصول المخصصة لكل خط والتدفقات النقدية من كل خط بشكل منفصل، واحد الخطوط يعمل بخسارة كبيرة. نظراً لأن المنشأة لا تملك خيار إيقاف أى خط للأتوبيسات فإن أقل مستوى للتدفقات النقدية الداخلية التي يمكن تحديدها من الاستعمال المستمر والمستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلية من الأصول أو مجموعة الأصول الأخرى هي التدفقات النقدية التي تولدها الخطوط الخمسة معاً، ووحدة توليد النقد لكل مسار هي شركة الأتوبيسات ككل.

٦٩ – التدفقات النقدية الداخلية من الاستخدام المستمر هي التدفقات الداخلية للنقدية وما في حكمها والتي يتم الحصول عليها من أطراف خارج المنشأة، وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الداخلية من الأصل (أو مجموعة الأصول) مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلية من الأصول الأخرى (أو مجموعة الأصول) فإن المنشأة تأخذ في الاعتبار مختلف العوامل بما في ذلك كيفية متابعة الإدارة لعمليات المنشأة (مثل خطوط الإنتاج أو الأعمال أو المواقع الفردية أو الأحياء أو المناطق الإقليمية أو أية طريقة أخرى)، أو كيفية اتخاذ الإدارة للقرارات بشأن الاستمرار في استخدام أصول وعمليات المنشأة أو التصرف فيها.

٧٠ – إذا وجدت سوق نشطة للمنتج الذي ينتجه أصل أو مجموعة الأصول فإنه يجب تحديد هذا الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد وحتى ولو كان بعض أو كل هذا المنتج يستخدم داخلياً، وفي حالة تأثير التدفقات النقدية الناشئة بواسطة أصل أو وحدة توليد

نقد بسعر التحويل الداخلى عندئذ تستخدم المنشأة أفضل تقديرات الإدارة للأسعار المستقبلية التي يمكن أن تتحقق في معاملات تجارية بإرادة حرة وذلك عند تقديرها:
(أ) للتدفقات النقدية للداخل المستخدمة لتحديد القيمة الاستخدامية للأصول أو لوحة توليد النقد.

و (ب) للتدفقات النقدية للخارج المستخدمة لتحديد القيمة الاستخدامية لأية أصول أو لوحدات توليد نقد أخرى تتأثر بالسعر التحويلي الداخلى.

٧١ - حتى ولو تم استخدام جزء من المنتج أو المنتج بأكمله الذي أنتجه أصل أو مجموعة من الأصول من قبل وحدات أخرى في المنشأة (مثال ذلك منتجات في المرحلة المتوسطة لعملية الإنتاج) فإن هذا الأصل أو مجموعة الأصول تشكل وحدة توليد نقد منفصلة إذا استطاعت المنشأة بيع هذا الإنتاج في سوق نشطة، ويرجع ذلك إلى أن هذا الأصل أو مجموعة الأصول يمكنها توليد تدفقات نقدية داخلية من الاستعمال المستمر بشكل مستقل إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلية من الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول، وعند استخدام معلومات مبنية على الموازنات التقديرية / التنبؤات المالية المتعلقة بوحدة توليد نقد أو لأي أصل آخر أو وحدات توليد نقد متأثرة بأسعار التحويل الداخلى تقوم المنشأة بتعديل هذه المعلومات إذا لم تكن أسعار التحويل الداخلية تعكس أفضل تقدير للإدارة لأسعار السوق المستقبلية لإنتاج وحدة توليد النقد فى معاملات بإرادة حرة.

٧٢ - يجب تحديد وحدات توليد النقد بشكل ثابت من فترة لأخرى لنفس الأصل أو الأصول، إلا إذا كان إجراء تغيير ذلك له ما يبرره.

٧٣ - إذا حددت المنشأة أن أصلاً ينتمي لوحدة توليد نقد مختلفة عن وحدة أخرى في الفترات السابقة أو أن أنواع الأصول المجمعة لوحدة توليد النقد لأصل قد تغيرت فإن الفقرة "١٣٠" تتطلب إفصاحات معينة حول وحدة توليد النقد إذا تم الاعتراف بخسارة الاضمحلال في القيمة أو تم إلغاؤها بالنسبة لوحدة توليد النقد.

القيمة الاستردادية والقيمة الدفترية لوحدة توليد النقد

٧٤ - القيمة الاستردادية لوحدة توليد نقد هي صافي سعر البيع لوحدة توليد النقد أو القيمة الاستخدامية لها أيهما أعلى، ولغرض تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد نقد فإن أية إشارة في الفقرات من "١٩" إلى "٥٧" إلى (الأصل) يجب أن تفسر على إنها إشارة لوحدة توليد نقد.

٧٥ – يجب تحديد القيمة الدفترية لوحدة توليد نقد بما يتفق مع طريقة تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد.

٧٦ – القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد:

(أ) تشمل فقط القيمة الدفترية لتلك الأصول التي يمكن أن تعزى مباشرة أو توزع على أساس معقول وثابت على وحدة توليد النقد، والتي سوف تولد التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المقدرة عند تحديد القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد.

(ب) لا تشمل القيمة الدفترية لأي التزام معترف به إلا إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد بدون أخذ هذا الالتزام في الاعتبار ويرجع ذلك إلى أن صافي القيمة العادلة بعد خصم تكاليف البيع والقيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد يتم تحديدهما باستثناء التدفقات النقدية المتعلقة بالأصول التي هي ليست جزءاً من وحدة توليد النقد والالتزامات التي تم الاعتراف بها (راجع الفقرتين "٢٨" و"٤٣").

٧٧ – عندما يتم تجميع الأصول في مجموعات لتقييم إمكانية الاسترداد، فإنه من الأهمية إدراج الأصول التي تولد التدفقات النقدية الداخلة من الاستعمال المستمر ضمن وحدة توليد النقد وخلاف ذلك قد تظهر وحدة توليد النقد أنها قابلة للاسترداد تماماً عندما تكون خسارة الاضمحلال قد وقعت بالفعل، وفي بعض الحالات بالرغم من أن بعض الأصول تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لوحدة توليد النقد إلا أنه لا يمكن توزيعها على وحدة توليد النقد على أساس معقول وثابت، وقد يكون الحال كذلك بالنسبة للشهرة أو الأصول العامة للمنشأة مثل أصول المقر الرئيسي، وتوضح الفقرات من "٨٠" إلى "١٠٣" كيفية التعامل مع هذه الأصول عند اختبار وحدة توليد النقد لأغراض الاضمحلال.

٧٨ – قد يكون من الضروري أخذ بعض الالتزامات المعترف بها في الاعتبار لتحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد، وقد يحدث ذلك إذا كان التصرف في وحدة توليد النقد يتطلب أن يقوم المشتري بتحمل هذا الالتزام، وفي هذه الحالة يكون صافي سعر البيع (أو التدفق النقدي المقدر من التصرف النهائي) لوحدة توليد النقد هو سعر البيع المقدر لأصول وحدة توليد النقد والالتزام معاً ناقصاً تكاليف التصرف. ولأغراض إجراء مقارنة ذات معنى بين القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد وقيمتها الاستردادية تخصم القيمة الدفترية للالتزام عند تحديد كل من القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد وقيمتها الدفترية.

مثال:

تقوم شركة بتشغيل منجم وتتطلب القوانين وجوب أن يقوم المالك باستعادة الموقع إلى حالته عند استكمال عملياته التعدينية، وتشمل تكاليف الاستعادة استبدال المواد الموجودة فوق المنجم التي يجب إزالتها قبل بدء عمليات التعدين، وقد تم الاعتراف بمخصص لتكاليف استبدال المواد الموجودة فوق المنجم فوراً عندما أزيلت هذه المواد، كما تم الاعتراف بالمبلغ المخصص كجزء من تكلفة المنجم ويتم استهلاكه على مدى العمر الإنتاجي المقدر للمنجم وتبلغ القيمة الدفترية لمخصصات الاستعادة ٥٠٠، وهو مساوٍ للقيمة الحالية لتكاليف الاستعادة. تقوم المنشأة بإجراء اختبار اضمحلال القيمة للمنجم، ووحدة توليد النقد للمنجم هي المنجم ككل، وقد استلمت المنشأة عروضاً مختلفة لشراء المنجم بمبلغ مقداره حوالى ٨٠٠، وهذا السعر يتضمن قيام المشتري بتحمل التزام استعادة المواد الموجودة فوق المنجم، وقدرت تكاليف التصرف في المنجم على أنها طفيفة، وتبلغ القيمة الاستخدامية للمنجم حوالى ١,٢٠٠ بخلاف تكاليف الاستعادة، والقيمة الدفترية للمنجم هي ١٠٠٠. تبلغ القيمة العادلة ناقصاً تكاليف بيع وحدة توليد النقد ٨٠٠ وهذا المبلغ يأخذ في الاعتبار تكاليف الاستعادة التي تم وضع مخصص لها، ونتيجة لذلك يتم تحديد القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد بعد أخذ تكاليف الاستعادة في الاعتبار وتقدر بمبلغ ٧٠٠ (١٢٠٠ ناقصاً ٥٠٠) القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد هي ٥٠٠ (القيمة الدفترية للمنجم ١٠٠٠ ناقصاً القيمة الدفترية لمخصص تكاليف الاستعادة ٥٠٠) وبالتالي فالقيمة الاستردادية للوحدة تزيد عن القيمة الدفترية.

٧٩ – يتم أحياناً للأسباب العملية تحديد القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد بعد الأخذ في الاعتبار الأصول التي هي جزء من وحدة توليد النقد (مثال ذلك العملاء أو الأصول المالية الأخرى) أو الالتزامات التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية (مثال ذلك الموردين والمعاشات والمخصصات الأخرى)، وفي هذه الحالات تزداد القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد بمقدار القيمة الدفترية لهذه الأصول وتخفض بالقيمة الدفترية لهذه الالتزامات.

الشهرة

توزيع الشهرة على الوحدات المولدة للنقد

٨٠ - لأغراض اختبارات اضمحلال القيمة يتم توزيع الشهرة المكتسبة عند تجميع الأعمال على الوحدات التي تولد النقد أو مجموعات هذه الوحدات لدى الشركة المقتنية والمتوقع منها الاستفادة من عملية التجميع بغض النظر عن إسناد الأصول أو الالتزامات الأخرى للشركة المقتناة لهذه الوحدات أو المجموعات. وتتسم أية وحدة أو مجموعة وحدات يتم توزيع الشهرة عليها بما يلي:

- (أ) أنها تمثل أدنى مستو داخل المنشأة تراقب بها الشهرة للأغراض الداخلية للإدارة.
(ب) أنها ليست أكبر من أي قطاع تشغيل كما هو معرف بالفقرة "٥" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) " القطاعات التشغيلية " قبل التجميع.

٨١ - تمثل الشهرة المقتناة من عملية تجميع أعمال المبالغ التي يدفعها المشتري توقعاً لمنافع اقتصادية مستقبلية، من الأصول غير القابلة للتحديد بشكل منفرد أو من الأصول التي لا تحقق شروط الاعتراف بشكل منفرد في القوائم المالية، والشهرة لا تولد تدفقات نقدية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول وغالباً ما تساهم في التدفقات النقدية للوحدات المتعددة لتوليد النقد، وأحياناً لا يمكن توزيع الشهرة إلا على أساس تقديري على الوحدات الفردية المولدة للنقد وبالتالي فإن أدنى مستو داخل المنشأة يتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية أحياناً ما يتضمن عدداً من وحدات توليد النقد ترتبط بها الشهرة ولكن لا يمكن توزيعها عليهم. والإشارة لوحدة توليد النقد كما وردت في الفقرات من "٨٣" إلى "٩٩" والتي يمكن توزيع الشهرة عليها هي أيضاً إشارة لمجموعة وحدات توليد النقد التي يتم توزيع الشهرة عليها.

٨٢ - يؤدي تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة "٨٠" إلى اختبار اضمحلال قيمة الشهرة عند مستو يعكس الطريقة التي تقوم بها المنشأة بإدارة عملياتها والتي ترتبط بها الشهرة، وبالتالي فإن إدخال أية نظم إضافية لإعداد التقارير المالية ليس ضرورياً.

٨٣ - قد لا يكون هناك توافق بين وحدة توليد النقد التي تم توزيع الشهرة عليها لأغراض اختبارات اضمحلال القيمة مع المستوى الذي تم عنده توزيع الشهرة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" لأغراض قياس

أرباح وخسائر العملات الأجنبية. على سبيل المثال إذا كان مطلوباً من أي منشأة بموجب معيار (١٣) توزيع الشهرة على مستويات أقل نسبياً لأغراض قياس أرباح وخسائر العملات الأجنبية عندئذ لا يطلب من المنشآت اختبار اضمحلال قيمة الشهرة عند نفس المستوى ما لم تكن المنشأة تقوم بمراقبة الشهرة عند هذا المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

٨٤ - في حالة عدم إمكانية استكمال التوزيع الأولى للشهرة المكتسبة من تجميع الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي تم فيها عملية التجميع عندئذ يتم استكمال التوزيع الأولى قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الاقتناء.

٨٥ - طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" إذا أمكن تحديد المحاسبة الأولية عن تجميع الأعمال بصفة مؤقتة بنهاية الفترة التي تم فيها التجميع عندئذ تقوم الشركة المقتنية بما يلي:

(أ) المحاسبة عن عملية التجميع باستخدام القيم المؤقتة.

(ب) إثبات أية تسويات على القيم المؤقتة نتيجة استكمال المحاسبة الأولية في مدة الاثنى عشر شهراً من تاريخ الاقتناء. وفى مثل هذه الأحوال قد يكون من غير الممكن أيضاً استكمال التوزيع الأولى للشهرة المكتسبة في عملية التجميع قبل نهاية الفترة السنوية التي تم فيها التجميع. وعندما يكون الأمر كذلك، تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الواردة بالفقرة "١٣٣".

٨٦ - إذا تم توزيع الشهرة على الوحدة المولدة للنقد وقامت المنشأة بالتصرف في أى مكون يخص هذه الوحدة يتم معاملة الشهرة المرتبطة بهذا المكون التي تم التصرف فيها على النحو التالي:

(أ) تدرج ضمن القيمة الدفترية للمكون عند تحديد أرباح أو خسائر التصرف.

و (ب) تقاس على أساس القيم النسبية للمكون التي تم التصرف فيه وعلى أساس الجزء المتبقى في الوحدة المولدة للنقد إلا إذا استطاعت المنشأة أن تثبت أن هناك طريقة أفضل لإظهار الشهرة المرتبطة بالمكون التي تم التصرف فيه.

مثال:

تقوم منشأة بيع مكون معين مقابل مبلغ ١٠٠ وهذا المكون جزء من وحدة توليد نقد تم توزيع الشهرة عليها، ولا يمكن تحديد الشهرة الموزعة على هذه الوحدة أو ربطها بأية مجموعة من الأصول عند مستوى أدنى من هذه الوحدة إلا بصفة تقديرية وتبلغ القيمة الاستردادية للجزء المحتفظ به من الوحدة المولدة للنقد ٣٠٠.

ونظراً لأن الشهرة الموزعة على الوحدة المولدة للنقد لا يمكن تحديدها إلا بصفة تقديرية أو ربطها مع مجموعة من الأصول عند مستوى أقل من هذه الوحدة، لذا يتم قياس الشهرة المرتبطة بالمكون الذي تم التصرف فيه على أساس القيم النسبية للمكون الذي تم التصرف فيه والجزء المتبقي من الوحدة وبالتالي يتم إدراج ٢٥% من الشهرة الموزعة على الوحدة المولدة للنقد ضمن القيمة الدفترية للمكون الذي تم التصرف فيه.

٨٧ - في حالة قيام المنشأة بإعادة تنظيم هيكلها التنظيمى بطريقة تؤدي إلى تغيير عناصر وحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها، عندئذ يتم إعادة توزيع الشهرة على الوحدات التي حدث بها تغييرات. وتتم عملية إعادة التوزيع باستخدام أسلوب القيمة النسبية كالمستخدم عند قيام المنشأة بالتصرف في أى مكون ضمن مكونات الوحدة المولدة للنقد، إلا إذا استطاعت المنشأة إثبات أن هناك طريقة أفضل للاعتراف بالشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها.

مثال:

تم توزيع الشهرة من قبل على وحدة (أ) المولدة للنقد ولا يمكن تحديد هذه الشهرة أو ربطها مع مجموعة من الأصول عند مستوى أدنى من (أ) إلا بصفة تقديرية، ويتم تقييم الوحدة (أ) وإدخالها ضمن ثلاث وحدات أخرى مولدة للنقد وهي (ب) و (ج) و (د).
نظراً لأن الشهرة الموزعة على الوحدة (أ) لا يمكن تحديدها إلا بصفة تقديرية أو ربطها مع أية مجموعة أصول عند مستوى أدنى من (أ) لذا يتم إعادة توزيعها على الوحدات (ب) و (ج) و (د) على أساس القيم النسبية للأجزاء الثلاثة من الوحدة (أ) قبل إدماج هذه الأجزاء ضمن الوحدة (ب) و (ج) و (د).

اختبار اضمحلال القيمة للوحدات المولدة للنقد التي تتضمن شهرة

٨٨ - طبقاً للفقرة "٨١" عندما ترتبط الشهرة بوحدة مولدة للنقد ولم يتم توزيعها على هذه الوحدة يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة عندما يكون هناك مؤشر أو دلالة على احتمالية اضمحلال قيمة الوحدة وذلك بمقارنة القيمة الدفترية للوحدة مع استبعاد الشهرة مع قيمتها الاستردادية. ويتم الاعتراف بأية خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً لما ورد في الفقرة "١٠٤".

٨٩ - إذا تضمنت الوحدة المولدة للنقد كما وردت في الفقرة "٨٨" ضمن قيمتها الدفترية أصلاً غير ملموس ليس له عمر إنتاجي محدد ولم يتح بعد للاستخدام وهناك إمكانية لاختبار اضمحلال قيمة هذا الأصل كجزء من هذه الوحدة، فإن الفقرة "١٠" تتطلب أيضاً إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة سنوياً.

٩٠ - يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة المولدة للنقد والتي تم توزيع شهرة عليها سنوياً أو عندما يوجد مؤشر أو دلالة تفيد احتمالية اضمحلال قيمة الوحدة وذلك بمقارنة قيمتها الدفترية متضمنة الشهرة مع قيمتها الاستردادية. فإذا ما تجاوزت القيمة الاستردادية قيمة الوحدة الدفترية عندئذ لا تعتبر قيمة هذه الوحدة والشهرة الموزعة عليها قد اضمحلت أما إذا تجاوزت القيمة الدفترية القيمة الاستردادية للوحدة عندئذ تعترف المنشأة بوجود خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً للفقرة "١٠٤".

٩١ - ٩٥ ملغاة.

توقيت اختبارات اضمحلال القيمة

٩٦ - يمكن إجراء الاختبار السنوي لقياس اضمحلال قيمة الوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها في أى وقت أثناء الفترة السنوية بشرط القيام بالاختبار فى نفس الوقت من كل سنة، ويجوز إجراء اختبار على وحدات مختلفة في توقيتات مختلفة إلا أنه إذا تم اقتناء الشهرة - أو جزء منها - الموزعة على الوحدة المولدة للنقد في عملية تجميع أعمال أثناء الفترة الحالية، عندئذ يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة قبل نهاية الفترة الحالية.

٩٧ - إذا كان إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الأصول المكونة للوحدة المولدة للنقد الموزع عليها الشهرة يتم في نفس الوقت الذي يتم فيه بالنسبة للوحدة المتضمنة الشهرة، عندئذ يتم إجراء هذا الاختبار على هذه الأصول قبل الوحدة المتضمنة للشهرة، وبالمثل عند إجراء اختبار اضمحلال القيمة على وحدات مولدة للنقد تمثل مجموعة من الوحدات لمولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها في نفس توقيت المجموعة التي تضم الشهرة، عندئذ يتم اختبار الوحدات الفردية قبل مجموعة الوحدات التي تتضمن الشهرة.

٩٨ - فى وقت إجراء اختبار اضمحلال القيمة للوحدة المولدة للنقد الموزع عليها الشهرة، قد يكون هناك مؤشر أو دلالة على اضمحلال قيمة أحد الأصول بداخل الوحدة التي تتضمن الشهرة، عندئذ في مثل هذه الأحوال تقوم المنشأة باختبار اضمحلال قيمة الأصل أولاً وتعترف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل قبل إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة المولدة للنقد التي تتضمن الشهرة، وبالمثل قد يكون هناك مؤشر على اضمحلال قيمة الوحدة المولدة للنقد التي بداخل مجموعة الوحدات المولدة للنقد المتضمنة للشهرة وفي مثل هذه الأحوال أيضا تقوم المنشأة بإجراء اختبار اضمحلال القيمة أولاً على الوحدة المولدة للنقد وتعترف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة هذه الوحدة قبل إجراء اختبار اضمحلال القيمة على مجموعة الوحدات الموزعة عليها الشهرة.

٩٩ - يمكن استخدام آخر حساب تفصيلي تم إجراؤه في الفترة السابقة بالنسبة للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها عند إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة في الفترة الحالية بشرط تحقق الشروط التالية:

(أ) عدم حدوث تغيرات هامة في الأصول والالتزامات المكونة للوحدة منذ آخر حساب تم للقيمة الاستردادية.

و (ب) أن يكون قد نتج عن آخر حساب للقيمة الاستردادية مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير.

و (ج) بناء على تحليل الأحداث التي وقعت والظروف والأحوال التي تغيرت منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية لا يوجد احتمال بأن تقديرات القيمة الاستردادية الحالية ستكون أقل من القيمة الدفترية للوحدة.

الأصول العامة للمنشأة

١٠٠ - تشمل الأصول العامة للمنشأة أصولاً مجمعة أو منفصلة مثل مبنى المقر الرئيسي أو قسم من المنشأة أو معدات معالجة البيانات الالكترونية أو مركز بحوث، ويحدد هيكل المنشأة ما إذا كان الأصل يفي بالتعريف الوارد في هذا المعيار بالنسبة للأصول العامة ولوحدة توليد نقد معينة، والخصائص الرئيسية للأصول العامة للمنشأة هي إنها لا تولد تدفقات نقدية داخلية بشكل مستقل عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، ولا يمكن أن تعزى قيمتها الدفترية كاملة لوحدة توليد النقد محل الدراسة.

١٠١ - نظراً لأن الأصول العامة للمنشأة لا تولد تدفقات نقدية منفصلة فإنه لا يمكن تحديد القيمة الاستردادية لأصل منفرد منها إلا إذا قررت الإدارة التصرف في الأصل، ونتيجة لذلك إذا كانت هناك دلالة على أن قيمة أصل عام قد اضمحلت فإنه يتم تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد التي ينتمي لها هذا الأصل وذلك بالمقارنة مع القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد، وأية خسارة في الاضمحلال يتم الاعتراف بها بموجب الفقرة "١٠٤".

١٠٢ - عند إجراء اختبار اضمحلال القيمة على وحدة توليد النقد، تقوم المنشأة بتحديد الأصول العامة التي ترتبط بالوحدة المولدة للنقد محل الدراسة:

(أ) إذا كان من الممكن توزيع جزء من القيمة الدفترية للأصل على أساس ثابت ومعقول على هذه الوحدة، عندئذ تقوم المنشأة بمقارنة القيمة الدفترية للوحدة بما في ذلك الجزء الخاص بالقيمة الدفترية للأصل الموزع على الوحدة مع قيمتها الاستردادية ويتم الاعتراف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً للفقرة "١٠٤".

(ب) إذا كان من غير الممكن توزيع جزء من القيمة الدفترية للأصل على أساس ثابت ومعقول، عندئذ تقوم المنشأة بما يلي:

(١) مقارنة القيمة الدفترية للوحدة مع استبعاد الأصل العام مع القيمة الاستردادية والاعتراف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً للفقرة "١٠٤".

و (٢) تحديد أصغر مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التي تتكون منها الوحدة المولدة للنقد محل الدراسة والتي يمكن توزيع جزء عليها من القيمة الدفترية للأصل العام على أساس ثابت ومعقول.

و (٣) مقارنة القيمة الدفترية لهذه المجموعة من الوحدات بما في ذلك الجزء الخاص بالقيمة الدفترية للأصل العام الموزع على هذه المجموعة مع القيمة الاستردادية للمجموعة ويتم الاعتراف بأية خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً للفقرة "١٠٤".

خسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد

١٠٤ - يجب الاعتراف بخسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا كانت قيمتها الاستردادية أقل من قيمتها الدفترية ويجب توزيع خسارة الاضمحلال في القيمة لتخفيض القيمة الدفترية لأصول الوحدة طبقاً للترتيب التالي:

(أ) تخفيض القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على وحدة توليد النقد (أو وحدات توليد النقد).

(ب) ثم تخفيض الأصول الأخرى للوحدة بالتناسب على أساس القيمة الدفترية لكل أصل في الوحدة.

ويجب معاملة هذه التخفيضات في القيمة الدفترية على أنها خسائر اضمحلال في قيمة الأصول الفردية وكذلك الاعتراف بها بموجب الفقرة "٦٠".

١٠٥ - عند توزيع خسارة اضمحلال القيمة بموجب الفقرة "١٠٤" فإنه يجب عدم تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى أقل من مما يلي أيهما أكبر:

(أ) القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع (إذا كان من الممكن تحديدها للأصل).

(ب) القيمة الاستخدامية للأصل (إذا كان من الممكن تحديدها).

(ج) صفر.

مبلغ خسارة الاضمحلال في القيمة الاستخدامية الذي كان سيتم توزيعه خلافاً لذلك على الأصل يتم توزيعه على الأصول الأخرى للوحدة بالتناسب (مجموعة الوحدات).

١٠٦ - إذا لم توجد طريقة عملية لتقدير القيمة الاستردادية لكل أصل فردى لوحدة توليد النقد فإن هذا المعيار يتطلب توزيعاً تقديرياً لخسارة الاضمحلال بين أصول تلك الوحدة عدا الشهرة لأن كافة أصول وحدة توليد النقد تعمل معاً.

١٠٧ - إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الاستردادية لأصل مفرد (راجع الفقرة "٦٧"):

(أ) يتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال للأصل إذا كانت قيمته الدفترية أكبر من صافي

سعر بيعه أو نتائج إجراءات التوزيع المبينة في الفقرتين "١٠٤" و "١٠٥" أيهما أكبر.

و (ب) لا يتم الاعتراف بأية خسارة في اضمحلال قيمة أصل إذا لم تضمحل قيمة وحدة

توليد النقد المتعلقة به، وينطبق ذلك حتى ولو كان صافي سعر بيع الأصل أقل من

قيمته الدفترية.

مثال:

عانت آلة من تلف مادي إلا أنها لا زالت تعمل بالرغم من أن عملها ليس جيداً كما كان، ويقل صافي سعر بيع الآلة عن قيمتها الدفترية، ولا تولد الآلة تدفقات نقدية داخلية مستقبلية من الاستخدام المستمر لها، وأصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تدخل الآلة ضمنها وتولد تدفقات نقدية داخلية من الاستخدام المستمر لها والمستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من الأصول الأخرى هي خط الإنتاج الذي تنتمي إليه الآلة، وتبين القيمة الاستردادية لخط الإنتاج أن خط الإنتاج ككل لم تضمحل قيمته.

الافتراض الأول:

الموازنات التقديرية / التنبؤات المعتمدة من قبل الإدارة لا تعكس التزاما للإدارة لاستبدال الآلة. لا يمكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للآلة بمفردها حيث إن القيمة الاستخدامية للآلة: (أ) قد تختلف عن القيمة العادلة ناقصاً التكاليف اللازمة للبيع.

(ب) يمكن تحديدها فقط بالنسبة لوحدة توليد النقد والتي تنتمي إليها الآلة (خط الإنتاج).

لم تضمحل قيمة خط الإنتاج، وعلى ذلك لا يتم الاعتراف بأية خسارة في اضمحلال قيمة الآلة، وبالرغم من ذلك قد تحتاج المنشأة إلى أن تعيد تقييم فترة الإهلاك أو أسلوب الإهلاك للآلة، ومن المحتمل أن الحاجة تدعو إلى فترة إهلاك أقل أو إلى أسلوب إهلاك أسرع لإظهار العمر المتبقي المتوقع للآلة أو نمط استهلاك المنشأة للمنافع الاقتصادية.

الافتراض الثاني:

تعكس الموازنات التقديرية / التنبؤات المعتمدة من قبل الإدارة التزام الإدارة باستبدال الآلة وبيعها في المستقبل القريب، وتقدر التدفقات النقدية من الاستخدام المستمر للآلة إلى أن يتم التصرف فيها أنها ضئيلة.

يمكن تقدير القيمة الاستخدامية للآلة بأنها قريبة من صافي سعر بيعها، وعلى ذلك يمكن تحديد القيمة الاستردادية للآلة مع عدم الاعتداد بوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها الآلة (وحدة الإنتاج)، وحيث إن صافي سعر بيع الآلة أقل من قيمتها الدفترية يتم الاعتراف بخسارة اضمحلال في قيمة الآلة.

١٠٨- بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرتين "١٠٤"، "١٠٥" يجب الاعتراف بأى التزام خاص بأى مبلغ متبق لخسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا كان ذلك مطلوباً طبقاً لأي معايير محاسبية مصرية أخرى.

عكس الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة

١٠٩- تحدد الفقرات من "١١٠" إلى "١١٦" متطلبات عكس خسارة اضمحلال قيمة أصل أو وحدة توليد النقد في السنوات السابقة، وهذه المتطلبات تستخدم مصطلح "أصل" إلا أنه يستخدم أيضاً ليشير لأي أصل مفرد أو وحدة توليد نقد، وتحتوي الفقرتان "١١٧"، "١٢١" على متطلبات إضافية للأصل المفرد، وتحتوي الفقرتان "١٢٢"، "١٢٣" على متطلبات خاصة بوحدة توليد النقد، كما تحتوي الفقرتين "١٢٤"، "١٢٥" على متطلبات خاصة بالشهرة

١١٠ - على المنشأة في تاريخ نهاية كل فترة مالية تقييم ما إذا كان هناك دلالة على أن خسارة اضمحلال أى أصل معترف بها خلاف الشهرة في السنوات السابقة لم تعد موجودة أو أنها أخذت في الانخفاض، وإذا وجدت مثل هذه الدلالة يجب على المنشأة تقييم القيمة الاستردادية لذلك الأصل.

١١١ - عند تقييم ما إذا كانت هناك أية دلالة على احتمال أنه لم تعد توجد خسارة في اضمحلال قيمة أى أصل خلاف الشهرة في السنوات السابقة أو أنها انخفضت فإنه يجب على المنشأة النظر كحد أدنى في الدلالات التالية:

مصادر المعلومات الخارجية

- (أ) زيادة القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير خلال الفترة.
- (ب) حدوث تغييرات هامة لصالح المنشأة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المنشأة أو في السوق التي ينتمي إليها الأصل.
- (ج) انخفاض أسعار الفائدة في السوق أو أسعار العوائد الأخرى على الاستثمارات في السوق خلال الفترة، ومن المحتمل أن يؤثر هذا الانخفاض على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل الاستخدامية وتزيد قيمة الأصل الاستردادية بصورة جوهرية.

مصادر المعلومات الداخلية

(أ) حدوث تغيرات هامة لصالح المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى الحد أو بالأسلوب الذي يستعمل به الأصل أو يتوقع استعماله، وتشمل هذه التغيرات التكاليف المتكبدة خلال الفترة لتحسين أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل.

(ب) توافر الأدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أفضل مما هو متوقع أو سيكون كذلك.

١١٢- تتطابق الدلائل والمؤشرات على وجود انخفاض محتمل في الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل كما ورد في الفقرة "١١١" مع الدلائل والمؤشرات على وجود اضمحلال محتمل في القيمة كما ورد في الفقرة "١٢".

١١٣- في حالة وجود مؤشر يفيد بأن الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة المثبتة بالنسبة لأصل ما بخلاف الشهرة لم تعد موجودة أو قد انخفضت فإن هذا يوضح أن العمر الإنتاجي المتبقي أو طريقة الإهلاك (الاستهلاك) أو القيمة المتبقية قد تكون بحاجة إلى مراجعة وتسوية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري المطبق على الأصل حتى في حالة عدم إلغاء الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل.

١١٤- يتعين إلغاء الخسارة المثبتة الناتجة عن اضمحلال قيمة أى أصل بخلاف الشهرة في السنوات السابقة إذا كان هناك تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد قيمة الأصل الاستردادية منذ إثبات آخر خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة، فإذا كان الأمر كذلك، يتعين زيادة المبلغ المثبت للأصل ليصل إلى قيمته الاستردادية، ما لم تنص الفقرة "١١٧" على خلاف ذلك. وتعد هذه الزيادة عكساً لخسارة اضمحلال القيمة.

١١٥- وتنعكس عملية عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة زيادة في الخدمة المقدرة المرتقبة الخاصة بالأصل سواء من الاستخدام أو البيع منذ التاريخ الأخير الذي قامت فيه المؤسسة بإثبات الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل، وتتطلب الفقرة "١٣٠" من المنشأة القيام بتحديد التغيرات في التقديرات التي تسبب الزيادة في الخدمة المقدرة المرتقبة، وتشمل الأمثلة عن التغيرات في التقديرات الآتي:

(أ) تغير في أساس القيمة الاستردادية (سواء كانت القيمة المستردة محددة على أساس صافي القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية).

أو (ب) إذا كانت القيمة الاستردادية محددة على أساس القيمة الاستخدامية، فإن هذه التغيرات تشمل أى تغيير في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية أو نسبة الخصم.

أو (ج) إذا كانت القيمة الاستردادية محددة على أساس صافي القيمة البيعية، فإن هذه التغيرات تشمل أى تغيير في تقدير عناصر صافي القيمة البيعية.

١١٦ - القيمة الاستخدامية للأصل قد تصبح أكبر من القيمة الدفترية وذلك ببساطة لأن القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية تزداد مع اقترابها إلا أن الخدمة المرتقبة الخاصة بالأصل لم تزد وبالتالي لا يتم إلغاء الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بمجرد مرور الوقت (وأحيانا ما يطلق عليها الإبقاء على الخصم) حتى وإن أصبحت القيمة الاستردادية الخاصة بالأصل أكبر من قيمته الدفترية.

عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد

١١٧ - يجب ألا تتعدى القيمة الدفترية المزايدة لأصل - فيما عدا الشهرة - نتيجة لعكس الخسارة الناجمة عن الاضمحلال، القيمة الدفترية التي كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) ما لم يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل في السنوات السابقة.

١١٨ - ملغاة.

١١٩ - يتعين إثبات عكس أية خسارة ناتجة عن اضمحلال قيمة أصل بخلاف الشهرة على الفور بقائمة الأرباح والخسائر.

١٢٠ - ملغاة.

١٢١ - بعد إثبات إلغاء الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة، يتعين تسوية مبلغ الإهلاك (الاستهلاك) في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة المثبتة المعدلة ناقصاً منها القيمة المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على العمر الإنتاجي المتبقي.

عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة وحدة مولدة للنقد

١٢٢ - يتم توزيع قيمة ما تم عكسه بشأن خسائر اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة التي تولد النقد على أصول الوحدة - فيما عدا الشهرة - بالتناسب مع القيم الدفترية لهذه الأصول وتعامل الزيادات في القيم الدفترية كقيود عكسية لخسائر اضمحلال القيمة للأصول الفردية ويتم الاعتراف بها طبقاً للفقرة "١١٩".

١٢٣ – عند توجيه القيد العكسي للخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة المولدة للنقد بموجب الفقرة "١٢٢"، لا ينبغي زيادة القيمة المثبتة للأصل عن أ، ب أيهما أقل: (أ) قيمته الاستردادية (إذا كان من الممكن تحديدها).

(ب) قيمته الدفترية التي كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) ما لم يتم الاعتراف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل فى السنوات السابقة.

ويتم توزيع مبلغ القيد العكسي الخاص بالخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة والذي كان سيتم توزيعه على الأصول الأخرى للوحدة بالنسبة والتناسب فيما عدا الشهرة. عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة

١٢٤ – لا ينبغي عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة في فترة لاحقة. ١٢٥ – طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" يحظر إثبات الشهرة المكتسبة داخلياً، وأية زيادة لاحقة بعد الاعتراف بخسائر اضمحلال قيمة الشهرة في القيمة الاستردادية للشهرة ستكون غالباً زيادة في شهرة مكتسبة داخلياً وليست إلغاء لخسائر اضمحلال القيمة الدفترية للشهرة المكتتاة.

الإفصاح

١٢٦ – بالنسبة لكل فئة من الأصول، ينبغي أن تفصح المنشأة عن الآتى: (أ) قيمة الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة المثبتة في الأرباح أو الخسائر أثناء الفترة والبنود التفصيلية الخاصة بقائمة الدخل المندرجة تحتها الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة. (ب) مبلغ القيد العكسي للخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة في قائمة الدخل أثناء الفترة والبنود التفصيلية لقائمة الدخل التي تم فيها إلغاء الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة.

(ج) ملغاة.

(د) ملغاة.

١٢٧ – فئة الأصول هي مجموعة من الأصول ذات طبيعة واستخدام متشابه في عمليات المنشأة.

١٢٨ – المعلومات المطلوبة في الفقرة "١٢٦" يمكن تقديمها مع معلومات أخرى تم الإفصاح عنها بالنسبة لفئة الأصول، على سبيل المثال، يمكن إدراج هذه المعلومات في تسوية المبلغ المثبت الخاص بالأصول الثابتة في بداية ونهاية الفترة بموجب ما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة".

١٢٩ – يتعين على المنشأة التي تقوم بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) "القطاعات التشغيلية" الإفصاح عن الآتى بالنسبة لكل قطاع تعد قوائم مالية له بناء على النموذج الأولى لإعداد القوائم المالية للمنشأة كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١):

(أ) قيمة الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة في قائمة الأرباح.
(ب) قيمة مبالغ (القيود العكسية) الخسائر الناجمة عن الخسائر المثبتة في قائمة الأرباح والخسائر.

١٣٠ – إذا تم إثبات أو عكس أية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد ويشمل ذلك الشهرة والوحدة المولدة للنقد أثناء الفترة وإذا كانت هذه الخسارة مؤثرة بشكل جوهري على القوائم المالية للمنشأة ككل، يتعين على المنشأة الإفصاح عن الآتى:
(أ) الأحداث والظروف التي أدت إلى إثبات أو عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة.
(ب) قيمة الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة أو التي تم عكسها.
(ج) بالنسبة للأصل المنفرد:

(١) طبيعة الأصل.
(٢) القطاع الذي يمكن إعداد قوائم مالية عنه والذي يتبعه الأصل بناءً على النموذج الأولى للمنشأة الخاص بإعداد التقارير المالية كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) "القطاعات التشغيلية" إذا كانت المنشأة تقوم بإعداد قوائم مالية للقطاعات الخاصة بها.

(د) بالنسبة للوحدة المولدة للنقد:

(١) وصف الوحدة المولدة للنقد (هل هي خط إنتاج، أم مصنع، أم مشروع، أم منطقة جغرافية، أم قطاع يتم إعداد قوائم مالية عنه) كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١).

(٢) قيمة الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة أو الملغاة حسب فئة الأصول أو حسب القطاع الذي يتم إعداد قوائم مالية عنه إذا كانت المنشأة تطبق ما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) وذلك طبقاً للنموذج الأولى للقوائم المالية للمنشأة.

(٣) إذا تغير مجموع الأصول لتحديد الوحدة المولدة للنقد منذ التقدير السابق للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد - إن وجد - يتعين على المنشأة وصف الطريقة الحالية أو السابقة لتجميع الأصول وأسباب تغيير الطريقة التي يتم بموجبها تحديد الوحدة المولدة للنقد.

(هـ) ما إذا كانت القيمة الاستردادية بالنسبة للأصل (الوحدة المولدة للنقد) هي صافي القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية.

(و) إذا كانت القيمة الاستردادية هي صافي القيمة البيعية يفصح عن الأساس المستخدم لتحديد صافي القيمة البيعية (سواء تم تحديد سعر البيع رجوعاً إلى سوق نشطة أو بطريقة أخرى).

(ز) إذا كانت القيمة الاستردادية هي القيمة الاستخدامية يفصح عن أسعار الخصم المستخدمة في التقدير الحالي والتقدير السابق - أن وجد - للقيمة الاستخدامية.

١٣١ - تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التالية بالنسبة لإجمالي خسائر اضمحلال القيمة وإجمالي ما تم رده من مبالغ تم الاعتراف بها أثناء فترة لم يتم الإفصاح عن أية معلومات بشأنها وذلك طبقاً للفقرة "١٣٠".

(أ) الفئات الرئيسية للأصول المتأثرة بالخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة (إلغاء الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة) والتي لا يتم الإفصاح عن معلومات خاصة بها بموجب الفقرة "١١٧".

(ب) الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت إلى إثبات (إلغاء) هذه الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة والتي لا يتم الإفصاح بمعلومات عنها بموجب الفقرة "١١٧".

١٣٢ - يتم تشجيع المنشأة للإفصاح عن الافتراضات المستخدمة لتحديد القيمة الاستردادية للأصول (الوحدات المولدة للنقد) أثناء الفترة. ومع هذا تشترط الفقرة "١٣٤" على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتقديرات المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد عند إدراج الشهرة أو أى أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجي محدد ضمن القيمة الدفترية لهذه الوحدة.

١٣٣ - طبقاً للفقرة "٨٤" إذا لم يتم توزيع الشهرة المكتسبة عند تجميع الأعمال أثناء الفترة على الوحدة المولدة للنقد (مجموعة الوحدات) في تاريخ القوائم المالية، عندئذ يتم الإفصاح عن قيمة الشهرة غير الموزعة مع أسباب عدم توزيع هذه القيمة.

التقديرات المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية للوحدات المولدة للنقد التي تحتوي على شهرة أو أصول غير ملموسة ليس لها أعمار إنتاجية محددة

١٣٤ - تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب (أ) إلى (و) بالنسبة لكل وحدة مولدة للنقد (مجموعة وحدات) حيث تمثل القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة والموزعة على هذه الوحدة أو الوحدات مبلغاً كبيراً بالمقارنة مع إجمالي القيمة الدفترية الخاصة بالمنشأة بالنسبة للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة.

(أ) القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على الوحدة (مجموعة الوحدات).

(ب) القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة الموزعة على الوحدة أو الوحدات.

(ج) أساس حساب القيمة الاستردادية للوحدة (القيمة الاستخدامية أو صافي القيمة العادلة)

(د) إذا كانت القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعات الوحدات تعتمد على القيمة الاستخدامية عندئذ يتم الإفصاح عما يلي:

(١) بيان مفصل بالافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة في التنبؤ بالتدفقات النقدية بالنسبة للفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التنبؤات. وتتمثل أهم الافتراضات في الافتراضات التي تمثل حساسية كبيرة للقيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات.

(٢) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر خارجية إذا كان ذلك مناسباً، وكيفية وأسباب اختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية إن لم يكن ذلك مناسباً.

(٣) الفترة التي تنبأت الإدارة فيها بالتدفقات النقدية بناءً على الموازنات/ التنبؤات المالية المعتمدة من الإدارة، وعند استخدام فترة تتجاوز خمس سنوات للوحدة أو الوحدات المولدة للنقد ينبغي تقديم ما يبرر ذلك.

(٤) معدل النمو المستخدم لاستقراء تنبؤات التدفقات النقدية بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات / التنبؤات مع تقديم ما يبرر استخدام أي معدل نمو يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل بالنسبة للمنتجات أو الأنشطة أو الدولة أو الدول التي تعمل فيها المنشأة أو بالنسبة للسوق التي تعمل به الوحدة أو الوحدات.

(٥) سعر أو أسعار الخصم المطبقة على تنبؤات التدفقات النقدية.

(هـ) إذا كانت القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعات الوحدات تقوم على القيمة العادلة بالصافي بعد خصم تكاليف البيع يتم الإفصاح عن الأسلوب المستخدم لتحديد القيمة العادلة بالصافي، وإذا لم يتم تحديد القيمة العادلة بالصافي باستخدام سعر السوق السائد للوحدة أو الوحدات عندئذ يجب الإفصاح أيضاً عن المعلومات التالية:

(١) بيان عن كل افتراض من الافتراضات الأساسية التي بناءً عليها حددت الإدارة القيمة العادلة بالصافي بعد تكاليف البيع، وتتمثل الافتراضات الأساسية في تلك الافتراضات التي تمثل حساسية كبيرة للقيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات.

(٢) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر خارجية إذا كان ذلك مناسباً وكيفية وأسباب واختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية إن لم يكن ذلك مناسباً.

(أ) مستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥)) الذي يتم فيه تصنيف قياس القيمة العادلة بمجمله دون أي اعتبار لأهمية تكاليف التصرف.

(ب) إذا حدث تغير في أسلوب التقييم، التغير وسبب (أسباب) إجراءاته.

إذا تم تحديد القيمة العادلة ناقصاً التكلفة للبيع باستخدام تنبؤات التدفقات النقدية المخصومة يتم الإفصاح أيضاً عن المعلومات التالية:

- (٣) الفترة التى استخدمتها الإدارة لإعداد تنبؤات التدفقات النقدية.
- (٤) معدل النمو الذى تم استخدامه لاستخراج تنبؤات التدفقات النقدية.
- (٥) سعر (أسعار) الخصم التى تم استخدامها فى تنبؤات التدفقات النقدية.
- (و) فى حالة وجود أى تغيير فى الافتراضات الأساسية التى اعتمدت عليها الإدارة لتحديد القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات، وأدى ذلك إلى تجاوز القيمة الدفترية للقيمة الاستردادية، عندئذ يتم الإفصاح عن الآتى:

- (١) قيمة هذا التجاوز.
- (٢) قيمة هذه الافتراضات.
- (٣) قيمة التغير فى الافتراض الأساسى بعد إدراج أية تأثيرات تالية لهذا التغير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية حتى تتساوى القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات مع قيمتها الدفترية.

١٣٥ - إذا تم توزيع القيمة الدفترية للشهرة أو أى أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد أو جزء من هذه القيمة على مجموعة متعددة من الوحدات المولدة للنقد ولم يكن هذا المبلغ الموزع هاماً مقارنة بإجمالي القيمة الدفترية المحددة من قبل المنشأة بالنسبة للشهرة أو الأصول غير الملموسة التى ليس لها أعمار إنتاجية محددة، عندئذ يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن إجمالي القيمة الدفترية المجمعة للشهرة أو هذه الأصول الموزعة على هذه الوحدات. بالإضافة إلى ذلك إذا كانت القيمة الاستردادية لأية وحدة من هذه الوحدات أو لهذه الوحدات تقوم على نفس الافتراض أو الافتراضات الأساسية وكان إجمالي القيمة الدفترية المجمعة لهذه الشهرة أو الأصول غير الملموسة التى ليست لها أعمار إنتاجية محددة هامة بالمقارنة بإجمالي القيمة الدفترية التى تحددها المنشأة بالنسبة لهذه الشهرة والأصول، عندئذ تفصح المنشأة عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى ما يلي:

- (أ) إجمالي القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على هذه الوحدات.
- (ب) إجمالي القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التى ليس لها عمر إنتاجى محدد والموزعة على هذه الوحدات.

(ج) بيان بالافتراضات الأساسية.

(د) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر خارجية إذا كان ذلك مناسباً، وكيفية وأسباب اختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية أن لم يكن ذلك مناسباً.

(هـ) في حالة وجود أى تغيير فى الافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة لتحديد القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات وأدى ذلك إلى تجاوز القيمة الدفترية للقيمة الاستردادية عندئذ يتم الإفصاح عن الآتى:

(١) قيمة هذا التجاوز.

(٢) قيمة هذه الافتراضات.

(٣) قيمة التغير فى الافتراض الأساسى بعد إدراج أية تأثيرات تالية لهذا التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية حتى تتساوى القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات مع قيمتها الدفترية.

١٣٦ - طبقاً للفقرتين "٢٤" أو "٩٩" يجوز استخدام آخر حساب تفصيلي تم في الفترة السابقة للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد (أو مجموعة الوحدات) واستخدامه في اختبار اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة (أو مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية بشرط توافر بعض الشروط، وإذا كان الأمر كذلك يتم ربط المعلومات الخاصة بهذه الوحدة (مجموعة الوحدات) المدرجة ضمن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين "١٣٤"، "١٣٥" مع الحساب المستخدم للقيمة الاستردادية.

١٣٧ - ملغاة.

ملحق (أ)**استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة الاستخدامية**

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه حيث يقدم إرشادات بشأن استخدام أساليب القيمة الحالية في قياس القيمة الاستخدامية وفى هذا السياق يشير مصطلح " أصل " أيضاً إلى مجموعة الأصول التي تكون وحدة مولدة للنقد.

عناصر قياس القيمة الحالية

١١ - تمثل العناصر التالية مجتمعة الفروق الاقتصادية بين الأصول:

(أ) تقدير التدفق النقدي المستقبلي أو في الحالات الأكثر تعقيداً سلسلة من التدفقات

النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

و (ب) التوقعات بشأن الاختلافات الممكنة في قيمة أو توقيت هذه التدفقات النقدية.

و (ج) القيمة الزمنية للنقود المتمثلة في سعر الفائدة السائد في الأسواق في الوقت الحالي

دون مخاطر.

و (د) مقابل تحمل درجة عدم التأكد المتأصلة في الأصل.

و (هـ) عناصر أخرى أحيانا لا يمكن تحديدها مثل عدم قابلية تسهيل الأصل، وهذه

العناصر تظهر من خلال المشاركين في السوق عند تقدير التدفقات النقدية

المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

٢١ - في هذا الملحق مقارنة بين منهجين لحساب القيمة الحالية ويمكن استخدام أحدهما لتقدير

القيمة الاستخدامية للأصل. وطبقاً للمنهج التقليدي نجد أن التسويات الخاصة بالعناصر من

(ب) إلى (هـ) في الفقرة "١١" بعاليه تدخل ضمن سعر الخصم، ولكن طبقاً لمنهج التدفق

النقدي المتوقع فإن العناصر (ب)، (د)، (هـ) تؤدي إلى إحداث تسويات عند الوصول إلى

التدفقات النقدية المتوقعة بعد عمل التسويات الخاصة بالمخاطر. وأياً كان المنهج الذي

تستخدمه المنشأة لإظهار التوقعات بشأن الاختلافات الممكنة في قيمة وتوقيت التدفقات

النقدية المستقبلية فإن النتيجة يجب أن تكون إظهار القيمة الحالية المتوقعة من التدفقات

النقدية المستقبلية أو بمعنى آخر المتوسط المرجح لجميع النتائج الممكنة.

مبادئ عامة

٣- يختلف الأسلوب المستخدم لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية وأسعار الفائدة من موقف لآخر اعتماداً على الظروف المحيطة بالأصل محل الدراسة إلا أن المبادئ العامة التالية تحكم أى تطبيق لأساليب القيمة الحالية عند قياس الأصول:

(أ) يجب أن تظهر أسعار الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية والافتراضات المتفق مع الافتراضات المتأصلة في التدفقات النقدية المقدرة وإلا سوف يتكرر تأثير بعض الافتراضات أو سوف يتم تجاهل هذا التأثير، على سبيل المثال يمكن تطبيق سعر خصم بواقع ١٢% على تدفقات نقدية تعاقدية خاصة بقرض لعميل، هذا السعر يعكس التوقعات بشأن عدم السداد من القروض ذات السمات الخاصة، ولا يجب استخدام نفس سعر الـ ١٢% لخصم التدفقات النقدية لأن هذه التدفقات النقدية تعكس بالفعل عدم السداد في المستقبل.

(ب) يجب ألا يكون هناك أى تحيز بالنسبة للتدفقات النقدية المتوقعة وأسعار الخصم، وكذلك يجب أن تكون هذه التدفقات وأسعار الخصم خالية من أية عوامل ليس لها صلة بالأصل محل الدراسة وعلى سبيل المثال فإن إثبات صافي التدفقات النقدية المقدرة بأقل من قيمتها لدعم الربحية المستقبلية للأصل ظاهرياً يعد نوعاً من التحيز في عملية القياس.

(ج) يجب أن تعكس التدفقات النقدية أو أسعار الخصم مجموعة من النتائج الممكنة وليس فقط قيمة الحد الأدنى أو الحد الأقصى المحتملة.

المنهج التقليدي ومنهج التدفقات النقدية المتوقعة فيما يتعلق بالقيمة الحالية

المنهج التقليدي

٤- استخدمت التطبيقات المحاسبية للقيمة العادلة بشكل تقليدي مجموعة واحدة من التدفقات النقدية المقدرة وسعر خصم واحد والذي غالباً ما يوصف بأنه السعر المتكافئ مع المخاطر، ومن الناحية العملية يفترض المنهج التقليدي أن مبدأ واحداً لسعر الخصم يمكن أن يتضمن جميع التوقعات بشأن التدفقات النقدية المستقبلية والقسط المناسب لتحمل المخاطرة ومن ثم فإن المنهج التقليدي يركز بشدة على اختيار سعر الخصم.

٥- فى بعض الأحوال التى - على سبيل المثال - قد يمكن فيها ملاحظة ومراقبة الأصول فى السوق، قد يكون من السهل نسبياً تطبيق المنهج التقليدي، وبالنسبة للأصول ذات التدفقات النقدية التعاقدية يتفق المنهج مع الطريقة التى يوصف بها الأصل من قبل المشاركين فى السوق كما هو الحال فى السند ذى العائد الذى يبلغ ١٢%.

٦- قد لا يكون المنهج التقليدي مناسباً فى معالجة بعض مشكلات القياس المعقدة مثل قياس الأصول غير المالية التى لا توجد سوق لها أو لأحد بنودها أو لأي بند يمكن مقارنته بها. ويتطلب البحث السليم عن " السعر المتكافئ مع المخاطرة" تحليل عنصرين على الأقل - وهما الأصل الموجود فى السوق وله سعر فائدة واضح والأصل الجارى قياسه، وعندئذ يجب استنتاج سعر الخصم المناسب للتدفقات النقدية الجارى قياسها من سعر الفائدة الذى يمكن ملاحظته فى هذا الأصل الآخر، وللتوصل إلى هذا الاستنتاج يجب أن تتشابه خصائص التدفقات النقدية لهذا الأصل الآخر مع خصائص التدفقات النقدية للأصل الجارى قياسه وبالتالي على من يقوم بعملية القياس إجراء ما يلي:

- (أ) تحديد مجموعة التدفقات النقدية التى سوف يتم تخصيصها.
- (ب) تحديد أصل آخر فى السوق يبدو وأن له خصائص مشابهة للتدفقات النقدية.
- (ج) مقارنة مجموعات التدفقات النقدية من البندين لضمان التشابه بينهم (على سبيل المثال هل كلا المجموعتين تدفقات نقدية تعاقدية أم إحداها تعاقدية والأخرى تدفقات نقدية مقدرة؟).

- (د) تقييم ما إذا كان هناك عنصر موجود فى أحد البنود وغير موجود فى البند الآخر (على سبيل المثال هل أحد البنود أكثر سيولة من البند الآخر).

- (هـ) تقييم ما إذا كان من المحتمل أن تتصرف مجموعتا التدفقات النقدية بطريقة مشابهة فى الظروف الاقتصادية المتغيرة.

منهج التدفقات النقدية المتوقعة

٧- فى بعض المواقف أحياناً يكون هذا المنهج أداة قياس أكثر فعالية من المنهج التقليدي، وعند وضع أي قياس فإن منهج التدفقات النقدية المتوقعة يستخدم جميع التوقعات بشأن التدفقات النقدية الممكنة بدلاً من تدفق نقدي واحد يكون أكثر احتمالاً. على سبيل المثال: قد يبلغ التدفق النقدي ١٠٠ أو ٢٠٠ أو ٣٠٠ مع احتمالات ١٠% و ٦٠% و ٣٠%

على التوالى، يكون التدفق النقدي المتوقع ٢٢٠. ومن ثم يختلف منهج التدفقات النقدية المتوقعة عن المنهج التقليدي بالتركيز على التحليل المباشر للتدفقات النقدية محل الدراسة مع مزيد من البيانات الواضحة عن الافتراضات المستخدمة في القياس.

٨- يسمح منهج التدفقات النقدية المتوقعة أيضا باستخدام أساليب القيمة الحالية عندما يكون توقيت التدفقات النقدية غير مؤكد. على سبيل المثال: يمكن الحصول على تدفق نقدي يبلغ ١٠٠٠ في سنة أو سنتين أو ثلاث سنوات مع احتمالات ١٠% و ٦٠% و ٣٠% على التوالى ويوضح المثال التالي حساب القيمة الحالية المتوقعة في هذا الموقف.

البيان	القيمة الحالية	احتمال التحقق	القيمة المتوقعة
- القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ جنيه يتحقق بعد سنة بمعدل خصم ٥%	٩٥٢,٤	١٠%	٩٥,٢٤
- القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ جنيه يتحقق بعد سنتين بمعدل خصم ٥,٢٥%	٩٠٢,٧٣	٦٠%	٥٤١,٦٤
- القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ جنيه يتحقق بعد ثلاث سنوات بمعدل خصم ٥,٥%	٨٥١,٦١	٣٠%	٢٥٥,٤٨
- القيمة الحالية المتوقعة			٨٩٢,٣٦

٩- تختلف القيمة الحالية المتوقعة التي تبلغ ٨٩٢,٣٦ عن الفكرة التقليدية لأفضل تقدير الذي يبلغ ٩٠٢,٧٣ (٦٠% احتمالية) وتتطلب طريقة حساب القيمة الحالية التقليدية المطبقة على هذا المثال اتخاذ قرار بشأن أي التوقيتات الممكنة للتدفقات النقدية سيتم استخدامه، وبالتالي فإنها لا تظهر احتمالات التوقيتات الأخرى وهذا نظرا لأن سعر الخصم في الطريقة التقليدية لحساب القيمة الحالية لا يمكن أن يظهر حالات عدم التأكد بشأن التوقيت.

١٠- يعتبر استخدام الاحتمالات أحد العناصر الأساسية لمنهج التدفقات النقدية المتوقعة ويتساءل البعض هل تخصيص الاحتمالات على التقديرات الذاتية الشخصية يؤدي إلى دقة أكثر مما هو موجود؟ ويتطلب التطبيق السليم للمنهج التقليدي كما ورد في الفقرة "٦أ" نفس التقديرات الذاتية (الحكم الشخصي) دون تقديم أية شفافية حسابية خاصة بمنهج التدفقات النقدية المتوقعة.

١١- كثير من التقديرات المعمول بها حالياً تتضمن بالفعل عناصر تدفقات نقدية متوقعة بصورة غير رسمية، بالإضافة إلى ذلك غالباً ما يواجه المحاسبون الحاجة إلى قياس أي أصل

باستخدام معلومات محدودة عن احتمالات التدفقات النقدية الممكنة على سبيل المثال قد يواجه المحاسب المواقف التالية:

(أ) أن تكون القيمة المقدرة ما بين ٥٠ و ٢٥٠ مع عدم ترجيح أي مبلغ على الآخر وبناء على هذه المعلومات المحدودة يكون التدفق النقدي المتوقع المقدر هو $150 \left[\frac{2}{(250 + 50)} \right]$.

(ب) أن تكون القيمة المقدرة فيما بين ٥٠ و ٢٥٠ ويكون المبلغ الأكثر احتمالاً هو ١٠٠. إلا أن الاحتمالات الخاصة بكل مبلغ تكون غير معروفة وبناءً على المعلومات المحدودة يكون التدفق النقدي المتوقع $133,33 \left[\frac{3}{(250 + 100 + 50)} \right]$.

(ج) أن تكون القيمة المقدرة ٥٠ (١٠% احتمالية) أو ٢٥٠ (٣٠% احتمالية) أو ١٠٠ (٦٠% احتمالية) وبناءً على هذه المعلومات المحدودة يبلغ التدفق النقدي المتوقع المقدر:

$$140 \left[(10 \times 50) + (30 \times 250) + (60 \times 100) \right]$$

وفى كل حالة يكون من المحتمل أن يقدم التدفق النقدي المتوقع تقديراً أفضل للقيمة الاستخدامية من أقصى قيمة أو أدنى قيمة مقدرة.

١٢- يخضع تطبيق منهج التدفقات النقدية المتوقعة لقيود تتناسب التكلفة مع العائد وفى بعض الأحوال قد تتاح للمنشأة بيانات موسعة وقد تستطيع أن تضع عدة تصورات للتدفقات النقدية، وفى حالات أخرى قد لا تستطيع المنشأة سوى وضع تعميمات خاصة بتنوع التدفقات النقدية دون تحمل تكاليف كبيرة، وتحتاج المنشأة إلى مواءمة تكلفة الحصول على معلومات إضافية مقابل درجة الموثوقية الإضافية التي تضيفها هذه المعلومات على القياس.

١٣- يرى البعض أن أساليب التدفقات النقدية المتوقعة غير مناسبة وغير سليمة لقياس بند واحد أو بند مرتبط به عدد محدود من النتائج الممكنة وقد ساقوا مثالا عن أحد الأصول الذي له نتيجتين ممكنتين:

٩٠% احتمالية أن يكون التدفق النقدي ١٠ و ١٠% احتمالية أن يكون التدفق النقدي ١٠٠٠ وقد لاحظوا أن التدفق النقدي المتوقع في هذا المثال يبلغ ١٠٩ وقد انتقدوا هذه النتيجة حيث إنها لا تمثل أي مبلغ من المبالغ التي يتم دفعها.

أ١٤- وتبين التأكيدات التي تتشابه مع ما تم إيضاحه عدم الاتفاق بصفة أساسية مع هدف القياس، فإذا كان الهدف هو تجميع التكاليف التي يتم تحملها فإن التدفقات النقدية المتوقعة قد لا تعطى صورة صحيحة وسليمة عن التكاليف المتوقعة إلا أن هذا المعيار يهتم بقياس القيمة الاستردادية للأصل وهي في هذا المثال من غير المحتمل أن تكون ١٠ حتى وإن كان هذا هو التدفق النقدي الأكثر احتمالاً وذلك لأن القياس الذي يبلغ ١٠ لا يتضمن عنصر عدم التأكد من التدفق النقدي عند قياس الأصل ويتم بدلا من ذلك تقديم التدفق النقدي غير المؤكد كما لو كان تدفقاً نقدياً مؤكداً. ولا توجد أية منشأة تتسم بالعقلانية تقوم ببيع أي أصل بهذه الخصائص مقابل مبلغ ١٠.

سعر الخصم

أ١٥- أيا كان المنهج الذي تتخذه المنشأة لقياس القيمة الاستخدامية للأصل يجب ألا تظهر أسعار الفائدة المستخدمة لتخصيم التدفقات النقدية المخاطر التي تم تعديل التدفقات النقدية المقدرة مقابلها وإلا سيكرر تأثير بعض الافتراضات.

أ١٦- عندما يكون السعر المحدد للأصل غير متاح مباشرة من السوق تستخدم المنشأة بدائل لتقدير سعر الخصم حيث يكون الغرض هو تقدير سوقي قدر الإمكان لما يلي:
(أ) القيمة الزمنية للنقود للفترة حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

و (ب) عناصر (ب) و (د) و (هـ) الواردة في فقره "أ١" إلى المدى الذي لا تتسبب فيه هذه العناصر إلى إجراء تسويات للوصول إلى التدفقات النقدية المقدرة.

أ١٧- كنقطة بداية عند إجراء هذا التقدير قد تأخذ المنشأة في حسابها المعدلات التالية:

(أ) متوسط تكلفة رأس المال المرجحة للمنشأة والمحددة باستخدام بعض الأساليب على سبيل المثال "نموذج تسعير الأصول الرأسمالية".

(ب) سعر الاقتراض المتزايد للمنشأة.

و (ج) أسعار الاقتراض الأخرى في السوق.

أ١٨- إلا أن هذه المعدلات يجب تسويتها لبيان ما يلي:

(أ) الطريقة التي يتم بها تقدير المخاطر المرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل من خلال السوق.

(ب) المخاطر التي ليس لها صلة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل أو التي تم تعديل التدفقات النقدية المقدرة مقابلها.

ويؤخذ في الاعتبار بعض المخاطر مثل مخاطر العملات والأسعار والمخاطر المرتبطة ببعض الدول.

أ١٩- يعتبر سعر الخصم مستقلاً عن هيكل رأس مال المنشأة والطريقة التي اتبعتها المنشأة فى شراء الأصل وذلك لأن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ عن الأصل لا تعتمد على الطريقة التي قامت بها المنشأة بتمويل شراء الأصل.

أ٢٠- تتطلب الفقرة "٥٥" أن يكون سعر الخصم قبل الضرائب وبالتالي عندما يكون الأساس المستخدم لتقدير سعر الخصم بعد الضرائب يتم تعديل هذا الأساس ليظهر السعر قبل الضرائب.

أ٢١- تستخدم المنشأة بصفة معتادة سعر خصم واحد لتقدير القيمة الاستخدامية لأي أصل، إلا أن المنشأة تستخدم أسعار خصم مستقلة لفترات مستقبلية مختلفة تكون فيها القيمة الاستخدامية حساسة لأي اختلاف في المخاطر عن الفترات المختلفة أو تكون حساسة لتوقيت وشروط سعر الفائدة.