

تدني قيم التثبيات وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36)

أ. كيموش بلال

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

kimouchebilal@ymail.com

ملخص

تهدف هذه الورقة البحثية إلى عرض طريقة "تدني القيمة"، التي تعتبر حسب النظام المحاسبي المالي وحسب المعيار الدولي (IAS 36)، الطريقة المرجعية لتقييم التثبيات، نظرا لأهميتها في إبراز العوامل التي أدت إلى تدهور قيم التثبيات، ولم يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاكات. كما تهدف إلى تقييم هذه الطريقة والوقوف على مزاياها وسلبياتها وأثرها على القوائم المالية، من أجل إبراز أهميتها والمشاكل التي تواجه تطبيقها.

الكلمات المفتاح: تدني القيمة، القيمة الاستعمالية، القيمة القابلة للاسترداد، الوحدات المولدة للقيمة، خسارة تدني القيمة

Résumé:

Cet article vise à présenter « la méthode de la dépréciation », qui représente la méthode référentielle pour l'évaluation des immobilisations selon la norme comptable internationale IAS 36, et le system comptable financier (SCF), en raison de leur importance pour mettre en évidence les facteurs qui ont conduits à la détérioration des valeur des immobilisations, et ne sont pas pris en compte lors de la comptabilisation des amortissements. On a essayé aussi d'évaluer cette méthode, et déterminer leur importance et ses effets sur les états financier, pour déterminer les problèmes qui la confronte.

Mots clés : La dépréciation ; La valeur d'utilisation ; La valeur recouvrable ; Les unités Génératrices de Trésorerie ; La perte de valeur.

تمهيد

اهتمت المحاسبة بشقيها النظري والعملي بالتكلفة التاريخية كأساس لتقييم الأصول غير الجارية، لما تتميز به من موضوعية وقابلية للتحقق، وبالتالي البعد عن التحيز والأحكام الشخصية، وتقليل الاختلاف بين الممارسين، وهذا ما جعل المنظمات المهنية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)⁽¹⁾ توصي بضرورة استخدام التكلفة التاريخية كأساس للتقييم. إلا أن تغير الأحداث الاقتصادية، فضلا عن الظروف التضخمية غالبا ما تجعل تكلفة التثبيات غير قابلة للاسترداد بشكل كامل، مما أدى إلى حاجة الممارسة لمعايير محاسبية تعطي مسألة تقييم التثبيات بقيمها العادلة عند انخفاضها عن التكلفة، ومن ثم الاعتراف بخسارة القيمة وإدراجها.

استجابة لهذه التطورات قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)⁽²⁾ عام 1995م بإصدار بيان معايير المحاسبة المالية (SFAS 121)⁽³⁾، الذي وضع فيه القواعد المحاسبية الخاصة بتدني قيم الأصول غير الجارية، ليحل محله بيان معايير المحاسبة المالية (SFAS 144) عام 2001 م. كما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي (IAS 36)⁽⁴⁾ عام 1998م، الذي يوصي بضرورة اختبار تدني قيم التثبيات عند نهاية كل دورة في حالة وجود مؤشرات تدل على ذلك⁽⁵⁾.

طرح الإشكالية: نظرا لتوجه معظم الهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية لتبني طريقة تدني القيمة كطريقة مرجعية لتقييم التثبيات، ونظرا لأهمية التثبيات في تحقيق أنشطة المؤسسات، حيث تمثل نسبة كبيرة من ميزانياتها، فإن هذا المقال يهدف لتحقيق هدفين أساسيين، يتمثل الأول في التعريف بطريقة تدني قيم التثبيات بأسلوب منهجي ومختصر، أما الثاني فيتمثل في تقييم هذه الطريقة من خلال إبراز إيجابياتها وسلبياتها، والمبررات التي جعلت المنظمات والهيئات المحاسبية تهتم بها، ثم تحديد أهميتها كممارسة محاسبية. ومن أجل سوف نحاول الإجابة على التساؤلات الآتية:

- ما هي الجوانب الإيجابية والجوانب السلبية فيما يخص طريقة تدني القيمة ؟
- ما هي الصعوبات التي تواجه عملية تقييم التثبيات وفق طريقة تدني القيمة ؟
- ما أهمية تقييم التثبيات وفق طريقة تدني القيمة ؟

فرضيات البحث

- تتميز طريقة تدني قيم التثبيات ببعض الجوانب الإيجابية وبعض الجوانب السلبية
- هناك بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق طريقة تدني قيم التثبيات.
- رغم سلبية طريقة تدني قيم التثبيات وصعوباتها إلا أن تطبيقها يبقى ذو أهمية.

هدف البحث: تهدف هذه الورقة البحثية إلى عرض طريقة "تدني قيم التثبيات" والتعريف بها، وتوضيح مختلف مراحلها ومنهجية تطبيقها، إضافة إلى تقييم هذه الطريقة من خلال الوقوف على مزاياها وسلبياتها، وأثرها على القوائم المالية، من أجل إبراز أهميتها والمشاكل التي تواجه تطبيقها.

محتوى البحث: من أجل تحقيق أهداف البحث تم تقسيم هذا المقال إلى قسمين، حيث تم في القسم الأول عرض طريقة تدني قيم التثبيات وفق المعيار الدولي (IAS 36)، وتوضيح منهجية تطبيقها، أما في القسم الثاني فقد تم تقييم هذه الطريقة، من خلال إبراز أثرها على القوائم المالية، وكذا سلبياتها وإيجابياتها.

أولاً: عرض طريقة تدني قيم التثبيات وفق المعيار الدولي (IAS 36)

تهدف المحاسبة إلى توفير صورة صادقة عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة، والظروف التي أثرت عليها، الأمر الذي جعل مجلس معايير المحاسبة الدولية يعمل على تطوير معايير تستجيب للتحويلات التي يعرفها محيط الأعمال بجميع مستوياته. ونظراً لبعض العوامل الاقتصادية والقانونية والتكنولوجية، التي أصبحت تؤثر سلباً على المنافع الاقتصادية للتثبيات، قام المجلس بإصدار المعيار الدولي (IAS 36)، الذي يعتمد "تدني القيمة" (La dépréciation) كطريقة مرجعية لتقييم التثبيات.

يهدف المعيار الدولي (IAS 36) إلى توفير إطار محاسبي يتيح للمؤسسة التأكد من أن تثبياتها غير مدرجة بمبلغ يتجاوز قيمتها القابلة للاسترداد، أي عدم وجود تدني في قيمها، وتحديد متى وكيف يجب على المؤسسة الاعتراف بخسارة القيمة أو استرجاعها في حالة وجود مثل هذا التدني. إضافة إلى تحديد المؤشرات التي تفرض على المؤسسة إجراء اختبار تدني القيمة، ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بذلك⁽⁶⁾. ويشمل مجال تطبيق هذا المعيار كل من التثبيات المادية والمعنوية (بما فيها تلك المحصل عليها عن طريق التمويل الإيجاري)، فارق الاقتناء (GoodWill)، الاستثمارات العقارية المقيمة بطريقة التكلفة، الاستثمارات في الفروع (IAS 27) أو المؤسسات الزميلة (IAS 28) أو المؤسسات المشتركة (IAS 31).

I. أساسيات حول تدني قيم التثبيات وفق المعيار الدولي (IAS 36)

من أجل تطبيق طريقة تدني قيم التثبيات، يتطلب الأمر في البداية تفحص المؤشرات التي تدل على وجود هذا التدني، وذلك من خلال دراسة المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، مما يسمح بتحديد البنود التي من المحتمل أن تكون قد عرفت تدهورا في قيمها، هذه الأخيرة تخضع لاختبار تدني القيمة، من خلال تقدير قيمها القابلة للاسترداد ومقارنتها بقيمها المحاسبية الصافية.

1. مؤشرات تدني القيمة

مؤشرات تدني القيمة هي الدلائل التي تشير إلى احتمال وجود تدهور في قيمة التثبيات، ما يفرض إجراء اختبار لتفحص مدى حصول هذا التدهور فعلا، والاعتراف بخسارة القيمة وإدراجها إذا ثبت ذلك، هذه المؤشرات يمكن أن تكون خارجية⁽⁷⁾:

- وجود انخفاض جوهري في القيمة السوقية للتثبيات خلال الدورة أكبر من الانخفاض الناتج عن الاهتلاك أو تقادم التثبيات نتيجة الاستعمال أو مرور الزمن؛
- تغييرات هامة في البيئة التكنولوجية، الاقتصادية، القانونية أو السوقية للمؤسسة؛
- ارتفاع معدلات الفائدة أو معدلات العائد السوقية؛

- القيمة المحاسبية للمؤسسة (الأصل المحاسبي الصافي) أكبر من قيمتها السوقية.
كما يمكن أن تكون مؤشرات تدني القيمة داخلية⁽⁸⁾:

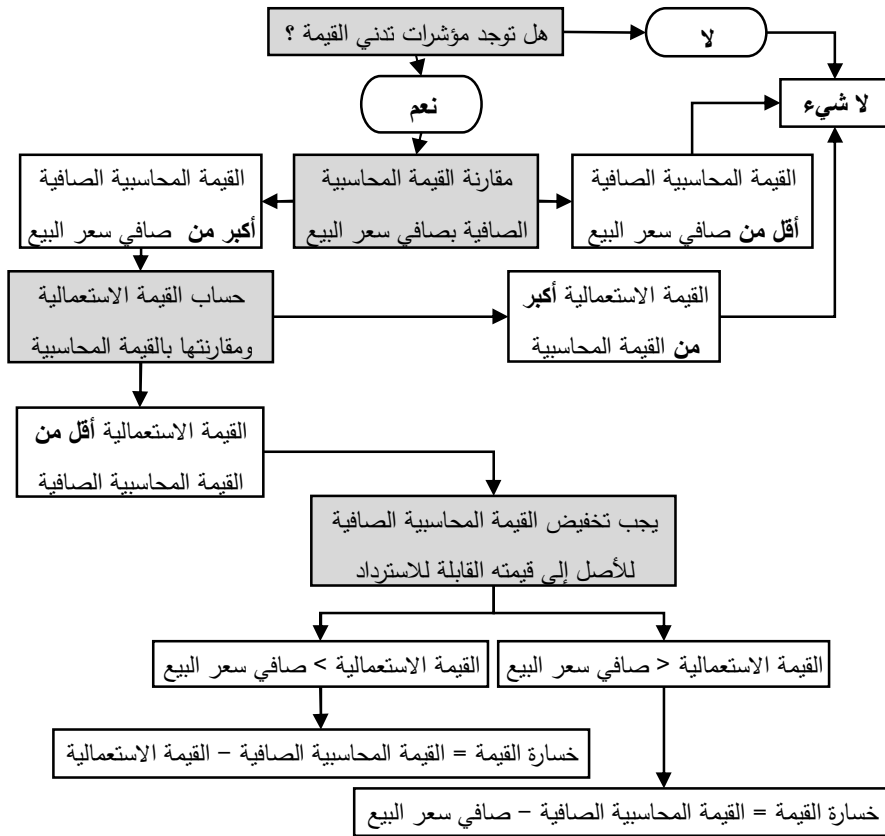
- وجود أدلة على حدوث تقادم أو ضرر مادي للتثبيت؛
- تغييرات هامة خلال الدورة أو متوقعة في المستقبل القريب، لها آثار سلبية على المؤسسة فيما يخص مستوى أو طريقة استخدام التثبيت، كخطط التخلي عن القطاعات التشغيلية أو إعادة هيكلتها أو التخلي عن التثبيت قبل التاريخ المحدد؛
- وجود مؤشرات تتعلق بنظام المعلومات الداخلي تدل على تدهور الأداء الاقتصادي للتثبيت عما هو متوقع.

في حالة وجود مؤشر أو أكثر من المؤشرات السابقة، يجب حساب القيمة القابلة للاسترداد للتثبيت ومقارنتها بقيمته المحاسبية الصافية، باستثناء التثبيتات المعنوية التي لها مدة استعمال غير محددة (كفارق الاقتناء)، أو التثبيتات المعنوية التي مازالت في مرحلة التطوير ولم يبدأ استخدامها بعد، حيث يتم اختبار تدني قيمها عند نهاية كل دورة سواء وجدت مؤشرات التدني أو لم توجد⁽⁹⁾.

تجدر الإشارة إلى أن المعيار الدولي (IAS 36) ترك نوعاً من المرونة للمؤسسات في تحديد أي مؤشرات أخرى ترى أنها ملائمة، فالمؤشرات السابقة غير شاملة، ودُكرت على سبيل المثال فقط، كما أوصى بأخذ الأهمية النسبية للمؤشرات بعين الاعتبار. وفي حالة وجود مؤشر يدل على تدني قيمة التثبيت، فإن ذلك يعني أيضاً أن عمره الإنتاجي أو أسلوب اهتلاكه أو قيمته المتبقية قد تكون بحاجة للتعديل، وهو ما يتطلب مراجعة مخطط اهتلاكه وفقاً للمعطيات الجديدة.

بعد فحص مؤشرات تدني القيمة وتحديد التثبيتات التي سوف تخضع لاختبار التدني، يتم تقدير قيمها القابلة للاسترداد من أجل مقارنتها بقيمها المحاسبية الصافية لتحديد خسارة القيمة وإدراجها، ويمكن توضيح مختلف المراحل عند تطبيق طريقة تدني قيم التثبيتات وفق المعيار الدولي (IAS 36) في الشكل (01):

الشكل (01): منهجية اختبار تدني قيم التثبيات وفق المعيار الدولي (IAS 36)



Source : Hubert TONDEUR, Application de l'IAS 36 : dépréciation des actifs, *Revue Française de comptabilité*, R.F.C. 353, Paris, Mars 2003, p. 27

2. القيمة المحاسبية الصافية للتثبيات

القيمة المحاسبية الصافية هي القيمة الدفترية، وتمثل القيمة التاريخية أو القيمة المعاد تقييمها (في حالة التثبيات المادية المقيمة وفق المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار الدولي (IAS 16)) بعد طرح مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة إن وجدت.

3. القيمة القابلة للاسترداد للتثبيات

القيمة القابلة للاسترداد هي المبلغ الأقصى الذي يمكن تحصيله من استخدام التثبيت إلى غاية نهاية مدته النفعية (القيمة الاستعمالية)، أو من خلال التنازل عنه (صافي سعر البيع)؛ "وتمثل القيمة الاستعمالية أو صافي سعر البيع أيهما أكبر"⁽¹⁰⁾. وعند عدم إمكانية تحديد صافي سعر البيع، فإن القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة الاستعمالية، أما بالنسبة للتثبيت المحفوظ به لغرض البيع أو المستعمل في النشاط لكن هناك نية للتنازل عنه، فإن قيمته القابلة للاسترداد هي صافي سعر بيعه.

يعتمد تحديد القيمة القابلة للاسترداد على التقدير بشكل كبير، فصافي سعر البيع يمثل المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع التثبيت في معاملة تتم في ظل شروط المنافسة العادية بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل⁽¹¹⁾، هذا المبلغ يمكن الحصول عليه مباشرة في حالة وجود سوق نشط للتثبيت المعني، وفي حالة العكس يتحدد بناء على المعلومات المتاحة عن الأصول المماثلة في تاريخ الإقفال. أما القيمة الاستعمالية فتعبر عن المنافع الاقتصادية المتوقعة من استخدام التثبيت، ويمكن الحصول عليها من خلال تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة، الناتجة عن الاستعمال المستمر للتثبيت، والتدفقات النقدية المتوقعة من خروجه عند انتهاء مدته النفعية، واختيار معدل خصم يعكس عدم التأكد الذي يحيط بالتدفقات النقدية.

4. إدراج خسارة القيمة

إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد للتثبيت أقل من قيمته المحاسبية الصافية، يجب تخفيض هذه الأخيرة إلى القيمة القابلة للاسترداد، هذا التخفيض يمثل خسارة في القيمة (*Perte de valeur*)، يتم إدراجها كمصروف ضمن حساب النتيجة في الدورة التي حدثت فيها، هذا في الحالة العادية غير أنه يمكن أن نميز الحالتين الآتيتين⁽¹²⁾:

- إذا كانت خسارة القيمة تفوق القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت، يجب إدراج خصم إذا و فقط إذا كان ذلك مفروضاً بموجب معيار أو قاعدة محاسبية أخرى.

- إذا كانت خسارة القيمة تخص تثبيتا أعيد تقييمه (*Actif réévalué*) فإنها تدرج أولا كتخفيض ل fark إعادة التقييم والضرائب المؤجلة المرتبطين بهذا التثبيت، ويدرج المبلغ المتبقي إن وجد كمصروف في حساب النتيجة.

II. الوحدات المولدة للنقدية (*UGT : Unités Génératrices de Trésorerie*)

في أغلب الحالات يصعب تقدير القيمة القابلة للاسترداد للتثبيت منفردا، لكون قيمته الاستعمالية ليست قريبة من صافي سعر بيعه، لأن التدفقات النقدية المتوقعة من استخدامه ضعيفة أو صافي سعر بيعه معدوم، كما أن أغلب التثبيتات ليست لها تدفقات نقدية منفصلة عن التدفقات النقدية لباقي الأصول⁽¹³⁾، ففي الغالب تشترك مجموعة من الأصول في عملية لإنتاج سلع أو تقديم خدمات، ينتج عنها تدفقات نقدية داخلية يمكن تحديدها بشكل منفصل، وبهذا تتحدد قيمتها القابلة للاسترداد من خلال الوحدة المولدة للنقدية التي تنتمي إليها. هذه الأخيرة تمثل "أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد، والتي ينتج عن الاستخدام المستمر لها تدفقات نقدية داخلية مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية لباقي الأصول أو مجموعات الأصول"⁽¹⁴⁾.

1. مستوى تجميع الأصول ضمن وحدات مولدة للنقدية (*UGT*)

تحدد استقلالية الوحدة المولدة للنقدية وفق المعيار الدولي (*IAS 36*) على أساس وجود سوق نشط لمخرجاتها، فإذا كان الأصل أو مجموعة الأصول تنتج سلعاً أو خدمات لها سوقاً نشطاً، يجب اعتبارها وحدة مولدة للنقدية، حتى وإن كان يتم استخدام كل مخرجاتها أو جزءاً منها لتلبية الاحتياجات الداخلية للمؤسسة.

عندما نكون بصدد تحديد الوحدات المولدة للنقدية، ينبغي تحديد شروط تجميع الأصول ضمن وحدات، فهذه العملية تخضع بطبيعتها للأحكام الشخصية، ويمكن أن ينتج عن سوء استعمالها تخفيض مبلغ الخسارة، من خلال ربط الأصول التي تدهورت قيمها بالأصول التي لم تعرف تدهوراً في القيمة، وبالتالي تعويض خسارة القيمة للأصول الأولى بفائض القيمة للأصول الثانية. ولتفادي هذا الخلل أوصى مجلس معايير المحاسبة الدولية

(IASB) ضرورة التوافق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة، احترام مبدأ استقلالية التدفقات بين الوحدات، واحترام مبدأ ثبات الطرق المستخدمة في تجميع الأصول، ويقترح معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) طريقتين مرجعيتين⁽¹⁵⁾:

- الطريقة التي يتم من خلالها إدارة نشاطات المؤسسة (خطوط الإنتاج، الأنشطة، المناطق الجغرافية... إلخ)، لذا يمكن هنا مقارنة مفهوم الوحدة المولدة للنقدية بمفهوم القطاع وفقا للمعيار الدولي (IAS 14) (القطاعات التشغيلية).
 - الطريقة التي تقوم الإدارة من خلالها باتخاذ القرارات فيما يخص متابعة وخروج الأصول ونشاطات المؤسسة، وهنا يتوافق مفهوم الوحدة المولدة للنقدية مع التقسيم الاستراتيجي الذي يحدد مجالات النشاط الإستراتيجية للمؤسسة.
- مما سبق يمكن القول أن تجميع الأصول ضمن وحدات مولدة للنقدية يتطلب فهما دقيقا لنشاط المؤسسة، وهيكلها التنظيمي و القراري الداخليين، ودراسة وافية للبيانات الداخلية المرتدة ضمن نظام المعلومات (مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية)، للوصول إلى أدق تقسيم ممكن للمؤسسة، يتوافق مع مفهوم الوحدة المولدة للنقدية.

2. تخصيص فارق الاقتناء (Goodwill) على الوحدات المولدة للنقدية

من غير الممكن تحديد القيمة القابلة للاسترداد لفارق الاقتناء بشكل منفصل لأنه أصل غير قابل للتحديد، حيث لا ينتج عنه أي تدفقات نقدية يمكن تحديدها بشكل مستقل وليس له قيمة سوقية، كما لا يمكن ربطه مباشرة بوحدة مولدة للنقدية، لأنه يساهم في التدفقات النقدية للمؤسسة ككل. وحسب المعيار الدولي (IAS 36)، فإن القيمة القابلة للاسترداد لفارق الاقتناء يجب أن تتحدد استنادا للوحدات المولدة للنقدية التي يرتبط بها، لذا يجب تخصيصه للوحدات أو مجموعة الوحدات المولدة للنقدية التي يرتبط بها، هذا التقسيم لا يكون تحكيميا، وإنما يجب أن يعتمد على آثار التكاثر المنتظر بين الأصول (Les effets de synergie attendus). وبالنسبة للوحدات المولدة للنقدية التي يخصص لها فارق الاقتناء

أو جزء منه، يجب أن يتم اختبار تدني قيمها عند كل إقفال، حتى في حالة عدم وجود أي مؤشرات تدل على ذلك.

3. تخصيص أصول (أنشطة) الدعم على الوحدات المولدة للنقدية

لا يمكن تحديد القيمة القابلة للاسترداد لأصول الدعم بشكل مستقل، كمبنى المقر الاجتماعي، مراكز البحث والتطوير... إلخ، فليس لها تدفقات نقدية مستقلة عن التدفقات النقدية لباقي الأصول، وإنما تساهم في التدفقات النقدية لجميع وحدات المؤسسة. وحسب المعيار الدولي (IAS 36)، فإن هذه الأصول يمكن تخصيصها على الوحدات المولدة للنقدية، بالاعتماد على قاعدة معقولة وثابتة من دورة لأخرى، وبالتالي فالقيمة المحاسبية الصافية لكل وحدة مولدة للنقدية يجب أن تتضمن جزء من القيمة المحاسبية الصافية لأصول الدعم التي تساهم في تحقيق تدفقاتها النقدية.

بعد تحديد الوحدات المولدة للنقدية وتخصيص باقي الأصول عليها، يصبح صافي سعر البيع للوحدة المولدة للنقدية هو مجموع صافي أسعار البيع لمختلف الأصول المكونة لها بما فيها أصول الدعم، أما قيمتها الاستعمالية فهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة منها في المستقبل. وتصبح القيمة المحاسبية الصافية للوحدة المولدة للنقدية هي مجموع القيم المحاسبية الصافية للأصول المكونة لها.

4. إدراج خسارة القيمة للوحدة المولدة للنقدية

إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد للوحدة المولدة للنقدية أقل من قيمتها المحاسبية الصافية، يتم الاعتراف بخسارة القيمة التي تمثل الفرق بينهما، ويتم توزيعها على الأصول للوحدة، حيث يخص مبلغ الخسارة لفاقد الاقتناء أولاً، ثم يوزع المبلغ المتبقي على الأصول الأخرى استناداً للقيمة المحاسبية الصافية لكل أصل، بشرط أن لا تصبح القيمة المحاسبية الصافية الجديدة لأي أصل أقل من قيمته القابلة للاسترداد منفرداً، أما مبلغ

الخسارة الذي يجعل القيمة المحاسبية الصافية لأصل ما أقل من قيمته القابلة للاسترداد، فيوزع على باقي الأصول استناداً لقيمتها المحاسبية الصافية⁽¹⁶⁾.

III. استرجاع خسارة تدني قيمة التثبيات

عند كل إقفال، يجب على المؤسسة تفحص فيما إذا كانت هناك أي مؤشرات تفرض تخفيض أو إلغاء خسارة القيمة التي سبق إدراجها، ويتم استرجاع خسارة القيمة، من خلال رفع القيمة المحاسبية الصافية للتثبيات إلى قيمته القابلة للاسترداد الجديدة، بشرط أن لا تتجاوز قيمته المحاسبية الصافية قبل حساب خسارة القيمة.

يتم استرجاع خسارة القيمة كإيراد في حساب النتيجة، وفي حالة الخسارة المدرجة كفارق إعادة تقييم سالب، فتسترجع كفارق إعادة تقييم موجب ضمن الأموال الخاصة⁽¹⁷⁾. ولا يمكن استرجاع خسارة القيمة التي سبق تخصيصها لفارق الاقتناء (*GoodWill*)، أما بالنسبة لباقي الأصول المكونة للوحدة المولدة للنقدية، فإنه يتم توزيع المبلغ المسترجع من خسارة القيمة عليها، بالاعتماد على القيمة المحاسبية الصافية لكل أصل، بشرط أن لا تزيد قيمته المحاسبية الصافية الجديدة عن قيمته المحاسبية الصافية الأصلية⁽¹⁸⁾. ويتطلب استرجاع خسارة القيمة تعديل ألساط الاهتلاك للسنوات المستقبلية على أساس القيمة المحاسبية الصافية الجديدة لكل تثبيات.

ثانياً: تقييم طريقة تدني قيم التثبيات وفق المعيار الدولي (IAS 36)

يعتمد التقدير المحاسبي على الحيطة والحذر، لتجنب تحويل عدم التأكد الحالي لفترات مستقبلية، وعدم التأثير سلباً على ثروة المؤسسة ونتائجها؛ وينتج عن تطبيق هذا المبدأ تخفيض قيم الأصول والإيرادات، وزيادة قيم الخصوم والمصاريف، نتيجة لتعجيل الاعتراف بالخسائر قبل تحققها، وتأجيل الاعتراف بالمكاسب حتى تتحقق فعلاً؛ وتعتبر طريقة تدني القيمة من الممارسات المحاسبية التي تتوافق مع مبدأ الحيطة والحذر، وتستخدم لوضعه حيز التطبيق. كما تستند هذه الطريقة إلى عدة مبررات أخرى، رغم وجود العديد

المبررات التي تدحضها والمشاكل الناجمة عن تطبيقها، إضافة إلى تأثيراتها الجوهرية على شكل ومحتوى القوائم المالية.

I. تأثير تدني قيم التثبيات وفقا للمعيار الدولي (IAS 36) على القوائم المالية

ينتج عن تطبيق طريقة تدني القيمة عدة تأثيرات على القوائم المالية، فرغم أن الاعتراف بخسارة القيمة وإدراجها ليس له أي تأثير على التدفقات النقدية، حيث لا ينتج عنها أي مدفوعات أو مقبوضات نقدية؛ إلا أن تلك المعالجة ينتج عنها زيادة مصاريف الاستغلال في الدورة التي حدثت فيها الخسارة، مما يؤدي إلى انخفاض نتيجة الدورة؛ لذا يمكن القول أن إدراج خسارة القيمة أو استرجاعها يكون له تأثير على الأداء المالي للمؤسسة، حيث يسمح بإبراز الأداء الحقيقي في حالة وجود تدني في قيم التثبيات، أو في حالة زوال ذلك التدني.

يتطلب الاعتراف بخسارة القيمة، تعديل القيم المحاسبية الصافية للتثبيات المعنية، حيث يتم تخفيضها إلى القيم القابلة للاسترداد، نتيجة إدراج مبلغ الخسارة ضمن مجمع الاهتلاكات وخسائر القيمة، وبالتالي تصبح القيمة المحاسبية الصافية للتثبيات هي تكلفته التاريخية أو قيمته بعد إعادة تقييمه مطروحا منها الاهتلاك المجمع وخسائر القيمة. كما يتطلب الاعتراف بخسارة القيمة أو استرجاعها ضرورة تعديل مخطط الاهتلاك بالاعتماد على القيمة المحاسبية الصافية الجديدة، التي تعتبر أساس حساب أقساط الاهتلاك للدورات المتبقية من المدة النفعية للتثبيات، وينتج عن ذلك أقساط اهتلاك في الفترات المستقبلية تختلف عن أقساط الاهتلاك للدورات السابقة، وتختلف أيضا عن قسط الاهتلاك المسموح به جباثيا.

إضافة لما سبق، تبرز حتمية مراجعة مخطط الاهتلاك، حيث يمكن أن تكون أحد مكوناته بحاجة للتعديل⁽¹⁹⁾، لذا فإن المؤسسة ملزمة عند تبني نظام المعلومات المحاسبي أن تأخذ بعين الاعتبار تحديد خسارة القيمة من جهة، ومتابعة مخطط الاهتلاك الجديد بالموازاة مع مخطط الاهتلاك القديم من جهة أخرى، من أجل تجنب إدراج التثبيات بقيمة محاسبية

صافية أعلى من قيمته المحاسبية الأصلية. كما أن إدراج خسارة القيمة يفرض على المؤسسة إجراء مراجعة دورية لمخطط الاهتلاك (المدة النفعية والقيمة المتبقية وأسلوب الاهتلاك).

II. الضرائب المؤجلة

في معظم دول العالم هناك اختلاف بين المبادئ المحاسبية والتشريعات الضريبية فيما يخص الاعتراف بالإيرادات والمصاريف وتوقيت هذا الاعتراف، أي اختلاف في طبيعة البنود المكونة لمبلغ الربح المحاسبي، والبنود المكونة لمبلغ الربح الضريبي، مما يؤدي إلى اختلاف الربح المحاسبي قبل الضريبة، ووعاء الربح الخاضع للضريبة بموجب التشريعات الضريبية. وحسب المعيار الدولي (IAS 12)، فإن هذه الاختلافات هي مصدر الفروق الدائمة والمؤقتة بين قيمة الضريبة في حساب النتيجة، ومبلغ الضريبة المستحق لمصلحة الضرائب.

فبالنسبة للفروق الدائمة، فهي تلك الفروق الناتجة عن الاختلاف بين المبادئ المحاسبية والتشريعات الضريبية في طبيعة الإيرادات والمصاريف التي يجب الاعتراف بها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة، نظرا لوجود بعض المصاريف والإيرادات التي يتم الاعتراف بها محاسبيا، لكن لا يتم الاعتراف بها جباثيا أو يتم إعفاؤها لأسباب اقتصادية أو اجتماعية والعكس صحيح.

أما بالنسبة للفروق المؤقتة، فتعتبر مصدرا للضرائب المؤجلة، ومحور اهتمام المعيار الدولي (IAS 12)، وينتج عنها ضرائب على الأرباح مستحقة الدفع لمصلحة الضرائب في المستقبل، أو ضرائب على الأرباح مدفوعة مسبقا لمصلحة الضرائب ومستحقة للمؤسسة في المستقبل. ووفق المعيار الدولي (IAS 12)، ينتج عن الفروق المؤقتة الموجودة بين الربح قبل الضريبة وفقا للمبادئ المحاسبية، والربح الخاضع للضريبة وفقا للتشريعات الجباثية بندين في الميزانية:

- **خصوم الضريبة المؤجلة:** وهي الضريبة على الأرباح المستحقة بموجب المبادئ المحاسبية عن الفترة الحالية، إلا أنها واجبة السداد في فترات مستقبلية بموجب التشريعات الضريبية، وتتسأ عندما تكون القيمة الدفترية للأصل أكبر من أساسه الضريبي، أو عندما تكون القيمة الدفترية للخصم أقل من أساسه الضريبي.

- **أصول الضريبة المؤجلة:** وهي الضرائب على الأرباح المدفوعة مقدماً للسلطات الضريبية، ومن المتوقع استردادها من ضرائب الفترات اللاحقة، وتتسأ عندما تكون القيمة الدفترية للأصل أقل من أساسه الضريبي، أو عندما تكون القيمة الدفترية للخصم أكبر من أساسه الضريبي.

لذا فإن الاعتراف بخسارة القيمة وإدراجها، يتطلب تحديد أصول الضريبة المؤجلة، الناتجة عن الفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة، لأن هذه المعالجة تجعل القيمة الدفترية للتثبيت أقل من أساسه الضريبي، كما أن التشريعات الضريبية في كثير من الدول لا تعترف بمصروف خسارة القيمة عند تحديد الربح الجبائي، أما المعيار الدولي (IAS 36) فيعتبرها مصروفاً يدرج في حساب النتيجة، وبالتالي يكون مبلغ الضريبة المدفوع أكبر من مبلغ الضريبة المحسوب على أساس المبادئ المحاسبية، غير أن المؤسسة سوف تسترد ذلك المبلغ الزائد في الفترات المستقبلية، عند تحقق خسارة القيمة فعلاً نتيجة التنازل عن التثبيت أو اهتلاكه كلياً.

بالعودة للنظام المحاسبي المالي، ووفقاً للمادة الخامسة من قانون المالية التكميلي لعام 2009 م⁽²⁰⁾، والتي تعدل وتكمل أحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه لا يتم الاعتراف بخسارة القيمة على التثبيتات كمصروف عند تحديد الربح الجبائي. لذا يتطلب إدراج خسارة القيمة وفق النظام المحاسبي المالي، تحديد الضرائب المؤجلة الناتجة عن ذلك، حيث صُفِّت في الحساب 13 "النواتج والأعباء المؤجلة - خارج دورة الاستغلال"، وحسب القرار المؤرخ في 26 جويلية عام 2008 م، فإن هذا الحساب قَسَم إلى⁽²¹⁾:

- ح/ 133 الضرائب المؤجلة على الأصول؛
- ح/ 134 الضرائب المؤجلة على الخصوم.

الجدول (01): الفروق المؤقتة بين المبادئ المحاسبية والتشريعات الضريبية نتيجة الاعتراف بخسارة القيمة وإدراجها.

المبادئ المحاسبية	التشريعات الضريبية
+ الإيرادات - المصاريف - خسارة القيمة عن التثبيتات [1]	+ الإيرادات - المصاريف
الربح المحاسبي [2]	الربح الجبائي [3]
+ الضريبة على الربح (2)*معدل الضريبة) + أصول ضريبية مؤجلة (1)*معدل الضريبة)	+ الضريبة على الربح (3)*معدل الضريبة)

المصدر: من إعداد الباحث.

III. إيجابيات طريقة تدني قيم التثبيتات وفق المعيار الدولي (IAS 36)

اهتمت الأدبيات المحاسبية بتقييم الأصول غير الجارية بالاعتماد على أساس التكلفة حتى ولو اختلفت قيمها السوقية عن قيمها المحاسبية الصافية، ومبرر ذلك أن الهدف من اقتنائها هو استخدامها في نشاطات المؤسسة وليس إعادة بيعها، كما أن إدراج أقساط الاهتلاك في كل دورة سوف يؤمن سنة بعد أخرى تغطية تكاليفها، إضافة لذلك فقد وجد المحاسبون صعوبة في الوصول إلى القيمة السوقية العادلة لهذه الأصول بشكل موضوعي بعيداً عن التقديرات والأحكام الشخصية. غير أن تغير الأحداث الاقتصادية قد تجعل تكلفة التثبيت المدرجة غير قابلة للاسترداد بشكل كامل، مما يؤدي إلى بروز مشكلة تدهور قيم التثبيتات؛ لهذا تعتبر طريقة تدني القيمة من بين الحلول التي تسمح بتجاوز هذه المشكلة، ويمكن حصر أهم إيجابيات هذه الطريقة فيما يأتي:

- تتيح طريقة تدني القيمة الاحتفاظ بالتكلفة التاريخية كأساس للتقييم المحاسبي، كما تسمح بمراعاة التكلفة الاستبدالية للتثبيات، هذه الأخيرة تعتبر محصلة للعديد من الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المؤسسة وينتج عنها تدني قيم تثبياتها.
- مراعاة الأحداث الاقتصادية الناتجة عن التضخم، من خلال أخذ معدلات التضخم في الاعتبار عند تقدير التدفقات النقدية المتوقعة وعند تحديد معدل الخصم.
- تعتمد على الفصل بين التغير في الأسعار العامة (التضخم) والتغير في الأسعار الخاصة، فرغم أن الاقتصاد قد يشهد حالات تضخم، إلا أن تأثيرها يختلف من أصل لآخر، كما أن وجود حالات تضخم لا يعني وجود ارتفاع في قيم جميع الأصول، فهناك بعض الأصول التي تشهد تدني في قيمها، نظرا لتأثير العوامل الأخرى ومن أهمها العامل التكنولوجي، وخصوصا إذا تعلق الأمر بالآلات، لذا يجب التمييز بين التغير في الأسعار العامة والتغير في الأسعار الخاصة.

- إبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة ومركزها المالي، من خلال الاعتراف بخسارة القيمة وإدراجها كمصروف، والقيام باسترجاعها في حالة ارتفاع القيمة السوقية للتثبيات، إضافة إلى عرض التثبيات بقيمتها الحقيقية في الميزانية.

- الاعتماد على القيمة الاستعمالية التي تعكس التدفقات النقدية المتوقعة من التثبيات في المستقبل وهو ما يتلاءم مع مفهوم الأصل ومبدأ استمرارية النشاط.
- القيام بالتقييم الشامل لأصول المؤسسة من خلال استخدام الوحدات المولدة للنقدية، فقيمة المؤسسة لا تتحدد بقيم أصولها منفصلة، وإنما من خلال التفاعل الذي يحصل بينها، والتكاتف المنتظر (*La synergie*) الناتج عن ذلك التفاعل.

IV. سليات طريقة تدني قيم التثبيات وفق المعيار الدولي (IAS 36)

- رغم إيجابيات طريقة تدني القيمة، إلا أنها تعرضت للعديد من الانتقادات بسبب بعض النقائص والسليات التي تتصف بها، فهي تعتمد بشكل كبير على مبدأ الحيطة والحذر كمبرر لها، وتهمل باقي المبادئ المحاسبية، ومن أهم سليات هذه الطريقة:

- الاعتراف بالتدني دون الزيادة في القيمة، مما يجعل هذه الطريقة لا تمثل الواقع الاقتصادي بصدق في حالة الزيادة في القيمة، وبالتالي فهي لا تعكس جميع الأحداث الاقتصادية التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة.

- تعتمد على التقدير بشكل كبير، سواء عند تحديد صافي سعر البيع، بسبب ندرة أسواق نشطة خاصة بالتثبيات؛ أو عند تحديد القيمة الاستعمالية، مما يجعلها مصدرا للتحيز والأحكام الشخصية، وبالتالي بعدها عن الموضوعية، واختلاف النتائج بين المحاسبين، مما يعني عدم توفر خاصية القابلية للتحقق.
- العديد من الأصول لا يمكن تحديد قيمها القابلة للاسترداد، لصعوبة تحديد صافي سعر بيعها، وصعوبة فصل تدفقاتها النقدية عن تدفقات باقي الأصول؛ وعند اللجوء إلى طريقة الوحدات المولدة للنقدية لمعالجة هذه المشكلة، تظهر مشكلة توزيع الأصول بين مختلف الوحدات بالاعتماد على قاعدة معقولة وثابتة من دورة لأخرى، وبشكل يسمح بفصل التدفقات النقدية بين مختلف الوحدات، إضافة إلى مشكل تخصيص فارق الاقتناء وأصول الدعم بين مختلف الوحدات.
- تتطلب هذه الطريقة العديد من المعلومات حول المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، كما تتطلب الجهد والوقت والتكلفة لمعالجتها، وبالتالي يجب مراعاة خاصية التوقيت الملائم للمعلومات المحاسبية عند تطبيقها.

V. أهمية طريقة تدني قيم التثبيات في المحافظة على قيمة المؤسسة

من الصعب تحديد أثر هذه الطريقة على قيمة المؤسسة، لاعتمادها على الاعتراف بالتغير في قيم التثبيات وإدراجها في حالة وجود خسارة في القيمة، دون الاعتراف بالتغير في القيمة في حالة الزيادة، وبالتالي فهي لا تتبنى مفهوما محددًا للمحافظة على رأس المال (المحافظة على رأس المال المالي بوحدة النقد الاسمية أو الحقيقية، المحافظة على رأس المال التشغيلي بوحدة النقد الاسمية أو الحقيقية).

في حالة وجود تدني في القيمة يمكن القول أن هذه الطريقة تتبنى مفهوم المحافظة على رأس المال التشغيلي بوحدة النقد الاسمية أو الحقيقية حسب معدل الخصم المستخدم، والعوامل التي تم أخذها بعين الاعتبار عند تقدير التدفقات النقدية؛ أما في حالة وجود ارتفاع في قيم الأصول فإنه يمكن القول أن هذه الطريقة تتبنى مفهوما للمحافظة على رأس المال المالي. لذا يمكن حصر دور هذه الطريقة في الاعتراف بخسارة القيمة عن الأصول غير

الجارية، نتيجة لتغير الأحداث والظروف الاقتصادية، التي قد تجعل تكلفة التثبيات المدرجة في ميزانية المؤسسة غير قابلة للاسترداد بشكل كامل، حيث تسمح بتخفيض نتيجة الدورة التي حدث فيها التدني وتجنب تضخمها وبالتالي تجنب توزيع أي أرباح وهمية تعتبر توزيعات من رأس المال، والاحتفاظ بتلك الأرباح كمصدر للتمويل الذاتي مما يتيح تجديد التثبيات.

ثالثاً: خلاصة

بما أن خسارة القيمة تعتبر مصروفاً لا يتم الاعتراف به من الناحية الضريبية، وبالتالي لا ينتج عن إدراجها أي وفورات ضريبية يمكن أن تستفيد منها المؤسسة، فإن دور طريقة تدني القيمة في المحافظة على قيمة المؤسسة يبقى محدوداً. لذا فقد كانت محل نقاش على المستوى المفاهيمي والعملي وفي الجانب الضريبي، كما أن تطبيق هذه الطريقة في العديد من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يعتبر مكلفاً.

ورغم ذلك يبقى لهذه الطريقة أهميتها بالنسبة لبعض المؤسسات الأخرى التي تعتمد على آلات ومعدات ذات طابع تكنولوجي معرضة لتدهور قيمها باستمرار بسبب التطور التكنولوجي الذي أصبح يميز العالم المعاصر، حيث أصبح من المتغيرات الهامة في محيط المؤسسة؛ فظهور آلات ذات تكنولوجيا عالية سوف يؤدي إلى تدني مستمر في قيم الآلات التي تحوزها المؤسسة حتى ولو كانت في حالة جيدة.

لذا يمكن اعتبار تدني القيمة مكملًا للاهلاك، حيث يتيح مراعاة العوامل التي تؤدي إلى تدهور قيم التثبيات ولا يمكن أخذها بعين الاعتبار عند حساب الاهلاك؛ فإذا كان الاهلاك يهدف إلى توزيع المنافع الاقتصادية للتثبيات على مدته الاستعمالية استناداً لوتيرة استنفاد هذه المنافع، فإن تدني القيمة يهدف إلى تجنب إدراج التثبيات بمبلغ يفوق قيمته القابلة للاسترداد، من خلال الاعتراف بخسارة القيمة الناتجة عن العوامل والظروف التي لا يمكن أخذها بعين الاعتبار عند تحديد أقساط الاهلاك. كما يمكن اعتبار خسارة القيمة من

عناصر التمويل الذاتي للمؤسسة، تسمح بخضم جزء من النتيجة واحتجازه داخل المؤسسة لتمويل احتياجاتها، وبالتالي تجنب اللجوء إلى اقتراض أموال إضافية مما ينجر عنه ارتفاع تكاليف الاقتراض.

إضافة لما سبق يمكن حصر أهمية طريقة تدني القيمة في الجوانب الآتية:

- التركيز على التدفقات النقدية المتوقعة من الاستخدام المستمر للتثبيتات، أي أن قيمة التثبيت تتحدد من خلال المنافع الاقتصادية المنتظرة منه في المستقبل وليس على أساس ما تم إنفاقه للحصول عليه، فعند تحمل تكلفة التثبيت فهذا لا يعني أن المؤسسة سوف تحصل على نفس القدر من المنافع الاقتصادية في المستقبل.
- يمكن أن تعكس التدهور المستمر في قيم التثبيتات وخاصة الآلات والتجهيزات التكنولوجية، وبالتالي أخذ الخسائر الناتجة عن العامل التكنولوجي في الاعتبار ووضع سياسة من أجل تجديد تثبيتات المؤسسة.
- تسمح بإبراز العوامل التي تؤثر سلباً على المنافع الاقتصادية للتثبيت لكن لا يمكن أخذها في الاعتبار عند حساب الاهتلاك، وبالتالي فصل التدهور في المنافع الاقتصادية للتثبيت الناتج عن الاستخدام (الاهتلاك)، والتدهور في المنافع الاقتصادية للتثبيت الناتج عن العوامل الأخرى (تدني القيمة)، وبهذا يمكن تقسيم المنافع الاقتصادية المتوقعة من التثبيت إلى صنفين:
 - المنافع الاقتصادية التي يتم الاستفادة منها خلال المدة النفعية للتثبيت، ويعبر عنها بالاهتلاك؛
 - المنافع الاقتصادية التي لا تستفيد منها المؤسسة، وإنما يتم فقدانها نتيجة عوامل أخرى خلاف عامل الاستخدام ويمكن التعبير عنها بخسارة القيمة.
- يسمح استخدام معدل الخصم بإبراز المخاطر التي تحيط بالتدفقات النقدية المتوقعة من التثبيت.
- إثراء القوائم المالية (توفير العرض الصادق) من خلال:
 - إبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة: فعند حساب نتيجة الدورة فإن مصروف الاهتلاك يعكس تدهور منافع التثبيت الناتج عن استفاد جزء من خدماته خلال الدورة، أما

مصروف خسارة القيمة فيعكس تدهور المنافع الاقتصادية للتثبيت الناتج عن عوامل أخرى.

- عرض التثبيت بقيمته القابلة للاسترداد في الميزانية وإبراز خسارة القيمة، حيث تصبح القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت هي قيمته الأصلية مطروحا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة.

الهوامش

- (1) IASB : International Accounting Standards Board.
- (2) FASB : Financial Accounting Standards Board.
- (3) SFAS : Statement of Financial Accounting Standards
- (4) IAS : International Accounting Standards
- (5) سمير الريشاني، انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2007، المجلد 23، العدد الثاني، ص. 166.
- (6) خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر، الأردن، 2008، الطبعة الأولى، ص.ص. 431-432.
- (7) Ali TAZDAIT, *Maitrise du système comptable financier : en référence aux normes IFRS*, Edition ACG, Algérie, 2009, 1^{er} édition, p. 253
- (8) Idem.
- (9) Bernard RAFFOURNIER, *Les normes comptables internationales IFRS/IAS*, ECONOMICA, France, 2006, 2^e édition, p. 356
- (10) محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعلمية، بدون دار نشر، الأردن، 2008، ص. 573.
- (11) Pierre SCHEVIN, *Les Nouvelles règles en matière de dépréciation d'actifs*, *Revue Française de comptabilité*, France, Mai 2005, R.F.C. 377, p. 23.
- (12) Sami BOUASSIDA, *L'essentiel de l'IAS 36 : dépréciation d'actifs*, *Séminaire sur : La pratique de l'élaboration des nouveaux états*

comptables et financiers IAS/IFRS, Banque centrale d'Algérie, Algérie, Février 2005, p. 13.

(13) Hubert Tondeur, **Détermination des unités génératrices de trésorerie selon la norme IAS 36**, *Revue Française de comptabilité*, France, Mai 2003, R.F.C. 355, p. 27.

(14) Pierre SCHEVIN, **Dépréciation d'un GoodWil : les nouvelles règles IAS/IFRS**, *Revue Française de comptabilité*, France, Novembre 2005, R.F.C. 382, p. 27.

(15) Pierre Schevin, **Les nouvelles règles en matière de dépréciation d'actifs**, Op.cit., p. 24.

(16) Bernard RAFFOURNIER, Op.cit., p. 364.

(17) خالد جمال الجعارات، نفس المرجع السابق، ص. 444.

(18) محمد أبو نزار وجمعة حميدات، نفس المرجع السابق، ص. 588.

(19) Hubert TONDEUR & Jean Luc PEYRET, **Suivi et modification des plans d'amortissement selon les normes IAS-IFRS**, *Revue Française de comptabilité*, France, Décembre 2003, R.F.C. 361, p. 23.

(20) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 44، الصادر في 2009/06/26، ص. 5.

(21) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 2009/03/25، ص. 54.