الاستحقاق المحاسبي
Accrual Accounting

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

معيار المحاسبة للقطاع العام 26

"الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد"

وزارة المالية
Ministry of Finance

السجل التاريخي لمعيار المحاسبة للقطاع العام

صدر معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد* في 2022م.

منذ ذلك الحين، عُدل معيار المحاسبة للقطاع العام بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام الآتية:

- معيار المحاسبة للقطاع العام 44، *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة* (2023)

English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
This [Impairment of Non-Cash-Generating Assets.] of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published by the International Federation of Accountants in [2022 May] in the English language, has been translated into Arabic in [2024 February], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [Impairment of Non-Cash-Generating Assets.] was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of International Public Sector Accounting Standards is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	إن هذا المعيار [الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد] الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في [مايو2022] باللغة الإنجليزية، قد تُرجم إلى اللغة العربية في [فبراير2024]، وأعيد إخراجه بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد] وأجريت الترجمة وفقا لـ "سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين". النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو ذلك المنشور من الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. لا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة الترجمة واكتمالها أو عن أي تصرفات قد تترتب عليها.
English language text of [Impairment of Non-Cash-Generating Assets.] © [2022] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.	النص الإنجليزي لـ [Impairment of Non-Cash-Generating Assets.] حقوق تأليفه ونشره [2022] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic text of [الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.	النص العربي لـ [الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Impairment of Non-Cash-Generating Assets.:] ISBN: [978-1-60815-491-3]	العنوان الأصلي: [IPSAS Impairment of Non-Cash-Generating Assets]. ردمك 978-1-60815-491-3
""International Federation of Accountants", "International Public Sector Accounting Standards Board", "International Public Sector Accounting Standards", "Recommended Practice Guidelines", "IFAC", "IPSASB", "IPSAS", "RPG" and their respective logos are trademarks or registered trademarks of the International Federation of Accountants (IFAC).	إن الأسماء "الاتحاد الدولي للمحاسبين" و"مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"إرشادات الممارسات الموصى بها" والاختصارات "IFAC" و"IPSASB" و"RPG" والشعارات الخاصة بكل منها هي علامات تجارية أو علامات تجارية مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين.

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة للقطاع العام 26

الفقرة المُعدلة	طبيعة التعديل	الإصدار الذي عُدلت بموجبه
2	عُدل نص الفقرة	معيار المحاسبة للقطاع العام 44 (2023)
8	عُدل نص الفقرة	معيار المحاسبة للقطاع العام 44 (2023)
25	عُدل نص الفقرة	معيار المحاسبة للقطاع العام 44 (2023)
126م	فقرة جديدة	معيار المحاسبة للقطاع العام 44 (2023)

الفهرس

الموضوع	الفقرة
تقديم	
الهدف	1
النطاق	12-2
تعريفات	20-13
الأصول المولدة للنقد	18-14
الاستهلاك	19
الهبوط في القيمة	20
تحديد الأصل الذي ربما قد هبطت قيمته	30-20(أ)
قياس المبلغ الممكن استرداده	70-31
قياس المبلغ الممكن استرداده من الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود	37
القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع	42-38
القيمة من الاستخدام	70-43
أساس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية	51-46
مكونات تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية	66-52
التدفقات النقدية المستقبلية بعملة أجنبية	67
معدل الخصم	70-68
إثبات وقياس خسارة الهبوط في القيمة	75-71
الوحدات المولدة للنقد والشهرة	97-76
تحديد الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل	84-77
المبلغ الممكن استرداده والقيمة الدفترية لوحدة مولدة للنقد	90-85
الشهرة	90(أ)-90(س)
خسارة الهبوط في القيمة لوحدة مولدة للنقد	97 - 91
اختبار الهبوط في القيمة لوحدات مولدة للنقد لها شهرة والحصص غير المسيطرة	97(أ)-97(ح)
تخصيص الشهرة	97(ب)
اختبار الهبوط في القيمة	97(ج)-97(د)
تخصيص خسارة الهبوط في القيمة	97(هـ)-97(ح)

الموضوع	الفقرة
عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة	111-98
عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة لأصل فردي	109-106
عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة لوحدة مولدة للنقد	111-110
عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة للشهرة	111(أ)-111(ب)
إعادة تصنيف الأصول	113-112
الإفصاح	125-114
الإفصاح عن التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ الممكن استردادها من الوحدات المولدة للنقد التي تحتوي على أصول غير ملموسة لها أعمار غير محدودة	125-123
تاريخ السريان	127-126
الدراسة المرفقة بالمعيار	

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد* في الفقرات 1-127. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 26 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء*، أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 26 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 26 (طبعة 2022) والتعديلات التي أُدْخِلَت على معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 26 بموجب معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 44، *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة* المنشور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مايو 2022، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحديد الإجراءات التي تطبقها الجهة لتحديد ما إذا كان أصل مولد للنقد قد هبطت قيمته، وضمان إثبات خسائر الهبوط في القيمة. ويحدد هذا المعيار – أيضاً – متى ينبغي للجهة أن تعكس قيد خسارة الهبوط في القيمة، ويحدد الإفصاحات اللازمة.

النطاق

2. يجب على الجهة التي تُعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول المولدة للنقد، باستثناء:
   أ. المخزون (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون*)؛ و
   ب. الأصول التي تنشأ عن عقود الإنشاء (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 11، *عقود الإنشاء*)؛ و
   ج. الأصول المالية التي هي ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41، *الأدوات المالية*؛ و
   د. العقارات الاستثمارية التي تم قياسها بالقيمة العادلة (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 16، *العقارات الاستثمارية*)؛ و
   هـ. [حذفت].
   و. أصول الضريبة المؤجلة (أُنظر معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول أصول الضريبة المؤجلة)؛ و
   ز. الأصول التي تنشأ عن منافع الموظفين (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 39، *منافع الموظفين*)؛ و
   ح. [حذفت].
   ط. [حذفت].
   ي. الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والتي هي ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 27، *الزراعة* وتُقاس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛ و
   ك. تكاليف الاقتناء المؤجلة، والأصول غير الملموسة، التي تنشأ عن الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقود التأمين والتي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو معيار المحاسبة الوطني ذي العلاقة الذي يتناول عقود التأمين؛ و
   ل. [حذفت].
   ل أ. الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الاستبعاد) المُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 44، *الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة*؛ و
   م. الأصول المولدة للنقد الأخرى التي تكون المتطلبات المحاسبية للهبوط في قيمتها مُضمنة في معيار آخر.

3. [حذفت].

4. [حذفت].

5. يجب على جهات القطاع العام التي تحتفظ بأصول غير مولدة للنقد، حسبما عُرفت في الفقرة 13، أن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد* على *مثل هذه* الأصول. ويجب على جهات القطاع العام التي تحتفظ بأصول مولدة للنقد، أن تطبق متطلبات هذا المعيار.

6. [حذفت].

7. [حذفت].

8. لا ينطبق هذا المعيار على المخزون، ولا على الأصول المولدة للنقد الناشئة عن عقود الإنشاء، ولا على الأصول المُصنفة على أنها محتفظ بها للبيع (أو المُضمنة في مجموعة استبعاد مُصنفة على أنها محتفظ بها للبيع)، وذلك نظراً لأن معايير المحاسبة للقطاع العام الحالية المنطبقة على هذه الأصول تحتوي على متطلبات لإثبات وقياس هذه الأصول. ولا ينطبق هذا المعيار على أصول الضريبة المؤجلة، أو الأصول المتعلقة بمنافع الموظفين، أو تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول غير الملموسة الناشئة عن الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقود التأمين. ويتم تناول الهبوط في قيمة مثل هذه الأصول في معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات العلاقة. وبالإضافة إلى ذلك، لا ينطبق هذا المعيار على الأصول البيولوجية المتعلقة بنشاط زراعي والتي تقاس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. ويحتوي معيار المحاسبة للقطاع العام 27 – الذي يتناول الأصول البيولوجية المتعلقة بنشاط زراعي – على متطلبات القياس.

9. لا ينطبق هذا المعيار على أي أصول مالية تكون ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض*. يتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 41 الهبوط في قيمة هذه الأصول.

10. لا يتطلب هذا المعيار تطبيق اختبار الهبوط في القيمة على العقار الاستثماري الذي يُسجل بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 16. بموجب نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 16، يُسجل العقار الاستثماري بالقيمة العادلة في تاريخ القوائم المالية ويُؤخذ في الحسبان أي هبوط في القيمة في تقييم العقار الاستثماري.

11. [حذفت].

12. الاستثمارات في:

أ. الجهات المسيطر عليها، حسبما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*؛ و

ب. الجهات الزميلة، حسبما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*؛ و

ج. الترتيبات المشتركة، حسبما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 37، *الترتيبات المشتركة*،

هي أصول مالية مستثناة من نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41. وعندما تكون مثل هذه الاستثمارات – في طبيعتها – أصولاً مولدة للنقد، فإنه يتم التعامل معها بموجب هذا المعيار. وعندما تكون هذه الأصول – في طبيعتها – غير مولدة للنقد، فإنه يتم التعامل معها بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 21.

تعريفات

13. تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:

الوحدة المولدة للنقد هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد الهدف الرئيس من الاحتفاظ بها هو توليد عائد تجاري وتولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر تكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى.

المبلغ الممكن استرداده هو القيمة العادلة للأصل أو الوحدة المولدة للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام للأصل أو الوحدة المولدة للنقد، أيهما أكبر.

القيمة من الاستخدام لأصل مولد للنقد هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

الأصول المولدة للنقد

14. الأصول المولدة للنقد هي أصول الهدف الرئيس من الاحتفاظ بها هو توليد عائد تجاري. يولّد الأصل عائداً تجارياً عندما يُوَظَّف بطريقة متسقة مع تلك التي تطبقها جهة هادفة للربح. يشير الاحتفاظ بأصل لتوليد "عائد تجاري" إلى أن الجهة تنوي (أ) أن تولد تدفقات نقدية داخلة موجبة من الأصل (أو من الوحدة المولدة للنقد التي يكون الأصل جزءًا منها)، (ب) وأن تكسب عائداً تجارياً يعكس المخاطرة التي ينطوي عليها الاحتفاظ بالأصل. قد يكون الهدف الرئيس من الاحتفاظ بأصل هو توليد عائد تجاري، حتى وإن كان الأصل لا يحقق هذا الهدف خلال فترة قوائم مالية معينة. وعلى العكس من ذلك، قد يكون الأصل غير مولد للنقد حتى وإن كان ينتج إيرادات معادلة للمصروفات أو يولد عائداً تجارياً خلال فترة قوائم مالية معينة. ما لم يتم النص على خلاف ذلك، فإن الإشارات إلى "أصل" أو "أصول" في الفقرات التالية من هذا المعيار هي إشارات إلى "أصل مولد للنقد" أو "أصول غير مولدة للنقد".

15. هناك عدد من الظروف التي يمكن أن تحتفظ فيها جهات القطاع العام ببعض أصول الهدف الرئيس من الاحتفاظ بها هو توليد عائد تجاري، على الرغم من أن غالبية الأصول لا يُحتفظ بها لذلك الغرض. فعلى سبيل المثال، قد يخصص مستشفى مبنى للمرضى الذين يدفعون رسوماً. وقد تعمل الأصول المولدة للنقد لجهة قطاع عام – بشكل مستقل – عن الأصول غير المولدة للنقد للجهة. فعلى سبيل المثال، قد يستوفي مكتب تسجيل صكوك العقارات رسوم تسجيل أراض – بشكل مستقل – عن إدارة شؤون الأراض.

16. في حالات معينة، قد يولد أصل تدفقات نقدية على الرغم من أن الهدف الرئيس من الاحتفاظ به هو لأغراض تقديم خدمة (إلى العموم). فعلى سبيل المثال، يُشَغَّل مرفق للتخلص من المخلفات لضمان التخلص الآمن من المخلفات الطبية التي تنتجها المستشفيات الحكومية، ولكن المرفق – أيضاً – يعالج كمية صغيرة من المخلفات الطبية التي تنتجها مستشفيات أخرى خاصة على أساس تجاري. تُعد معالجة مخلفات المستشفيات الخاصة نشاطاً عرضياً بالنسبة لأنشطة المرفق، ولا يمكن تمييز الأصول التي تولد تدفقات نقدية عن الأصول غير المولدة

للنقد.

17. في حالات أخرى، قد يولد الأصل تدفقات نقدية ويستخدم – أيضاً – لأغراض غير توليد للنقد. فعلى سبيل المثال، يحتوي مستشفى عمومي على عشرة عنابر، تُستخدم تسعةٌ منها للمرضى الذين يدفعون رسوم على أساس تجاري، ويُستخدم العنبر الآخر للمرضى الذين لا يدفعون رسوم. يستخدم المرضى الذين يدفعون رسوم والمرضى الذين لا يدفعون رسوم مرافق المستشفى الأخرى – بشكل مشترك (على سبيل المثال مرافق العمليات). يلزم الأخذ في الحسبان إلى أي مدى يُحتفظ بالأصل بهدف توليد عائد تجاري لتحديد ما إذا كان ينبغي على الجهة أن تطبق أحكام هذا المعيار أو معيار المحاسبة للقطاع العام 21. إذا كان المكوّن غير المولد للنقد مكوّنا غير مهم بالنسبة للترتيب ككل – كما هو الحال في هذا المثال – فإن الجهة تطبق هذا المعيار وليس معيار المحاسبة للقطاع العام 21.

18. في بعض الحالات، قد لا يكون من الواضح ما إذا كان الهدف الرئيس من الاحتفاظ بأصل هو توليد عائد تجاري. وفي مثل هذه الحالات، يكون من الضروري تقويم أهمية التدفقات النقدية. وقد يصعب تحديد ما إذا كان المدى الذي يولد به الأصل التدفقات النقدية مهماً جداً بما يجعل هذا المعيار هو المنطبق وليس معيار المحاسبة للقطاع العام 21. ويلزم الحكم لتحديد أي المعيارين يجب تطبيقه. وتضع الجهة ضوابط بحيث تستطيع ممارسة ذلك الحكم – بشكل متسق – وفقاً لتعريف الأصول المولدة للنقد والأصول غير المولدة للنقد، ووفقاً للإرشادات ذات العلاقة الواردة في الفقرات 14-17. وتتطلب الفقرة 114 من الجهة أن تُفصح عن الضوابط المستخدمة عند ممارسة هذا الحكم. وعلى الرغم من ذلك، بالنظر إلى الأهداف العامة لمعظم جهات القطاع العام، فهناك افتراض مسبق أن الأصول هي غير مولدة للنقد، وبناءً عليه ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 21.

18أ. لأغراض الهبوط في القيمة، تُعَدُّ الشهرة أصلاً مولداً للنقد. لا تولد الشهرة منافع اقتصادية – بشكل مستقل – عن الأصول الأخرى، ويُجرى اختبار هبوط في القيمة لها كجزء من مجموعة أصول. يتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 21 تقويم الأصول الفردية. تُثبت الشهرة – فقط – عندما ينشأ عنها تدفقات نقدية داخلة أو انخفاضات في صافي التدفقات النقدية الخارجة للجهة المستحوذة. ولا تُثبت شهرة فيما يتعلق بالخدمات الممكنة التي لا ينشأ عنها تدفقات نقدية ذات علاقة. ويتضمن مبلغ الخدمات الممكن استرداده المستخدم لتقويم الهبوط في معيار المحاسبة للقطع العام 21، خدمات ممكنة. وتبعاً لذلك، تطبق الجهة هذا المعيار لتحديد ما إذا كان هناك هبوط في قيمة الشهرة.

الاستهلاك

19. الاستهلاك والاستنفاد هما التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي. وفي حال الأصل غير الملموس، يُستخدم مصطلح "الاستنفاد" عموماً بدلاً من مصطلح "الاستهلاك". ولكلا المصطلحين المعنى نفسه.

الهبوط في القيمة

20. يعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 21 "الهبوط في القيمة" بأنه خسارة في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات الممكنة للأصل، بما يزيد ويُعَلَّى على الإثبات المنتظم لخسارة المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات الممكنة للأصل من خلال الاستهلاك. وبناءً عليه، يعكس الهبوط في القيمة انخفاضاً في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو

الخدمات الممكنة التي ينطوي عليها الأصل بالنسبة للجهة التي تسيطر عليه. فعلى سبيل المثال، قد يكون لبلدية مبنى مواقف يُستخدم حالياً 25% من سعته. ويُحتفظ به لأغراض تجارية، وقد قدرت الإدارة أنه يولد معدل عائد تجاري عندما يكون مستوى الاستخدام عند 75% من سعته فأعلى. ولم يرافق الانخفاض في الاستخدام زيادة مهمة في رسوم مواقف السيارات. يُعَدُّ الأصل قد هبطت قيمته لأن قيمته الدفترية تتجاوز المبلغ الممكن استرداده منه.

تحديد الأصل الذي ربما قد هبطت قيمته

20أ تحدد الفقرات 21-30 متى يجب أن يُحدد المبلغ الممكن استرداده. وتستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بالتساوي على أصل فردي أو وحدة مولدة للنقد. ويتكون الجزء المتبقي من هذا المعيار مما يلي:

أ. تحدد الفقرات 31-70 متطلبات قياس المبلغ الممكن استرداده. تستخدم هذه المتطلبات – أيضاً – مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بالتساوي على أصل فردي ووحدة مولدة للنقد.

ب. تحدد الفقرات 71-97 متطلبات إثبات وقياس خسائر الهبوط في القيمة. وتتناول الفقرات 71-75 إثبات وقياس خسائر الهبوط في القيمة للأصول الفردية بخلاف الشهرة. وتتناول الفقرات 76-97 إثبات وقياس خسائر الهبوط في القيمة للوحدات المولدة للنقد والشهرة.

ج. تحدد الفقرات 98-105 متطلبات عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة المثبتة في فترات سابقة لأصل أو وحدة مولدة للنقد. ومرة أخرى، تستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بالتساوي على أصل فردي أو وحدة مولدة للنقد. وُحددت متطلبات إضافية للأصل الفردي في الفقرات 106-109، وللوحدة المولدة للنقد في الفقرتين 110-111، وللشهرة في الفقرتين 111أ-111ب.

د. تحدد الفقرتان 112-113 متطلبات إعادة تصنيف الأصل من أصل مولد للنقد إلى أصل غير مولد للنقد أو من أصل غير مولد للنقد إلى أصل مولد للنقد.

هـ. تحدد الفقرات 114-122أ المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول خسائر الهبوط في القيمة وعكس قيد خسائر الهبوط في القيمة للأصول والوحدات المولدة للنقد. وتحدد الفقرات 123-125 متطلبات إفصاح إضافية للوحدات المولدة للنقد التي خُصِّصَت لها شهرة أو أصول غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محدودة لأغراض اختبار الهبوط في القيمة.

21. يكون الأصل قد هبطت قيمته عندما تتجاوز قيمته الدفترية المبلغ الممكن استرداده منه. تحدد الفقرات 25–27 بعض المؤشرات على أن خسارة الهبوط في القيمة ربما قد حدثت. وإذا كانت أي من هذه المؤشرات موجودة، فإن الجهة مُطالبة بإجراء تقدير رسمي للمبلغ الممكن استرداده. وباستثناء الظروف الموضحة في الفقرة 23، فإن هذا المعيار لا يتطلب من الجهة أن تجري تقديراً رسمياً للمبلغ الممكن استرداده إذا لم يوجد مؤشر على خسارة الهبوط في القيمة.

22. **يجب على الجهة أن تُقَوِّم – في كل تاريخ للقوائم المالية – ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن أصلاً ما ربما قد هبطت قيمته. وإذا كان مثل هذا المؤشر موجوداً، فيجب على الجهة أن تقدر المبلغ الممكن استرداده من الأصل.**

23. **بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على الهبوط في القيمة، فإنه يجب على الجهة –**

أيضًا – أن:

أ. تجري – سنوياً – اختبار هبوط في القيمة للأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي غير المحدود أو الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام بعد بمقارنة قيمته الدفترية بالمبلغ الممكن استرداده منه. ويمكن إجراء اختبار الهبوط في القيمة هذا في أي وقت خلال فترة القوائم المالية، شريطة أن يُجرَى في الوقت نفسه من كل سنة. ويمكن إجراء اختبار الهبوط في القيمة لأصول غير ملموسة مختلفة في أوقات مختلفة. وبالرغم من ذلك، إذا كان مثل هذا الأصل غير الملموس أُثبت أولياً خلال فترة القوائم المالية الحالية، فإنه يجب إجراء اختبار هبوط في القيمة لذلك الأصل غير الملموس قبل نهاية فترة القوائم المالية الحالية.

ب. تجري – سنوياً – اختبار هبوط في القيمة للشهرة التي تُقتنى في استحواذ وفقاً للفقرات 90أ-90س.

24. إن قدرة أصل غير ملموس على توليد منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات ممكنة كافية لاسترداد قيمته الدفترية تكون – عادة – خاضعة لعدم التأكد قبل أن يكون الأصل متاحاً للاستخدام بدرجة أكبر مما تكون عليه بعد أن يكون متاحاً للاستخدام. وبالتالي، فإن هذا المعيار يتطلب من الجهة أن تُجري، على الأقل سنوياً، اختبار هبوط للقيمة الدفترية للأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام بعد.

25. عند تقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن أصلاً ما ربما قد هبطت قيمته، يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان المؤشرات التالية كحد أدنى:

المصادر الخارجية للمعلومات

أ. خلال الفترة، قد انخفضت القيمة السوقية للأصل بشكل مهم بأكثر من الانخفاض الذي من شأن الجهة توقعه كنتيجة مرور الوقت أو الاستخدام العادي؛ و

ب. قد حدثت خلال الفترة، أو ستحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة في البيئة التقنية أو بيئة السوق أو البيئة الاقتصادية أو البيئة النظامية التي تعمل فيها الجهة، أو في السوق المكرس لها الأصل، ولها أثر سلبي على الجهة؛ و

ج. قد زادت خلال الفترة أسعار الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات، ومن المرجح أن تؤثر تلك الزيادات على معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة من الاستخدام للأصل وتخفض المبلغ الممكن استرداده من الأصل بشكل ذي أهمية نسبية؛ و

المصادر الداخلية للمعلومات

د. توفر دليل على تقادم الأصل أو تلفه مادياً؛ و

هـ. قد حدثت خلال الفترة، أو يتوقع أن تحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة في المدى الذي يستخدم به أو يتوقع أن يستخدم به الأصل، أو في الطريقة التي يستخدم بها أو يتوقع أن يستخدم بها الأصل، ولها أثر سلبي على الجهة. تتضمن هذه التغيرات أن يصبح الأصل عاطلا، وخطط لعدم استمرار العملية التي ينتمي إليها الأصل أو إعادة هيكلتها، وخطط لاستبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقاً، وإعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل على أنه محدود بدلاً من كونه غير محدود؛[1] و

و. اتخاذ قرار بوقف إنشاء الأصل قبل إتمامه أو قبل أن يكون في حالة قابلة للاستخدام؛ و

1 بمجرد أن يستوفي الأصل ضوابط تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع (أو بمجرد تضمنيه في مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع)، فإنه يستثنى من نطاق هذا المعيار وتتم المحاسبة عنه وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 44، *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة*.

j. **توفر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل أسوأ، أو سيكون أسوأ، بكثير مما كان متوقعاً.**

26. إن القائمة الواردة في الفقرة 25 ليست حصرية. ويمكن أن تحدد الجهة مؤشرات أخرى على أن أصلاً ما ربما قد هبطت قيمته، وهذه المؤشرات – أيضاً – من شأنها أن تتطلب من الجهة أن تحدد المبلغ الممكن استرداده للأصل.

27. الدليل من التقارير الداخلية الذي يشير إلى أن أصلاً ما ربما قد هبطت قيمته يتضمن وجود:
أ. تدفقات نقدية لاقتناء الأصل، أو احتياجات نقدية لاحقة لتشغيله أو صيانته، هي أعلى بكثير من تلك المقدرة ابتداءً؛ أو
ب. صافي تدفقات نقدية فعلية أو *فائض أو عجز* فعلي متدفق من الأصل أسوأ بكثير من تلك المقدرة ابتداءً؛ أو
ج. انخفاض كبير في صافي التدفقات النقدية المقدرة أو الفائض المقدر المتوقع تدفقها من الأصل، أو زيادة كبيرة في الخسارة المقدرة المتوقع تدفقها من الأصل؛ أو
د. عجوزات أو صافي تدفقات نقدية خارجة للأصل، عندما تُجمع مبالغ الفترة الحالية مع المبالغ المقدرة للمستقبل.

28. حسبما أُشير إليه في الفقرة 23، يتطلب هذا المعيار أن يُجرى – على الأقل سنوياً – اختبار هبوط في قيمة للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود أو الأصل غير الملموس غير المتاح بعد للاستخدام. وبغض النظر عن متى تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرة 23، فإن مفهوم الأهمية النسبية ينطبق عند تحديد ما إذا كان يلزم تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل. فعلى سبيل المثال، إذا أظهرت حسابات سابقة أن المبلغ الممكن استرداده من الأصل أكبر بشكل مهم من قيمته الدفترية، فلا يلزم الجهة أن تعيد تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل إذا لم تكن قد وقعت أحداث من شأنها أن تزيل ذلك الفرق. وبالمثل، قد يظهر التحليل السابق أن المبلغ الممكن استرداده من الأصل ليس حساساً لواحد (أو أكثر) من المؤشرات المدرجة في الفقرة 25.

29. توضيحاً للفقرة 28، إذا ارتفع أسعار الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات خلال الفترة، فإن الجهة غير مُطالبة بأن تجري تقديراً رسمياً للمبلغ الممكن استرداده من الأصل في الحالات التالية:
أ. إذا كان من غير المرجح أن يتأثر معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة من الاستخدام للأصل بالزيادة في معدلات السوق هذه. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون للزيادات في أسعار الفائدة قصيرة الأجل أثر ذو أهمية نسبية على معدل الخصم المستخدم لأصل عمره الإنتاجي المتبقي الطويل.
ب. إذا كان من المرجح أن يتأثر معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة من الاستخدام للأصل بالزيادة في معدلات السوق هذه، ولكن تحليل الحساسية السابق للمبلغ الممكن استرداده يظهر أنه:
(1) من غير المرجح أن يكون هناك انخفاضٌ ذو أهمية نسبية في المبلغ الممكن استرداده؛ لأن التدفقات النقدية المستقبلية من المرجح – أيضاً – أن تزيد (مثلاً، في بعض الحالات، قد تكون الجهة قادرة على أن تبرهن على أنها تعدل إيراداتها (بشكل رئيس الإيرادات التبادلية) لتعوض عن أيِّ زيادة في معدلات السوق)؛ أو
(2) من غير المرجح أن ينتج عن الانخفاض في المبلغ الممكن استرداده خسارة هبوط في القيمة ذات أهمية نسبية.

30. إذا كان هناك مؤشر على أن أصلاً ما ربما قد هبطت قيمته، فإن هذا قد يشير إلى أنه يلزم مراجعة وتعديل العمر الإنتاجي المتبقي، أو طريقة الاستهلاك (الاستنفاد)، أو القيمة المتبقية للأصل وفقاً للمعيار المنطبق على الأصل، حتى لو لم تُثْبَتْ خسارة هبوط في قيمة الأصل.

قياس المبلغ الممكن استرداده

31. يعرّف هذا المعيار "المبلغ الممكن استرداده" على أنه القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام للأصل، أيهما أكبر. وتحدد الفقرات 32–70 متطلبات قياس المبلغ الممكن استرداده. تستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بالتساوي على أصل فردي أو وحدة مولدة للنقد.

32. ليس من الضروري دائماً تحديد كل من القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع والقيمة من الاستخدام للأصل. إذا كان أي من هذين المبلغين يتجاوز القيمة الدفترية للأصل، فالأصل لم تهبط قيمته وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر.

33. قد يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع حتى لو لم يكن الأصل متداولاً في سوق نشط. وبالرغم من ذلك، أحياناً سيكون من غير الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع نظراً لأنه ليس هناك أساس لإجراء تقدير موثوق[2] للمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في معاملة تُجرى على أساس التصرف الحر بين أطراف مطلعة وراغبة. في هذه الحالة، يمكن أن تستخدم الجهة القيمة من الاستخدام للأصل على أنها المبلغ الممكن استرداده من الأصل.

34. إذا لم يكن هناك سبب يدعو إلى اعتقاد أن القيمة من الاستخدام للأصل تتجاوز بقدر ذي أهمية نسبية قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، فيمكن استخدام القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع على أنها المبلغ الممكن استرداده من الأصل. وغالباً ما يكون هذا هو الحال بالنسبة للأصل المحتفظ به للاستبعاد. وهذا نظراً لأن القيمة من الاستخدام للأصل المحتفظ به للاستبعاد تتكون – بشكل رئيس – من صافي متحصلات الاستبعاد، لأن التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل إلى حين استبعاده من المرجح أن تكون غير ذات أهمية.

35. يُحدد المبلغ الممكن استرداده من الأصل الفردي، ما لم يكن الأصل لا يولد لتدفقات نقدية داخلة تكون مستقلة بشكل كبير من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى. وإذا كان هذا هو الحال، فيُحدد المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي لها الأصل (انظر: الفقرات 85-90) إلا إذا:

أ. كانت القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أكبر من قيمته الدفترية؛ أو

ب. كان الأصل جزءًا من وحدة مولدة للنقد، ولكنه قادر على توليد تدفقات نقدية بشكل فردي، وفي هذه الحالة يمكن تقدير القيمة من الاستخدام للأصل على أنها قريبة من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، ويمكن تحديد القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع.

36. في بعض الحالات، قد توفر التقديرات والمتوسطات والطرق الحسابية المختصرة تقريبات معقولة للعمليات الحسابية المفصلة لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو

2 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

القيمة من الاستخدام.

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

37. تتطلب الفقرة 23 أن يُجْرَى – سنوياً – اختبار هبوط في القيمة للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود بمقارنة قيمته الدفترية بمبلغه الممكن استرداده، بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على أن قيمته ربما قد هبطت. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يُستخدم أحدث حساب تفصيلي للمبلغ الممكن استرداده من مثل هذا الأصل تم القيام به في فترة سابقة في اختبار الهبوط لذلك الأصل في الفترة الحالية، شريطة أن تُستوفى جميع الضوابط التالية:
    أ. لم تتغير الأصول والالتزامات المكونة للوحدة المولدة للنقد بشكلٍ مهم منذ أحدث حساب تم القيام به للمبلغ الممكن استرداده وذلك إذا كان الأصل غيرَ الملموس لا يولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن تلك التدفقات من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى وأنه بالتاليَ يُجْرَىَ اختبار الهبوط في قيمته كجزء من وحدة المولد النقد التي ينتمي إليها؛ و
    ب. أسفر أحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده عن مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير؛ و
    ج. ضعف احتمال أن يكون المبلغ الممكن استرداده الذي يتم تحديده حالياً أقل من القيمة الدفترية للأصل، وذلك استناداً إلى تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي قد تغيرت منذ أحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع

38. إن أفضل دليل على القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع هو سعر في اتفاقية بيع ملزمة في معاملة تُجرى على أساس التصرف الحر، مطروحاً منه التكاليف الإضافية التي تُعزى – بشكل مباشر – إلى استبعاد الأصل.

39. إذا لم تكن هناك اتفاقية بيع ملزمة ولكن الأصل متداول في سوق نشطة، تكون القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع هي سعر السوق للأصل مطروحاً منه تكاليف الاستبعاد. ويكون سعر السوق المناسب – عادة – هو سعر الطلب الحالي. وعندما لا تتوفر أسعار الطلب الحالية، قد توفر أحدث معاملة أساساً يستمد منه تقدير القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، شريطة أنه لم يكن هناك تغير مهم في الظروف الاقتصادية بين تاريخ المعاملة والتاريخ الذي يُجرى فيه التقدير.

40. إذا لم تكن هناك اتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشطة للأصل، فإن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع تستند إلى أفضل المعلومات المتوفرة التي تعكس المبلغ الذي كان يمكن للجهة أن تحصل عليه، في تاريخ القوائم المالية، من استبعاد الأصل في معاملة تُجرى على أساس التصرف الحر بين أطراف مطلعة وراغبة، بعد طرح تكاليف استبعاده. عند تحديد هذا المبلغ، تأخذ الجهة في الحسبان نتيجة معاملات حديثة لأصول مماثلة ضمن الصناعة نفسها. لا تعكس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بيعاً إجباريا.

41. تُطرح تكاليف الاستبعاد، بخلاف تلك التي قد أُثبتت على أنها التزامات، عند تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. من أمثلة هذه التكاليف القانونية، ورسوم التصديق وضرائب المعاملات المماثلة، وتكاليف إزالة الأصل، والتكاليف الإضافية المباشرة لتهيئة الأصل لحالة البيع. وبالرغم من ذلك، فإن منافع إنهاء الخدمة والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم أعمال بعد استبعاد الأصل، ليست تكاليف إضافية مباشرة لاستبعاد الأصل.

42. أحياناً من شأن استبعاد أصل أن يتطلب أن يتحمل المشتري التزاماً، وتكون هناك قيمة عادلة واحدة فقط مطروحاً منها تكاليف البيع متاحة لكل من الأصل والالتزام. توضح الفقرة 89 كيفية معالجة مثل هذه الحالات.

القيمة من الاستخدام

43. **يجب أن تنعكس العناصر التالية في حساب القيمة من الاستخدام للأصل:**
أ. **تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الجهة أن تحصل عليها من الأصل؛ و**
ب. **التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛ و**
ج. **القيمة الزمنية للنقود، المعبر عنها بسعر الفائدة الخالي من المخاطر الحالي في السوق؛ و**
د. **ثمن تحمل حالة عدم التأكد المصاحبة للأصل؛ و**
هـ. **العوامل الأخرى، مثل ضعف السيولة التي كان سيعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الجهة أن تحصل عليها من الأصل.**

44. يتضمن تقدير القيمة من الاستخدام للأصل الخطوات التالية:
أ. تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي يمكن الحصول عليها أو دفعها من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في النهاية؛ و
ب. تطبيق معدل الخصم المناسب على هذه التدفقات النقدية المستقبلية.

45. يمكن أن تنعكس العناصر المحددة في الفقرة 43 (ب)، (د)، (هـ) إما كتعديلات على التدفقات النقدية المستقبلية أو تعديلات على معدل الخصم. وأيا كان المدخل الذي تطبقه الجهة لتعكس التوقعات بشأن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، فإن النتيجة يجب أن تعكس القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لجميع النتائج المحتملة. وتوفر إرشادات التطبيق إرشادات إضافية على استخدام أساليب القيمة الحالية في قياس القيمة من الاستخدام للأصل.

أساس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

46. **يجب على الجهة عند قياس القيمة من الاستخدام:**
أ. **إسناد توقعات التدفقات النقدية إلى افتراضات معقولة ومؤيدة تمثل أفضل تقدير للإدارة لسلسة الظروف الاقتصادية التي ستكون قائمة على مدى العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. ويجب إعطاء وزن أكبر للدليل الخارجي؛ و**
ب. **إسناد توقعات التدفقات النقدية إلى أحدث الموازنات المالية/ التوقعات المالية المعتمدة من قبل الإدارة، ولكن يجب أن تستبعد أي تدفقات نقدية مستقبلية داخلة أو خارجة مقدرة يتوقع أن تنشأ عن عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية أو من تحسين أو تعزيز أداء الأصل. ويجب أن تغطي التوقعات المستندة إلى هذه الموازنات/ التوقعات فترة خمس سنوات كحد أقصى، ما لم يكن يمكن تبرير فترة أطول؛ و**
ج. **تقدير توقعات التدفقات النقدية لما بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/ التوقعات عن طريق استكمال التوقعات المستندة إلى الموازنات/ التوقعات استقرائياً باستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة، ما لم يمكن تبرير معدل متزايد. ولا يجوز أن يزيد معدل النمو هذا عن متوسط معدل النمو في المدى الطويل للمنتجات، أو الصناعات، أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها الجهة، أو للسوق الذي يُستخدم فيه الأصل، ما لم يكن يمكن تبرير معدل أعلى.**

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

48. لا تتاح، بشكل عام، موازنات/ توقعات تفصيلية وصريحة وموثوقة للتدفقات النقدية المستقبلية لفترات أطول من خمس سنوات. ونظراً لهذا، فإن تقديرات الإدارة للتدفقات النقدية المستقبلية تكون مستندة إلى أحدث الموازنات/ التوقعات لخمس سنوات كحد اقصى. يمكن أن تستخدم الإدارة توقعات تدفقات نقدية مستندة إلى موازنات/ توقعات مالية لفترة أطول من خمس سنوات إذا كانت واثقة من أن تلك التوقعات موثوقة، وكانت قادرة على أن تبرهن على قدرتها، استنادا إلى الخبرة السابقة، على توقع التدفقات النقدية بدقة على مدى تلك الفترة الأطول.

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

50. عندما تكون الظروف مواتية، قد يدخل السوق منافسون ويقيدون النمو. بناءً عليه، سوف تجد الجهات صعوبة في تجاوز متوسط معدل النمو التاريخي على المدى الطويل (قل، عشرين عاماً) للمنتجات، أو الصناعات، أو الدولة أو الدول التي تعمل فيها الجهة، أو للسوق التي يُستخدم فيها الأصل.

51. عند استخدام معلومات من الموازنات المالية/التوقعات المالية، فعلى الجهة أن تنظر فيما إذا كانت المعلومات تعكس افتراضات معقولة ومؤيدة وتمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستكون قائمة على مدى العمر الإنتاجي المتبقي للأصل.

مكونات تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

52. **يجب أن تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية:**

أ. **توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل؛ و**

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

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

53. تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ومعدل الخصم افتراضات متسقة عن الزيادات في الأسعار التي تعزى إلى التضخم العام. بناءً عليه، إذا كان معدل الخصم يتضمن أثر الزيادات في الأسعار التي تعزى إلى التضخم العام، فإن التدفقات النقدية المستقبلية تُقدر بقيم اسمية. وإذا كان معدل الخصم لا يتضمن أثر الزيادات في السعر التي تعزى إلى التضخم العام، فإن

التدفقات النقدية المستقبلية تقدر بقيم حقيقية (لكنها تتضمن زيادات أو انخفاضات مستقبلية في أسعار محددة).

54. تتضمن توقعات التدفقات النقدية الخارجة تلك التدفقات لمقابلة الخدمة اليومية للأصل إضافة إلى المصروفات الإضافية المستقبلية التي يمكن أن تعزى بشكل مباشر أو تخصص على أساس معقول ومتسق، إلى استخدام الأصل.

55. عندما لا تتضمن القيمة الدفترية للأصل بعدُ جميع التدفقات النقدية الخارجة التي ستُتَكبَّد قبل أن يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع، فإن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة يتضمن تقديراً لأي تدفق نقدي خارج إضافي يتوقع تكبده قبل أن يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع. فعلى سبيل المثال، هذا هو الحال بالنسبة لمبنى قيد الإنشاء أو لمشروع تطوير لم يُستكمل بعد.

56. لتجنب الاحتساب المزدوج، فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تتضمن:
أ. التدفقات النقدية الداخلة من الأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصل قيد الفحص (على سبيل المثال، الأصول المالية مثل الذمم المدينة)؛ و
ب. التدفقات النقدية الخارجة التي تتعلق بواجبات مُثبَتة على أنها التزامات (على سبيل المثال، الذمم الدائنة، أو معاشات التقاعد، أو المخصصات).

57. **يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الراهنة. ولا يجوز أن تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية المقدرة الداخلة أو الخارجة التي يتوقع أن تنشأ عن:**
أ. **إعادة هيكلة مستقبلية لم ترتبط بها الجهة بعد؛ أو**
ب. **تحسين أو تعزيز أداء الأصل.**

58. نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية تُقدر للأصل في حالته الراهنة، فإن القيمة من الاستخدام لا تعكس:
أ. التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة أو الوفورات ذات العلاقة في التكلفة (على سبيل المثال التخفيضات في تكاليف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ عن إعادة هيكلة مستقبلية لم ترتبط بها الجهة بعد؛ أو
ب. التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة التي ستحسن أو تعزز أداء الأصل أو التدفقات النقدية الداخلة ذات العلاقة التي يتوقع أن تنشأ عن مثل هذه التدفقات الخارجة.

59. إعادة الهيكلة هي برنامج (أ) يُخطط من قبل الإدارة وتتحكم به، (ب) ويغير بشكل ذي أهمية نسبية إما نطاق أنشطة الجهة أو الطريقة التي تنفذ بها تلك الأنشطة. ويحتوي معيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة* على إرشادات توضح متى تكون الجهة مرتبطة بإعادة هيكلة.

60. عندما تصبح الجهة مرتبطة بإعادة هيكلة، فإن بعض الأصول يُرجح أن تتأثر بإعادة الهيكلة هذه. وبمجرد أن تصبح الجهة مرتبطة بإعادة الهيكلة فإن:
أ. تقديراتها للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة بغرض تحديد القيمة من الاستخدام تعكس الوفورات في التكلفة والمنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (استناداً إلى أحدث موازنات / توقعات مالية معتمدة من قبل الإدارة)؛ و

ب. تقديراتها للتدفقات النقدية المستقبلية الخارجة لإعادة الهيكلة تُضَمَّن في مخصص إعادة الهيكلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19.

61. إلى أن تتكبد الجهة تدفقات نقدية خارجة تُحسن أو تُعزز أداء الأصل، فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تتضمن التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة الداخلة التي يتوقع أن تنشأ من الزيادة في المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة المرتبطة بالتدفق النقدي الخارج المتوقع.

62. تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة اللازمة للحفاظ على مستوى المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة المتوقع أن تنشأ من الأصل في حالته الراهنة. وعندما تتكون وحدة من أصول لها أعمار إنتاجية تقديرية مختلفة، جميعها تُعد أساسية للتشغيل المستمر للوحدة، فإن إحلال الأصول التي لها أعمار إنتاجية أقصر يُعَدُّ جزءاً من الخدمة اليومية للوحدة عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة. وبالمثل، عندما يتكون أصل واحد من مكونات لها أعمار إنتاجية تقديرية مختلفة، فإن إحلال المكونات التي لها أعمار إنتاجية أقصر يُعَدُّ جزءاً من الخدمة اليومية للأصل عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يولدها الأصل.

63. **لا يجوز أن تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية:**
أ. التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من أنشطة تمويلية؛ أو
ب. مقبوضات أو مدفوعات ضريبة الدخل.

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

65. **تقدير صافي التدفقات النقدية التي ستحصل (أو ستدفع) مقابل استبعاد أصل في نهاية عمره الإنتاجي يجب أن يكون هو المبلغ الذي تتوقع الجهة أن تحصل عليه من استبعاد الأصل في معاملة تُجرى على أساس التصرف الحر بين أطراف مُطلعة وراغبة، بعد خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد.**

66. تقدير صافي التدفقات النقدية التي ستحصل (أو ستدفع) مقابل استبعاد أصل في نهاية عمره الإنتاجي يُحدد بطريقة مماثلة للطريقة التي تُحدد بها القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع، غير أنه، عند تقدير صافي التدفقات النقدية تلك:
أ. تستخدم الجهة الأسعار السائدة في تاريخ التقدير لأصول مماثلة وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي وقد عملت في ظل ظروف مماثلة لتلك الظروف التي سيُستخدم الأصل فيها؛ و
ب. تُعدل الجهة هذه الأسعار بتأثير كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار نتيجة التضخم العام والزيادات أو الانخفاضات المستقبلية في أسعار محددة. وبالرغم من ذلك، إذا كانت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل ومعدل

الخصم تستثني تأثير التضخم العام، فإن الجهة تستثني – أيضاً – هذا التأثير من تقدير صافي التدفقات النقدية من الاستبعاد.

التدفقات النقدية المستقبلية بعملة أجنبية

67. تُقَدَّرُ التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سيتم توليدها بها، وتخصم بعد ذلك باستخدام معدل خصم مناسب لتلك العملة. وتترجم الجهة القيمة الحالية باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب القيمة من الاستخدام.

معدل الخصم

68. **يجب أن يكون معدل (معدلات) الخصم هو معدل (معدلات) الخصم قبل الضريبة الذي تنعكس فيه تقويمات السوق الحالية لما يلي:**
   أ. للقيمة الزمنية للنقود، المعبر عنها بسعر الفائدة الخالي من المخاطر الحالي؛ و
   ب. المخاطر الخاصة بالأصل التي لم تُعدل لها تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

69. المعدل الذي تنعكس فيه تقويمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالأصل هو العائد الذي سيطلبه المستثمرون إذا كانوا سيختارون استثمارا سيولد تدفقات نقدية بمبالغ وتوقيت وحالة مخاطر تعادل تلك التي تتوقع الجهة أن تحصل عليها من الأصل. ويتم تقدير هذا المعدل من المعدل الضمني في المعاملات السوقية الحالية لأصول مماثلة. وبالرغم من ذلك، فإن معدل (معدلات) الخصم المستخدمة لقياس القيمة من الاستخدام للأصل لا يجوز أن يعكس المخاطر التي عدلت لها تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية. وبخلاف ذلك، فإن تأثير بعض الافتراضات سيتم أخذه في الحسبان مرتين.

70. عندما يكون المعدل الخاص بالأصل غير متاح بشكل مباشر من السوق، فإن الجهة تستخدم بدائل لتقدير معدل الخصم. وتوفر إرشادات التطبيق إرشادات إضافية عن تقدير معدل الخصم في مثل هذه الظروف.

إثبات وقياس خسارة الهبوط في القيمة

71. تحدد الفقرات 72-75 متطلبات إثبات وقياس خسائر الهبوط لأصل فردي بخلاف الشهرة. وتتناول الفقرات 76-97ح إثبات وقياس خسائر الهبوط للوحدات المولدة للنقد والشهرة.

72. **إذا، وفقط إذا، كان المبلغ الممكن استرداده من الأصل أقل من قيمته الدفترية، فيجب تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى المبلغ الممكن استرداده منه. ذلك التخفيض هو خسارة هبوط في القيمة.**

73. **يجب إثبات خسارة الهبوط في القيمة فورا في الفائض أو العجز، مالم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ إعادة تقييم وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، وفقاً لنموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31). يجب معالجة أي خسارة هبوط في القيمة للأصل المعاد تقييمه على أنها تخفيض من إعادة التقييم وفقاً لذلك المعيار الآخر.**

73أ. يتم إثبات خسارة الهبوط في القيمة للأصل غير المُعاد تقييمه في الفائض أو العجز. وبالرغم من ذلك، فإن خسارة الهبوط في القيمة للأصل المعاد تقييمه تُثبت في فائض إعادة التقييم بالقدر الذي لا تتجاوز به خسارة الهبوط في القيمة المبلغ الموجود في فائض إعادة التقييم لذلك الأصل الفردي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 31 أو لتلك الفئة من الأصول وفقاً

لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17. تخفض مثل خسارة الهبوط هذه للأصل المعاد تقييمه فائض إعادة التقييم لذلك الأصل الفردي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 31 أو لتلك الفئة من الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17.

74. **عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة الهبوط في القيمة أكبر من القيمة الدفترية للأصل الذي يتعلق به، فيجب على الجهة أن تُثبت التزاماً إذا، وفقط إذا، كان ذلك مطلوباً بموجب معيار آخر.**

75. **بعد إثبات خسارة الهبوط، يجب تعديل تكلفة الاستهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة الدفترية المعدلة للأصل، مطروحاً منه قيمته المتبقية (إن وجدت)، على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.**

الوحدات المولدة للنقد والشهرة

76. تحدد الفقرات 77-97ح متطلبات تحديد الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل وتحديد القيمة الدفترية للوحدات المولدة للنقد والشهرة، وإثبات خسائر الهبوط في القيمة للوحدات المولدة النقد والشهرة.

تحديد الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل

77. **إذا كان هناك مؤشر على أن الأصل ربما قد هبطت قيمته، فإنه يجب تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل الفردي. وإذا كان من غير الممكن تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل الفردي، فإنه يجب على الجهة أن تحدد المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل (الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل).**

78. لا يمكن تحديد المبلغ الممكن استرداده من أصل فردي إذا:

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

ب. لم يولد الأصل تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن تلك التدفقات النقدية من الأصول الأخرى ويكون غير قادر على توليد تدفقاتٍ نقديةٍ بشكل فردي.

في مثل هذه الحالات فإن القيمة من الاستخدام والمبلغ الممكن استرداده المبني عليها يمكن تحديدهما – فقط – للوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل.

79. حسبما عُرفت في الفقرة 13، فإن الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل هي أصغر مجموعة أصول (أ) تتضمن الأصل (ب) وتولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى. إن تحديد الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل ينطوي على ممارسة حكم. وإذا كان المبلغ الممكن استرداده لا يمكن تحديده لأصل فردي فإن الجهة تقوم بتحديد أقل مجموعة أصول تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير.

80. التدفقات النقدية الداخلة هي تدفقات داخلة لنقد ومعادلات نقد مستلمة من أطراف خارج الجهة. وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة من أصل (أو مجموعة أصول) مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من أصول (أو مجموعات أصول) أخرى، فإن الجهة تأخذ في الحسبان عوامل مختلفة بما في ذلك (أ) كيفية مراقبة الإدارة لعمليات الجهة

(مثلاً من خلال الخطوط المنتجات، أو الأعمال، أو المواقع الفردية، أو المناطق الإقليمية) أو (ب) كيفية اتخاذ الإدارة للقرارات حول استمرار أو استبعاد أصول الجهة وعملياتها. توفر إرشادات التنفيذ مثالاً على تحديد الوحدة المولدة للنقد.

81. **في حال وجود سوق نشطة للمخرجات التي ينتجها أصل أو مجموعة أصول فإن ذلك الأصل أو مجموعة الأصول يجب تعيينه على أنه وحدة مولدة للنقد، حتى ولو كان بعض أو كل المُخرجات يُستخدم داخلياً. وإذا كانت التدفقات النقدية الداخلة التي يولدها أصل أو وحدة مولدة للنقد تتأثر بتسعير التحويلات الداخلية فيجب على الجهة استخدام أفضل تقديرات الإدارة للسعر(الأسعار) المستقبلي الذي يمكن تحقيقه في معاملة تُجرى على أساس التصرف الحر عند تقدير:**

أ. **التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المستخدمة في تحديد القيمة من الاستخدام للأصل أو الوحدة المولدة للنقد؛ و**

ب. **التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة المستخدمة في تحديد القيمة من الاستخدام لأي أصول أخرى أو وحدات مولدة للنقد أخرى تتأثر بتسعير التحويلات الداخلية.**

82. حتى لو كان جزء من المخرجات أو كل المخرجات التي ينتجها أصل أو مجموعة أصول يستخدم من قبل وحدات أخرى للجهة (على سبيل المثال، منتج في مرحلة متوسطة من عملية إنتاج)، فإن الأصل هذا أو مجموعة الأصول هذه يشكل وحدة مولدة للنقد منفصلة إذا كانت الجهة تستطيع بيع المخرجات في سوق نشطة. وهذا نظراً لأن الأصل أو مجموعة الأصول تستطيع توليد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى. وعند استخدام المعلومات المستندة إلى الموازنات/ التوقعات التي تتعلق بمثل الوحدة المولدة للنقد هذه أو أي أصل آخر أو وحدة مولدة للنقد أخرى تتأثر بتسعير التحويلات الداخلية، فإن الجهة تعدل هذه المعلومات إذا كانت أسعار التحويلات الداخلية لا تعكس أفضل تقديرات الإدارة للأسعار المستقبلية التي يمكن تحقيقها في معاملات تُجرى على أساس التصرف الحر.

83. **يجب تعيين الوحدات المولدة للنقد بشكلٍ متسق من فترة لأخرى لنفس الأصل أو نفس أنواع الأصول، ما لم يكن التغيير مبرراً.**

84. إذا قررت الجهة أن الأصل ينتمي إلى وحدة مولدة للنقد مختلفة عن تلك التي كان ينتمي إليها في فترات سابقة، أو أن أنواع الأصول المجمعة للوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل قد تغيرت، فإن الفقرة 120 تتطلب إفصاحات عن الوحدة المولدة للنقد، إذا أُثبتت أو عُكس قيد خسارة هبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد.

المبلغ الممكن استرداده والقيمة الدفترية لوحدة مولدة للنقد

85. إن المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد هو القيمة العادلة للوحدة المولدة للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمة من الاستخدام للوحدة المولدة للنقد أيهما أكبر. ولغرض تحديد المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد فإن أي إشارة في الفقرات 31-70 إلى "أصل" تقرأ على أنها إشارة إلى "وحدة مولدة للنقد".

86. **يجب تحديد القيمة الدفترية لوحدة مولدة للنقد على أساس متسق مع الطريقة التي يُحدد بها المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد.**

87. القيمة الدفترية لوحدة مولدة للنقد:

أ. تتضمن القيمة الدفترية لتلك الأصول التي يمكن فقط عزوها بشكل مباشر، أو تخصيصها على أساس معقول ومتسق، إلى الوحدة المولدة للنقد وستولد التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المستخدمة في تحديد القيمة من الاستخدام للوحدة المولدة للنقد؛ و

ب. لا تتضمن القيمة الدفترية لأي التزام مُثبت، ما لم يكن المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد لا يمكن تحديده دون أخذ هذا الالتزام في الحسبان.

وهذا نظراً لأن القيمة العادلة للوحدة المولدة للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع والقيمة من الاستخدام للوحدة المولدة للنقد يتم تحديدهما باستثناء التدفقات النقدية التي تتعلق بالأصول التي ليست جزءاً من الوحدة المولدة للنقد والالتزامات التي قد أُثبتت (انظر الفقرتين 41 و56).

88. عندما يتم تجميع الأصول لتقويم إمكانية الاسترداد، فمن المهم تضمين جميع الأصول التي تولد أو تستخدم لتوليد تيار التدفقات النقدية الداخلة ذات الصلة في الوحدة المولدة للنقد. بخلاف ذلك، فإن الوحدة المولدة للنقد قد تبدو قابلة للاسترداد بالكامل في حين أنه في الحقيقة قد حدثت خسارة هبوط في القيمة. وتوفر شجرة القرارات التوضيحية[3] مخطط سير يوضح معالجة الأصول الفردية التي تعدُّ جزءًا من وحدات مولدة للنقد. وفي بعض الحالات، ورغم أن بعض الأصول تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لوحدة مولدة للنقد، فإنه لا يمكن تخصيصها للوحدة المولدة للنقد على أساس معقول ومتسق. وقد يكون هذا هو الحال بالنسبة للشهرة. توضح الفقرات 90أ-90س كيفية التعامل مع هذه الأصول عند إجراء اختبار هبوط في القيمة لوحدة مولدة للنقد.

89. قد يكون من الضروري أن تؤخذ في الحسبان بعض الالتزامات المثبتة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد. وقد يحدث ذلك إذا كان استبعاد الوحدة المولدة للنقد سيتطلب من المشتري تحمل التزام. وفي هذه الحالة فإن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع (أو التدفق النقدي المقدر من الاستبعاد النهائي) للوحدة المولدة للنقد هو سعر البيع المقدر لأصول الوحدة المولدة للنقد والالتزام معا مطروحا منه تكاليف الاستبعاد. ولإجراء مقارنة مفيدة بين القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد والمبلغ الممكن استرداده منها فإن القيمة الدفترية للالتزام تُخصم عند تحديد كل من القيمة من الاستخدام للوحدة المولدة للنقد وقيمتها الدفترية.

90. لأسباب عملية فإن المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد يتم تحديده أحيانًا بعد الأخذ في الحسبان (أ) الأصول التي ليست جزءًا من الوحدة المولدة للنقد (على سبيل المثال، الذمم المدينة أو الأصول المالية الأخرى) أو (ب) الالتزامات التي قد أُثبتت (على سبيل المثال، الذمم الدائنة والالتزامات مقابل معاشات التقاعد والمخصصات الأخرى). وفي مثل هذه الحالات فإن القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد تتم زيادتها بالقيمة الدفترية لتلك الأصول وتخفيضها بالقيمة الدفترية لتلك الالتزامات.

الشهرة

تخصيص الشهرة للوحدات المولدة للنقد

[3] شجرة القرارات التوضيحية تم تضمينها في دراسة المعيار المرفقة

90أ. **لغرض اختبار الهبوط في القيمة، يجب تخصيص الشهرة التي يتم اقتناؤها في استحواذ – من تاريخ الاستحواذ – لكل وحدة من الوحدات المولدة للنقد، أو مجموعات الوحدات المولدة للنقد للجهة المستحوذة، والتي يتوقع أن تستفيد من أوجه التآزر للتجميع، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الالتزامات الأخرى للعملية المستحوذ عليها مخصصة لهذه الوحدات أو مجموعات الوحدات. عندما تُقتنى الشهرة في استحواذ على عملية غير مولدة للنقد ينتج عنه انخفاض في صافي التدفقات النقدية الخارجة للجهة المستحوذة، فإنه يجب اعتبار الجهة المستحوذة هي الوحدة المولدة للنقد. باستثناء عندما تتعلق الشهرة باستحواذ على عملية غير مولدة للنقد، كل وحدة أو مجموعة وحدات يتم تخصيص الشهرة لها يجب:**

أ. أن تمثل أقل مستوى في الجهة الذي تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية؛ و

ب. ألا تكون أكبر من قطاع حسبما عرفته الفقرة 9 من معيار المحاسبة للقطاع العام 18، *التقارير القطاعية*.

90ب. الشهرة المُثبتة في استحواذ هي أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الأصول الأخرى التي تُقتنى في الاستحواذ ولا تُحدد بشكل فردي ولا تُثبت بشكل منفصل. ولا تولد الشهرة تدفقات نقدية أو تخفيضات في صافي التدفقات النقدية الخارجة – بشكل مستقل – عن الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى، وغالباً ما تسهم في التدفقات النقدية لوحدات مولدة للنقد متعددة. وفي بعض الأحيان لا يمكن تخصيص الشهرة على أساس غير جزافي للوحدات المولدة للنقد الفردية، ولكن فقط لمجموعات وحدات مولدة للنقد. ونتيجة لذلك، فإن أقل مستوى في الجهة الذي تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية يتكون أحياناً من عدد من الوحدات المولدة للنقد التي تتعلق بها الشهرة، ولكن لا يمكن تخصيص الشهرة لها. يجب قراءة الإشارات الواردة في الفقرات 90د-90س و97أ-97ح إلى الوحدة المولدة للنقد التي تُخصص الشهرة لها على أنها – أيضاً – إشارات إلى مجموعة الوحدات المولدة للنقد التي تُخصص الشهرة لها. وعندما تُقتنى الشهرة في استحواذ على عملية غير مولدة للنقد ينتج عنه انخفاض في صافي التدفقات النقدية الخارجة للجهة المستحوذة، فإنه يجب قراءة الإشارات في الفقرات 90د-90س و97أ-97ح إلى الوحدة المولدة للنقد التي تُخصص الشهرة لها على أنها – أيضاً – إشارات إلى الجهة المستحوذة.

90ج. ينتج عن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 90أ إجراء اختبار الهبوط في القيمة للشهرة عند مستوى يعكس الطريقة التي تدير الجهة بها عملياتها والطريقة التي ترتبط الشهرة طبيعيا بها. وبناءً عليه، فإن تطوير أنظمة تقرير إضافية ليس ضروريا عادة.

90د. قد لا تتوافق الوحدة المولدة للنقد التي تُخصص الشهرة لها لغرض اختبار الهبوط في القيمة مع المستوى الذي يتم عنده تخصيص الشهرة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 4، *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية* لغرض قياس مكاسب وخسائر العملات الأجنبية. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الجهة مطالبة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 4 بتخصيص الشهرة إلى مستويات منخفضة نسبيًا لغرض قياس مكاسب وخسائر العملات الأجنبية فهي ليست مطالبة بالقيام باختبار الهبوط في قيمة الشهرة عند نفس المستوى ما لم تقم أيضاً بمراقبة الشهرة عند ذلك المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

90هـ. **إذا كان التخصيص الأولي للشهرة التي تُقتنى في استحواذ لا يمكن إتمامه قبل نهاية الفترة السنوية التي نُفِّذ فيها الاستحواذ فإن التخصيص الأولي يجب إتمامه قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الاستحواذ.**

90و. وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40، *تجميع العمليات في القطاع العام*، إذا أمكن تحديد المحاسبة الأولية عن تجميع أعمال بشكل مؤقت فقط في نهاية الفترة التي نُفِّذ فيها التجميع، فإن الجهة المستحوذة:

أ. تحاسب عن التجميع باستخدام تلك المبالغ المؤقتة؛ و

ب. تُثبت أي تعديلات لتلك المبالغ المؤقتة نتيجة لإكمال المحاسبة الأولية في فترة القياس، والتي سوف لن تتجاوز اثني عشر شهرا من تاريخ الاستحواذ.

في مثل هذه الظروف، قد لا يكون – أيضاً – بالإمكان إتمام التخصيص الأولي للشهرة التي أثبتت في الاستحواذ قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها التجميع. وعندما يكون هذا هو الحال فعلى الجهة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 122أ.

90ز. **إذا خُصصت الشهرة لوحدة مولدة للنقد وقامت الجهة باستبعاد إحدى العمليات في تلك الوحدة، فإن الشهرة المرتبطة بالعملية المستبعدة يجب أن:**

أ. **تُضمَّن في القيمة الدفترية للعملية عند تحديد المكسب أو الخسارة من الاستبعاد؛ و**

ب. **تُقاس على أساس القيم النسبية للعملية المستبعدة والجزء من الوحدة المولدة للنقد المحتفظ به، ما لم تكن الجهة قادرة على أن تبرهن على أن هناك طريقة أخرى تعكس بشكلٍ أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المستبعدة.**

90ح. **إذا قامت الجهة بإعادة تنظيم هيكل تقريرها بطريقة تغير تكوين واحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقد التي كان قد تم تخصيص شهرة لها، فإنه يجب أن يُعاد تخصيص الشهرة إلى الوحدات المتأثرة. ويجب أن تُجرى إعادة التخصيص هذه باستخدام مدخل قيم نسبية مماثل لذلك الذي أُستخدم عند استبعاد الجهة لعملية في وحدة مولدة للنقد، ما لم تكن الجهة قادرة على أن تبرهن على أن هناك طريقة أخرى تعكس بشكلٍ أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها.**

إجراء اختبار هبوط في القيمة لوحدات مولدة للنقد لها الشهرة

90ط. **حسبما هو موضح في الفقرة 90ب، عندما تكون الشهرة متعلقة بوحدة مولدة للنقد ولكن لم تُخصص لتلك الوحدة، فيجب إجراء اختبار هبوط في القيمة للوحدة، متى ما كان هناك مؤشر على أن الوحدة ربما قد هبطت قيمتها، وذلك من خلال مقارنة القيمة الدفترية للوحدة، باستثناء أي شهرة، مع مبلغها الممكن استرداده. ويجب إثبات أي خسارة هبوط في القيمة وفقاً للفقرة 91.**

90ي. إذا كانت الوحدة المولدة للنقد الموضحة في الفقرة 88 تتضمن في قيمتها الدفترية أصلاً غير ملموس له عمر إنتاجي غير محدود أو غير متاح للاستخدام بعد ويمكن إجراء اختبار هبوط في القيمة لذلك الأصل فقط كجزء من الوحدة المولدة للنقد، فإن الفقرة 23 تتطلب أن يجرى سنوياً اختبار هبوط في القيمة للوحدة – أيضاً.

90ك. **يجب إجراء اختبار هبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد التي تُخصص شهرة لها سنوياً، ومتى ما كان هناك مؤشر على أن الوحدة ربما قد هبطت قيمتها، وذلك من خلال مقارنة القيمة الدفترية، بما في ذلك الشهرة، مع المبلغ الممكن استرداده من الوحدة. وإذا كان المبلغ الممكن استرداده من الوحدة يتجاوز القيمة الدفترية للوحدة، فإن يجب اعتبار أن الوحدة**

والشهرة المخصصة لتلك الوحدة لم تهبط قيمتهما. وإذا كانت القيمة الدفترية للوحدة تتجاوز المبلغ الممكن استرداده من الوحدة، فيجب على الجهة إثبات خسارة هبوط في القيمة وفقاً للفقرة 91.

توقيت اختبارات الهبوط في القيمة

90ل. يمكن إجراء اختبار الهبوط السنوي للوحدة المولدة للنقد التي قد خُصصت شهرة لها في أي وقت خلال فترة سنوية، شريطة أن يتم الاختبار في الوقت نفسه من كل سنة. وقد يتم إجراء اختبار الهبوط في القيمة لوحدات مولدة للنقد مختلفة في أوقات مختلفة. وبالرغم من ذلك، إذا كان بعض أو كل الشهرة المخصصة لوحدة مولدة للنقد تم اقتناؤها في استحواذ خلال الفترة السنوية الحالية، فيجب إجراء اختبار هبوط في القيمة لتلك الوحدة لتحديد قبل انتهاء الفترة السنوية الحالية.

90م. إذا كانت الأصول التي تشكل الوحدة المولدة للنقد التي قد خُصصت شهرة لها يجرى اختبار الهبوط في القيمة لها في الوقت نفسه الذي يجرى فيه اختبار الهبوط في القيمة للوحدة التي تحتوي على الشهرة، فإنه يجب إجراء اختبار الهبوط في القيمة لها قبل الوحدة التي تحتوي على الشهرة. وبالمثل، إذا كانت الوحدات المولدة للنقد التي تشكل مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التي قد خُصصت شهرة لها يُجرى اختبار الهبوط في القيمة لها في الوقت نفسه مع مجموعة الوحدات التي تحتوي على الشهرة، فإن الوحدات الفردية يجب إجراء اختبار الهبوط في القيمة لها قبل مجموعة الوحدات التي تحتوي الشهرة.

90ن. في وقت إجراء اختبار الهبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد التي قد خُصصت شهرة، قد يكون هناك مؤشر على هبوط في قيمة أصل في الوحدة التي تحتوي على الشهرة. في مثل هذه الظروف، فإن الجهة تقوم بإجراء اختبار هبوط في القيمة للأصل أولاً، وتُثبت أي خسارة هبوط في القيمة لذلك الأصل، قبل إجراء اختبار هبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد التي تحتوي على الشهرة. وبالمثل قد يكون هناك مؤشر على هبوط قيمة وحدة مولدة للنقد في مجموعة الوحدات التي تحتوي على الشهرة. في مثل هذه الظروف، فإن الجهة تقوم بإجراء اختبار هبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد أولا، وتُثبت أي خسارة هبوط في القيمة لتلك الوحدة، قبل إجراء اختبار هبوط في القيمة لمجموعة الوحدات التي قد خُصصت شهرة لها.

90س. يمكن استخدام أحدث عملية حسابية تفصيلية أجريت في فترة سابقة للمبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد التي قد خُصصت شهرة لها في اختبار الهبوط لتلك الوحدة في الفترة الحالية شريطة أن تُستوفى جميع الضوابط التالية:

أ. أن تكون الأصول والالتزامات المكونة للوحدة لم يحدث فيها تغير مهم منذ القيام بأحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده؛ و

ب. أن أحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده قد نتج عنه مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للوحدة بهامش جوهري؛ و

ج. أنه استناداً إلى تحليل الأحداث التي قد وقعت والظروف التي قد تغيرت منذ القيام بأحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده فإن احتمال تحديد أن يكون المبلغ الممكن استرداده حالياً أقل من القيمة الدفترية الحالية للوحدة هو احتمال بعيد.

خسارة الهبوط في القيمة لوحدة مولدة للنقد

91. يجب أن تُثبت خسارة هبوط في القيمة لوحدة مولدة للنقد (أصغر مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التي قد خُصصت شهرة لها) إذا، وفقط إذا، كان المبلغ الممكن استرداده من

الوحدة (أو مجموعة الوحدات) أقل من القيمة الدفترية للوحدة (مجموعة الوحدات). ويجب أن تُخصص خسارة الهبوط في القيمة لتخفيض القيمة الدفترية للأصول المولدة للنقد للوحدة (أو مجموعة الوحدات) حسب الترتيب الاتي:

أ. أولاً، لتخفيض القيمة الدفترية لأي شهرة خُصصت للوحدة (أو مجموعة الوحدات) المولدة للنقد؛

ب. ثم، للأصول الأخرى للوحدة (أو مجموعة الوحدات) على أساس تناسبي استناداً إلى القيمة الدفترية لكل أصل في الوحدة.

ويجب أن تعالج هذه التخفيضات في القيم الدفترية على أنها خسائر هبوط في القيمة لأصول فردية وتُثبت وفقاً للفقرة 73.

92. عند تخصيص خسارة الهبوط في القيمة وفقاً للفقرة 91، لا يجوز للجهة تخفيض القيمة الدفترية لأصل إلى ما دون القيمة الأعلى من بين القيم التالية:

أ. قيمته العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع (إذا كانت قابلة للتحديد)؛ و

ب. القيمة من الاستخدام للأصل (إذا كانت قابلة للتحديد)؛ و

ج. صفر.

يجب أن يُخصص مبلغ خسارة الهبوط في القيمة على أساس تناسبي للأصول المولدة للنقد الأخرى في الوحدة (مجموعة الوحدات)، والذي كان – خلافاً لذلك – سيُخصص للأصل.

93. عندما يسهم أصل غير مولد للنقد في وحدة مولدة للنقد، فإنه يجب أن تُخصص نسبة من القيمة الدفترية لذلك الأصل غير المولد للنقد للقيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد قبل تقدير المبلغ الممكن استرداده للوحدة المولدة للنقد. ويجب أن تنعكس في القيمة الدفترية للأصل غير المولد للنقد أي خسائر هبوط في القيمة في تاريخ القوائم المالية قد تم تحديدها بموجب متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 21.

94. إذا كان المبلغ الممكن استرداده من أصل فردي لا يمكن تحديده (انظر الفقرة 78):

أ. تُثبت خسارة هبوط في القيمة للأصل إذا كانت قيمته الدفترية أكبر من قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو نتائج إجراءات التخصيص المبينة في الفقرات 91-93، أيهما أكبر؛ و

ب. لا تُثبت خسارة هبوط في القيمة للأصل إذا لم يحدث هبوط في قيمة الوحدة المولدة للنقد ذات العلاقة. وينطبق ذلك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل مطروحًا منها تكاليف البيع أقل من قيمته الدفترية.

95. في بعض الحالات، تسهم أصول غير مولدة للنقد في وحدات مولدة للنقد. ويتطلب هذا المعيار، عندما تحتوي وحدات مولدة للنقد – خاضعة لاختبار هبوط في القيمة – على أصل غير مولد للنقد، أن يُجرى اختبار هبوط في القيمة للأصل غير المولد للنقد وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 21. تُضَمَّن نسبة من القيمة الدفترية لذلك الأصل غير المولد للنقد، بعد أن يجرى ذلك الاختبار، في القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد. تعكس النسبة المدى الذي تسهم به الخدمات الممكنة للأصل غير المولد للنقد في الوحدة المولدة للنقد. وبعد ذلك تُخصص أي خسارة هبوط في قيمة للوحدة المولدة للنقد على أساس تناسبي لجميع الأصول المولدة للنقد في الوحدة المولدة للنقد مع مراعاة الحدود الواردة في الفقرة 92. ولا يخضع الأصل غير المولد للنقد لخسارة هبوط في القيمة إضافية بخلاف تلك التي قد حُددت وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21.

96. [حذفت].

97. **بعد أن يكون قد تم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 91-93، يجب إثبات التزام مقابل أي مبلغ متبقي من خسارة الهبوط في القيمة لوحدة مولدة للنقد إذا، وفقط إذا، كان ذلك مطلوبًا بموجب معيار محاسبة للقطاع العام آخر.**

اختبار الهبوط في القيمة لوحدات مولدة للنقد لها شهرة والحصص غير المسيطرة

97أ. وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40، فإن الجهة المستحوذة تقوم بقياس وإثبات الشهرة اعتباراً من تاريخ الاستحواذ على أساس المبلغ الذي يزيد به (أ) عن (ب) أدناه:

أ. مجموع ما يلي:

(1) العوض المحول مُقاساً وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40، الذي يتطلب عموماً القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ؛ و

(2) مبلغ أي حصة غير مسيطرة في العملية المستحوذ عليها مُقاساً وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40؛ و

(3) في استحواذ ينجز على مراحل، القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للحصة التي كانت الجهة المستحوذة تحتفظ بها في السابق في العملية المستحوذ عليها.

ب. صافي المبالغ في تاريخ الاستحواذ للأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها مقاسة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40.

تخصيص الشهرة

97ب. تتطلب الفقرة 90أ من هذا المعيار أن تُخصص الشهرة التي تُقتنى في استحواذ لكل وحدة من الوحدات المولدة للنقد، أو المجموعات المولدة للنقد، في الجهة المستحوذة، والتي يُتوقع أن تستفيد من أوجه تآزر التجميع، بغض النظر عما إذا كانت أصول أو التزامات أخرى للعملية المستحوذ عليها تُخصص لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات. ومن الممكن تخصيص بعض أوجه التآزر الناتجة من استحواذ لوحدة مولدة للنقد ليس للحصة غير المسيطرة حصة فيها.

اختبار الهبوط في القيمة

97ج. ينطوي اختبار الهبوط في القيمة على مقارنة المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد مع القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد.

97د. إذا كانت الجهة تقوم بقياس الحصص غير المسيطرة على أنها الحصة النسبية للحصص غير المسيطرة في صافي الأصول القابلة للتحديد للجهة المسيطر عليها في تاريخ الاستحواذ وليس بالقيمة العادلة، فإن الشهرة التي تعزى إلى الحصص غير المسيطرة تُضمن في المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد المتعلقة بها ولكن لا تُثبت في القوائم المالية للجهة المسيطرة. ونتيجة لذلك، يجب على الجهة أن تحسب القيمة الدفترية للشهرة المخصصة للوحدة بشكل إجمالي بحيث تتضمن الشهرة التي تعزى إلى الحصة غير المسيطرة. ثم تتم مقارنة هذه القيمة الدفترية المعدلة مع المبلغ الممكن استرداده من الوحدة لتحديد ما إذا كانت الوحدة المولدة للنقد قد هبطت قيمتها.

تخصيص خسارة الهبوط في القيمة

97هـ. تتطلب الفقرة 91 أن يتم تخصيص أي خسارة هبوط في القيمة يتم تحديدها أولاً لتخفيض القيمة الدفترية للشهرة المخصصة للوحدة ومن ثم للأصول الأخرى على أساس تناسبي استناداً إلى القيمة الدفترية لكل أصل في الوحدة.

97و. إذا كانت جهة مسيطر عليها، أو جزء من جهة مسيطر عليها، ذات حصة غير مسيطرة، هي نفسها وحدة مولدة للنقد، فإن خسارة الهبوط في القيمة تُخصص بين الجهة المسيطرة والحصة غير المسيطرة على الأساس نفسه الذي يتم بناءً عليه تخصيص الفائض أو العجز.

97ز. إذا كانت جهة مسيطر عليها، أو جزء من جهة مسيطر عليها، ذات حصة غير مسيطرة، هي جزء من وحدة مولدة للنقد أكبر، فإن خسائر الهبوط في القيمة للشهرة تُخصص لأجزاء الوحدة المولدة للنقد التي لها حصة غير مسيطرة والأجزاء التي ليس لها حصة غير مسيطرة. وينبغي تخصيص خسائر الهبوط لأجزاء الوحدة المولدة للنقد على أساس ما يلي:

أ. القيم الدفترية النسبية للشهرة للأجزاء قبل الهبوط، وذلك بالقدر الذي يكون فيه الهبوط متعلقاً بالشهرة في الوحدة المولدة للنقد؛ و

ب. القيم الدفترية النسبية لصافي الأصول القابلة للتحديد للأجزاء قبل الهبوط، وذلك بالقدر الذي يكون فيه الهبوط متعلقاً بالأصول القابلة للتحديد في الوحدة المولدة للنقد. ويُخصص أي هبوط في القيمة مثل هذا لأصول أجزاء كل وحدة على أساس تناسبي استناداً إلى القيمة الدفترية لكل أصل في الجزء.

في تلك الأجزاء التي لها حصة غير مسيطرة، فإن خسارة الهبوط في القيمة تُخصص بين الجهة المسيطرة والحصة غير المسيطرة على الأساس نفسه الذي يتم بناءً عليه تخصيص الفائض أو العجز.

97ح. إذا كانت خسارة الهبوط في القيمة التي تعزى إلى حصة غير مسيطرة تتعلق بشهرة لم تُثبت في القوائم المالية الموحدة للجهة المسيطرة (أنظر الفقرة 97د)، فإن ذلك الهبوط لا يُثبت على أنه خسارة هبوط في قيمة الشهرة. في مثل هذه الحالات، تُثبت – فقط – خسارة الهبوط في القيمة المتعلقة بالشهرة المخصصة للجهة المسيطرة على أنها خسارة هبوط في قيمة الشهرة.

عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة

98. تحدد الفقرات 99-105 متطلبات عكس قيد خسارة هبوط في القيمة أُثبتت لأصل أو وحدة مولدة للنقد في فترات سابقة. تستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنه ينطبق بالتساوي على أصل فردي أو وحدة مولدة للنقد. وقد تم تحديد متطلبات إضافية للأصل الفردي في الفقرات 106-109، وللوحدة المولدة للنقد في الفقرتين 110 و111 وللشهرة في الفقرتين 111أ و111ب.

99. **يجب على الجهة أن تقوم في كل تاريخ للقوائم المالية بتقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن خسارة هبوط مُثبتة في فترات سابقة لأصل خلاف الشهرة ربما لم تعد موجودة أو ربما قد انخفضت. وعندما يوجد أي مؤشر من هذا القبيل، فيجب على الجهة أن تقدر المبلغ الممكن استرداده من ذلك الأصل.**

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

المصادر الخارجية للمعلومات

أ. **قد ازدادت القيمة السوقية للأصل بشكل مهم خلال الفترة؛ و**

ب. قد حدثت خلال الفترة، أو ستحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة في البيئة التقنية، أو السوقية، أو الاقتصادية أو النظامية التي تعمل فيها الجهة أو في السوق التي يكون الأصل مخصصاً لها، ويكون لها أثر إيجابي على الجهة؛ و

ج. أسعار الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات قد انخفضت خلال الفترة، ومن المرجح أن تؤثر تلك الانخفاضات على معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة من الاستخدام لأصل وتزيد المبلغ الممكن استرداده من الأصل بشكل ذي أهمية نسبية؛ و

المصادر الداخلية للمعلومات

د. قد حدثت خلال الفترة، أو يتوقع أن تحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة لها أثر إيجابي على الجهة في المدى الذي يستخدم به أو يتوقع أن يستخدم به الأصل أو في الطريقة التي يستخدم بها أو يتوقع أن يستخدم بها الأصل. وتتضمن هذه التغيرات التكاليف المُكتبدة خلال الفترة لتحسين أو تعزيز أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل؛ و

د(أ). اتخاذ قرار باستئناف إنشاء الأصل الذي سبق إيقاف إنشائه قبل إتمامه أو قبل أن يكون في حالة قابلة للاستخدام؛ و

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

101. إن المؤشرات على الانخفاض المحتمل في خسارة الهبوط في القيمة الواردة في الفقرة 100 تقابل – بشكل رئيس – المؤشرات على خسارة الهبوط المحتملة الواردة في الفقرة 25.

102. إذا كان هناك مؤشر على أن خسارة هبوط في القيمة أُثبتت لأصل *بخلاف الشهرة*، ربما لم تعد موجودة أو ربما قد انخفضت، فإن هذا قد يشير إلى أنه قد يلزم مراجعة وتعديل (أ) العمر الإنتاجي المتبقي، أو (ب) طريقة الاستهلاك (الاستنفاد)، أو (ج) القيمة المتبقية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام المنطبق على الأصل، حتى لو لم يتم عكس قيد خسارة هبوط في القيمة للأصل.

103. **يجب عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة التي أثبتت في فترات سابقة لأصل إذا، وفقط إذا، كان هناك تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من الأصل منذ آخر خسارة هبوط في القيمة أثبتت. وإذا كان هذا هو الحال، فتجب – باستثناء ما هو موضح في الفقرة 106 – زيادة القيمة الدفترية للأصل إلى المبلغ الممكن استرداده من الأصل. تلك الزيادة هي عكس قيد لخسارة الهبوط في القيمة.**

104. يُقصد من عكس قيد خسارة الهبوط المحاسبة عن زيادة في الخدمات الممكنة المقدرة للأصل، إما من الاستخدام أو من البيع، منذ التاريخ الذي قامت فيه الجهة في آخر مرة بإثبات خسارة هبوط في القيمة لذلك الأصل. ويُتطلب من الجهة تحديد التغيير في التقديرات الذي تسبب في الزيادة في الخدمات الممكنة المقدرة. ومن أمثلة التغييرات في التقديرات:

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

ب. إذا كان المبلغ الممكن استرداده يستند إلى القيمة من الاستخدام، تغييراً في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة أو في معدل الخصم؛ أو

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

105. قد تصبح القيمة من الاستخدام للأصل أكبر من القيمة الدفترية للأصل لمجرد أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية تزداد كلما أصبحت تلك التدفقات أقرب. بناءً عليه، فإن خسارة الهبوط في القيمة لا يُعكس قيدها فقط بسبب مرور الوقت (يسمى في بعض الأحيان "تفكيك" الخصم)، حتى ولو أصبح المبلغ الممكن استرداده من الأصل أكبر من قيمته الدفترية.

عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة لأصل فردي

106. **القيمة الدفترية بعد الزيادة التي تُعزى إلى عكس قيد خسارة هبوط في القيمة لأصل خلاف الشهرة يجب ألا تتجاوز القيمة الدفترية التي كان سيتم تحديدها (صافية بعد الاستنفاد أو الاستهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط في القيمة للأصل في السنوات السابقة.**

107. إن أي زيادة في القيمة الدفترية لأصل خلاف الشهرة عن القيمة الدفترية التي كان سيتم تحديدها (صافية بعد الاستنفاد أو الاستهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط في القيمة للأصل في السنوات السابقة، هي إعادة تقييم. وعند المحاسبة عن مثل إعادة التقييم هذه فإن الجهة تطبق المعيار الذي ينطبق على الأصل.

108. **يجب إثبات عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة لأصل خلاف الشهرة فورا في الفائض أو العجز، ما لم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ معاد تقييمه وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31). ويجب معالجة أي عكس قيد لخسارة هبوط في القيمة لأصل معاد تقييمه على أنه زيادة من إعادة التقييم وفقاً لذلك المعيار الآخر.**

108أ. يُثبت عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة للأصل المعاد تقييمه – بشكل مباشر – في احتياطي إعادة التقييم ويُزيد فائض إعادة التقييم لذلك الأصل الفردي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 31 أو لتلك الفئة من الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17. وبالرغم من ذلك، وبقدر ما يكون قد تم في السابق إثبات خسارة هبوط في الفائض أو العجز لنفس فئة الأصول المُعاد تقييمها، يُثبت – أيضاً – عكس قيد خسارة الهبوط تلك في الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 31 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 17.

109. **بعد إثبات عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة، يجب تعديل تكلفة الاستهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة الدفترية المعدلة للأصل مطروحًا منها قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.**

عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة لوحدة مولدة للنقد

110. **يجب أن يُخصص عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد لأصول الوحدة – باستثناء الشهرة – على أساس تناسبي استناداً إلى القيم الدفترية لتلك الأصول. وتجب معالجة هذه الزيادات في القيم الدفترية على أنها عكس قيد لخسائر هبوط في القيمة لأصول فردية وإثباتها وتُثبت وفقاً للفقرة 108. ولا يجوز أن يُخصص أي جزء من مبلغ عكس القيد هذا لأصل غير مولد للنقد يُسهِم بخدمات ممكنة للوحدة مولدة للنقد.**

111. **عند تخصيص مبلغ عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد وفقاً للفقرة 110، لا يجوز زيادة القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ الأقل من بين ما يلي:**

أ. **المبلغ الممكن استرداده منه (إذا كان قابلاً للتحديد)؛ و**

ب. **القيمة الدفترية التي كان سيتم تحديدها (صافية بعد الاستنفاد أو الاستهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط في القيمة للأصل في الفترات السابقة.**

يجب تخصيص مبلغ عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة، الذي كان خلافا لذلك سيتم تخصيصه للأصل، على أساس تناسبي للأصول الأخرى في الوحدة، باستثناء الشهرة.

عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة للشهرة

111أ. خسارة الهبوط في القيمة المثبتة للشهرة لا يجوز عكس قيدها في فترة لاحقة.

111ب. يمنع معيار المحاسبة للقطاع العام 31 إثبات الشهرة المُولدة داخليًا. أي زيادة في المبلغ الممكن استرداده من الشهرة في الفترات التي تلي إثبات خسارة هبوط في القيمة لتلك الشهرة، من المرجح أن تكون زيادة في الشهرة المُولدة داخلياً بدلاً من كونها عكس قيد لخسارة هبوط في القيمة مُثبتة للشهرة المقتناة.

إعادة تصنيف الأصول

112. يجب إعادة تصنيف الأصل من أصل مولد للنقد إلى أصل غير مولد للنقد أو من أصل غير مولدة للنقد إلى أصل مولد للنقد، فقط عندما يكون هناك دليل واضح على أن إعادة التصنيف هذه مناسبة. لا تستدعي – بالضرورة – إعادة التصنيف في حد ذاتها إجراء اختبار هبوط في القيمة أو عكس قيد خسارة هبوط في القيمة. في تاريخ القوائم المالية اللاحق لإعادة التصنيف، يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان، كحد أدنى، المؤشرات المدرجة في الفقرة 25.

113. هناك ظروف يمكن أن تقرر فيها جهات القطاع العام أنه من المناسب إعادة تصنيف أصل مولد للنقد على أنه أصل غير مولد للنقد. فعلى سبيل المثال، أُنشئ مرفق معالجة مياه صرف – بشكل رئيس – لمعالجة الصرف الصناعي من منطقة صناعية بأسعار تجارية، وقد استخدمت الطاقة الفائضة لمعالجة الصرف من وحدة إسكان اجتماعي ولا يتم استيفاء رسوم نظير ذلك. وقد أغلقت المنطقة الصناعية مؤخراً وفي المستقبل سيتم تطوير الموقع لأغراض المساكن الاجتماعية. في ضوء إغلاق المنطقة الصناعية، تُقرر جهة القطاع العام إعادة تصنيف محطة معالجة الصرف على أنها أصل غير مولد للنقد.

الإفصاح

114. يجب على الجهة أن تُفصح عن الضوابط التي وضعتها لتمييز الأصول المولدة للنقد عن الأصول غير المولدة للنقد.

115. يجب على الجهة أن تفصح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول:
أ. مبلغ خسائر الهبوط في القيمة التي أُثبتت خلال الفترة والبند (البنود) المستقل في قائمة الأداء المالي الذي ضُمنت خسائر الهبوط تلك فيه؛ و
ب. مبلغ القيود العكسية لخسائر الهبوط في القيمة التي أُثبتت في الفائض أو العجز خلال الفترة والبند (البنود) المستقل في قائمة الأداء المالي الذي تم عكس قيد خسائر الهبوط تلك فيه؛ و
ج. مبلغ خسائر الهبوط في القيمة من الأصول المعاد تقييمها التي أُثبتت بشكل مباشر في فائض إعادة التقييم خلال الفترة؛ و
د. مبلغ القيود العكسية لخسائر الهبوط في القيمة من الأصول المعاد تقييمها التي أُثبتت بشكل مباشر في فائض إعادة التقييم خلال الفترة.

116. في بعض الحالات، قد لا يكون من الواضح ما إذا كان الهدف الرئيس من الاحتفاظ بأصل هو توليد عائد تجاري. يلزم ممارسة ذلك الحكم لتحديد ما إذا كان يجب تطبيق هذا المعيار أو

معيار المحاسبة للقطاع العام 21. وتتطلب الفقرة 114 الإفصاح عن الضوابط المستخدمة لتمييز الأصول المولدة للنقد والأصول غير المولدة للنقد.

117. فئة الأصول هي مجموعة أصول متماثلة من حيث طبيعتها أو وظيفتها في عمليات الجهة، تُعرض على أنها بند واحد لغرض الإفصاح في القوائم المالية.

118. يمكن عرض المعلومات المطلوبة في الفقرة 115 مع المعلومات الأخرى التي يُفصح عنها لفئة الأصول. على سبيل المثال، يمكن تضمين هذه المعلومات في مطابقة القيمة الدفترية للعقارات، والآلات والمعدات، في بداية ونهاية الفترة، وفقاً لما هو مطلوب في معيار المحاسبة للقطاع العام 17.

119. يجب على الجهة التي تقوم بالتقرير عن المعلومات القطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 18، *التقارير القطاعية* أن تفصح عما يلي لكل قطاع يتم التقرير عنه بناءً على هيكل التقارير القطاعية للجهة:

أ. مبلغ خسائر الهبوط في القيمة التي أُثبتت في الفائض أو العجز خلال الفترة؛ و

ب. مبلغ القيود العكسية لخسائر الهبوط في القيمة التي أُثبتت في الفائض أو العجز خلال الفترة.

120. يجب على الجهة أن تفصح عما يلي لكل خسارة هبوط في القيمة ذات أهمية نسبية أُثبتت أو عُكس قيدها خلال الفترة لأصل مولد للنقد (بما في ذلك الشهرة)، أو وحدة مولدة للنقد:

أ. الأحداث والظروف التي أدت إلى إثبات أو عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة؛ و

ب. مبلغ خسارة الهبوط في القيمة التي أُثبتت أو عكس قيدها؛ و

ج. لأصل مولد للنقد:

(1) طبيعة الأصل؛ و

(2) إذا كانت الجهة تقوم بالتقرير عن المعلومات القطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 18، القطاع الذي تم تقرير عنه الذي ينتمي إليه الأصل بناءً على هيكل التقارير القطاعية للجهة.

د. لوحدة مولدة للنقد:

(1) وصف للوحدة المولدة للنقد (مثل: ما إذا كانت خط منتجات، أو مرفقاً صناعياً، أو عملية تجارية، أو منطقة جغرافية، أو قطاعاً يتم التقرير عنه)؛ و

(2) مبلغ خسارة الهبوط في القيمة التي أُثبتت أو عُكس قيدها حسب فئات الأصول و، إذا كانت الجهة تقوم بالتقرير عن المعلومات القطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 18، حسب القطاعات التي يتم التقرير عنها بناءً على هيكل التقارير القطاعية للجهة؛ و

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

هـ. ما إذا كان المبلغ الممكن استرداده من الأصل (الوحدة المولدة للنقد) هو قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمته من الاستخدام؛ و

و. إذا كان المبلغ الممكن استرداده هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (مثل: ما كانت القيمة العادلة حددت بالرجوع إلى سوق نشطة)؛ و

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

121. يجب على الجهة أن تُفصح عن المعلومات التالية مجموع خسائر الهبوط في القيمة ومجموع القيود العكسية لخسائر الهبوط في القيمة، التي أُثبتت خلال الفترة ولم يتم الإفصاح عن معلومات عنها وفقاً للفقرة 120:

أ. الفئات الرئيسة للأصول المتأثرة بخسائر الهبوط والفئات الرئيسة للأصول المتأثرة بالقيود العكسية لخسائر الهبوط؛ و

ب. الأحداث والظروف الرئيسة التي أدت إلى إثبات خسائر الهبوط هذه والقيود العكسية هذه لخسائر الهبوط.

122. تُشجع الجهة على أن تفصح عن الافتراضات المستخدمة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من الأصول خلال الفترة. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرة 123 تتطلب من الجهة أن تفصح عن معلومات حول التقديرات المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد عندما تُضَمَّن شهرة أو أصل غير ملموس له عمر إنتاجي غير محدود في القيمة الدفترية لتلك الوحدة.

122أ. إذا لم يكن، وفقاً للفقرة 90هـ، قد تم في نهاية الفترة تخصيص أي جزء من الشهرة المقتناة في استحواذ خلال الفترة لوحدة مولدة للنقد (مجموعة وحدات) فيجب الإفصاح عن مبلغ الشهرة غير المُخصصة جنباً إلى جنب مع أسباب بقاء ذلك المبلغ دون تخصيص.

الإفصاح عن التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ الممكن استردادها من الوحدات المولدة للنقد التي تحتوي على أصول غير ملموسة لها أعمار غير محدودة

123. يجب على الجهة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات (أ)-(و) لكل وحدة مولدة للنقد (مجموعة وحدات) والتي تكون القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة التي خُصصت لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) مهمة بالمقارنة مع مجموع القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة للجهة:

أ. القيمة الدفترية للشهرة التي خُصصت للوحدة (مجموعة الوحدات)؛ و

ب. القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة التي خُصصت للوحدة مجموعة الوحدات)؛ و

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

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

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

(2) وصف للمدخل المتبع من قبل الإدارة لتحديد القيمة (القيم) التي عُينت لكل افتراض رئيس، وما إذا كانت هذه القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو، حسب مقتضى الحال، متفقة مع المصادر الخارجية للمعلومات، وإذا لم تكن كذلك، كيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات؛ و

(3) الفترة التي توقعت الإدارة على مداها التدفقات النقدية بناءً على الموازنات/التوقعات المُعتمدة من قبل الإدارة، وعند استخدام فترة أطول من خمس سنوات لوحدة (مجموعة وحدات) مولدة للنقد، توضيح لماذا تلك الفترة الأطول مبررة؛ و

(4) معدل النمو المستخدم في استقراء توقعات التدفقات النقدية لما بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات /التوقعات، ومبرر استخدام أي معدل نمو يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل للمنتجات، أو الصناعات، أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها الجهة، أو للسوق المكرس لها الوحدة (مجموعة الوحدات)؛ و

(5) معدل (معدلات) الخصم المستخدم للاستقراء توقعات التدفقات النقدية.

هـ. إذا كان المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) يستند إلى القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع، المنهجية المستخدمة لتحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. وإذا لم تُقاس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع باستخدام سعر سوق ممكن رصده للوحدة (مجموعة الوحدات) مماثلة، فيجب على الجهة أن تفصح – أيضاً – عن المعلومات التالية:

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

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

إذا تم تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع باستخدام توقعات التدفقات النقدية المخصومة، فيجب على الجهة أن تفصح – أيضاً – عن المعلومات التالية:

(3) الفترة التي على مداها توقعت الإدارة التدفقات النقدية؛ و

(4) معدل النمو المستخدم لاستقراء توقعات التدفقات النقدية؛ و

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

و. إذا كان تغير محتمل بشكل معقول في افتراض رئيس استندت إليه الإدارة في تحديدها للمبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) سوف يتسبب في أن تتجاوز القيمة الدفترية للوحدة (مجموعة الوحدات) مبلغها الممكن استرداده:

(1) المبلغ الذي من شأن المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) أن يتجاوز به قيمتها الدفترية؛ و

(2) القيمة التي عُينت للافتراض الرئيس؛ و

(3) المبلغ الذي يجب أن تتغير به القيمة التي عُينت للافتراض الرئيس، بعد تضمين أي آثار مترتبة على ذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده، لكي يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) مساويا لقيمتها الدفترية.

.124 إذا كان بعض أو كل القيمة الدفترية لشهرة أو أصول غير ملموسة لها أعمار إنتاجية غير محدودة خُصصت فيما بين وحدات (مجموعات وحدات) مولدة نقد متعددة، وكان المبلغ المخصص بهذه الطريقة لكل وحدة (مجموعة وحدات) ليس مهماً بالمقارنة مع مجموع القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة للجهة

فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنباً إلى جنب مع مجموع القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة التي خُصصت لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات). إضافة إلى ذلك، إذا كانت المبالغ الممكن استردادها لأي من تلك الوحدات (مجموعات الوحدات) تستند إلى نفس الافتراض الرئيس أو الافتراضات الرئيسة وكان مجموع القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة المخصصة لها مهماً بالمقارنة مع مجموع القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة للجهة، فيجب على الجهة الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنبا إلى جنب مع:

أ. مجموع القيمة الدفترية للشهرة التي خُصصت لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات)؛ و
ب. مجموع القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة الذي خُصصت لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات)؛ و
ج. وصف للافتراض الرئيس (الافتراضات الرئيسة)؛ و
د. وصف للمدخل المتبع من قبل الإدارة لتحديد القيمة (القيم) التي عُينت للافتراض الرئيس (الافتراضات الرئيسة)، وما إذا كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو، حسب مقتضى الحال، تتفق مع مصادر خارجية للمعلومات، وإذا لم تكن كذلك، كيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات؛ و
هـ. إذا كان تغيير محتمل بشكل معقول في الافتراض الرئيس (الافتراضات الرئيسة) سوف يتسبب في أن يتجاوز مجموع القيم الدفترية للوحدات (مجموعات الوحدات) مجموع مبالغها الممكن استردادها:
(1) المبلغ الذي من شأن مجموع المبالغ الممكن استردادها من الوحدات (مجموعات الوحدات) أن يتجاوز به مجموع قيمها الدفترية؛ و
(2) القيمة (القيم) التي عُينت للافتراض الرئيس (الافتراضات الرئيسة)؛ و
(3) المبلغ الذي يجب أن تتغير به القيمة (القيم) التي عُينت للافتراض الرئيس (الافتراضات الرئيسة)، بعد تضمين أي آثار مترتبة على التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده، لكي يصبح مجموع المبالغ الممكن استردادها للوحدات (مجموعات الوحدات) مساويا لمجموع قيمها الدفترية.

125. يمكن، وفقاً للفقرة 37 أو 90س ترحيل أحدث عملية حسابية تفصيلية تم إجراؤها في فترة سابقة للمبلغ الممكن استرداده من وحدة مولدة للنقد (مجموعة وحدات) واستخدامها في اختبار الهبوط لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية شريطة استيفاء الضوابط المحددة. وعندما هذا هو الحال فإن المعلومات المتعلقة بتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) التي تم تضمينها في الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين 123 و124 تتعلق بالعملية الحسابية المرحلة للمبلغ الممكن استرداده.

تاريخ السريان

126. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2022، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

126أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].

126ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].

126ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].

126د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].

126هـ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].

126و. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].

126j. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].

126ح. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].

126ط. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].

126ي. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].

126ك. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].

126ل. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].

126م. عدل معيار المحاسبة للقطاع العام 44 الصادر في 2023 الفقرات 2 و8 و25. يجب على الجهة أن تطبق هذه التعديلات على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2024 أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة التعديلات على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2024، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 44 في الوقت نفسه.

127. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، حسبما هي مُعَرَّفَة في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي فترات تبدأ في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

1. إرشادات التطبيق

إرشادات التطبيق
يُعَدُّ هذا الملحق جزءًا لا يتجزأ من معيار المحاسبة للقطاع العام 26.
استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة من الاستخدام
تستخدم هذه الإرشادات مصطلح "أصل" (المفرد)، ولكنها أيضًا بالتساوي على مجموعة الأصول التي تشكل وحدة مولدة النقد.
مكونات قياس القيمة الحالية
1. توضح العناصر التالية مجتمعة الفوارق الاقتصادية بين الأصول المولدة للنقد: أ. تقدير التدفق النقدي المستقبلي، أو في حالات أكثر تعقيداً، سلاسل التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الجهة أن تحصل عليها من الأصل؛ و ب. التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛ و ج. القيمة الزمنية للنقود، معبراً عنها بمعدل الفائدة الخالي من المخاطر الحالي في السوق؛ و د. ثمن تحمل حالة عدم التأكد المصاحبة للأصل؛ و هـ. العوامل الأخرى، التي لا يمكن تحديدها أحياناً، (مثل ضعف السيولة) التي سيعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الجهة أن تحصل عليها من الأصل.
2. يقابل هذا الملحق بين مدخلين لحساب القيمة الحالية، أي منهما يمكن استخدامه لتقدير القيمة من الاستخدام للأصل، تبعاً للظروف. ففي ظل المدخل "التقليدي"، فإن التعديلات للعوامل (ب)-(هـ) الموضحة في فقرة إرشادات التطبيق 1 مدرجة في معدل الخصم. وفي ظل مدخل "التدفق النقدي المتوقع" فإن العوامل (ب)، و(د) و(هـ) تتسبب في تعديلات عند التوصل إلى التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة مقابل المخاطر. وأياً كان المدخل الذي تطبقه الجهة ليعكس التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية، فإن الناتج ينبغي أن يكون عاكساً للقيمة الحالية للتدفقات النقدية، أي المتوسط المرجح لجميع النتائج المحتملة.
مبادئ عامة
3. سوف تختلف الأساليب المستخدمة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية وأسعار الفائدة من حالة إلى أخرى تبعاً للظروف المحيطة بالأصل المعني. وبالرغم من ذلك فإن المبادئ العامة التالية هي التي تحكم أي استخدام لأساليب القيمة الحالية عند قياس الأصول: أ. ينبغي أن تعكس معدلات الفائدة التي تستخدم لخصم التدفقات النقدية الافتراضات التي تتفق مع تلك المصاحبة للتدفقات النقدية المقدرة. وبخلاف ذلك، فإن أثر بعض الافتراضات سيتم احتسابه مرتين أو تجاهله. على سبيل المثال، معدل خصم بنسبة 12 في المائة قد يتم تطبيقه على تدفقات نقدية تعاقدية من قرض مستحق التحصيل. ذلك المعدل يعكس التوقعات عن حالات التخلف عن السداد المستقبلية لقروض ذات خصائص معينة. لا يجوز أن يتم استخدام ذلك المعدل نفسه لخصم تدفقات نقدية متوقعة نظراً لان تلك التدفقات النقدية تعكس بالفعل الافتراضات عن حالات التخلف عن السداد المستقبلية. ب. ينبغي أن تكون التدفقات النقدية التي يتم تقديرها ومعدلات الخصم خالية من كل من التحيز والعوامل التي لا علاقة لها بالأصل المعني. على سبيل المثال، إظهار صافي التدفقات النقدية المقدرة بأقل من قيمتها عن عمد لتعزيز الربحية المستقبلية الظاهرية لأصل يدخل التحيز في القياس. ج. يجب أن تعكس التدفقات النقدية المقدرة أو معدلات الخصم سلسلة النتائج الممكنة بدلاً من أن تعكس أدنى مبلغ ممكن أو أقصى مبلغ ممكن باعتباره المبلغ الواحد الأكثر ترجيحاً.

إرشادات التطبيق

المدخل التقليدي ومدخل التدفقات النقدية المتوقعة للقيمة الحالية

المدخل التقليدي

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

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

6. وبالرغم من ذلك، فإن المدخل التقليدي قد لا يعالج بشكل مناسب بعض مشاكل القياس المعقدة، مثل قياس الأصول غير المالية التي ليس لأحد بنودها سوق أو لا يوجد له بند قابل للمقارنة. يتطلب البحث الصحيح عن 'معدل يتناسب مع المخاطر' تحليلاً لبندين على الأقل - أصل موجود في السوق وله معدل فائدة مرصود والأصل الذي يتم قياسه. ويجب استنتاج معدل الخصم المناسب للتدفقات النقدية التي يتم قياسها من معدل الفائدة الملحوظ في ذلك الأصل الآخر. وللوصول لذلك الاستنتاج، يجب أن تكون خصائص التدفقات النقدية للأصل الآخر مشابهة لخصائص الأصل الذي يتم قياسه. وبناءً عليه، يجب أن يقوم القياس بما يلي:
   أ. يحدد سلسلة التدفقات النقدية التي سيتم خصمها؛ و
   ب. يحدد أصلاً آخر في السوق يبدو أن له خصائص تدفقات نقدية مشابهة؛ و
   ج. يقارن سلاسل التدفقات النقدية من البندين لضمان أنها متشابهة (على سبيل المثال، هل كلا المجموعتين تدفقات نقدية تعاقدية، أم أن إحداهما تدفقات نقدية تعاقدية والأخرى تدفقات نقدية مقدرة؟)؛ و
   د. يقوّم ما إذا كان هناك عنصراً في أحد البنود غير موجود في البند الآخر (على سبيل المثال، هل أحدهما أقل سيولة من الآخر؟)؛ و
   هـ. يقوّم ما إذا كان من المرجح أن تسلك كلتا سلسلتى التدفقات النقدية (أي تتغيران) نمطاً متشابهاً فى أحوال اقتصادية متغيرة.

مدخل التدفقات النقدية المتوقعة

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

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

القيمة الحالية لـ 1,000 ريال سعودي في عام واحد عند 5%		952.38 ريال سعودي
احتمال	10.00%	95.24 ريال سعودي
القيمة الحالية لـ 1,000 ريال سعودي في عامين عند 5.25%		902.73 ريال سعودي
احتمال	60.00%	541.64 ريال سعودي
القيمة الحالية لـ 1,000 ريال سعودي في 3 أعوام 5.50%		851.61 ريال سعودي
احتمال	30.00%	255.48 ريال سعودي
القيمة الحالية المتوقعة		892.36 ريال سعودي

إرشادات التطبيق
9. القيمة الحالية المتوقعة لمبلغ 892.6 ريال سعودي تختلف عن المفهوم التقليدي لأفضل تقدير لمبلغ 902.73 ريال سعودي (بنسبة الاحتمال 60 في المائة). يتطلب الحساب التقليدي للقيمة الحالية المطبق على هذا المثال قراراً عن أي التوقيتات الممكنة تُستخدم للتدفقات النقدية، وتبعاً لذلك، سوف لا تعكس احتمالات التوقيتات الأخرى. وذلك نظراً لأن معدل الخصم في أي حساب تقليدي للقيمة العادلة لا يمكن أن يعكس حالات عدم التأكد في التوقيت.
10. استخدام الاحتمالات هو عنصر أساس في مدخل التدفق النقدي المتوقع. ويتساءل البعض عما إذا كان تعيين احتمالات لتقديرات على درجة عالية من الذاتية يوحي بدقة أكبر مما هو موجود في الواقع. وبالرغم من ذلك، التطبيق الصحيح للمدخل التقليدي (حسبما تم توضيحه في فقرة إرشادات التطبيق 6) يتطلب التقديرات والذاتية نفسها دون توفير الشفافية الحسابية لمدخل التدفقات النقدية المتوقعة.
11. العديد من التقديرات التي طُورت في الممارسة الحالية تتضمن بشكل غير رسمي عناصر التدفقات النقدية المتوقعة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن المحاسبين غالباً يواجهون الحاجة لقياس أصل باستخدام معلومات محدودة عن احتمالات التدفقات النقدية الممكنة. على سبيل المثال، قد تواجه المحاسب الحالات التالية: أ. المبلغ المقدر يقع في موقع ما بين 50 ريال سعودي و250 ريال سعودي، ولكن لا يوجد مبلغ في النطاق أكثر ترجيحاً من أي مبلغ آخر. استناداً إلى تلك المعلومات المحدودة، فإن التدفق النقدي المتوقع المقدر هو 150 ريال سعودي [(50+250)/2]؛ أو ب. المبلغ المقدر يقع في موقع ما بين 50 ريال سعودي و250 ريال سعودي، والمبلغ الأكثر ترجيحاً هو 100 ريال سعودي. وبالرغم من ذلك فإن الاحتمالات المتعلقة بكل مبلغ غير معلومة. استناداً إلى تلك المعلومات المحدودة، فإن التدفق النقدي المتوقع المقدر هو 133.33 ريال سعودي [(50+100+250)/3]؛ أو ج. سيكون المبلغ المقدر 50 ريال سعودي (باحتمال 10 في المائة)، 250 ريال سعودي (باحتمال 30 في المائة) أو 100 ريال سعودي (باحتمال 60 في المائة). استناداً إلى تلك المعلومات المحدودة، فإن التدفق النقدي المتوقع المقدر هو 140 ريال سعودي [(50×0.10) + (250×0.30) + (100×0.60)]. في كل حالة، يُرجح أن يوفر التدفق النقدي المقدر المتوقع تقديراً أفضل للقيمة من الاستخدام من المبلغ الأدنى، أو المبلغ الأكثر ترجيحاً، أو المبلغ الأكبر مأخوذاً بمفرده.
12. يخضع تطبيق مدخل التدفق النقدي المتوقع لقيد التكلفة والمنفعة. في بعض الحالات، قد يكون لجهة وصول لبيانات وافرة وقد تكون قادرة على تطوير العديد من سيناريوهات التدفقات النقدية. وفي حالات أخرى، قد تكون الجهة غير قادرة على تطوير أكثر من صياغات عامة عن تقلب التدفقات النقدية دون تكبد تكلفة كبيرة. يلزم الجهة الموازنة بين تكلفة الحصول على معلومات إضافية وزيادة إمكانية الاعتماد التي ستحدثها المعلومات في القياس.
13. يرى البعض أن أساليب التدفق النقدي المتوقع غير مناسبة لقياس بند لوحده أو بند له عدد محدود من النتائج الممكنة. وهم يقدمون مثالا لأصل بنتيجتين ممكنتين: احتمال بنسبة 90 في المائة أن يكون التدفق النقدي 10 ريال سعودي واحتمال بنسبة 10 في المائة أن يكون التدفق النقدي 1,000 ريال سعودي. ويلاحظون أن التدفق النقدي المتوقع في ذلك المثال هو 109 ريال سعودي وينتقدون تلك النتيجة على أنها لا تمثل أياً من المبالغ التي يمكن دفعها في النهاية.
14. تعكس التأكيدات مثل التي تم عرضها أعلاه أساس الخلاف مع الهدف من القياس. فإذا كان الهدف هو تجميع التكاليف التي سيتم تكبدها، فإن التدفقات النقدية المتوقعة قد لا تنتج تقديراً يعبر بموثوقية عن التكلفة المتوقعة. وبالرغم من ذلك، فإن هذا المعيار معني بقياس المبلغ الممكن استرداده من الأصل. ومن غير المرجح أن يكون المبلغ الممكن استرداده من الأصل في هذا المثال 10 ريالات سعودية، حتى لو كان ذلك هو التدفق النقدي الأكثر ترجيحاً. هذا نظراً لأن قياس 10 ريالات سعودية لا يدرج حالة عدم التأكد للتدفق النقدي في قياس الأصل. وبدلاً من ذلك، يتم عرض التدفق النقدي غير المؤكد كما لو كان تدفقاً نقدياً مؤكداً. لا توجد جهة رشيدة ستبيع أصلاً له هذه الخصائص مقابل 10ريالات سعودية.
معدل الخصم
15. أياً كان المدخل الذي تتبناه الجهة لقياس القيمة من الاستخدام للأصل، فلا يجوز أن تعكس أسعار الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية المخاطر التي يتم بها تعديل التدفقات النقدية المقدرة. بخلاف ذلك، فإن أثر بعض الافتراضات سيتم احتسابه مرتين.
16. عندما يكون المعدل الخاص بأصل ما غير متاح مباشرة من السوق، فإن الجهة تستخدم البدائل لتقدير معدل الخصم. والغرض هو تقدير، بقدر الإمكان، تقويم السوق لما يلي: أ. القيمة الزمنية للنقود للفترات حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل؛ و ب. العوامل (ب)، و(د) و(هـ) الموضحة في فقرة إرشادات التطبيق 1، بالقدر الذي لم تسبب فيه تلك العوامل تعديلات عند التوصل إلى التدفقات النقدية التقديرية.
17. كنقطة بداية في إجراء مثل هذا التقدير، فإن الجهة قد تأخذ في الحسبان المعدلات التالية:

إرشادات التطبيق
أ. المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال للجهة محدداً باستخدام أساليب مثل نموذج تسعير الأصول الرأسمالية؛ و ب. معدل الاقتراض الإضافي للجهة؛ و ج. معدلات الاقتراض الأخرى في السوق.
18. بالرغم من ذلك، هذه المعدلات يجب تعديلها: أ. لتعكس الطريقة التي يقوم بها السوق المخاطر الخاصة المرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل؛ و ب. لتستثني المخاطر التي لا علاقة لها بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل أو التي تم بها تعديل التدفقات النقدية المقدرة. وينبغي الأخذ في الحسبان المخاطر مثل مخاطر الدولة ومخاطر العملة ومخاطر السعر.
19. معدل الخصم يكون مستقلاً عن هيكل رأس مال الجهة والطريقة التي تكون الجهة قد مولت بها شراء الأصل، نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ من الأصل لا تعتمد على الطريقة التي مولت بها الجهة شراء الأصل.
20. تتطلب الفقرة رقم 68 أن يكون معدل الخصم المستخدم هو المعدل قبل الضريبة. وبناءً عليه، عندما يكون الأساس المستخدم لتقدير معدل الخصم هو المعدل بعد الضريبة، فإن ذلك الأساس يتم تعديله ليعكس المعدل قبل الضريبة.
21. تستخدم الجهة، عادة، معدل خصم واحد لتقدير قيمة استخدام الأصل. وبالرغم من ذلك، تستخدم الجهة معدلات خصم منفصلة لفترات مستقبلية مختلفة عندما تكون القيمة من الاستخدام حساسة للاختلاف في المخاطر لفترات مختلفة أو لهيكل آجال معدلات الفائدة.

إرشادات التنفيذ

إرشادات التنفيذ
ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة للقطاع العام 26، ولكنها لا تُشكل جزءًا منه. *معظم الأصول التي تحتفظ بها جهات القطاع العام هي أصول غير مولدة للنقد، ويتم المحاسبة عن هبوط قيمتها وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21. في تلك الظروف عندما تحتفظ بأصل مملوك من جهة قطاع عام بهدف توليد عائد تجاري، ينبغي اتباع أحكام هذا المعيار. سوف تنشأ معظم الأصول المولدة للنقد من أنشطة تجارية تديرها جهات القطاع العام التجارية. من الأمثلة على ذلك وحدة لإنتاج البذور تعمل على أساس تجاري، وتُعدُّ جزءًا من جهة للأبحاث الزراعية.* *إن جهات القطاع العام الواردة في جميع هذه الأمثلة يفترض أنها تقوم بأعمال تجارية.*
تحديد وحدات مولدة النقد الغرض من هذا المثال هو: أ. بيان كيفية تحديد وحدات مولدة للنقد في حالات مختلفة؛ و ب. تسليط الضوء على بعض العوامل التي قد تأخذها الجهة بعين الاعتبار عند تحديد الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل.
أ – انخفاض في الطلب المرتبط بوحدة تنتج منتج واحد *خلفية* 1. لدى الحكومة مرفق لتوليد الكهرباء. ولدى المرفق مولدان توربينيان في محطة كهربائية واحدة. في الفترة الحالية، أغْلق مصنع رئيس في المنطقة فانخفض الطلب على الطاقة بشكل مهم. استجابة لذلك، أغلقت الحكومة أحد المولدات الكهربائية.
تحليل 2. مولدات التوربين الفردية لا تولد تدفقات نقدية في حد ذاتها. لذلك فإن الوحدة المولدة للنقد التي سيتم استخدامها في تحديد الهبوط في القيمة هي المحطة الكهربائية ككل.
ب – وحدة الشحن الجوي الحكومية التي تؤجر طائرة *خلفية* 3. "م" هي وحدة الشحن الجوي التابعة للجهة الحكومية. وهي تقوم بتشغيل ثلاث طائرات ومدرج هبوط وعدد من الحظائر وغيرها من المباني، بما في ذلك مرافق للصيانة والوقود. بسبب انخفاض الطلب على خدماتها، تؤجر "م" طائرة واحدة لمدة خمس سنوات لإحدى جهات القطاع الخاص. وبموجب شروط عقد الإيجار، مطلوب من "م" السماح للمستأجر باستخدام مدرج الهبوط وهي مسؤولة عن جميع الصيانة للطائرة. *تحليل* 4. بسبب شروط عقد الإيجار، لا يمكن اعتبار الطائرة المؤجَّرة لتوليد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من "م" ككل. لذلك، فمن المرجح أن الوحدة المولدة للنقد التي تنتمي إليها الطائرة هي "م" ككل.
ج – ورشة سحق في جهة للتخلص من النفايات *خلفية* 5. تدير البلدية جهة للتخلص من النفايات تمتلك ورشة سحق لدعم أنشطة التخلص من النفايات. يمكن بيع ورشة السحق بقيمة الخردة فقط، وهذا لا يولد تدفقات نقدية داخلة والتي تكون مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى لجهة التخلص من النفايات. *تحليل* 6. لا يمكن تقدير المبلغ الممكن استرداده لورشة السحق، لأن قيمتها من الاستخدام لا يمكن تحديدها، ومن المحتمل أن تختلف عن قيمة الخردة. لذلك، تقوم الجهة بتقدير المبلغ الممكن استرداده

إرشادات التنفيذ

للوحدة المولدة للنقد التي تنتمي إليها ورشة السحق، أي جهة التخلص من النفايات ككل.

د – خطوط السير التي تقدمها شركة حافلات

خلفية

7. تقدم شركة حافلات تابعة للولاية خدمات بموجب عقد مع بلدية يحدد الحد الأدنى من الخدمة على كل من خمسة خطوط سير منفصلة. ويمكن تحديد الأصول المخصصة لكل خط سير والتدفقات النقدية من كل خط سير على حدة. واحد من خطوط السير يعمل بخسارة مهمة.

تحليل

8. لأن الجهة لا تملك الخيار لتقليص أي مسار حافلة، فإن أدنى مستوى للتدفقات النقدية الداخلة القابلة للتحديد التي يمكن أن تكون مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعة الأصول الأخرى هي التدفقات النقدية الداخلة المولدة عن الطرق الخمسة معاً. الوحدة المولدة للنقد هي شركة الحافلات ككل.

احتساب القيمة من الاستخدام وإثبات خسارة الهبوط في القيمة

خلفية وحساب القيمة من الاستخدام

9. في بداية عام 20X0، قامت الحكومة "ر"، من خلال وزارة الطاقة التابعة لها، بتشغيل محطة توليد الكهرباء التي تكلف إنشاؤها مبلغ 250 مليون ريال سعودي.
10. في بداية عام 20X4، تم تشغيل محطات توليد الكهرباء التي أنشأها منافسون، مما أدى إلى انخفاض في الإيرادات التي تنتجها محطة توليد الكهرباء للحكومة "ر". الانخفاض في الإيرادات نتيجة لانخفاض حجم توليد الكهرباء عن التوقعات، وأيضًا بسبب انخفاض أسعار الكهرباء والطاقة الاحتياطية عن التوقعات.
11. إن انخفاض الإيرادات هو دليل على أن الأداء الاقتصادي للأصل أسوأ مما كان متوقعًا. نتيجة لذلك، يتطلب من الحكومة "ر" تحديد المبلغ الممكن استرداده للأصل.
12. تستخدم الحكومة "ر" الاستهلاك الثابت على مدى عمر 20 عامًا لمحطة توليد الكهرباء ولا يتوقع أي قيمة متبقية.
13. لا يمكن تحديد القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف بيع محطة توليد الكهرباء. لذلك، يمكن تحديد إمكانية الاسترداد من خلال حساب القيمة من الاستخدام. لتحديد القيمة من الاستخدام لمحطة توليد الكهرباء (انظر الجدول 1)، الحكومة "ر":
    أ. تعد توقعات التدفق النقدي المستمدة من أحدث الموازنات/ التوقعات المالية للسنوات الخمسة المقبلة (سنوات 20X5-20X9) التي وافقت عليها الإدارة.
    ب. تقدر التدفقات النقدية اللاحقة (سنوات 20Y0–20Y9) بناءً على معدلات النمو المتناقصة التي تتراوح بين -6٪ سنويا إلى -3٪ سنويًا.
    ج. تختار معدل خصم بنسبة 6٪، وهو ما يمثل سعر يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المحددة لمحطة توليد الكهرباء التابعة للحكومة "ر".

إثبات وقياس خسارة الهبوط في القيمة

14. تبلغ المبلغ الممكن استرداده لمحطة توليد الكهرباء التابعة للحكومة "ر" 121.1 مليون ريال سعودي.
15. تقارن الحكومة "ر" المبلغ الممكن استرداده لمحطة توليد الكهرباء بقيمتها الدفترية (انظر الجدول 2).
16. بسبب أن القيمة الدفترية تتجاوز المبلغ الممكن استرداده بمبلغ 78.9 مليون ريال سعودي، يتم إثبات فوراً خسارة الهبوط في القيمة بمبلغ 78.9 مليون ريال سعودي في الفائض أو العجز.

الجدول 1 -احتساب القيمة من استخدام محطة توليد الكهرباء التابعة للحكومة "ر" في نهاية 20X4

عام	معدلات النمو على المدى الطويل	التدفقات النقدية المستقبلية	عامل القيمة الحالية بمعدل خصم 6٪ [§]	التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة (مليون ريال سعودي)
20X5 (a=1)		* 16.8	0.94340	15.8

إرشادات التنفيذ

20X6		14.4 *	0.89000	12.8
20X7		14.2 *	0.83962	11.9
20X8		14.1 *	0.79209	11.2
20X9		**13.9 ***	0.74726	10.4
20Y0	(6%)	13.1 †	0.70496	9.2
20Y1	(6%)	12.3 †	0.66506	8.2
20Y2	(6%)	11.6 †	0.62741	7.3
20Y3	(5%)	11.0 †	0.59190	6.5
20Y4	(5%)	10.5 †	0.55839	5.9
20Y5	(5%)	10.0 †	0.52679	5.3
20Y6	(4%)	9.6 †	0.49697	4.8
20Y7	(4%)	9.2 †	0.46884	4.3
20Y8	(3%)	8.9 †	0.44230	3.9
20Y9	(3%)	8.6 †	0.41727	3.6
القيمة من الاستخدام				121.1

* بناءً على أفضل تقديرات الإدارة لصافي توقعات التدفقات النقدية.
† بناءً على تعميم من التدفقات النقدية للسنة السابقة باستخدام معدلات النمو المتناقصة.
§ يتم احتساب عامل القيمة الحالي على أنه 1/1 (+ a) n = k، حيث a = معدل الخصم و n = خصم الفترة.

الجدول 2 -احتساب خسارة الهبوط في القيمة لمحطة توليد الطاقة التابعة للحكومة في بداية 20X5

بداية 20X5 التكلفة التاريخية	إجمالي (مليون ريال سعودي) 250.0
الاستهلاك المتراكم (20X4)	(50.0)
القيمة الدفترية	200.0
القيمة الدفترية بعد خسارة الهبوط في القيمة	121.1
خسائر الهبوط في القيمة	(78.9)

إرشادات التنفيذ
عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة *يعتمد هذا المثال على بيانات الحكومة "ز" حسبما هو مبين في فقرات إرشادات التنفيذ من 9 حتى 16، مع معلومات تكميلية مقدمة في هذا المثال. في هذا المثال، يتم تجاهل الآثار الضريبية.* *خلفية* 17. بحلول عام 20X6 أغلق بعض المنافسين محطات توليد الكهرباء، وهذا يعني أن الأثر السلبي على إيرادات الحكومة "ز" كان أقل مما كان متوقعاً في نهاية عام 2004. يتطلب هذا التغيير الإيجابي من الحكومة إعادة تقدير المبلغ الممكن استرداده من محطة توليد الكهرباء. 18. تبين الاحتسابات المماثلة لتلك الواردة في المثال 2 أن المبلغ الممكن استرداده لمحطة توليد الكهرباء تبلغ الآن 157.7 مليون ريال سعودي. *عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة* 19. تقارن الحكومة "ز" المبلغ الممكن استرداده وصافي القيمة الدفترية لمحطة توليد الكهرباء وتعكس قيد جزء من خسارة الهبوط في القيمة المثبتة سابقًا في المثال 2.
الأصول غير المولدة للنقد التي تساهم في وحدة مولدة للنقد *خلفية* 20. يمتلك مستشفى عام ويدير ماسحاً ضوئيًّا للتصوير بالرنين المغناطيسي (MRI)، إذ يستخدم بشكل رئيس من قبل المرضى المعفيين من الرسوم. على الرغم من ذلك، 20٪ من استخدامه صار لعلاج المرضى الذين يدفعون رسوماً. يستوعب المرضى الذين يدفعون رسومًا ويعالجون في مبنى منفصل يتضمن غرفة عمليات والعديد من المعدات الرأسمالية المستخدمة فقط للمرضى الذين يدفعون رسومًا. في 31 ديسمبر، 20X6، القيمة الدفترية للمبنى والمعدات الرأسمالية هي 30,000 ريال سعودي. ليس من الممكن تقدير المبلغ الممكن استرداده للمبنى وبنود المعدات الرأسمالية على أساس فردي. لذلك، يُعَدُّ المبنى والمعدات الرأسمالية وحدة مولدة للنقد. في 1 يناير 20X6 كانت القيمة الدفترية للماسح الضوئي للتصوير بالرنين المغناطيسي قدرها 3000 ريال سعودي. تم إثبات مصروف استهلاك بقيمة 600 ريال سعودي للماسح الضوئي للتصوير بالرنين المغناطيسي في 31 ديسمبر 20X6. لأن هناك تطورات تقنية مهمة في هذا المجال، يتم اختبار ماسح التصوير بالرنين المغناطيسي لتحديد الهبوط في القيمة في 31 ديسمبر، 20X6 ويتم تحديد خسارة هبوط بقيمة 400 ريال سعودي، بحيث تكون القيمة الدفترية للماسح الضوئي للتصوير بالرنين المغناطيسي في 31 ديسمبر 20X6 هي 2000 ريال سعودي.
تحديد المبلغ الممكن استرداده من وحدة مولدة للنقد
21. خلال العام كان هناك انخفاض مهم في عدد المرضى الذين يدفعون رسومًا في المستشفى. لذلك تم اختبار وحدة مولدة للنقد لتحديد الهبوط في القيمة. يتم تقييم المبلغ الممكن استرداده للوحدة المولدة للنقد، بناءً على قيمتها من الاستخدام، بمبلغ 27.400 ريال سعودي. خُصِّصت 20٪ من القيمة الدفترية المعدلة للماسح الضوئي بالرنين المغناطيسي (400 ريال سعودي) على القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد قبل تحديد خسارة الهبوط في القيمة (3,000 ريال سعودي). تُخَصَّص خسارة الهبوط في القيمة على المبنى والمعدات الرأسمالية بالتناسب بناءً على قيمتها الدفترية. لا تخصص أي خسارة إضافية في الهبوط في القيمة على الماسح الضوئي بالرنين المغناطيسي، حيث إن خسارة الهبوط في القيمة قد حددت بالفعل وفق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 21، الهبوط فى قيمة الأصول غير المولدة للنقد.
إدراج الالتزامات المثبتة في احتساب المبلغ الممكن استرداده لوحدة مولدة النقد *خلفية* 22. تقوم إحدى البلديات بتشغيل موقع للتخلص من النفايات ويطلب منها إعادة الموقع إلى ما كان عليه عند استكمال عملياتها. تتضمن تكلفة إعادة الموقع إلى ما كان عليه استبدال التربة السطحية التي يجب إزالتها قبل بدء عمليات التخلص من النفايات. تم إثبات مخصص تكاليف استبدال التربة السطحية بمجرد إزالة التربة السطحية. تم إثبات المبلغ المقدم كجزء من تكلفة الموقع ويتم استهلاكه على مدى العمر الإنتاجي للموقع. تبلغ القيمة الدفترية لمخصص تكاليف إعادة الموقع إلى ما كان عليه 500 ريال سعودي، وهو ما يعادل القيمة الحالية لتكاليف إعادة الموقع إلى ما كان عليه.

إرشادات التنفيذ

اختبار الهبوط في القيمة

23. تقوم البلدية باختبار الهبوط في القيمة للموقع. الوحدة المولدة للنقد هي الموقع ككل. قد استلمت الحكومة عروضاً مختلفة لشراء الموقع بسعر حوالي 800 ريال سعودي. يعكس هذا السعر حقيقة أن المشتري سيتحمل واجب استعادة التربة السطحية. تكاليف الاستبعاد من الموقع ضئيلة جداً. تبلغ القيمة من الاستخدام للموقع حوالي 1,200 ريال سعودي، غير شاملة تكاليف إعادة الموقع إلى ما كان عليه. تبلغ القيمة الدفترية لموقع التخلص من النفايات 1,000 ريال سعودي.
24. تبلغ القيمة العادلة للوحدة المولدة للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع 800 ريال سعودي. يشمل هذا المبلغ تكاليف إعادة الموقع إلى ما كان عليه التي تم تكوين مخصص لها بالفعل. نتيجة لذلك، تحدد القيمة من الاستخدام لوحدة مولدة للنقد بعد الأخذ بالمقابل في تكاليف إعادة الموقع إلى ما كان عليه، ويقدر أنها 700 ريال سعودي (1,200 ريال سعودي ناقص 500 ريال سعودي). القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد هي 500 ريال سعودي، وهي القيمة الدفترية للموقع(1,000 ريال سعودي)مطروحاً منها القيمة الدفترية لمخصص تكاليف إعادة الموقع إلى ما كان عليه (500 ريال سعودي). ومن ثم، فإن المبلغ الممكن استرداده للوحدة المنتجة للنقد تتجاوز قيمتها الدفترية.

إدراج الشهرة في القيمة الدفترية لعملية عند الاستبعاد

خلفية

24(أ). تبيع إحدى البلديات بمبلغ 100ريال سعودي عملية كانت جزءًا من وحدة مولدة للنقد التي خُصِّصت الشهرة لها. لا يمكن تحديد الشهرة المخصصة للوحدة أو ربطها بمجموعة أصول عند مستوى أقل من تلك الوحدة، باستثناء ما هو جزافي. تبلغ المبلغ الممكن استرداده للجزء المحتفظ من الوحدة المولدة للنقد 300 ريال سعودي.

المعالجة المحاسبية

24 (ب). لأن الشهرة المخصصة للوحدة المولدة للنقد لا يمكن تحديدها بشكل غير جزافي أو مرتبطة بمجموعة أصول عند مستوى أقل من تلك الوحدة، فإن الشهرة المرتبطة بالعملية المستبعدة يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية المستبعدة والجزء المحتفظ من الوحدة. لذلك، يتم تضمين 25٪ من الشهرة المخصصة للوحدة المولدة للنقد في القيمة الدفترية للعملية المباعة.

إعادة تخصيص الشهرة عند إعادة هيكلة وحدة مولدة للنقد

الخلفية

24(ج) الشهرة التي خُصِّصت سابقًا على الوحدة المولدة للنقد "أ". لا يمكن تحديد الشهرة المخصصة ل "أ" أو المرتبطة بمجموعة أصول عند مستوى أقل من "أ"، سوى تحديد جزافي. "أ "من المقرر تقسيمها ودمجها مع ثلاث وحدات أخرى مولدة للنقد، "ب" و"ج" و"د".

معالجة محاسبية

24(د) لأنه لا يمكن تحديد الشهرة المخصصة على "أ" على نحو غير جزافي أو مرتبطة بمجموعة أصول عند مستوى أدنى من "أ"، يعاد تخصيصها على الوحدات "ب" و" ج" و" د" على أساس القيم النسبية للأجزاء الثلاثة من "أ" قبل جمع تلك الأجزاء مع "ب" و"ج" و"د".

المعالجة المحاسبية لأصل فردي في وحدة مولدة للنقد التي تعتمد على ما إذا كان يمكن تحديد المبلغ الممكن استرداده

خلفية

25. قد أصيب خزان في مصنع لتنقية المياه بأضرار مادية ولكنه لا يزال يعمل، وإن لم يكن بكفاءته المعهودة قبل الضرر. إن القيمة العادلة للخزان مطروحاً منها تكاليف البيع أقل من قيمته الدفترية. لا يولد الخزان تدفقات نقدية داخلة مستقلة. إن أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تتضمن الخزان وتولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى هي المحطة الذي ينتمي إليه الخزان. تظهر المبلغ الممكن استرداده للمحطة أن المحطة ككل لم تهبط قيمتها.

المبلغ الممكن استرداده من الخزان التي لا يمكن تحديدها

26. الافتراضية 1: لا تعكس الموازنات/ التوقعات التي وافقت عليها الإدارة أي التزام من الإدارة لاستبدال الخزان.
27. لا يمكن تقدير المبلغ الممكن استرداده للخزان لوحدها لأن قيمة الخزان من الاستخدام:
    أ. قد تختلف عن قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.
    ب. يمكن تحديدها فقط للوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الخزان (محطة تنقية المياه).

إرشادات التنفيذ
لم تهبط قيمة المحطة. بالتالي، لا يتم إثبات خسارة هبوط لقيمة الخزان. مع ذلك، قد تحتاج الجهة إلى إعادة تقييم فترة الاستهلاك أو طريقة الاستهلاك للخزان. ربما هناك حاجة إلى فترة استهلاك أقصر أو طريقة استهلاك أسرع مطلوبة لتعكس العمر الإنتاجي المتبقي المتوقع للخزان أو النمط الذي يتوقع أن تستهلك فيه الجهة المنافع الاقتصادية. *المبلغ الممكن استرداده من الخزان التي يمكن تحديدها* 28. الافتراضية 2: تعكس الموازنات/ التوقعات التي وافقت عليها الإدارة التزام الإدارة باستبدال الخزان وبيعه في المستقبل القريب. قُدِّرت التدفقات النقدية من الاستخدام المستمر للخزان حتى يتم الاستبعاد منه على أنها ضئيلة جدًا. 29. يمكن تقدير قيمة الخزان من الاستخدام لتكون قريبة من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. ومن ثم، يمكن تحديد المبلغ الممكن استرداده للخزان، ولا تؤخذ في الحسبان الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الخزان (أي خط الإنتاج). ويتم إثبات خسارة الهبوط في القيمة للخزان؛ لأن القيمة العادلة للخزان مطروحاً منها تكاليف البيع هي أقل من قيمتها الدفترية.