مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية
كلية التجارة
جامعة الإسكندرية

العدد الأول– المجلد الثالث والخمسون – يناير ٢٠١٦

التطبيق العملي للمعالجة المحاسبية لاضمحلال قيمة الأصول طبقا لمعايير المحاسبة المصرية

أ.د/محمد عباس بدوي
أستاذ المحاسبة والضرائب
كلية التجارة- جامعة الإسكندرية

تعددت الآراء حول ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي للمعالجة المحاسبية لاضمحلال قيمة الأصول، ويحضرني في هذا ما أوصي به رئيس مجلس إدارة احدي الهيئات المهنية المصرية الذي قال(*):

" **أهيب بزملائي المحاسبين ضرورة قيامهم بدراسة مدي وجود مؤشرات علي اضمحلال قيمة الأصول علي أساس موضوعي، وبالتالي توخي الحذر في استخدام المعلومات أو العوامل العارضة كأساس لوجود هذه المؤشرات، لكي لا يؤدي ذلك إلي عدم جدية القوائم المالية** "

وقد أردت بهذه الدراسة أن أعرض وجهة نظري باعتباري أحد المنتمين إلي المحاسبين علي المستويين الأكاديمي والمهني(كأستاذ بقسم المحاسبة بكلية التجارة، وكمحاسب قانوني أمارس مهنة المحاسبة)، وقد هدفت من هذه الدراسة إلي مناقشة كيفية التطبيق العملي للمعالجة المحاسبية لاضمحلال قيمة الأصول، وذلك علي نحو ما سيأتي في الفرعيات التالية:

أولا: الإطار العام للمعالجة المحاسبية لاضمحلال قيمة الأصول

يتناول معيار المحاسبة المصري (رقم٣١ – اضمحلال قيمة الأصول) الإطار العام للمعالجة المحاسبية لاضمحلال قيمة الأصول، وذلك من حيث التعريف بالمفاهيم المرتبطة بتلك المعالجة، ونطاق الأصول الخاضعة للاضمحلال في قيمتها، وشروط الاعتراف بخسائر الاضمحلال، وكيفية المعالجة المحاسبية لخسائر الاضمحلال، **ونعرض هذا الإطار علي النحو التالي:**

١- بعض المفاهيم المرتبطة بالمعالجة المحاسبية للاضمحلال في قيمة الأصول:

(أ) **خسارة الاضمحلال في القيمة:** هي المبلغ الذي تزيد فيه القيمة الدفترية للأصل أو الوحدة المولدة للنقدية عن القيمة الاستردادية لها.

(ب) **الوحدة المولدة للنقد:** وهى أصغر مجموعة من الأصول يتولد عنها تدفقات نقدية داخلة وبشكل مستقل عن التدفقات النقدية الداخلة من أصول أخرى أو مجموعات من الأصول الأخرى، ويقصد بها "وحدة الاصول".

(ج)**القيمة الاستردادية:** هي قيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.

(*) حازم حسن، "الأحداث الحالية وأثرها علي القوائم المالية ومراجعتها، المحاسب – مجلة علمية متخصصة تصدرها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية،العدد التاسع عشر، اكتو بر ،٢٠١١.

(د) **القيمة الاستخدامية:** هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها من أي أصل أو وحدة مولدة للنقد.

(هـ)**القيمة العادلة:** وهى المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل ما أو وحدات مولدة لنقدية مخصوماً منه تكاليف البيع في عملية بين أطراف لديهم الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة، وقد عرفها معيار المحاسبة رقم (٣١) المعدل في ٢٠١٥ بما يلي:

القيمة العادلة: هي السعر الذي يتم استلامه من بيع الاصل او دفعه لنقل التزام في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

٢- نطاق الأصول الخاضعة للاضمحلال في قيمتها للاضمحلال:

حدد معيار المحاسبة المصري نطاق الأصول الخاضعة للاضمحلال في قيمتها في مجموعتين هما:

المجموعة الأولي: كافة الأصول بخلاف المخزون أو الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء أو الأصول الضريبية المؤجلة أو الأصول الناشئة عن مزايا العاملين أو الأدوات المالية، أو الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، أو تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول غير الملموسة، أو الأصول غير المتداولة المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع.

ويتضح من ذلك أن معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) يطبق أساسا علي الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة، وذلك بخلاف ما سبق ذكره من أصول لعدم تلاؤم متطلبات أثبات هذه الأصول والاعتراف بها وقياسها مع المتطلبات التي يتضمنها هذا المعيار، وذلك كما سيتضح فيما بعد بالنسبة للأصول التي تقع في نطاق موضوع هذه الدراسة.

المجموعة الثانية: الأصول المالية التي يتم تبويبها كشركات تابعة كما ورد في معيار المحاسبة المصري (رقم١٧القوائم المالية المجمعة والمستقلة) أو كشركات شقيقة كما ورد في معيار المحاسبة المصري (رقم ١٨ الاستثمارات في شركات شقيقة)، أو كحصص ملكية في مشروعات مشتركة كما ورد في معيار المحاسبة المصري (**رقم ٤٣ ــ الترتيبات المشتركة المستبدل بالمعيار ٢٧ــ حصص الملكية في المشروعات المشتركة**)،[الفقرة رقم ٤ معيار رقم٣١].

٣- شروط الاعتراف بخسائراضمحلال:

سبق معرفة أن خسائر الاضمحلال تنشأ في حالة انخفاض القيمة الاستردادية للأصل عن قيمته الدفترية، لذلك يتم الاعتراف بتلك الخسارة بسبب حدوث انخفاض جوهري أو تدهور للمنافع الاقتصادية الكامنة في الأصل، ومؤدي ذلك أن تصبح القيمة الدفترية للأصل أقل من قيمة المنافع الاقتصادية المتمثلة في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل خلال الفترات المستقبلية من حياة الأصل، لذا فان الأمر يقتضي في مثل هذه الأحوال الاعتراف وقياس الخسائر الناتجة عن التدهور في قيمة الأصل، وبالتالي فان شرط الاعتراف بخسائر الاضمحلال هو احتمال حدوث تدهور في قيمة الأصل.

ولما كان من الصعوبة بمكان التأكد بدرجة كبيرة من حدوث تدهور في قيمة الأصل، فانه يكون من الصعب في الممارسة العملية قياس قيمة الاضمحلال بموضوعية لاعتماد قياسه في هذه الحالة بدرجة كبيرة للتقدير الشخصي، لذلك حدد

البند (رقم ١٣ من معيار ٣١) مجموعة من المؤشرات الخارجية والداخلية التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار كحد أدني عند تقدير مدى احتمال حدوث اضمحلال في قيمة الأصل، وتتمثل هذه المؤشرات فيما يلي:

(أ) المؤشرات الخارجية:

- حدوث انخفاض ملموس في القيمة السوقية للأصل أثناء الفترة أكثر، مما هو متوقع نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام المعتاد.
- حدوث تغيرات ملموسة ذات أثر سلبي على المنشأة أثناء الفترة أو سوف تحدث في المستقبل القريب في البيئة التكنولوجية والسوق والمناخ الاقتصادي والتشريعي الذي تعمل فيه المنشأة أو في السوق التي تم تخصيص الأصل لها.
- حدوث زيادة في أسعار فائدة السوق على الاستثمارات أو في معدلات العائد الأخرى في السوق خلال الفترة وأن يكون من المحتمل أن يكون لتلك الزيادة تأثير على سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل مما يسفر عن اضمحلال ملموس في القيمة الاسترادادية للأصل.
- إذا تجاوزت القيمة الدفترية لصافى أصول المنشأة قيمها الرأسمالية طبقاً لأسعار السوق.

(ب) المؤشرات الداخلية:

- توافر دليل تقادم أو تلف مادي في الأصل.
- حدوث تغييرات ملموسة ذات تأثير سلبي على المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه، وهذه التغيرات تشمل تخريد الأصل والخطط الخاصة بتوقف العمليات المرتبط بها الأصل أو إعادة هيكلتها أو خطط تتعلق بالتصرف في الأصل أو بيعه قبل التاريخ المتوقع وإعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل بحيث يكون له نهاية محددة.
- توافر دليل من التقارير الداخلية تشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل سوف أو يتوقع أن يكون سيئاً.

ومن الجدير بالذكر من وجهة نظري أن المؤشرات السابقة لا تمثل مؤشرات لاضمحلال الأصل علي سبيل الحصر، وهو ما يؤكده البند (رقم ١٤ من معيار المحاسبة٣١) الذي ينص علي أنه يجوز أن تقوم المنشأة بتحديد دلائل أخرى تشير إلى إمكانية اضمحلال الأصل.

٤- كيفية المعالجة المحاسبية لخسائر الاضمحلال:

في حالة وجود أي مؤشر من مؤشرات اضمحلال الأصل، **تتم المعالجة المحاسبية بالخطوات التالية:**

الخطوة الأولي: اختبار اضمحلال الأصل، ويتم ذلك عن طريق مقارنة القيمة القابلة للاسترداد مع القيمة الدفترية، وقد يسفر هذا الاختبار عن احد احتمالين هما:

الاحتمال الأول، القيمة القابلة للاسترداد **أكبر** من القيمة الدفترية، ويعني هذه عدم وجود تدهور في قيمة الأصل، حيث يكون من المتوقع إمكانية استرداد القيمة الدفترية للأصل، ومن ثم لم يحدث اضمحلال للأصل، وبالتالي فان الأمر يتوقف عند هذا الحد.

الاحتمال الثاني، القيمة القابلة للاسترداد **أقل** من القيمة الدفترية، وتعني هذه النتيجة إلي أنه قد حدث تدهور في قيمة الأصل، ومن ثم يتوقع عدم إمكانية استرداد القيمة الدفترية للأصل، ومن ثم فان الأمر

يقضي بضرورة الاعتراف باضمحلال الأصل، وبالتالي يجب قياس خسارة اضمحلال الأصل. اضمحلال للأصل، يتم قياس خسائر الاضمحلال بالنموذج التالي:

الخطوة الثانية: قياس قيمة خسائر اضمحلال الأصل، إذا أسفرت الخطوة السابقة عن توقع حدوث

البيان	جنيه	جنيه	جنيه
تكلفة الأصل		××	
يخصم منها:			
مجمع الإهلاك	××		
خسائر تدهور الأصل في السنوات السابقة*	××		
مجموع ما يخصم		(××)	
القيمة الدفترية للأصل			××
القيمة الاستردادية للأصل			(××)
قيمة خسائر اضمحلال الأصل			××

الخطوة الثالثة: تسجيل قيمة خسائر اضمحلال الأصل: يتم تسجيل قيمة خسائر الاضمحلال بتخفيض الأصل مباشرة بتلك القيمة أو بتخصيص حساب لتجميع هذه الخسائر حتى يمكن إثبات عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيم المنصوص عليها في الفقرتين(١١٩،١٢٣) من معيار المحاسبة المصري رقم (٣١ المعدل)، لذلك يتم التسجيل المحاسبي كالتالي:

(أ) قيد إثبات قيمة خسائر الاضمحلال بتخفيض قيمة الأصل مباشرة بقيمة تلك الخسائر:

××		**من حـ/ خسائر اضمحلال الأصل المختص**
	××	**إلي حـ/ الأصل المختص**

أو (ب) قيد إثبات قيمة خسائر الاضمحلال بتجميع قيمة خسائر اضمحلال الخاصة بالسنوات السابقة:

××		**من حـ/ خسائر اضمحلال الأصل المختص**
	××	**إلي حـ/ مخصص خسائر اضمحلال الأصل المختص**

الخطوة الرابعة: بيان الأثر علي القوائم المالية:

يتم التفرقة بين الحالتين التاليتين:

الحالة الأولي: بالنسبة لخسائر الاضمحلال الخاصة بنفس سنة إعداد القوائم المالية، يكون قيد إثبات إقفال خسائر الاضمحلال وفقا للفقرة رقم (٦٠) من معيار المحاسبة المصري رقم(٣١) في حـ/الأرباح و الخسائر – قائمة الدخل، حيث تقضي هذه الفقرة بأنه:

" يجب الاعتراف بخسارة الاضمحلال في قائمة الدخل في الحال ".

ويكون القيد كالتالي:

××		**من حـ/ الأرباح والخسائر (قائمة الدخل)**
	××	**إلي حـ/ خسائر اضمحلال الاصل المختص**

الحالـــة الثانيـــة: بالنسـبة لخسـائر الاضـمحلال الخاصـة بسـنوات سـابقة عـن سـنة إعـداد القـوائم الماليـة، يتم تطبيق الأثر الرجعي الذي تقضـي بـه الفقرة رقم (٢٣) من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) حيث تنص تلك الفقرة بأنه:

"عند تطبيق أي تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعى، تقوم المنشأة بتسوية رصيد أول المدة لأي بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر بذلك، وذلك عن أقرب مدة سابقة يتم عرضها، وكذلك مبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو كانت السياسة المحاسبية يتم تطبيقها بصفة مستمرة "

وبناء علي ذلك ويكون قيد إقفال خسائر الاضمحلال كالتالي:

××		**من حـ/ الأرباح المرحلة أو أي حساب من حسابات حقوق الملكية**
	××	**إلي حـ/ خسائر اضمحلال الأصل المختص**

ثانيا:المعالجـة المحاسـبية للاضـمحلال في الاستثمارات:

فـرق النظـام المحاسـبي الموحـد بـين نـوعين مـن الاستثمارات هي:

(أ) الاســتثمارات طويلــة الأجــل (حــ/١٣) وقـد خصصه لتدرج به كل من:

١- الاسـتثمارات العقاريـة (حـ/١٣١)، وهـي تمثـل تكلفة الأراضـي المخصصـة لمشروعات التعمير والإسكان والتي تقرر الاحتفاظ بملكيتها مع بيع الوحدات السكنية والإدارية المقامة عليها.

٢- استثمارات في أسهم شركات تابعة (حـ/١٣٢)، وهـي تمثـل الاسـتثمارات فـي أسـهم الشـركات التابعة، يراعى أن يطبق بشأن هذه الاستثمارات ما يقضى به المعيار المحاسبي الخاص بالقوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة.

٣- استثمارات في أسهم شركات شقيقة (حـ/١٣٣)، وهـي تمثل الاستثمارات فـي آسـهم فـي شـركات شقيقة، ويراعي أن يطبق بشأن هذه الاستثمارات المعيـار المحاسـبي الخـاص بالمحاسـبة عـن الاستثمارات في شركات شقيقة .

٤- استثمارات في أسهم شركات أخرى (حـ/١٣٤)، وهـي تمثل الاستثمارات فـي أسـهم فـي شـركات أخري، ويراعي أن يطبق بشأن هذه الاستثمارات مـا يقضـى بـه المعيـار المحاسـبي الخـاص بالمحاسبة عن الاستثمارات.

٥- استثمارات فـي سـندات (حـ/١٣٥)، وهـو يمثـل استثمارات المنشـأة فـي السـندات التـي تصـدرها الشركات الأخرى وكذا الاستثمار فـي السـندات الحكوميـة، والتـي يـتم اقتنائهـا بغـرض الاحتفـاظ بها.

٦- استثمارات فـي وثـائق استثمار(حـ/١٣٦)، وهـو يمثل الاستثمارات في وثائق استثمار.

(ب) اسـتثمارات وأوراق ماليـة متداولـة (حـ/١٨)، وهـي تتمثـل فـي الاسـتثمارات والأوراق الماليـة التـي يـتم شـراؤها بقصـد البيـع ولـيس بقصـد الاحتفاظ بها.

وبالرجوع إلي معايير المحاسبة المصرية للتعرف علي المعايير الخاصة بالاستثمارات التي أشـار إليها

النظـام المحاسـبي الموحـد عنـد تنـاول أنـواع الاسـتثمارات أتضـح أن هـذه المعـايير تتمثـل فـي الأتي:

- المعيـار المحاسـبي الخـاص بـالقوائم الماليـة المجمعـة والمحاسـبة عـن الاسـتثمارات فـي الشركات التابعة.
- المعيـار المحاسـبي الخـاص بالمحاسـبة عـن الاستثمارات في شركات شقيقة.
- المعيـار المحاسـبي الخـاص بالمحاسـبة عـن الاستثمارات.

وسيتم عرض موقف الاستثمارات سالفة الذكر من المعالجة المحاسبية لخسارة الاضمحلال بالرجوع إلـي معـايير المحاسـبة المصـرية التـي أشـار إليهـا النظام المحاسبي الموحد، وذلك من حيث التعريف بالمفـاهيم المرتبطـة بتلـك المعالجـة، ونطـاق الاسـتثمارات الخاضـعة للاضـمحلال فـي قيمتهـا، وشروط الاعتراف بتلك الخسائر، وكيفية معالجتها محاسبيا، وذلك علي نحو ما سيرد فيما يلي:

١- موقـف المعالجـة المحاسـبية لخسـارة اضمحلال الاستثمارات في أسهم شركات تابعة:

تطلب النظام المحاسبي الموحد أن يطبق بشأن هذه الاستثمارات ما يقضـى بـه المعيـار المحاسـبي الخـاص بـالقوائم الماليـة المجمعـة والمحاسـبة عـن الاسـتثمارات فـي الشـركات التابعـة، وبـالرجوع إلـي معـايير المحاسـبة المصـرية نجـد أن المعيـار الـذي يطبق في هذا المجال هو معيار المحاسبة المصري " رقـم ١٧- القـوائم الماليـة المجمعـة والمسـتقلة"، وتوضـح الفقرة (رقم /أ من ذات المعيـار) إجراءات التجميع في البند بالنص التالي:

عند إعداد القوائم المالية المجمعة تقوم المنشأة بتجميـع القـوائم الماليـة للشـركة القابضـة مـع القـوائم الماليـة للشـركات التابعـة تفصـيلياً بتجميـع البنـود المتشابهة من الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيـرادات والمصـروفات، وذلـك لتعـرض القـوائم الماليـة المجمعـة المعلومـات الماليـة عـن المجموعـة كمـا لـو كانـت منشـأة واحـدة وتتبـع الخطـوات التاليـة عند إعداد القوائم المالية المجمعة :

(أ) يـتم اسـتبعاد **القيمـة الدفتريـة** لاسـتثمار الشـركة القابضـة في كل شركة تابعة مع نصيب الشركة القابضـة في حقوق الملكية في كل شركة تابعة (معيـار المحاسـبة المصـري رقـم ٢٩ ـ الخـاص بتجميع الأعمال).

(ب) .....

وتأسيسا علي ما سبق يتضح عدم وجود معيار محاسبي يلزم الشركات القابضـة بـالاعتراف بخسـارة اضـمحلال استثماراتها في الشركة التابعـة، لان هذه الاستثمارات تمثل نصيب الشركة القابضة في التكلفة الدفترية لحقوق الملكية لدي الشركة التابعة، وهو مما يتطلـب ضـرورة تسـاوي القيمتين عند تجميـع القـوائم الماليـة للشـركة القابضـة مـع القـوائم الماليـة للشـركات التابعـة، وعلـي ذلـك يجـب أن تظـل قيمـة اسـتثمارات الشركات التابعـة مسـجلة بالقيمـة الدفتريـة فـي دفـاتر الشركة القابضة.

٢- موقـف المعالجـة المحاسـبية لخسـارة اضـمحلال الاسـتثمارات فـي شـركات شقيقة:

تطلب النظام المحاسبي الموحد أن يطبق بشأن هذه الاستثمارات مـا يقضـى بـه المعيـار المحاسـبي الخاص بالاستثمارات في شركات شقيقة، وبالرجوع إلي معايير المحاسبة المصرية نجد أن المعيار الذي

يطبق في هذا المجال هو معيار المحاسبة المصري(رقم ١٨– الاستثمارات في شركات شقيقة).

وبإتباع نفس منهجية تناول معيار المحاسبة المصري لاضمحلال الأصول رقم (٣١)، نعرض الإطار العام للمعالجة المحاسبية لاضمحلال قيمة الاستثمارات في شركات شقيقة كما وردت في معيار المحاسبة المصري (رقم ١٨ــ الاستثمارات في شركات شقيقة)، وذلك من حيث التعريف بالمفاهيم المرتبطة بتلك المعالجة، ونطاق الاستثمارات الخاضعة للاضمحلال في قيمتها، وشروط الاعتراف بخسائر الاضمحلال، وكيفية المعالجة المحاسبية لخسائر الاضمحلال، وذلك علي نحو ما سيرد فيما يلي:

٢- ١ بعض المفاهيم المرتبطة بالمعالجة المحاسبية للاضمحلال في قيمة الاستثمارات في شركات شقيقة:

أوضحت (الفقرة رقم ٢ من المعيار المحاسبة المصري رقم ١٨) المصطلحات المرتبطة بالمعالجة المحاسبية للمفاهيم ذات العلاقة باضمحلال الاستثمارات في الشركات الشقيقة، حيث تفيد بان تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

الشركة الشقيقة : هي شركة يكون للمستثمر فيها نفوذ مؤثر ولكنها ليست شركة تابعة كما أنها ليست حصة في مشروع مشترك للمستثمر وتتضمن أيضاً شركات الأفراد.

القوائم المالية المجمعة : هي القوائم المالية للمجموعة ككيان اقتصادي واحد .

السيطرة : هي القدرة على التحكم في السياسات المالية وسياسات التشغيل لمنشأة بغرض الحصول على منافع من الأنشطة الخاصة بها .

طريقة حقوق الملكية: هي طريقة محاسبية يتم بناء عليها الاعتراف بالاستثمار – عند اقتنائه – بتكلفة الاقتناء ثم يتم تعديل تلك التكلفة بكل تغيير يطرأ على نصيب المستثمر في صافى أصول الشركة المستثمر فيها، وتظهر قائمة الدخل نصيب المستثمر في نتائج أعمال الشركة المستثمر فيها .

طريقة التكلفة : هي طريقة محاسبية يتم بناءً عليها إثبات الاستثمار بالتكلفة، ويعترف المستثمر بإيرادات الاستثمار فقط في حدود ما يستلمه المستثمر من توزيعات الأرباح المحققة للشركة المستثمر فيها بعد تاريخ الاقتناء و تعتبر التوزيعات المستلمة بالزيادة عن تلك الأرباح بمثابة استرداد للاستثمار و يتم الاعتراف بها كتخفيض لتكلفة الاستثمار.

التكلفة المستهلكة: هي القيمة التي يقاس بها الأصل المالي أو الالتزام المالي عند الاعتراف الأولى به ناقصاً أقساط سداد أصل المبلغ مضافاً إليه أو مخصوماً منه الاستهلاك المجمع (باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي) لأية فروق بين القيمة الأصلية و القيمة في تاريخ الاستحقاق ناقصاً خسائر الاضمحلال في قيمة الأصل أو لمواجهة عدم قابلية البند للتحصيل (سواء مباشرة أو من خلال مخصص).

المشتقات المالية: هي أوراق مالية تشتق قيمتها السوقية من القيمة السوقية لورقة مالية أخرى محددة مثل السهم العادي أو السند، وبالتالي فليس للمشتقات المالية حقوق مالية مباشرة على أصول حقيقية، وبالتالي فان من أهم خصائصها أن قيمتها متغيرة وفقا للتغير في سعر الفائدة مثلا أو سعر الصرف أو أية متغيرات أخري.

السيطرة المشتركة: هي مشاركة بموجب اتفاق تعاقدي في السيطرة على النشاط الاقتصادي وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب قرارات التشغيل والقرارات المالية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من الشركاء (الأطراف الذين يشاركون في السيطرة).

القوائم المالية المستقلة: هي تلك القوائم المالية التي تقوم بعرضها الشركة القابضة المستثمرة في شركة شقيقة أو المشاركة في منشأة تخضع لسيطرة مشتركة تتم فيها المحاسبة عن الاستثمارات على أساس الحصة المباشرة في الملكية وليس على أساس نتائج الأعمال وصافى أصول الشركات المستثمر فيها.

النفوذ المؤثر: هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالبيانات المالية وسياسات التشغيل للشركة المستثمر فيها ولكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات.

وتوجه (الفقرة رقم ٦من المعيار رقم ١٨) إلي أن إقامة الدليل على وجود نفوذ مؤثر لمستثمر في المنشأة المستثمر فيها عادة ما يتم بطريقة أو أكثر من الطرق التالية:

(أ) التمثيل في مجلس الإدارة أو أي لجنة إدارية معادلة في المنشأة المستثمر فيها.

أو(ب) المشاركة فى وضع السياسات بما في ذلك المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى.

أو(ج) وجود معاملات ذات أهمية نسبية بين المستثمر والمنشأة المستثمر فيها.

أو(د) تبادل في أفراد الإدارة بين المستثمر والمنشأة المستثمر فيها.

أو(هـ) تقديم معلومات فنية أساسية.

٢- ٢ نطاق الاستثمارات التي تخضع قيمتها للاضمحلال:

تقضي الفقرة (رقم ٢ من معيار المحاسبة المصري رقم ١٨) بان يتم تطبقه عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة ماعدا الاستثمارات في شركات شقيقة مملوكة لمؤسسات رأس مال المخاطر، أو مملوكة لصناديق الاستثمار أو المنشآت المماثلة بما في ذلك صناديق التأمين الاستثمارية.

وقد وسعت ذات الفقرة في معيار المحاسبة المصري رقم ١٨ المعدل في٢٠١٥حيث تقضي هذه الفقرة بتطبيق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي يكون لها سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها.

٢-٣ شروط الاعتراف بخسائر الاضمحلال في قيمة الاستثمارات في الشركات الشقيقة:

لتحديد موقف الاعتراف بخسائر الاضمحلال في قيمة الاستثمارات في الشركات الشقيقة، أحالت الفقرة (رقم ٣١ من المعيار رقم١٨) إلي المتطلبات التي يتم من خلالها تطبيق معيار المحاسبة المصري (رقم٢٦ ــ الأدوات المالية – الاعتراف والقياس) وذلك فيما يختص بتحديد مدي ضرورة الاعتراف بأي خسائر ناتجة عن الاضمحلال، وقد حددت (الفقرة رقم٥٨ من المعيار رقم ٢٦) الشروط الواجب توافرها لتطبيقه، حيث تقضي هذه الفقرة بما يلي:

" **في تاريخ كل ميزانية تقوم المنشأة بتقدير ما إذا كان هناك دليل موضوعي على اضمحلال قيمة أحد الأصول المالية أو مجموعة من هذه الأصول ، وفى حالة وجود هذا الدليل تطبق المنشأة فقرة "٦٣"(بالنسبة للأصول المالية المثبتة بالتكلفة**

المستهلكة) و فقرة "٦٦" (بالنسبة للأصول المالية المثبتة بالتكلفة) أو فقرة "٦٧" (بالنسبة للأصول المالية المتاحة للبيع) وذلك لتحديد قيمة الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة ".

٢-٤ كيفية المعالجة المحاسبية لخسائر الاضمحلال في قيمة الاستثمارات في الشركات الشقيقة:

في حالة وجود أي مؤشر من مؤشرات اضمحلال الاستثمارات، تفرق الفقرة (رقم٥٨ من المعيار رقم ١٨) بين الثلاث حالات التالية:

الحالة الأولى: **الاستثمارات المثبتة بالتكلفة المستهلكة:** وهي حالة وجود أدلة موضوعية على حدوث خسائر اضمحلال في القيمة ترتبط باستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، ويقصد بتلك الاستثمارات الأصول المالية غير المشتقة التي تتسم بالخصائص التالية:

- أن لها مبلغ سداد محدد أو قابل للتحديد.
- أن لها تاريخ استحقاق محدد.
- أن لدى الشركة النية والقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها.
- أنها تحقق ما يلي:

- لا يتم الاعتراف بها أولياً على أساس القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.
- لم تحدد على أنها متاحة للبيع.
- لا ينطبق عليها تعريف الإقراض والمديونيات.

وعلي ذلك لا تصنف الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية لشركة أخرى ضمن الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، طالما أن ليس لها مبلغ سداد محدد أو قابل للتحديد وليس لها تاريخ استحقاق محدد.

وفي حالة ما تم إثباتها بالتكلفة المستهلكة، فان قيمة خسائر الاضمحلال يتم قياسها على أنها الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية (مع استبعاد خسائر الائتمان المستقبلية التي لم يتم تحملها) المخصومة بسعر الفائدة الفعلي الأصلي الخاص بالأصل المالي (أي سعر الفائدة الفعلي المحسوب عند الاعتراف الأولى)، وفي هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبية كالتالي:

الخطوة الأولي: تسجيل خسائر الاضمحلال في قيمة الاستثمارات في الشركات الشقيقة: يتم تسجيل قيمة خسائر الاضمحلال أما بتخفيض الأصل مباشرة بتلك القيمة أو من خلال حساب مخصص (الفقرة رقم٦٣ من المعيار رقم ٢٦)، لذلك يتم التسجيل المحاسبي كالتالي:

(أ) قيد إثبات تخفيض قيمة المديونيات مباشرة بخسائر اضمحلال الاستثمارات في الشركات الشقيقة:

××		**من حـ/ خسائر اضمحلال الاستثمارات في الشركات الشقيقة**
	××	**إلي حـ/ الاستثمارات في الشركات الشقيقة**

أو (ب) قيد إثبات قيمة خسائر الاضمحلال من خلال استخدام حساب مخصص:

××		**من حـ/ خسائر اضمحلال الاستثمارات في الشركات الشقيقة**
	××	**إلي حـ/ مخصص خسائر اضمحلال الاستثمارات في الشركات الشقيقة**

الخطوة الثانية: يعتمد بيان الأثر علي القوائم المالية علي حدوث أحد احتمالين:

الاحتمال الأول: إتباع الشركة لسياسة الاعتراف بخسائر الاضمحلال الخاصة في السنوات السابقة، يتم إقفال خسائر اضمحلال الاستثمارات في الشركات الشقيقة وفقا للفقرة رقم (٦٣ من المعيار رقم ٢٦) في حـ/ الأرباح والخسائر– قائمة الدخل، حيث تقضي هذه الفقرة بأنه: "يتم الاعتراف بقيمة خسارة الاضمحلال في قائمة الدخل في"، ويكون القيد كالتالي:

××		**من حـ/ الأرباح والخسائر– قائمة الدخل**
	××	**إلي حـ/ خسائر اضمحلال الاستثمارات في الشركات الشقيقة**

الاحتمال الثاني: إتباع الشركة لسياسة الاعتراف بخسائر الاضمحلال للمرة الأولي ، يتم تطبيق الأثر الرجعي الذي تقضي به الفقرة رقم (٢٣ المعيار رقم ٥) حيث تنص تلك الفقرة بأنه:

"عند تطبيق أي تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعى، تقوم المنشأة بتسوية رصيد أول المدة لأي بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر بذلك، وذلك عن أقرب مدة سابقة يتم عرضها، وكذلك مبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو كانت السياسة المحاسبية يتم تطبيقها بصفة مستمرة".

وبناء علي ذلك ويكون قيد إقفال خسائر الاضمحلال كالتالي:

××		**من حـ/ الأرباح المرحلة أو أي حساب من حسابات حقوق الملكية**
	××	**إلي حـ/ خسائر اضمحلال الاستثمارات في الشركات الشقيقة**

الحالة الثانية: الاستثمارات المثبتة بالتكلفة: قد يكون من المناسب إثبات الأصل أو الالتزام المالي بالتكلفة بدلا من القيمة العادلة نتيجة لأي تغيير في نوايا أو قدرات الإدارة أو في الحالات النادرة التي يصبح فيها القياس الذي يعتمد عليه غير متاح (كان يكون ليس له سعر سوق مسجل في البورصة في سوق نشط لا يمكن من قياس تلك الاستثمارات بطريقة يعتمد عليها(فقرة٤٦/ج معيار ٢٦)، وفي هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبية كالتالي:

١-**قياس خسائر الاضمحلال في القيمة:** في حالة وجود أدلة موضوعية على حدوث خسائر الاضمحلال في القيمة لأداة حقوق ملكية غير مسجلة بالبورصة وغير مثبتة بالقيمة العادلة بسبب عدم قياس قيمتها العادلة بطريقة يعتمد

عليها، ففي هذه الحالة تقاس قيمة الخسارة في اضمحلال القيمة على أنها الفرق بين القيمة الدفترية للأصل المالي والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المخصومة بمعدل السوق الحالي للعائد بالنسبة للاستثمار المشابه (الفقرة "٤٦/ج معيار ٢٦)، (الفقرات "أت٨٠" ، "أت٨١" ملحق أ معيار ٢٦).

٢- **كيفية المعالجة المحاسبية لخسائر الاضمحلال في القيمة:** أوضحت الفقرة (رقم٥٤ معيار٢٦) كيفية معالجة الاضمحلال للأصول المالية التي يتم إثباتها بالتكلفة كالتالي:

(أ) بالنسبة للأصل المالي الذي له تاريخ استحقاق ثابت، فانه تتم المحاسبة عن أية أرباح أو خسائر على هذا الأصل سبق الاعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية (لفقرة ٥٥/ب معيار٢٦)"، وفي حالة اضمحلال قيمة الأصل المالي لاحقاً، يتم الاعتراف بأية أرباح أو خسائر سبق الاعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية في الأرباح أو الخسائر (فقرةً ٦٧ معيار٢٦).

(ب) في حالة الأصل المالي الذي ليس له تاريخ استحقاق ثابت تظل الأرباح أو الخسائر ضمن حقوق الملكية حتى بيع الأصل أو التصرف فيه ، عندئذ يتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر ، وفى حالة اضمحلال قيمة الأصل المالي لاحقاً يتم الاعتراف بأية أرباح أو خسائر سبق الاعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية في الأرباح أو الخسائر (فقرة٦٧ معيار٢٦).

الحالة الثالثة: الاستثمارات المتاحة للبيع: وهي أصول غير مشتقة تم تحديدها كأصول متاحة للبيع عند الاقتناء، وغير المبوبة كاستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، أو كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر [1] ، **ويتم قياس الاستثمارات المتاحة للبيع بالقيمة العادلة حيث يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر ـ الناتجة عن التغير في القيمة العادلة ــ مباشرة** ضمن حقوق الملكية، وفي حال بيعها أو اضمحلال قيمتها يتم إدراج المكاسب أو الخسائر المتراكمة المعترف بها سابقاً ضمن أرباح وخسائر الفترة، لذلك تنص (الفقرة رقم ٦٧ من معيار ٢٦) علي ما يلي:

"عندما يعترف بالتراجع في القيمة العادلة لأصل مالي متاح للبيع مباشرة ضمن حقوق الملكية مع وجود أدلة موضوعية على اضمحلال قيمة الأصل تستبعد الخسارة المجمعة التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية من حقوق الملكية و يعترف بها في الأرباح أو الخسائر حتى و إن لم يتم استبعاد هذا الأصل المالي من الدفاتر".

ومن استعراض موقف المحاسبة من الاعتراف بالاضمحلال في قيمة الاستثمارات بالنسبة للحالات الثلاثة السابقة، يتطلب توافر شرط جوهري وأساسي وهو وجود أدلة موضوعية عن اضمحلال القيمة،

---

(1) الأصل المالي المقيم بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وهو الأصل المالي الذي تم تبويبه كأصل تم اقتناؤه لغرض البيع أو إعادة الشراء في مدى زمني قصير، ويمثل جزء من محفظة أوراق مالية يوجد دليل على إتمام معاملات فعلية في مكونات تلك المحفظة تؤيد الحصول على أرباح في فترة قصيرة الأجل، لذلك فهي لا تتضمن استثمارات في أدوات حقوق ملكية ليس لها أسعار سوقية من خلال سوق أدوات مالية نشطة والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية.

وهو ما أشارت إليه الفقرة رقم (٥٩ من المعيار رقم ٢٦) والتي أحالت إليها الفقرة رقم (٦٤ من ذات المعيار)، حيث تشترط أن يتم تحمل الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة فقط في حالة وجود أدلة موضوعية لحدوث هذا الاضمحلال نتيجة لوقوع حدث أو أكثر بعد الاعتراف الأولى بالأصل، وكان لهذا الحدث أو لهذه الأحداث أثر يمكن تقييمه بصورة يعتمد عليها على التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية، ثم استطردت تلك الفقرة وقررت أنه قد يكون من غير الممكن تحديد حدث منفرد أو منفصل قد أدى إلى هذا الاضمحلال في القيمة، فقد يكون هذا الاضمحلال ناتجاً عن تأثير مجمع لعدة أحداث، ولا يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة نتيجة لأحداث مستقبلية مهما كانت درجة احتمالها، وعلي هذا فان **موضوعية أدلة اضمحلال القيمة هي العامل الحاسم في الاعتراف بخسارة الاضمحلال.**

وبالإضافة إلي ما سبق وباستقراء الفقرة رقم (٥٩/هـ من المعيار رقم ٢٦) يتضح أن الدليل الموضوعي على اضمحلال قيمة الاستثمارات يتمثل في اختفاء السوق النشطة للأصل المالي بسبب الصعوبات المالية، إلا أن الفقرة التي تلت تلك الفقرة وضعت قيودا علي هذا الدليل، حيث توضح الفقرة رقم (٦٠ من ذات المعيار) أنه:

" لا يعد اختفاء سوق نشطة بسبب عدم طرح الأدوات المالية للمنشأة للاكتتاب العام أو للجمهور دليلاً على اضمحلال القيمة ولا يعد تدنى الملاءة الائتمانية للمنشأة في حد ذاته دليلاً على اضمحلال القيمة، على الرغم من أن ذلك قد يكون دليلاً إذا أخذ في الاعتبار مع معلومات أخرى متاحة. ولا يعد انخفاض القيمة العادلة للأصل المالي أقل من تكلفته أو التكلفة المستهلكة بالضرورة دليلاً على اضمحلال قيمة الأصل (على سبيل المثال انخفاض القيمة العادلة للاستثمار في أداة دين ناشئ عن زيادة سعر الفائدة بدون مخاطر) ".

وعلي ذلك أري أن التوصل إلي دليل موضوعي لتقدير خسارة اضمحلال قيمة الاستثمارات في الشركات الشقيقة يواجه بدرجة كبيرة من عدم التأكد، فإذا ما كان مستوى عدم التأكد لهذا التقدير عالي بدرجة كبيرة، فإن هذا التقدير لن يكون مفيدا مما يجعل ملاءمة الأصل للعرض بمصداقية تصبح مشكوك فيها، وهو ما يتعارض مع الخصائص النوعية للمعلومات (الفقرة خ ن ١٦الجزء رقم ٣ لإطار إعداد وعرض القوائم المالية).

وبالإضافة إلي ما سبق فأنني أري أيضا، أنه حتى ولو وجد الدليل الموضوعي للاضمحلال في قيمة استثمارات الشركة الشقيقة لدي الشركة القابضة، فإن تلك الاستثمارات تخرج عن نطاق تطبيق المعيار رقم (١٨) فيما يختص بالاعتراف بخسائر اضمحلال تلك الاستثمارات، وذلك في حالة المحاسبة عن الاستثمارات في هذه الشركات بطريقة التكلفة عند إعداد الشركة القابضة قوائمها المالية المستقلة ـ طبقا للفقرة (رقم ٤٤ من المعيار رقم ١٨ المعدل) بدلا عن المحاسبة عن الاستثمارات بطريقة حقوق الملكية التي يتم استخدامها عند إتباع هذا المعيار، ويمكن عرض اختلاف المعالجة المحاسبية بين الطريقتين علي النحو الوارد في الجدول التالي:

الحدث المالي	طريقة التكلفة	طريقة الملكية
١- اقتناء الأسهم	يتم إثبات الاستثمارات بالتكلفة	يتم إثبات الاستثمارات بالتكلفة
٢- تحقيق إرباح لدي الشركة الشقيقة.	لا تؤثر في دفاتر الشركة المستثمرة ولا تجري أي قيود.	يتم الاعتراف بنصيب الشركة المستثمرة من الأرباح كإيرادات تؤدي إلى زيادة القيمة الدفترية للاستثمارات.
٣- تحقيق خسائر لدي الشركة الشقيقة.	لا تؤثر في دفاتر الشركة المستثمرة ولا تجري أي قيود.	يتم الاعتراف بنصيب الشركة المستثمرة من الخسائر تؤدي إلى تخفيض القيمة الدفترية للاستثمارات.
٤- الأرباح الموزعة من الشركة الشقيقة.	يتم الاعتراف بها كإيرادات استثمارات.	يتم تخفيض القيمة الدفترية للاستثمارات بنصيب الشركة المستثمرة من التوزيعات باعتبارها بمثابة تصفية أو استرداد لجزء من استثماراتها في الشركة المستثمر فيها.

ويتضح من الجدول السابق أن الطريقة التي يجب أن يجري عليها العمل في الشركة القابضة هي طريقة التكلفة علي أساس أنها الطريقة التي تمثل حصتها المباشرة في الملكية لدي تلك الشركات، وبالتالي تخرج عن نطاق تطبيق المعيار رقم (١٨) فيما يختص بالاعتراف بخسائر اضمحلال قيمة الاستثمارات في الشركات الشقيقة.

تم الاعتماد في إعداد هذه الورقة علي:
- قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ بشان تعديل الدليل المحاسبي.
- معايير المحاسبة المصرية المرتبطة بموضوع اضمحلال عموما كما وردت بمعايير المحاسبة المصرية الصادرة بقراري وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦.
- معايير المحاسبة المصرية المرتبطة بموضوع اضمحلال عموما كما وردت بمعايير المحاسبة المصرية الصادرة بقراري وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥.