

محاسبة الأصول وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

الممتلكات والمصانع والمعدات

Property, Plant and Equipment

إعداد

د. مأمون حمدان



محاضرات داعمة لشرح معايير المحاسبة الدولية

جامعة دمشق 2012

❖ الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات، حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الاستثمار.

❖ التعاريف والمصطلحات الأساسية:

■ المبلغ المرحل: هو المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي استهلاك متراكم وأيّة خسائر انخفاض في قيمته.

■ التكلفة: هي مبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل في وقت شرائه أو إنشائه. أو المبلغ المنسوب إلى ذلك الأصل عندما يتم الاعتراف به بشكل أولي وفقاً للمتطلبات الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مثال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) " الدفع على أساس الأسهم".

■ القيمة القابلة للاستهلاك: هي تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محله في القوائم المالية ناقصاً قيمة الخردة.

■ الاستهلاك: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية.

■ القيمة الخاصة بمنشأة معينة: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوءها من الاستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمر الإنتاجي أو التي تتكبدتها عند تسوية الالتزام.

■ القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.

تابع تعريفات

خسارة انخفاض القيمة: هي مقدار زيادة المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.

■ الممتلكات والمصانع والمعدات: هي أصول ملموسة.

يحتفظ بها المشروع من اجل استخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية.

من المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.

■ المبلغ القابل للاسترداد: صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه أيها أعلى.

تابع تعريفات

■ القيمة المتبقية للأصل: هو المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المنشأة حالياً من التصرف ، بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف بالأصل ، إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.

■ الحياة الإنتاجية: وهي أما-

الفترة الزمنية المتوقعة استخدام الأصل خلالها من قبل المشروع.

أو ب- عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل.

❖ الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات:

يجب أن يعترف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل عندما:

1- يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق من الأصل إلى المشروع .

2- يمكن قياس تكلفة الأصل على المشروع بموثوقية.

❖ القياس عند الاعتراف:

يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهل للاعتراف به كأصل مبدئياً على أساس التكلفة.

❖ مكونات التكلفة

تتألف تكلفة عنصر الممتلكات والمصانع والمعدات من :

أ-سعر شرائه بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والخصم.

ب-أية تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل جاهزاً للاستخدام المقصود كما قررت الإدارة.

ج-التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واسترداد الموقع الموجود فيه, الذي تتكبد المنشأة التزامه أما عندما يتم شراء البند أو نتيجة لاستخدام البند خلال فترة محددة لأغراض أخرى غير إنتاج المخزونات خلال تلك الفترة.

□ من أمثلة التكاليف المباشرة للأصول:

أ-تكلفة منافع الموظفين (كما تم تعريفها في المعيار (19) منافع الموظفين) ناشئة بشكل مباشر من إنشاء أو امتلاك بند من الممتلكات والمصانع والمعدات.

ب-تكلفة إعداد الموقع.

ج-تكاليف الاستلام والمناولة الأولية.

د-تكاليف التحميل والتركيب.

هـ-تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح بعد اقتطاع العوائد من بيع أية بنود يتم إنتاجها أثناء تهيئة الأصل لذلك المكان والوضع.

و-التكاليف المهنية.

❖ ومن الأمثلة على التكاليف التي لا تعتبر تكاليف لأحد

بنود الممتلكات والمصانع والمعدات:

أ- تكاليف افتتاح مرافق جديدة .

ب -تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والترويجية) .

ج-تكاليف تنفيذ الأعمال في مكان جديد أو مع فئة جيدة من المستهلكين (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين) .

د- تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة

لا يتم تضمين التكاليف التالية في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات :

أ-التكاليف التي يتم تكبدها خلال الوقت الذي تتم فيه تهيئة البند القادر على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة ليتم استخدامه في مستوى اقل من طاقته الكاملة.

ب-الخسائر التشغيلية الأولية ، مثل التي يتم تكبدها عندما يزداد الطلب على مخرجات البند.

ج-تكاليف إعادة تحديد الموقع أو إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات المنشأة.

❖ مثال:

لدينا المعلومات التالية من عملية استيراد آلة لشركة الوسيم الصناعية:

ثمن الشراء (5,000,000) - نفقات النقل والتأمين (1,000,000) - نفقات

مصرفية لفتح الاعتماد المستندي (50,000) الرسوم الجمركية (500,000) -

نفقات نقل الآلة إلى المصنع (10,000) - نفقات تركيب الآلة (15,000)

قيمة الإنتاج المعيب للاختبار الأولي الآلة (100,000) وقد تمكنت المنشأة

من بيعه بمبلغ (25,000) فإذا علمت أن الشركة سددت قيمة الآلة بعد أن

حصلت على خصم تجاري بمعدل (5%) من ثمن الشراء الأصلي ، وأن

الشركة قد حصلت على رديات رسوم جمركية بمبلغ (125,000).

المطلوب: تحديد تكلفة الآلة الواجب الاعتراف بها وفقاً للمعيار (16).

الحل:

$$\begin{aligned} 4750000 &= (\%5 \times 500000) - 5000000 = \text{ثمن الشراء} \\ 1000000 &+ \text{نفقات النقل والتأمين} \\ 50000 &+ \text{النفقات المصرفية} \\ 375000 &= 125000 - 500000 = \text{الرسوم الجمركية} \\ 10000 &+ \text{نفقات نقل الآلة للمصنع} \\ 15000 &+ \text{نفقات تركيب الآلة} \\ \underline{75000} &= 25000 - 100000 = \text{قيمة الإنتاج المعيب} \\ \underline{\underline{6275000}} & \end{aligned}$$

تكلفة الآلة الواجب الاعتراف بها.

ملاحظة على الحل :

نص المعيار 16 في فقرته رقم 20 على عدم تضمين الخسائر التشغيلية الأولية في تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات .

إلا ان المعيار نفسه نص في الفقرة 17 على اعتبار تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح من التكاليف المباشرة للأصل وذلك بعد اقتطاع صافي العوائد من بيع أية بنود يتم إنتاجها أثناء تهيئة الأصل لذلك المكان والوضع.(مثل العينات التي يتم إنتاجها عند اختبار المعدات)

استنادا لما سبق فإن خسائر التشغيل الأولي للآلة إذا كانت بقصد اختبار ما إذا كانت الآلة تعمل بشكل صحيح فيجب تضمين تلك الخسائر في تكلفة الأصل .
أما إذا كانت خسائر التشغيل غير لازمة للتأكد من صلاحية الأصل فلا يتم تضمينها ضمن تكلفة الأصل .

-تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بإنشاء أو تطوير بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات قبل أو خلال أنشطة الإنشاء والتطوير لهذه البنود ، وهذه العمليات لا تعد ضرورية لتهيئة البند إلى المكان والوضع اللازمين له حتى يكون قادراً على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة ، ففي مثل هذه الحالة يتم الاعتراف بالدخل والمصاريف المتعلقة بهذه العمليات العرضية في حساب الربح والخسارة ويتم تضمينها في تصنيفاتها من الدخل و المصروف مثال ذلك : الدخل الذي يتم الحصول عليه عند استخدام موقع المبنى كموقف للسيارات حتى يتم البدء بإنشاء هذا المبنى .

❖ النفقات اللاحقة ذات العلاقة بالأصول:

- نص المعيار المحاسبي الدولي (16) على أن تضاف النفقات اللاحقة العائدة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات إلى القيمة المسجلة للأصل إذا كان من المحتمل تدفق منافع اقتصادية إضافية بالنسبة للمنشأة ، ما عدا ذلك يجب أن يتم معالجة أية مصروفات أخرى تنفقها المنشأة على تلك الأصول في حساب الأرباح والخسائر في الفترة التي تتكبدها فيها.

-يعترف بالنفقات اللاحقة على الأصول المادية طويلة الأجل كأصل فقط عندما تؤدي النفقة إلى تحسينات تفوق مستوى الأداء المقدر للأصل

- من أمثلة التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية.

أ - تعديل بند المصانع لزيادة عمره الإنتاجي بما في ذلك الزيادة في طاقته.

ب-تحديث في أجزاء آلة لتحقيق تحسينات جوهرية في نوعية الإنتاج.

ج-تبني عمليات إنتاجية جديدة تمكن المنشأة من تخفيض نفقات التشغيل بشكل أكبر مما كانت مقدرة عليه في السابق.

-نفقات الصيانة والإصلاح التي تنفق على
الأصول المادية طويلة الأجل لإعادتها إلى الوضع
الذي كانت عليه أو الحفاظ على المنافع الاقتصادية
المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من
مستوى الأداء المقدر أصلاً للأصل ، يعترف بها
كمصروف عندما يتم تكبدها.

-نفقات الاستبدال لأجزاء رئيسية من بنود
الأصول المادية طويلة الأجل والتي تتم على
فترات منتظمة خلال عمر الأصل، فإنها تعتبر
كأصول منفصلة لأن لها أعمار اقتصادية
مختلفة عن أعمار البنود ذات العلاقة، شريطة
شطب الأصل المستبدل.

❖ تكلفة الأصل المصنع داخلياً:

-تحدد تكلفة الأصل الذي يصنعه المشروع داخلياً ، بنفس المبادئ للأصل المشتري ، وذلك يتوجب استبعاد أية أرباح داخلية في الوصول إلى تكلفة هذا الأصل ، وبالمثل لا يدخل في تكلفة هذا الأصل المبالغ غير العادية من تلف مواد أو أجور أو أي مواد مستهلكة في الإنتاج، ويحدد المعيار المحاسبي الدولي (23) تكاليف الاقتراض الشروط الواجب توفرها قبل الاعتراف بتكاليف الفائدة كعنصر مكون لتكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات.

-حيث سمح المعيار المحاسبي الدولي (23) برسمة تكاليف الاقتراض التي تنسب مباشرة إلى امتلاك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل وذلك كجزء من تكلفة ذلك الأصل.

مثلاً: إذا كانت إحدى المنشآت تصنع الآلات
بمواصفات معينة وتقوم ببيعها بمبلغ
(1,000,000)

مع العلم أن تكلفتها (800,000) فإذا قررت
المنشأة استخدام إحدى هذه الآلات في خطوط
إنتاجها فإن تكلفة الآلة الواجب رسملتها وفقاً
لمعيار المحاسبة الدولي (16) هي (800,000)
وليس (1,000,000).

❖ قياس التكلفة:

تكون تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات هو السعر النقدي المقابل في تاريخ الاعتراف ، وإذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز شروط الائتمان العادية، يتم الاعتراف بالفرق بين السعر النقدي المقابل وإجمالي الدفعات على أنه فائدة خلال فترة الائتمان ما لم يتم الاعتراف بهذه الفائدة في المبلغ المسجل للبند وفقاً للمعادلة البديلة المسموحة في معيار المحاسبة الدولي رقم (23) " تكاليف الاقتراض".

الأصول المقتناة بالتبادل:

يمكن شراء بند واحد أو أكثر من الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية.

وهنا فرق المعيار المحاسبي الدولي (16) ما بين الحالتين التاليتين:

- أ- عملية المبادلة لها جوهر تجاري
- ب- عملية تبادل ليس لها جوهر تجاري

أ- عملية المبادلة لها جوهر تجاري:

تحدد المنشأة ما إذا كانت معادلة التبادل ذات جوهر تجاري عن طريق دراسة الحد الذي تتوقع فيه أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة ، وتكون معاملة التبادل ذات جوهر تجاري في الحالات التالية:

- 1- إذا كان شكل التدفقات النقدية (المخاطرة والتوقيت والمبلغ) للأصل المستلم يختلف عن شكل التدفقات النقدية للأصل المنقول.
- أو 2- إذا كانت القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة تتغير نتيجة للتبادل.
- 3- إذا كان الفرق في (1) و (2) كبير مقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة 0

-تقاس تكلفة الأصل في هذه الحالة بالقيمة العادلة للأصل المستلم والتي تعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه معدلة بمبلغ النقدية أو ما يعادلها ، وإذا لم يتم قياس البند المستلم بالقيمة العادلة ، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

❖ مثال:

لدى إحدى الشركات أرض تكلفتها (1000000)، قررت استبدال الأرض بسيارة قيمتها (850000)، والحصول على مبلغ نقدي قدره (250000).

المطلوب: تسجيل هذه العملية وفق المعيار المحاسبي الدولي (16):

من المذكورين

850000 ح/السيارة

250000 ح/النقدية

إلى المذكورين

1000000 ح/الأرض.

100000 ح/أرباح عملية المبادلة.

ب- عملية المبادلة ليس لها جوهر تجاري:
ويقصد بذلك أن يتم التبادل مع أصول ذات طبيعة مماثلة
للأصل المتنازل عنه، وفي هذه الحالة يجب عدم الاعتراف
بأي مكاسب في عملية التبادل بحيث تكون تكلفة الأصل
الجديد معادلة للقيمة المرحلة للأصل المتنازل عنه.
وقد توفر القيمة العادلة للأصل المستلم أحيانا دليلا على
الانخفاض في قيمة الأصل المتنازل عنه، وهنا لا بد من
تخفيض قيمة الأصل المتنازل عنه وتسجيل الأصل المستلم
بهذه القيمة المنخفضة.

❖ مثال:

تم مبادلة آلة ب آلة أخرى متماثلة .

فإذا علمنا أن تكلفة الآلة القديمة (200000) ، ومجمع اهتلاكها (50000) وأن القيمة السوقية للآلة الجديد(190000).

والمطلوب تسجيل عملية المبادلة وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي(16)
الحل :

إذا اعتبرنا ان عملية المبادلة ليس لها جوهر تجاري فتكون المعالجة كما يلي :

من المذكورين.

150000 ح / الآلة الجديدة

50000 ح / مجمع اهتلاك الآلة القديمة

200000 إلى ح / الآلة القديمة.

❖ المنح الحكومية المتعلقة بالأصول:

- وقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (20) (محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية) على طريقتين لعرض المنح الحكومية المتعلقة بالأصول في القوائم المالية وتعتبر الطريقتان بديلين مقبولين وفقاً لهذا المعيار وهما :
- أ-أن يتم إدراج المنحة كدخل مؤجل يعترف به كدخل بطريقة منتظمة على أساس معقول خلال الحياة الإنتاجية للأصل.
- ب-أن يتم طرح قيمة المنحة من قيمة الأصل للوصول إلى المبلغ المسجل في الميزانية، حيث يتم الاعتراف بالمنحة كدخل خلال الحياة الإنتاجية للأصل القابل للاستهلاك على شكل تخفيض لعبء الاستهلاك.

القياس بعد الاعتراف

تختار المنشأة أحد النموذجين التاليين كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمصانع والمعدات :

نموذج التكلفة
أو

نموذج إعادة التقويم

أولاً- نموذج التكلفة:

إن المبلغ المحمل أو المسجل لأي عنصر هو التكلفة مطروحاً منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة.

ولكن تظهر الأصول المتاحة للبيع بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو بالقيمة المرحلة للأصل أيهما أقل.

ثانياً - نموذج إعادة التقويم:

تكون القيمة المحملة للأصل وفق هذا النموذج هي القيمة العادلة مطروحاً منها مجمع الاستهلاك اللاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة.

ولا بد عند اختيار هذا النموذج من إتباع مايلي:

1-إذا تم إعادة تقويم بند الممتلكات والمصانع والمعدات ، فإن كامل العناصر التي تدرج تحت هذا البند يجب أن يتم إعادة تقويمها.

2-يجب إعادة تقويم الأصول بانتظام لذا يجب ألا تختلف القيمة المحملة للأصل بشكل مادي عن القيمة العادلة بتاريخ الميزانية العمومية.

-إن القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع
والمعدات هي قيمها السوقية المحددة بالتقييم، وإذا لم
يكن هناك دليل مرتكز على السوق خاص بالقيمة
العادلة، قد تحتاج المنشأة إلى تقدير القيمة العادلة
باستخدام الدخل أو منهج تكلفة الاستبدال
المستهلكة.

-إن تكرار إعادة التقييم تعتمد على مدى التغيير في القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي يجري إعادة تقييمها ، فعندما تختلف القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها بصورة جوهرية عن القيمة المرحلة فإن الحاجة تدعو إلى إعادة تقييم أخرى وربما تتعرض بعض بنود الممتلكات والمصانع والمعدات لتغيرات جوهرية وسريعة في قيمها العادلة مما يوجب إعادة التقييم سنوياً ، ولكن لا يلزم مثل هذا التكرار في إعادة التقييم لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تتعرض لتغيرات غير جوهرية في قيمتها العادلة ، بل قد تكفي إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات.

-عندما يعاد تقييم أي بند من الممتلكات والمصانع والمعدات فإن أي استهلاك متراكم بتاريخ إعادة التقييم يجب أن :
أ-يعاد احتسابه بما يتناسب مع التغيير في القيمة المرحلة الإجمالية للأصل بحيث تصبح القيمة المرحلة للأصل بعد إعادة التقييم مساوية لمبلغه المعاد تقييمه ، تستخدم هذه الطريقة غالباً عندما يتم إعادة تقييم الأصل من خلال استخدام جدول أسعار لتكلفة الاستبدال بعد الاستهلاك.

ب-يلغى مقابل القيمة المرحلة الإجمالية للأصل ، ويتم تعديل المبلغ الصافي إلى مبلغ الأصل المعاد تقييمه على سبيل المثال تستخدم هذه الطريقة للمباني التي يتم إعادة تقييمها إلى القيمة السوقية.

إن تسوية القيمة المحملة للأصل وفقاً للقيمة العادلة
تعالج كما يلي:

1- عندما تزداد القيمة المرحلة للأصل نتيجة لإعادة
التقييم ، يجب أن تضاف الزيادة إلى حقوق المالكين
تحت عنوان فائض إعادة التقييم، ولكن يجب الاعتراف
بزيادة إعادة التقييم كدخل في حدود ما اعترف به
كمصروف سابقاً نتيجة لانخفاض في إعادة التقييم لنفس
الأصل.

مثال (1) :

أصل تكلفته التاريخية (100000) ، يستهلك سنوياً بمعدل (20%) ، وبلغ مجمع اهتلاكه في نهاية عام (2008) (40000) فإذا علمنا أن القيمة السوقية لهذا الأصل في نهاية عام (2008) كانت (70000) وأن الشركة اختارت نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية فما هي المعالجة المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي (16)

IAS

الحل :

$$\text{القيمة المرحلة الأصل} = 100000 - 40000 = 60000$$

تقارن القيمة المحملة للأصل مع القيمة العادلة له بتاريخ إعادة التقييم

$$70000 \neq 60000$$

$$\text{فائض إعادة التقييم} = 70000 - 60000 = 10000.$$

إن فائض إعادة التقييم يعتبر دخل غير محقق ، لذلك لا نعترف به كدخل في قائمة الدخل لكي لا يتم إخضاعه إلى ضريبة الدخل وهو غير محقق ، لذلك يتم إضافته إلى حقوق المالكين بالقيود التالي:

10000 من حـ /الأصل

10000 إلى حـ / فائض إعادة التقييم.

إثبات الزيادة في القيمة العادلة للأصل

ويظهر هذا الأصل في الميزانية بتاريخ 2008/12/31 كما يلي:

الميزانية العمومية

حقوق الملكية	الأصول طويلة الأجل
10000 فائض إعادة التقييم	110000 الأصل
	(40000) مجمع الاستهلاك
	70000 القيمة العادلة للأصل

نلاحظ هنا أن قسط الاهتلاك السنوي في العام المقبل سيصبح كما يلي :

70000 توزع على 3 سنوات
23333 بدلاً من 20000.

2- عندما يتم تخفيض قيمة الأصل المرحلة نتيجة لإعادة التقييم فإنه يجب الاعتراف بالتخفيض كمصروف ، ولكن يجب تحميل أي تخفيض إعادة التقييم إلى فائض إعادة التقييم المتعلقة به في الحدود التي لا يتجاوز فيها التخفيض المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم بخصوص ذلك الأصل.

❖ مثال بتاريخ 2008-1-1 أظهرت ميزانية الشركة x ما يلي:

الميزانية العمومية	
<u>حقوق الملكية</u>	<u>الأصول طويلة الأجل</u>
25000 فائض إعادة التقويم	250000 الأصل
	(100000) مجمع اهتلاك الأصل
	150000 القيمة المحملة الأصل

فإذا علمنا أن قسط الاهتلاك السنوي لعام 2008 بلغ (30000) ،
وأن القيمة السوقية لهذا الأصل في نهاية عام (2008) بلغت
(80000) ما هي المعالجة المحاسبية وفقاً للمعيار IAS 16 .

الحل : القيمة المحملة للأصل في نهاية عام 2008

$$= 120000 = 130000 - 250000$$

تقارن القيمة المحملة للأصل مع القيمة السوقية $80000 \neq 120000 \leftarrow$
خسارة انخفاض في القيمة 40000.

القيود

40000 من حـ / خسارة انخفاض قيمة الأصل

40000 إلى حـ / الأصل.

25000 من حـ / فائض إعادة التقويم.

25000 إلى حـ / خسارة انخفاض قيمة الأصل.

15000 من حـ / الأرباح والخسائر

15000 إلى حـ / خسارة انخفاض القيمة الأصل

-يمكن تحويل فائض إعادة التقويم في حقوق المالكين إلى الأرباح المدورة مباشرة عندما يتحقق هذا الفائض ، حيث يتحقق الفائض كاملاً عند إخراج الأصل من الخدمة أو بيعه ، ولكن جزءاً من الفائض يتحقق مع استخدام المشروع للأصل وفي هذه الحالة يكون المبلغ المتحقق هو الفرق بين الاستهلاك على أساس مبلغ إعادة التقويم المسجل للأصل والاستهلاك بناء على كلفة الأصل الأساسية ، ولا يتم التحويل من فائض إعادة التقويم إلى الأرباح المدورة من خلال قائمة الدخل.

❖ مثال :

أصل تم اقتناؤه في بداية عام 2004 بمبلغ
(1000000)، والعمر الإنتاجي المقدر لهذا
الأصل (5) سنوات ولدينا المعلومات التالية عن
تغيرات تكلفة الاستبدال لهذا الأصل خلال عمره
الإنتاجي:

الأعباء المحملة على الإيرادات	مجمع الاهتلاك	قسط الاهتلاك المتأخر	القسط السنوي	تكلفة الاستبدال بنهاية العام	العام
200000	200000	-	200000	1000000	2004
280000	480000	40000	240000	1200000	2005
240000	720000	-	240000	1200000	2006
320000	1040000	60000	260000	1300000	2007
460000	1500000	160000	300000	1500000	2008

بالاستناد إلى المعلومات السابقة يتم احتساب فائض إعادة التقييم ، والفائض المحقق كما يلي:

2008	2007	2006	2005	2004	العام
1300000	1200000	1200000	1000000	1000000	تكلفة الأصل في بداية العام
1500000	1300000	1200000	1200000	1000000	تكلفة الأصل في نهاية العام
200000	100000	-	200000	-	فائض إعادة التقييم
460000	320000	240000	280000	200000	الأعباء المحملة على الإيرادات في نموذج إعادة التقييم
200000	200000	200000	200000	200000	الأعباء المحملة على الإيرادات وفقاً للتكلفة التاريخية
260000	120000	40000	80000	-	فائض إعادة التقييم المحقق والمرحل للأرباح المدورة
-	60000	80000	120000	-	فائض إعادة التقييم اغير المحقق في نهاية العام

القيود المحاسبية في عام 2007

100000 من حـ / الأصل

100000 إلى حـ / فائض إعادة التقييم

120000 من حـ / فائض إعادة التقييم

120000 إلى حـ / الأرباح المدورة

من المذكورين:

260000 حـ / قسط الاهتلاك

60000 حـ / قسط الاهتلاك المتراكم

320000 إلى حـ / مجمع اهتلاك الأصل

320000 من حـ / الأرباح والخسائر

إلى المذكورين

260000 حـ / قسط الاهتلاك

60000 حـ / قسط الاهتلاك المتراكم.

❖ الاستهلاك:

-يتم عادة الاعتراف بتكلفة الاستهلاك للفترة في حساب الربح أو الخسارة ، إلا أنه في بعض الأحيان يتم استخدام المنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل في إنتاج أصول أخرى وفي هذه الحالة تشكل تكلفة الاستهلاك جزءاً من تكلفة الأصل الآخر ويتم تضمينها في مبلغه المسجل .

مثال ذلك: تضمين استهلاك الممتلكات والمصانع المستخدمة لأنشطة التطوير في تكلفة الأصل غير الملموس المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (38) " الأصول غير الملموسة" .

❖ الاستهلاك:

- كل بند من عناصر الممتلكات والمصانع والمعدات والذي يشكل نسبة هامة من التكلفة الإجمالية لعناصر الممتلكات والمصانع والمعدات يجب أن يتم استهلاكه بشكل منفصل.

- إن الأجزاء المكونة لبند الممتلكات أو المصانع أو المعدات تعالج كعناصر منفصلة إذا كانت الأصول ذات العلاقة لها حياة إنتاجية مختلفة عن الحياة الإنتاجية لهذه الأجزاء أو إذا كانت المنافع الاقتصادية الناجمة عن هذه الأجزاء يتم الحصول عليها على نحو مختلف عن المنافع الاقتصادية للأصول ذات العلاقة. على سبيل المثال: يتم الاستهلاك بشكل منفصل لكل من هيكل الطائرة ومحركاتها ، وكذلك بالنسبة للمباني والأراضي.

❖ المبلغ القابل للاستهلاك وفترة الاستهلاك:

-يتم تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك الخاص بالأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي.

-يتم مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية ، وإذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة ، تتم محاسبة التغييرات كتغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي

رقم (8) " السياسات المحاسبية التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
-مثال:

أصل تم شراؤه في 1/1/2005 بمبلغ (600000) ، والعمر الإنتاجي لهذا الأصل (5) سنوات، والقيمة المتبقية المقدرة لهذا الأصل في نهاية عمره الإنتاجي(100000).

في 31/12/2008 تبين أن القيمة المتبقية للأصل هي (50000) ما هي المعالجة المحاسبية اللازمة.

الحل: مجمع الاهتلاك حتى نهاية 2007 =

$$300000 = 3 \times 100000$$

قسط الاهتلاك في عام 2008 =

$$125000 = 300000 - (50000 - 600000)$$

-يتم الاعتراف بالاستهلاك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز مبلغه المسجل، طالما أن القيمة المتبقية للأصل لا تتجاوز مبلغه المسجل ، وإن إصلاح الأصل وصيانتته لا ينفي الحاجة إلى استهلاكه.

-قد ترتفع القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ يساوي أو يزيد عن المبلغ المسجل للأصل، وإذا حدث ذلك تكون تكلفة استهلاك الأصل صفر، إلى أن تنخفض القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ اقل من المبلغ المسجل للأصل.

- يبدأ الاهتلاك عندما يصبح الأصل جاهزاً للاستعمال ،
وينتهي عندما يتم إلغاء الاعتراف بالأصل أو عندما يصنف
الأصل على انه متاح للبيع.

- لا يتوقف الاستهلاك عندما يصبح الأصل غير مستخدم أو
عندما يتم سحبه من الاستخدام الفعال إلا إذا كان الأصل
مستهلكاً بالكامل ، إلا انه بموجب طرق الاستهلاك يمكن أن
تكون تكلفة الاستهلاك صفر عندما لا يكون هناك إنتاج كما في
حالة الاهتلاك على أساس ساعات الاستعمال بالنسبة للآلات ،
فان الاستهلاك لا يخفض عندما لا تكون هذه الآلات قيد
الاستعمال.

-يتم استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل من قبل المنشأة بشكل رئيسي من خلال استخدامه إلا أن العوامل الأخرى قد ينتج عنها أحيانا تقليل في المنافع الاقتصادية التي كان من الممكن الحصول عليها من الأصل وبالتالي تؤخذ بعين الاعتبار كافة العوامل التالية في تحديد العمر الإنتاجي للأصل:

أ-الاستخدام المتوقع للأصل ويتم تقييم الاستخدام بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو مخرجاته المادية .

ب-الإهتراء المادي المتوقع الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد المناوبات التي يتم فيها استخدام الأصل.

ج-التقادم الفني أو التجاري الناتج عن التغييرات أو التحسينات في الإنتاج أو التغيير في طلب السوق على مخرجات الأصل.

د-القيود القانونية أو القيود المشابهة على استخدام الأصل ، مثل انتهاء الإيجارات للأصول المستأجرة بعقود تأجير تمويلي.

-تعتبر الأراضي والمباني أصول قابلة للفصل ويتم محاسبتها بشكل منفصل ، حتى عندما يتم شراؤها معاً ، مع وجود بعض الاستثناءات مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لأنظمة تجميع القمامة ، حيث يكون للأراضي عمر إنتاجي غير محدد وبالتالي لا يتم استهلاكها ، بينما يكون للمباني عمر إنتاجي محدد وبالتالي تعتبر أصول قابلة للاستهلاك.

-إن الزيادة في قيمة الأرض التي يقع عليها المبنى لا تؤثر على تحديد مبلغه القابل للاستهلاك.

-إذا كانت الأرض تشتمل على تكاليف تفكيك الموقع وإزالته واسترداده ، فإنه يتم استهلاك ذلك الجزء من أصل الأرض خلال فترة المنافع التي يتم الحصول عليها من تكبد تلك التكاليف ، وفي بعض الحالات يمكن أن يكون للأرض نفسها عمر إنتاجي محدود وفي هذه الحالة يتم استهلاكها بطريقة تعكس المنافع التي يتم الحصول عليها منها.

❖ طريقة الاستهلاك:

- يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة.

- يجب أن تتم مراجعة طريقة الاستهلاك المطبقة على الأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا حدث تغيير هام في نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل ، يتم تغيير الطريقة لتعكس النمط المتغير وينبغي محاسبة هذا التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبي الدولي IAS .

- يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاستهلاك لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي ، وتشتمل هذه الطرق على طريقة القسط الثابت وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج ويؤدي الاستهلاك بطريقة القسط الثابت إلى تكلفة ثابتة خلال العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل وتؤدي طريقة الرصيد المتناقص إلى تخفيض التكلفة خلال العمر الإنتاجي، أما طريقة وحدات الإنتاج فينتج عنها تكلفة على أساس الاستخدام أو الإنتاج المتوقع.

-تختار المنشأة الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل ويتم تطبيق تلك الطريقة بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

-وبالتالي فإن استهلاك الأصول يعتبر وسيلة لتعديل الأصل إلى قيمته السوقية العادلة وكذلك وسيلة للحصول على الأموال لاستبدال الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

-عندما يتم احتساب الاستهلاك بالاعتماد على التكلفة التاريخية للأصول ، هذه سيؤدي حتماً إلى مشاكل في فترات التضخم عندما تزداد أسعار السلع الإنتاجية بمرور الوقت وبالتالي فإن مبلغ مجمع الاهتلاك المتراكم في نهاية العمر الإنتاجي للأصل سوف لن يكفي لاستبدال الأصول بسبب ارتفاع سعرها

-إن الإدارة يجب أن تقوم بثلاثة اختيارات عندما تقرر كيف تستهلك أصولها وهي:

1-طريقة الاستهلاك التي ستستخدمها

2-الحياة الإنتاجية للأصول.

3-القيمة المتبقية للأصول.

وإن المرونة الكبيرة التي تملكها الإدارة في اختيارها للمتغيرات الثلاثة السابقة تؤثر على قيم الأصول المقرر عنها في الميزانية والدخل المقرر عنه في قائمة الدخل، كما تؤثر على عدة نسب مالية رئيسية أيضاً، ويجب على المحلل أن يكون مدركاً لتأثير هذه الاختيارات

أ-تأثير اختيار طريقة الاستهلاك:

إن طريقة الاستهلاك المعجل سوف تزيد نفقات الاستهلاك في أوائل سنوات حياة الأصل الإنتاجية نسبة إلى ما ستكون عليه هذه النفقات إذا تم استعمال طريقة القسط الثابت ، وهذا يؤدي إلى تخفيض الدخل المقرر عنه وإلى تخفيض القيمة الدفترية للأصول طويلة الأجل المقرر عنها في الميزانية ، ونتيجة لذلك فإن حقوق حملة الأسهم ستكون أقل في السنوات الأولى من حياة الأصول ، بالإضافة لذلك أيضا سيؤثر ذلك على العديد من النسب المالية الرئيسية المستندة على الدخل وقيم الأصول أو قيم الملكية.

وفي النهاية لا يوجد مشكلة في اختيار أي طريقة من طرق الاستهلاك لأن إجمالي الاهتلاك المتراكم سوف يكون نفسه في نهاية العمر الإنتاجي للأصل باستخدام أي طريقة من طرق الاستهلاك.

ج- تأثير اختيار القيمة المتبقية للأصول:

إن اختيار القيمة المتبقية الأكبر لها تأثير معاكس لاختيار الحياة الإنتاجية الأقصر للأصل ، حيث أنه مع بقاء العوامل الأخر ثابتة ، فإن اختيار القيمة المتبقية الكبيرة ستؤدي إلى تخفيض نفقة الاستهلاك ، وزيادة الدخل المقرر عنه، وزيادة القيمة الدفترية للأصول وكذلك زيادة حقوق حملة الأسهم نسبة إلى ما سيكون عليه الوضع عند اختيار القيمة المتبقية الأقل.

أن التدفق النقدي أيضا هنا لن يتأثر ، ولكن عند اختيار القيمة المتبقية الأكبر سوف يزداد هامش الربح والعائد على الملكية وسوف ينخفض كل من معدل دوران الأصول ونسبة الديون إلى الملكية.

❖ انخفاض القيمة :

لتحديد ما إذا انخفضت قيمة أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي (36) انخفاض قيمة الأصول.

❖ محاسبة انخفاض القيمة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (36):

-لمعرفة ما إذا كان هناك انخفاض في قيمة الأصل يتم مقارنة القيمة المرحلة للأصل مع المبلغ القابل للاسترداد .

-المبلغ القابل للاسترداد هو أما القيمة الاستعمالية للأصل (وهي القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الناجمة عن استعمال الأصل) أو صافي القيمة البيعية للأصل أيهما أكبر.

-نتيجة المقارنة يكون لدينا حالتين:

-الحالة 1 : المبلغ القابل للاسترداد القيمة المرحلة للأصل هنا لا يوجد انخفاض في قيمة الأصل ولا يتم اتخاذ أي إجراء.

-الحالة 2 : القيمة المرحلة للأصل المبلغ القابل للاسترداد ← هنا يوجد انخفاض في قيمة الأصل ويجب الاعتراف بها.

-مثال:

بغرض أنه لدينا آلة تكلفتها (3000000) ومجمع اهتلاكها عن سنتين
(600000)

القيمة الاستعمالية للآلة = (2100000) ، صافي القيمة البيعية للآلة
= (1900000)

المطلوب: اختبار انخفاض قيمة الآلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (36)
الحل:

القيمة المرحلة للآلة = 3000000 - 600000 = 2400000

المبلغ القابل للاسترداد = 2100000

خسارة انخفاض القيمة = 2400000 - 2100000 = 300000

300000 من حـ / خسارة انخفاض قيمة الآلة

300000 إلى حـ / مجمع اهتلاك الآلة.

-ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (36) يجوز عكس انخفاض القيمة السابقة بحدود المبلغ المعترف به عند ارتفاع قيمة الأصول.

-عند الاعتراف بانخفاض القيمة فإن قسط الاهتلاك السنوي سيختلف وهذا الاختلاف يعالج وفق المعيار المحاسبي الدولي (8) على انه تغيير في التقديرات المحاسبية ويعالج بأثر مستقبلي. ففي المثال السابق يصبح قسط الاهتلاك السنوي =

$$2,400,000 - 300,000 = 2,100,000 \text{ القيمة الدفترية}$$

$$2,400,000 - 300,000 = 2,100,000 \text{ القيمة بعد الانخفاض}$$

$$262,500 = 8 / 2,100,000 \text{ القسط السنوي الجديد}$$

❖ إلغاء الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات :

-يتم إلغاء الاعتراف بالمبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات:

أ- عند التصرف به

ب- عندما لا يتم توقع أية منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو التصرف به.
-ينبغي تضمين الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات في حساب الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء الاعتراف بالبند.

-يمكن أن يتم التصرف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بعدة طرق.

على سبيل المثال: من خلال البيع أو من خلال إبرام عقد إيجار تمويلي أو التبرع.
وعند تحديد تاريخ التصرف بالبند تطبق المنشأة المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي (18) "الإيراد" للاعتراف بالإيرادات من بيع السلع ، ويطبق معيار المحاسبة الدولي(17) على التصرف من خلال البيع وإعادة الاستئجار.

❖ الإفصاح عن بند الممتلكات والمصانع والمعدات:

- يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات عما يلي:

أ- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرحل، وعندما يستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف.

ب- طرق الاستهلاك المستخدمة.

ج- لحياة الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة.

د- إجمالي المبلغ المرحل والاستهلاك المتراكم مجمعة مع خسائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة ونهايتها.

و- التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة ونهايتها مظهراً

ما يلي :

1-الإضافات .

2-أصول مصنفة كأصول للبيع أو ضمن ترتيب المجموعات المعدة للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير الدولية 5 أو الترتيبات أخرى.

3-التملك في حال اندماج الأعمال.

4-الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم.

5-خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الاستبعادات.

6-خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي (36).

7-الاستهلاك.

8-صافي فروقات التبادل الناتجة من تحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة ، بما في ذلك تحويل العملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة معدة التقارير.

9-التغيرات الأخرى

-يجب أن تفصح البيانات المالية أيضا عما يلي:

أ-طريقة ومبلغ القيود على الملكية وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المقدمة كضمان للالتزامات .

ب-مبلغ النفقات المعترف بها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في سياق إنشائه.

ج-مبلغ التعهدات التعاقدية لامتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات .

د-إذا لم يتم الإفصاح عنه بشكل منفصل في متن بيان الدخل ، مبلغ التعويض من أطراف ثالثة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها المشمول في حساب الربح أو الخسارة.



شكراً لإصفاؤكم



مع تحيات
د. مأمون حمدان