



# معايير المحاسبة الدولية

المحاضرة: الرابعة + الخامسة

الممتلكات، المصانع والمعدات (IAS-16)

الانخفاض في قيمة الأصول (IAS-36)

إعداد: أ. زين العابدين عبد الحميد

## معييار المحاسبة الدولية رقم 16 - (IAS-16) الممتلكات، المصانع والمعدات

### المقدمة:

يبين هذا المعيار كيفية المحاسبة عن الأصول الثابتة التي تقدم منافع اقتصادية للمنشأة لأكثر من فترة واحدة، من حيث رسمة هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على مدار عمرها الإنتاجي وهو ما يطلق عليه الإهلاك وبما ينسجم مع نمط المنافع التي تحصل عليها المنشأة نتيجة استخدام هذه الأصول، وعند وجود إضافات عليها، وفي حالة مبادلتها، أو الاستغناء عنها بالمبادلة أو البيع وكيفية إهلاكها وغيرها من العمليات المتعلقة بتلك الأصول.

### هدف 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، ويشمل ذلك ما يلي:

- (1) الاعتراف.
- (2) تحديد المبالغ المسجلة.
- (3) تحديد مصاريف الاستهلاك.
- (4) تحديد خسائر انخفاض القيمة.

### تعريف والمصطلحات الواردة في المعيار

- الممتلكات، المصانع والمعدات: أصول ملموسة بحيث:
  - (1) يحتفظ بها المشروع لاستخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية.
  - (2) من المتوقع استخدامها خلال أكثر من دورة مالية واحدة.
- المبلغ المرحل: هو المبلغ المعترف به للأصل في قائمة المركز المالي بعد خصم أي استهلاك متراكم وأي خسائر انخفاض القيمة.
- التكلفة: مبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المدفوع، أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل وقت شرائه أو إنشائه، أي المبلغ المسجل للأصل عندما يتم الاعتراف به بشكل أولي.
- القيمة العادلة: هو السعر الذي يُستلم لبيع الأصل أو يُدفع لنقل الالتزام من خلال معاملة منظمة بين الأطراف المشاركة في السوق في تاريخ القياس.

- القيمة القابلة للاستهلاك: تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محله في البيانات المالية مطروحاً منها قيمة الخردة.

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

- الحياة الإنتاجية: إما:

- (1) الفترة الزمنية المتوقعة استخدام الأصل خلالها من قبل المشروع.
  - (2) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل.
- خسارة انخفاض القيمة: مقدار زيادة المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.
  - المبلغ القابل للاسترداد: صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه أيهما أعلى.

## الاعتراف بالأصل

يجب أن يعترف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل عندما:

- 1) يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل إلى المشروع ويمكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.
- 2) يعترف ببند قطع الغيار والمعدات الاحتياطية ومعدات الصيانة، وفقاً لهذا المعيار، عندما تستوفي تعريف الممتلكات والآلات والمعدات. وبخلاف ذلك، تصنف مثل هذه البنود على أنها مخزون. أي أنه يتم الاعتراف بقطع الغيار الرئيسية ضمن بنود الممتلكات والآلات والمعدات.

## القياس عند الاعتراف

نكون أمام حالتين:

**الحالة الأولى:** القياس عند الاعتراف الأولي.

**الحالة الثانية:** القياس عند الاعتراف اللاحق.

## القياس عند الاعتراف الأولي

يجب قياس الممتلكات، المصانع والمعدات عند الاعتراف الأولي بالتكلفة.

في حالة الاعتراف الأولي نواجه ثلاث حالات:

- 1) حالة شراء الأصل.
- 2) حالة التصنيع الداخلي للأصل.
- 3) حالة اقتناء الأصل بالتبادل.

## الحالة الأولى: شراء الأصل:

تتألف تكلفة الأصل في هذه الحالة من البنود الآتية:

1. سعر الشراء، مضافاً إليه رسوم الاستيراد، ضرائب الشراء غير المستردة، بعد طرح الخصومات التجارية والخصومات.
2. تكاليف أخرى مباشرة لوضع الأصل في حالة التشغيل النهائي للاستخدام المقصود وفقاً لما تقررته الإدارة، مثل: تكلفة منافع الموظفين الناشئة بشكل مباشر من إنشاء أو امتلاك الأصل، تكلفة إعداد الموقع، تكاليف الاستلام والمناولة، تكاليف التحميل والتركيب، التكاليف المهنية، تكاليف اختبار الأصل بعد اقتطاع صافي العوائد من بيع أي بند يتم إنتاجه أثناء تهيئة الأصل إلى الاستخدام المقصود من قبل الإدارة.
3. التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واسترداد الموقع، وذلك عندما تتكبد المنشأة إما عند شراء البند أو عند استخدامه لأغراض أخرى غير إنتاج المخزون. وعلى العكس تماماً عندما تتحمل المنشأة هذه التكاليف لأغراض إنتاج المخزون، فيتم تضمينها ضمن تكلفة تحويل المخزون وفقاً لـ IAS 2.

## أمثلة عن التكاليف التي لا تعتبر ضمن تكلفة الأصل:

1. تكاليف افتتاح مرافق جديدة.
2. تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة، بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلامية والترويجية.
3. تكاليف تنفيذ الأعمال في مكان جديد أو مع فئة جديدة من المستهلكين، بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين.
4. تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة.

### 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  
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:

$$\begin{aligned} \text{ثمن الشراء} &= 5000000 - (5\% \times 500000) = 4750000 \\ &+ \text{نفقات النقل والتأمين} \\ &+ \text{النفقات المصرفية} \\ &+ \text{الرسوم الجمركية} = 500000 - 125000 = 375000 \\ &+ \text{نفقات نقل الآلة للمصنع} \\ &+ \text{نفقات تركيب الآلة} \\ &+ \text{قيمة الإنتاج أثناء فترة الاختبار} = 100000 - 25000 - 100000 = 75000 \\ \text{تكلفة الآلة الواجب الاعتراف بها.} & \quad \underline{\underline{6275000}} \end{aligned}$$

### الحالة الثانية: التصنيع الداخلي للأصل:

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.

### مثال:

إذا كانت إحدى المنشآت تصنع معدات 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).

### الحالة الثالثة: اقتناء الأصل 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 ميّز المعيار المحاسبي الدولي (16) بين الحالتين الآتيتين:

- عملية المبادلة لها جوهر تجاري.
- عملية تبادل ليس لها جوهر تجاري.

**مثال (1):**

قامت إحدى المنشآت بمبادلة آلة قديمة لديها بألة جديدة ومواصفات متطورة، ويجب على المنشأة أن تدفع مبلغاً قدره 700,000 ليرة سورية، وكانت البيانات كما يأتي:

تكلفة الآلة القديمة	1,200,000 ل.س
مجمع الاهتلاك	400,000 ل.س
القيمة الدفترية للآلة القديمة	800,000 ل.س
القيمة العادلة للآلة القديمة	600,000 ل.س

ما هي المعالجة المحاسبية إذا علمت أن عملية التبادل ذات جوهر تجاري.

من مذكورين	
ح / الآلة الجديدة	1,300,000
ح / مجمع اهتلاك الآلة القديمة	400,000
ح / خسارة التبادل	200,000
إلى مذكورين	
ح / الآلة القديمة	1,200,000
ح / النقدية	700,000

**مثال (2):**

إعادة للمثال أعلاه رقم (1) ولكن كانت القيم على الشكل الآتي:

تكلفة الآلة القديمة	6,400,000 ل.س
مجمع الاهتلاك	2,200,000 ل.س
القيمة الدفترية للآلة القديمة	4,200,000 ل.س
القيمة العادلة للآلة القديمة	4,900,000 ل.س
الدفعة النقدية	1,100,000 ل.س

ما هي المعالجة المحاسبية إذا علمت أن عملية التبادل ذات جوهر تجاري؟.

من مذكورين	
ح / الآلة الجديدة	6,000,000
ح / مجمع اهتلاك الآلة القديمة	2,200,000
إلى مذكورين	
ح / الآلة القديمة	6,400,000
ح / النقدية	1,100,000
ح / ربح التبادل	700,000

### مثال (3):

إعادة للمثال أعلاه رقم (2) ولكن عملية التبادل ليس لها جوهر تجاري، فما هي المعالجة المحاسبية؟

من مذكورين

حـ / الآلة الجديدة	5,300,000
حـ / مجمع اهتلاك الآلة القديمة	2,200,000

إلى مذكورين

حـ / الآلة القديمة	6,400,000
حـ / النقدية	1,100,000

### القياس بعد الاعتراف

بعد الاعتراف الأولي ببند الممتلكات والآلات والمعدات، يجب قياس الأصل باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج التقييم. وعند اختيار المنشأة أحد النموذجين كسياسة لها فيجب عندها تطبيق تلك السياسة على كافة مكونات فئة الممتلكات والآلات والمعدات، فمثلاً إذا تم تطبيق نموذج التقييم على فئة السيارات فيجب تطبيق نفس السياسة على كافة بنود المركبات والسيارات. أي لا تستطيع المنشأة اختيار بعض السيارات لقياسها بالتكلفة وسيارات أخرى حسب التقييم الأمر حيث سيؤدي ذلك لأن يكون للأصول المتشابهة أسس قياس مختلفة.

#### أ- نموذج التكلفة

إن المبلغ المسجل للأصل وفقاً للمعيار IAS 16 هو التكلفة مطروحاً منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة.

#### ب- نموذج إعادة التقييم

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

### ملاحظات على نموذج إعادة التقييم

1. يجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة مادية عن القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير المالية.
  2. إن تكرار إعادة التقييم يعتمد على مدى التغير في القيمة العادلة.
  3. عندما يعاد تقييم أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات فإنه يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي إليه البند المعاد تقييمه.
  4. مثال على الأصناف المنفصلة: الأراضي، المعدات، السفن، الأثاث.
- عندما يعاد تقييم أي بند من الممتلكات والمصانع والمعدات، فإن أي استهلاك متراكم بتاريخ إعادة التقييم تتم معالجته وفقاً لإحدى الطريقتين التاليتين :
- الطريقة الأولى : إعادة احتسابه بما يتناسب مع القيمة المعدلة.
- الطريقة الثانية : إلغاء مجمع الاهتلاك ومن ثم يتم إعادة التقييم.

### الطريقة الأولى : إعادة احتسابه بما يتناسب مع القيمة المعدلة.

- أ- احتساب فائض إعادة التقويم وهو يمثل الفرق بين القيمة المرحلة للأصل وقيمتها بعد إعادة التقويم .  
 ب- احتساب القيمة العادلة للأصل قبل الإهلاك اعتماداً على القيمة العادلة للأصل بعد الإهلاك، وذلك بضرب القيمة العادلة بعد الإهلاك بالعمر الإنتاجي للأصل وتقسيمها على عدد السنوات المتبقية من عمره الإنتاجي.  
 ت- احتساب مجمع الإهلاك للأصل بعد إعادة التقييم، على أساس الفرق بين القيمة المحسوبة في البند رقم (ب) والقيمة العادلة للأصل بعد الإهلاك.  
 ث- تعديل القيم لكل من التكلفة الأصلية، مجمع الإهلاك، والقيمة المرحلة على أساس الفرق بين قيمتها قبل التقييم وبعد التقييم.

مثال:

آلة تكلفتها الأصلية 200,000 ليرة سورية، وعمرها الإنتاجي 5 سنوات، تمت إعادة تقييمها بعد سنتين، وتبين أن قيمتها بعد إعادة التقييم تبلغ 300,000.

الحل:

200,000	تكلفة الآلة
(80,000)	مجمع الإهلاك بعد سنتين
120,000	القيمة المرحلة

- أ- فائض إعادة التقييم = القيمة العادلة للأصل - القيمة المرحلة  
 ب- احتساب القيمة العادلة للأصل قبل الإهلاك = القيمة العادلة بعد الإهلاك × (العمر الإنتاجي للأصل / عدد السنوات المتبقية من عمره الإنتاجي).  
 القيمة العادلة للأصل قبل الإهلاك =  $300,000 = (3/5) \times 500,000$   
 ت- احتساب مجمع الإهلاك للأصل بعد إعادة التقييم = القيمة العادلة للأصل قبل الإهلاك - القيمة العادلة للأصل بعد الإهلاك.

$$\text{مجمع الإهلاك للأصل بعد إعادة التقييم} = 300,000 - 500,000 = 200,000$$

القيم	القيم قبل إعادة التقييم	الفرق	القيم بعد إعادة التقييم
التكلفة الأصلية	200,000	300,000	500,000
مجمع الإهلاك	(80,000)	120,000	(200,000)
القيمة المرحلة	120,000	180,000	300,000

وتكون القيود في نموذج إعادة التقييم حسب الطريقة الأولى

300,000 من حـ / الآلة

إلى مذكورين

حـ / مجمع الإهلاك 120,000  
 حـ / فائض إعادة التقييم 180,000

500,000	بعد إعادة التقييم
(200,000)	تكلفة الآلة
300,000	مجمع الإهلاك بعد سنتين
	القيمة الدفترية

- الطريقة الثانية : إلغاء مجمع الاهتلاك ومن ثم يتم إعادة التقييم.
- أ. إلغاء الاهتلاك المتراكم مقابل القيمة المرحلة الإجمالية للأصل.
- ب. احتساب فائض إعادة التقويم وهو يمثل الفرق بين القيمة المرحلة للأصل وقيمه بعد إعادة التقويم.
- ج. تعديل القيمة المرحلة للأصل لتصبح مطابقة لقيمة الأصل بعد إعادة التقييم.

اعتماداً على بيانات المثال السابق:

أ. إلغاء الاهتلاك المتراكم مقابل القيمة المرحلة الإجمالية للأصل:

80,000 من حد / مجمع الاهتلاك

80,000 إلى حد / الآلة

ب. احتساب فائض إعادة التقويم:

فائض إعادة التقييم = 120,000 - 300,000 = 180,000

180,000 من حد / الآلة

180,000 إلى حد / فائض إعادة التقييم

الآلة في بيان المركز المالي	
300,000	تكلفة الآلة
-	مجمع الاهتلاك بعد سنتين
300,000	القيمة المرحلة

ملاحظات على نموذج إعادة التقييم (تتمة)

5. عندما تزداد القيمة المرحلة للأصل نتيجة لإعادة التقييم ، يجب أن تضاف الزيادة إلى بيان الدخل الشامل الآخر تحت عنوان فائض إعادة التقييم وبشكل متراكم إلى حقوق الملكية، ولكن يجب الاعتراف بزيادة إعادة التقييم كدخل في حدود ما اعترف به كمصروف سابقاً نتيجة لانخفاض في إعادة التقييم لنفس الأصل.

مثال:

أصل تكلفته التاريخية (100,000)، يستهلك سنوياً بمعدل (20%)، وبلغ مجمع اهتلاكه في نهاية عام (2008) (40,000) فإذا علمنا أن القيمة السوقية لهذا الأصل في نهاية عام (2008) كانت (70,000) وأن الشركة اختارت نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية فما هي المعالجة المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي (IAS 16)



**الحل:**

$$\text{القيمة المرحلة الأصل} = 100,000 - 40,000 = 60,000$$

40000 من ح/مجمع الاهتلاك

40000 إلى ح/الألة

$$\text{فائض إعادة التقييم} = 70,000 - 60,000 = 10,000$$

إن فائض إعادة التقييم يعتبر دخل غير محقق، لذلك لا نعترف به كدخل في قائمة الدخل لذلك يتم إضافته إلى الدخل الشامل الأخر وبشكل متراكم إلى حقوق الملكية، بالقيود التالي:

10,000 من ح/الأصل

10,000 إلى ح/ فائض إعادة التقييم.

إثبات الزيادة في القيمة العادلة للأصل

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

الميزانية العمومية	
حقوق الملكية	الأصول طويلة الأجل
10,000 فائض إعادة التقييم	70,000 الأصل
	مجمع الاستهلاك
	70,000 القيمة العادلة للأصل

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

70,000 توزع على 3 سنوات

23,333 بدلا من 20,000.

### ملاحظات على نموذج إعادة التقييم (تتمة)

6. 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 1-1-2008 أظهرت ميزانية الشركة x ما يلي:

الميزانية العمومية	
حقوق الملكية	الأصول طويلة الأجل
25000 فائض إعادة التقييم	250000 الأصل
	(100000) مجمع اهتلاك الأصل
	150000 القيمة المحملة للأصل

فإذا علمنا أن قسط الاهتلاك السنوي لعام 2008 بلغ (30,000)، وأن القيمة السوقية لهذا الأصل في نهاية عام (2008) بلغت (80,000) 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  $80000 \neq 120000$  ← خسارة انخفاض في القيمة 40000.

القيود

40000 من حـ / خسارة انخفاض قيمة الأصل  
40000 إلى حـ / الأصل.  
25000 من حـ / فائض إعادة التقييم.  
25000 إلى حـ / خسارة انخفاض قيمة الأصل.  
15000 من حـ / الأرباح والخسائر  
15000 إلى حـ / خسارة انخفاض القيمة الأصل

## معالجة الاستهلاك:

يتم عادة الاعتراف بتكلفة الاستهلاك للفترة في حساب الربح أو الخسارة

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

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

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.

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.

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.

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.

مثال:

أصل تم شراؤه في 1-1-2009 بمبلغ (600,000) ، والعمر الإنتاجي لهذا الأصل (5) سنوات، والقيمة المتبقية المقدرة لهذا الأصل في نهاية عمره الإنتاجي (100,000). وفي 31-12-2012 تبين أن القيمة المتبقية للأصل هي (50,000) ما هي المعالجة المحاسبية اللازمة؟

الحل:

$$\begin{aligned} \text{مجمع الإهلاك حتى 31-12-2011} &= 100,000 * 3 = 300,000 \\ \text{قسط الإهلاك في عام 2012} &= 250,000 / 2 = 125,000 \\ \text{250,000} &= 300,000 - (50,000 - 600,000) \\ 125,000 &= 2 / 250,000 \\ 125,000 &= 2/250,000 \end{aligned}$$

## انخفاض القيمة

### 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 الاستعملية 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:

يفرض أنه لدينا آلة تكلفتها (3,000,000) ومجمع إهلاكها عن سنتين (600,000) القيمة الاستعملية للآلة = (2,100,000) ، صافي القيمة البيعية للآلة = (1,900,000)

المطلوب:

اختبار انخفاض قيمة الآلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (36)

الحل:

- القيمة المرحلة للآلة = 3,000,000 - 600,000 = 2,400,000
- المبلغ القابل للاسترداد = 2,100,000
- خسارة انخفاض القيمة = 2,400,000 - 2,100,000 = 300,000
- ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (36) يجوز عكس انخفاض القيمة السابقة بحدود المبلغ المعترف به عند ارتفاع قيمة الأصول.
- عند الاعتراف بانخفاض القيمة فإن قسط الإهلاك السنوي سيختلف وهذا الاختلاف يعالج وفق المعيار المحاسبي الدولي (8) على أنه تخيير في التقديرات المحاسبية ويعالج بأثر مستقبلي. ففي المثال السابق يصبح قسط الإهلاك السنوي = القيمة الدفترية : 2,400,000 = 3,000,000 - 600,000
- القيمة بعد الانخفاض : 2,100,000 = 2,400,000 - 300,000
- القسط السنوي الجديد : 262,500 = 8 / 2,100,000

### 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. الحياة الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة.
  - د. إجمالي المبلغ المرحل والاستهلاك المتراكم مجمعة مع خسائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة ونهايتها.

### مثال:

في 2008/1/1 اشترت الشركة معدات تكلفتها التاريخية / 75,000 ليرة، وعند الشراء قدر العمر الإنتاجي للمعدات ب 5 سنوات، كما قدرت الخردة بقيمة / 5,000 ليرة، في 2011/1/1 قامت الشركة ببرنامج صيانة شامل للمعدات ودفعت مبلغ / 25,000 ليرة، ونتيجة لذلك قامت الإدارة بمراجعة العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للمعدات بحيث تم تمديد العمر الإنتاجي إلى 8 سنوات من تاريخ شراء المعدات، كما أعيد تقدير القيمة المتبقية ( الخردة) بمبلغ / 8,000 ليرة، علما بان الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت.

### المطلوب:

ما هو مصروف الاهتلاك السنوي بعد تعديل العمر الإنتاجي للمعدات وتعديل قيمة الخردة؟

### الحل:

$$\begin{aligned} \text{مصروف الاهتلاك السنوي قبل التعديل بالتقديرات} &= ( 75,000 - 5,000 ) / 5 = 14,000 \text{ ليرة} \\ \text{القيمة الدفترية في 2011/1/1} &= \text{التكلفة} - \text{مجمع الاهتلاك} \\ &= 75,000 - ( 3 * 14,000 ) \\ &= 33,000 \text{ ليرة} \\ \text{القيمة الدفترية بعد دفع الصيانة} &= 33,000 + 25,000 = 58,000 \\ \text{مصروف الاهتلاك السنوي بعد اعادة التقدير} &= \text{القيمة الدفترية} - \text{الخردة} / \text{العمر الإنتاجي} \\ &= ( 58,000 - 8,000 ) / 5 = 10,000 \text{ ليرة} \end{aligned}$$

## مثال:

في 2008/1/1 اشترت الشركة سيارة بمبلغ /67,000/ ليرة لنقل الموظفين لديها، وقد قدر العمر الإنتاجي لثلاثة ب 6 سنوات تباع في نهايتها السيارة بمبلغ /7,000/ ليرة وفي 2010/7/1 قامت الشركة بالتبرع بالسيارة لإحدى الجمعيات الخيرية، علماً بأن الشركة تستخدم القسط الثابت للاهلاك. المطلوب: إعداد قيد التبرع بالسيارة.

## الحل:

مجمع الاهتلاك في 2010/7/1 =  $(67,000 - 7,000) / 6 * 2.5$  سنة = 25,000 ليرة  
مصروف التبرع بالسيارة = القيمة الدفترية للسيارة =  $67,000 - 25,000 = 42,000$

## القيد:

من المذكورين  
67,000 إلى ح/ السيارة  
25,000 من ح/ مجمع الاهتلاك  
42,000 ح/ مصروف التبرع بالسيارة

## مثال:

- في بداية عام 2011 اشترت منشأة آلة بمبلغ /10000/، وعمرها الإنتاجي المتوقع /10/ سنوات.
- وقد تقرر استهلاكها بطريقة القسط الثابت؛ مع افتراض عدم وجود نفاية.
- في نهاية عام 2013 تبين للمنشأة ان القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الاستخدام المستمر للأصل تبلغ /5,000/، وقد بلغت القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع /4,800/

## والمطلوب:

معالجة بند الآلة وفق متطلبات المعيار (36).

## الحل:

### الحل وفقاً لمتطلبات المعيار 36

لتحديد انخفاض قيمة الأصل نقوم بتحديد المبلغ القابل للاسترداد ومقارنته مع القيمة الدفترية للأصل:  
وبما أن صافي القيمة العادلة > القيمة الاستعمالية

$$(5000 > 4800)$$

فإن المبلغ القابل للاسترداد هو 5000.

وبما أن القيمة الدفترية للأصل =

$$10000 - 3000 = 7000$$

فإن خسارة الانخفاض في القيمة =

$$7000 - 5000 = 2000$$

ويعترف بها كمصروف يحمل على قائمة الدخل

2000 من ح/ أرباح وخسائر (خسارة انخفاض قيمة الآلة)

2000 إلى ح/ مخصص انخفاض الآلة

وتظهر الآلة في قائمة المركز المالي بالمبلغ القابل للاسترداد 5000

والذي يساوي القيمة الدفترية المعدلة للآلة وفق ما يلي:

$$8000 \text{ الآلة}$$

$$(3000) \text{ مجمع الاهتلاك}$$

$$5000$$

ويتم استهلاك الأصل خلال العمر الإنتاجي المتبقي وفق القيمة الدفترية المعدلة

$$\text{ويصبح قسط الاستهلاك الجديد} = 5000 / 7 = 714$$

## مثال:

بالعودة إلى نفس المثال السابق وافترضنا بالإضافة للمعلومات السابقة أن المنشأة أعادت تقييم الآلة في نهاية عام 2012 بمبلغ

$$\begin{aligned} & / 9000 / \text{ وفق معيار المحاسبة الدولي 16} \\ & \text{فاستنادا لذلك تكون القيمة الدفترية للأصل بنهاية العام المذكور 2012=} \\ & 8000 = 2000 - 10000 \end{aligned}$$

ولكن يصبح لدينا زيادة في قيمة الآلة بمقدار 1000  
حيث تسجل هذه الزيادة في حساب يسمى فائض إعادة التقييم وفق القيد الآتي:  
1000 من ح./ الآلة

1000 إلى ح./ فائض إعادة التقييم

وتظهر الآلة في قائمة المركز المالي في 31-12-2012 :

$$\begin{aligned} & 11000 \text{ الآلة} \\ & (2000) \text{ مجمع الإهلاك} \\ & 9000 \end{aligned}$$

ويكون قسط الاستهلاك الجديد في العام القادم هو 9000 مقسوما على 8 سنوات = 1125

وفي 31/12/2013 ستكون القيمة الدفترية للآلة:

$$7875 = 1125 - 9000$$

ولدينا المبلغ القابل للاسترداد 5000 وفقاً لنص المثال رقم 1  
إذا يوجد خسارة انخفاض القيمة بمقدار

$$2875 = 5000 - 7875$$

وتسجل وفق القيد الآتي:

من المذكورين

$$1000 \text{ ح./ فائض إعادة التقييم}$$

$$1875 \text{ ح./ الأرباح والخسائر}$$

$$2875 \text{ إلى ح./ الآلة}$$

وتظهر الآلة في قائمة المركز المالي في 31/12/2013:

$$8125 \text{ الآلة}$$

$$(3125) \text{ مجمع الإهلاك}$$

$$5000$$

## مثال:

اشترت منشأة أصل في بداية عام 2007 تكلفته 500 عمره الإنتاجي 5 سنوات، وتقوم الشركة بإتباع طريقة القسط الثابت في

استهلاك الأصل ولا يوجد قيمة متبقية للأصل

في نهاية عام 2007 قامت الشركة باختيار انخفاض القيمة للأصل فكانت القيمة العادلة للأصل ناقصاً منها تكاليف البيع 300

والقيمة الاستعمالية 250

## المطلوب

معالجة بند الآلة وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي / 36 /

### الحل

أولاً: نحدد القيمة الدفترية للألة:  $500 - 100 = 400$   
ثانياً: نحدد المبلغ القابل للاسترداد وذلك بالمقارنة بين القيمتين العادلة والاستعمالية للأصل.

نلاحظ: صافي القيمة العادلة < القيمة الاستعمالية  $300 < 250$ .  
وبالتالي المبلغ القابل للاسترداد هو 300  
بالمقارنة بين القيمة الدفترية والمبلغ القابل للاسترداد نجد أن هناك انخفاض في قيمة الأصل مقداره  
 $400 - 300 = 100$

نسجل خسارة الانخفاض في القيمة وفق القيد التالي:  
100 من ح/ الأرباح والخسائر (خسارة انخفاض قيمة الأصل)  
100 إلى ح/ الألة

وتظهر الألة في قائمة المركز المالي ب تاريخ 2007/12/31:  
400 الألة  
(100) مجمع الاهتلاك  
300

نلاحظ أنه بقي من العمر الإنتاجي 4 سنوات وبالتالي سوف نستهلك الأصل وفق القيمة الدفترية الجديدة على العمر الإنتاجي المتبقي

$$75 = 4 / 300$$

بفرض أنه في 2008/12/31 كان المبلغ القابل للاسترداد 350  
في 2008/12/31 تكون القيمة الدفترية للألة:  $400 - 175 = 225$

نلاحظ أن المبلغ القابل للاسترداد أكبر من القيمة الدفترية للألة وبالتالي نحن أمام حالة عكس خسارة انخفاض القيمة للألة.

**نتذكر:** (يجب ألا تزيد القيمة الدفترية المعدلة للأصل عن قيمته الدفترية ناقصاً منه الاستهلاك المتراكم في حال لم يحدث خسارة انخفاض في القيمة).

القيمة الدفترية للأصل في حال لم يحدث خسارة انخفاض قيمة هي :  
 $500 - 200 = 300$  وبالتالي يجب زيادة القيمة الدفترية السابقة 225 إلى 300 وفق القيد التالي :

$$75 \text{ من ح/ الألة}$$
$$75 \text{ إلى ح/ الأرباح والخسائر}$$

وتظهر الألة في قائمة المركز المالي  
475 الألة  
(175) مجمع الاهتلاك  
300

### حسب نموذج اعادة التقييم وفق المعيار/16:

يجب عكس انخفاض القيمة كربح في قائمة الدخل بمقدار الخسارة التي حدثت العام الماضي والباقي نضعه في حساب فائض إعادة التقييم وفق ما يلي:

$$\text{مقدار عكس خسارة انخفاض القيمة} = 350 - 225 = 125$$

وكان لدينا خسارة في انخفاض قيمة سابق بمقدار 100

يجب أن نعيد 100 إلى الدخل والباقي نفتح له حساب يسمى بفائض إعادة التقييم وفق القيد الآتي: 9  
125 من ح/ الألة

إلى المذكورين:

100 ح/ الأرباح والخسائر

25 ح/ فائض إعادة التقييم

وبالتالي تظهر الألة في قائمة المركز المالي كما هي في 2008/12/31:

525 الألة

(175) مجمع الاهلاك

350

(بحيث تتساوى القيمة الدفترية المعدلة للأصل مع مبلغه القابل للاسترداد).

### الإفصاح

يجب أن تصحح البيانات المالية لكل فئة من الأصول عما يلي:

- مبلغ خسائر الانخفاض المعترف بها في بيان الدخل الشامل خلال الفترة، وبنود بيان الدخل التي عكست بها خسائر الانخفاض هذه.
- مبلغ عكوسات خسائر الانخفاض المعترف بها في الدخل خلال الفترة وبنود بيان الدخل الشامل الذي عكست بها خسائر الانخفاض هذه.
- مبلغ خسائر الانخفاض المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.
- مبلغ عكوسات خسائر الانخفاض المعترف بها في بيان الدخل الشامل خلال الفترة.
- الأحداث والظروف التي أدت للاعتراف بخسائر الانخفاض أو عكسها.
- مبلغ خسارة انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة.
- إذا تغيرت وحدة توليد النقد فعلى المشروع وصف الطريقة الحالي والسابقة لتجميع الأصول وأسباب تغير طريقة تحديد وحدة توليد النقد.
- هل المبلغ القابل للاسترداد هو صافي سعر البيع أم القيمة الاستعمالية للأصل.
- الأساس المستخدم لتحديد صافي سعر البيع (سوق نشط أو غيره) عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد هو صافي سعر البيع.