

ملخص شامل مدترم – معايير محاسبية ACCT413 – الفصل الدراسي الاول 2024- 2025

| فصول المدترم | | | | |
|-----------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| الإطار المفاهيمي كامل | الفصل المتعلق | الفصل المتعلق | الفصل المتعلق | الفصل المتعلق |
| بمعيار ٨ | بمعيار ٣٦ | بمعيار ١٦ | بمعيار ٣٨ | بمعيار ٣٨ |

الهدف الرئيسي من المقرر هو التعرف على :

| الاطار العام | الهدف من المعيار | نطاق المعيار | القياس | الافصاح |
|--------------|------------------|--------------|--------|---------|
|--------------|------------------|--------------|--------|---------|

الإطار المفاهيمي للتقارير المالية

ان الغاية الأساسية من اعداد ونشر القوائم المالية هي ← تزويد المستثمرين والملاك ومستخدمي تلك القوائم بمعلومات مالية مفيدة تفيدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية .

وحتى تكون تلك القوائم المالية معروضة بشكل جيد يجب ان يكون هناك ← اطار مفاهيمي (دليل ارشادي) يتم بموجبه الاسترشاد في تحديد الاحداث والعمليات المالية التي تضمنتها تلك التقارير وكيفية قياسها وكيفية توصيل المعلومات الى مستخدمي القوائم المالية .

كما يشكل الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ← اطاراً عاماً يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية عند اصدار معايير جديدة او اجراء تعديلات على المعايير الحالية .

كما ان الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ← تم وضعه لمساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير المعايير الوطنية .

ويساعد الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية في ← مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية ومعرفة ابعادها .

أخيراً يجب على المنشآت التي طورت المعايير المحاسبية في بلدها ان تستخدم اجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض بما يتوافق مع الاطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية وفق مجلس معايير المحاسبة الدولية.

تزويد المستخدمين بالمعلومات المالية المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بموارد المنشأة .

- من هم المستخدمين للتقارير المالية ؟

هم المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين .

- ماهي القرارات التي يتخذها مستخدمي المعلومات المالية ؟

- بيع وشراء الأدوات المالية (اسهم - سندات أوراق مالية)

- تقديم او تسوية القروض

- ممارسة حقوق التصويت

- ماهي الإجراءات التي تسبق قيام مستخدمي المعلومات المالية من اتخاذ القرارات الاقتصادية ؟

- تقييم التدفقات النقدية الواردة المتوقعة للمنشأة

- تقييم وصاية الإدارة

- ماهي الإجراءات التي تسبق قيام مستخدمي المعلومات المالية بتقييم التدفقات النقدية ووصاية الإدارة ؟

- معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة ومعلومات حول المطالبات على المنشأة والتي توفرها ← القوائم المالية

- معلومات حول التغيرات التي حصلت على تلك الموارد والمطالبات ، مثل التغيرات في الأداء المالي للمنشأة خلال فترة معينة ، والتي توفرها ← قائمة الدخل الشامل

- معلومات حول التغيرات الحاصلة على التدفقات النقدية ، والتي توفرها ← قائمة التدفقات النقدية

- معلومات حول التغيرات التي حصلت على الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات ، مثل اصدار اسهم او توزيعات أرباح نقدية او عينية للملاك ، ويوفر ذلك ← قائمة حقوق الملكية

- الأداء المالي الذي تعكسه محاسبة الاستحقاق :

- يوضح الاطار المفاهيمي ان اتباع أساس الاستحقاق المحاسبي يعكس آثار المعاملات والاحداث والظروف الأخرى على الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها خلال الفترات التي حدثت فيها تلك المعاملات او في فترات مختلفة

- المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة ومعلومات حول المطالبات على المنشأة يمكن ان يساعد المستخدمين لتلك المعلومات على معرفة نقاط القوة والضعف المالي للمنشأة مثل تقييم سيولة وملاءة المنشأة من التمويل الإضافي .

- يبين الاطار المفاهيمي للتقارير المالية بأن التقارير المالية للأغراض العامة لا يمكن ان تزود مستخدمي المعلومات بكافة المعلومات التي قد يحتاجونها لاتخاذ القرارات الاقتصادية . حيث عليهم الحصول على معلومات من مصادر أخرى تتعلق بقاراتهم الاقتصادية مثل الأوضاع السياسية والاقتصادية للبلد .

- الأداء المالي الذي تعكسه التدفقات النقدية السابقة :

- المساعدة في تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية داخلية صافية في المستقبل وتقييم مدى رعاية المنشأة لمواردها الاقتصادية .

- ماهي اهم المعلومات التي يحتاجها مستخدمى المعلومات المالية للمنشأة ؟

- معلومات تساعد المستثمر في اتخاذ قرار بيع او شراء اسهم الشركة .
- معلومات تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح والتغير في أسعار الأسهم
- معلومات تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة
- معلومات تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة وتقييم أسهمها بالمقارنة مع اسهم الشركات الأخرى

- من هم اهم مستخدمى المعلومات المالية والمحاسبية للمنشأة ؟

- الموظفون ← تساعدهم المعلومات المحاسبية في جانب الأمان الوظيفي وتحسين أوضاعهم الوظيفية
- الموردون والدائنون ← تساعدهم المعلومات المحاسبية على معرفة قدرة المنشأة على سداد ديونها من عدمه
- العملاء او المدينون ← تساعدهم المعلومات المحاسبية في التنبؤ بقدرة الشركة على استمرار الإنتاج وبيع سلعها
- المقرضون ← تساعدهم المعلومات المحاسبية في قدرة المنشأة على سداد اصل القرض والفوائد
- الحكومات والجهات الرسمية ← تساعدهم المعلومات المحاسبية في التأكد من مدى التزام المنشأة بالقوانين وتقدير الضرائب المستحقة على المنشأة ومدى قدرة المنشأة على تسديدها وكذلك مساهمة المنشأة في الاقتصاد الوطني .
- الجمهور ← يحتاجون الى المعلومات المذكورة أعلاه بالإضافة الى معلومات خاصة اضافية قد لا توفرها القوائم المالية ذات الغرض العام .

★ الفصل الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

يقسم الاطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة الى مجموعتين :

- الخصائص النوعية الأساسية
- الخصائص المعززة

اولاً) الخصائص النوعية الأساسية

| (2) التمثيل الصادق | (1) الملائمة |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">- عرض التقارير المالية للأغراض العامة للظواهر الاقتصادية بالأرقام والكلمات (معلومات وصفية) تمثل فيه المعلومات وتعبر عن جوهر الظواهر والاحداث الاقتصادية بدلاً من الشكل القانوني لها فقط .مثال : عرض القوائم المالية الموحدة لشركتين قابضة وتابعة تحمل في طياتها الشكل القانوني والجوهر والاقتصادي للشركتين معاً . | <ul style="list-style-type: none">- الملائمة هي قدرة المعلومة على احداث الفرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون- الملائمة هي ان تكون المعلومة ذات صلة وتأثير على القرار الاقتصادي للمستخدمين ومساعدتهم في تقييم الاحداث- الملائمة هي ارتباط بين طبيعة المعلومات واهميتها النسبية . حيث ترتبط الأهمية النسبية بالمعلومة اذا كان حذفها او تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي للمستخدمين مثل: |

| | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ❖ الإفصاح عن موقع جغرافي او قطاع عمل له تأثير اقتصادي على المنشأة ← طبيعة المعلومة ❖ تحديد قيمة المخزون ← أهمية نسبية للمعلومة - تميز المعلومة بالقيمة التنبؤية او القيمة التأكيدية : القيمة التنبؤية ← تزويد المستخدمين بتنبؤات عن الاحداث الاقتصادية لفترات مستقبلية للمنشأة مثل الوضع المالي للمنشأة وقدرتها على توزيع الأرباح وتوقعات أسعار الأسهم المستقبلية . القيمة التأكيدية ← تميز المعلومات المالية بخاصية (التغذية العكسية) حول التقييمات السابقة سواء بتأكيدها او بتغييرها . | <ul style="list-style-type: none"> - التعبير بصدق عن العمليات المالية والاحداث الأخرى مثل شمولها على : ❖ الكمال ← شمولها على كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الاحداث التي يتم التعبير عنها . ❖ الحياد ← ان تكون المعلومات المالية والقوائم المالية غير متحيزة لطرف ضد الآخر بالاعتماد على مبدأ الحيطة والحذر في ظروف عدم التأكد سواء في القياس او عند اتخاذ الاحكام ❖ الخلو من الأخطاء ← الا يكون هناك حذف او أخطاء في وصف الاحداث الاقتصادية والمعلومات المالية المعلن عنها . |
|--|--|

* ان خاصية التمثيل الصادق بذاتها، ليس بالضرورة أن تنتج معلومات ملاءمة.

فمثلاً قد تستلم المنشأة أصل غير متداول (معدات مثلاً) من خلال منحة حكومية، فإذا تم إثبات ذلك الأصل المستلم بدون قيمة أو قيمة رمزية دينار واحد مثلاً فإن تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمة الأصل المستلم ونجد أن هناك أصول موجودة لدى المنشأة ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للمنشأة لأنه لا يمكن تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخلياً والتي لا يتم الاعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها. وبالتالي للحصول على معلومات مفيدة يجب أن تتصف تلك المعلومات بالملاءمة والتمثيل الصادق معاً.

ثانياً) الخصائص المعززة

| القابلية للمقارنة | القابلية للتحقق | التوقيت المناسب | القابلية للفهم |
|--|--|--|---|
| يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة. | - ان تكون درجة الاتفاق بين الافراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية . - ان تكون قابلية التحقق مباشرة او غير مباشرة . | وتعني ان تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار. | تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أن يتم تصنيف ووصف وعرض المعلومات بشكل واضح وموجز، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشأة ونشاطاتها |

| | | | |
|--|--|--|--|
| الإقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة. | | | |
|--|--|--|--|

الفصل الثالث: القوائم المالية والمنشأة معدة التقرير

★ الفرضية الأساسية للقوائم المالية (فرضية الاستمرارية):

فرضية الاستمرارية Going concern assumption يتم عادة اعداد القوائم المالية بافتراض بان المنشأة معدة التقرير مستمرة الى اجل غير محدد (الى ان يشاء الله عزوجل) في المدى المستقبلي المنظور. ويتم عند اعداد وعرض القوائم المالية افتراض انه لا يوجد نية أو حاجة في الدخول في عملية تصفية او وقف نشاط المنشأة.

صح وخطأ :

- المنشأة معدة التقرير هي المنشأة التي يطلب منها او يتم اختيارها لاعداد التقارير (✓)
- اذا كان للشركة المسيطرة (س) سيطرة على الشركة التابعة (ص) فإن الشركة معدة التقرير تشمل المنشأة الأم ومنشأتها التابعة (✓)
- اذا كانت المنشأة معدة التقرير تتضمن منشأتان او اكثر دون وجود علاقة بينهما (الام والتابعة) فإن القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير تسمى ← القوائم المالية المجمعة (✓)
- لا يمكن عرض معلومات عن كل او بعض بنود الأصول او المطلوبات او حقوق الملكية او الدخل او المصاريف للمنشأة الام في القوائم المالية الموحدة ضمن الإيضاحات (✗) يمكن ذلك .

الفصل الرابع : عناصر القوائم المالية

عناصر قائمة المركز المالي :

| | |
|--|--------------|
| هي مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث مالية سابقة ، ويتضمن هذا التعريف ثلاثة اركان : | الأصول |
| 1- الأصل هو مورد اقتصادي 2- وجود السيرة على المورد الاقتصادي 3- الأصل ينتج عن احداث مالية سابقة | |
| هي تعهد حالي على المنشأة بتحويل (نقل) مورد اقتصادي كنتيجة لأحداث سابقة | الالتزامات |
| هي الحصبة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح كافة الالتزامات ويطلق عليها صافي الأصول ومعادلتها تكون ← حقوق الملكية = الأصول - الالتزامات | حقوق الملكية |
| عناصر قائمة الدخل : | |
| هي الزيادة في الأصول او النقص في الالتزامات والتي تؤدي الى زيادة في حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها . | الدخل |

| | |
|-----------|---|
| المصروفات | هي النقص في الأصول او الزيادة في الالتزامات والتي تؤدي الى النقص في حقوق الملكية باستثناء ما يتعلق بالتوزيعات التي تتم للمالكين . |
|-----------|---|

| الفصل الخامس : الاعتراف وإلغاء الاعتراف | |
|---|--|
| الاعتراف | الغاء الاعتراف (الاستبعاد) |
| <p>الاعتراف Recognition : هو عملية تسجيل وادراج بند ما من خلال مبلغ نقدي في قائمة المركز المالي أو قائمة الاداء المالي الدخل الشامل للبنود التي تستوفي تعريف احد عناصر البيانات المالية والتي تشمل الاصول والالتزامات والدخل والمصروفات . وتسمى بـ ← القيمة المسجلة</p> <p>معايير الاعتراف :</p> <p>تتضمن شروط الاعتراف في القوائم المالية ما يلي :</p> <p>1- يتم الاعتراف بالبنود التي تستوفي تعريف الأصل وتعريف الالتزام وحقوق الملكية في قائمة المركز المالي</p> <p>2- ان يؤدي الاعتراف الى تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات</p> | <p>الغاء الاعتراف : هي عملية استبعاد كل او جزء من الاصل او الالتزام المعترف به من قائمة المركز المالي. ويتم ذلك عادة عندما لم يعد يستوفي البند المعترف به تعريف الاصل او الالتزام وكما يلي:</p> <p>أ- الغاء الاعتراف بالأصل يتم عندما تفقد المنشأة السيطرة على كل او جزء من الاصل المعترف به.</p> <p>ب- إلغاء الاعتراف بالالتزام يتم عندما لم يعد على المنشأة التزام حالي لكل او جزء من الالتزامات المعترف بها.</p> |
| <p>محدد التكلفة Cost constraint</p> <p>تتأثر عملية الاعتراف بمحدد التكلفة، حيث يتم الاعتراف بالاصل والالتزام اذا كانت منافع المعلومات التي ستقدم لمستخدمي المعلومات من خلال عملية الاعتراف ستكون على الأرجح تبرر تكاليف الحصول على تلك المعلومات واستخدامها.</p> | |

الفصل السادس: القياس ★

ماهي أسس القياس ؟

هناك اساسين للقياس هما :

| أسس القيمة الجارية | التكلفة التاريخية |
|--|---|
| <p>ما هو القياس على أساس القيمة الجارية :</p> <p>القيمة الجارية تقدم معلومات مقياسة بوحدة النقد حول الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات باستخدام معلومات حديثة لتعكس الظروف السائدة بتاريخ القياس.</p> <p>أنواع القيم الجارية :</p> | <p>القياس على أساس التكلفة التاريخية</p> <p>Historical cost :</p> <p>توفر التكلفة التاريخية معلومات مستمدة (على الأقل جزئياً) من سعر المعاملة أو حدث اخر أدى الى ظهور العنصر الذي يتم قياسه بتاريخ الحصول عليه. والتكلفة التاريخية للأصول تنخفض اذا حدث تدني في قيمتها، أما التكلفة التاريخية للالتزامات تزداد اذا أصبحت محملة بالأعباء (Onerous). ومن طرق تطبيق مقياس التكلفة التاريخية على الأصول والالتزامات المالية هو قياسها بالتكلفة المطفأة.</p> |
| <p>هو السعر الذي يمكن استلامه من بيع الأصل ، او صرفه لتسديد إلترام في عمليات اعتيادية بين المشاركين في السوق بتاريخ القياس .</p> | <p>القيمة العادلة</p> |
| <p>هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية او المنافع الاقتصادية الأخرى المتوقع الحصول عليها نتيجة استخدام الأصل والتخلص منه .</p> | <p>القيمة من الاستعمال</p> |
| <p>هي القيمة الحالية للنقد والموارد الاقتصادية الأخرى المتوقع ان تلتزم المنشأة بها للوفاء بالالتزام للغير .</p> | <p>قيمة الاستيفاء</p> |
| <p>التكلفة الجارية للأصل:</p> <p>هي التكلفة المدفوعة بما فيها تكاليف العملية (مصاريف وعملات شراء) للحصول على اصل مكافئ بتاريخ القياس</p> <p>التكلفة الجارية للالتزام :</p> <p>هو المبلغ الذي يمكن استلامه للحصول على التزام مكافئ مطروحاً منها تكاليف العملية (مصاريف وعمولات الحصول على الالتزام) بتاريخ القياس .</p> | <p>التكلفة الجارية</p> |

الفصل السابع: العرض والافصاح

العرض والافصاح: هو وسيلة لتوصيل المعلومات من القوائم المالية المعروضة للأغراض العامة الى مستخدمي تلك المعلومات .

حيث تقوم المنشأة معدة التقرير بتوصيل معلومات مفيدة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف من خلال عرض المعلومات والافصاح عنها في القوائم المالية .

ان الجودة في عملية توصيل المعلومات يجعل منها اكثر ملائمة وتمثيل صادق وتعزيز خصائص القابلية للفهم والمقارنة للمعلومات في القوائم المالية .

ويتم الاخذ بالاعتبار (محدد التكلفة) عند اتخاذ قرار حول العرض والافصاح للمعلومات .

اهداف ومبادئ العرض والافصاح :

التصنيف : فرز الأصول والالتزامات والحقوق الملكية والدخل والمصروفات على أساس الخصائص المشتركة لأغراض العرض والافصاح

التقاص : وهو قياس اصل والتزام (تم الغاء القياس بالتقاص في المعيار الدولي رقم 1)

تصنيف حقوق الملكية : اذا كانت مكوناتها ذات صفات مختلفة ، او ناشئة عن متطلب قانوني مثل الاحتياطي الاجباري

تصنيف الدخل والمصروفات : الى قائمة دخل شامل وقائمة الربح والخسارة وقائمة الدخل الشامل الآخر

الفصل الثامن: مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال

يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما:

▪ المفهوم المالي لرأس المال

▪ المفهوم المادي لرأس المال

وتتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن رأس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية في المنشأة.

أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال مثل الطاقة التشغيلية فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة بوحدات الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما المقصود بالقوائم المالية ذات الغرض العام؟
2. ما هي مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية؟
3. من هم مستخدمو القوائم المالية وما هي احتياجاتهم الرئيسية من المعلومات؟
4. ما هي الأهداف الرئيسية للقوائم المالية وما هي مكونات القوائم المالية؟
5. ما هي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
6. ما هي أهم القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات؟
7. وضح عناصر القوائم المالية الأساسية.
8. ما هي الأساليب والطرق التي يمكن استخدامها للقياس وإعداد وعرض القوائم المالية؟
9. اشرح بشكل مختصر الفرضية الأساسية لإعداد القوائم المالية.
10. يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال، اشرح ذلك.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية يُسترشد به من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية:
أ- إصدار معايير جديدة.
ب- إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً.
ج- معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.
د- جميع ما ذكر صحيح.
2. تم تعريف "الدخل Income" بموجب الإطار المفاهيمي على النحو التالي:
أ- الزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها.
ب- الزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بما فيها مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها.
ج- الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية نتيجة الزيادة في الأصول والالتزامات باستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها.
د- النقص في الأصول أو الزيادة في الالتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها.

3. أي من الفئات التالية تحتاج بشكل اساسي إلى معلومات تساعد في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه التجارية :
- أ- المقرضون
ب- الموردون والدائنون التجاريون
ج- المستثمرون الحاليون والمحتملون
د- العملاء
4. حسب الإطار المفاهيمي فإن العامل المشترك لجميع مستخدمي القوائم المالية هو الحصول على معلومات تساعد في علمية تقييم مدى قدرة المنشأة في:
- أ- توليد تدفقات نقدية أو تدفقات شبه نقدية وتوقيت ودرجة التأكد في مدى حصول هذه التدفقات في المستقبل.
- ب- توليد الربحية والسيولة المناسبة التي تساعد في القدرة على تسديد الديون
ج- الاستمرارية
د- الاستمرارية والربحية

5. تتكون الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية المفيدة (المجموعة الأولى) من:
- أ- الملائمة والقابلية للمقارنة
ب- الملائمة والتمثيل الصادق
ج- التمثيل الصادق والقابلية للتحقق
د- الملائمة والتوقيت المناسب
6. تتحقق خاصية الملائمة اذا كانت المعلومات المالية تتصف بما يلي :
- أ- القيمة التنبؤية والحياد
ب- القيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية أو كلاهما
ج- الحياد والاكتمال
د- الاكتمال والخلو من التحيز
7. اذا كان حذف المعلومات أو تحريفها سيؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية، فإن تلك المعلومات تكون:
- أ- محايدة
ب- ملاءمة
ج- كاملة
د- مادية (ذات أهمية نسبية)
8. يتحقق التمثيل الصادق في المعلومات المالية عندما تكون:
- أ- لها قيمة تأكيدية، ومحايدة، وخالية من الأخطاء
ب- ملائمة، ومحايدة، وخالية من الأخطاء
ج- كاملة، ومحايدة، وخالية من الأخطاء
د- تتميز بالقيمة التنبؤية، ومحايدة، وخالية من الأخطاء
9. واحدة مما يلي لا تعتبر من الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات المالية:
- أ- التوقيت المناسب
ب- القابلية للفهم
ج- التمثيل الصادق
د- القابلية للمقارنة

10. من الخصائص النوعية الداعمة (المعززة) للمعلومات المعروضة في القوائم المالية القابلة للفهم والتي تنطوي على:

- أ- أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة
- ب- تفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة
- ج- تفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في أعمال المنشأة ونشاطاتها الاقتصادية
- د- جميع ما ذكر صحيح

11. يعتبر التوقيت المناسب من:

- أ- القيود على الملائمة والموثوقية للمعلومات
- ب- الخصائص الداعمة (المساندة) للمعلومات المعروضة في القوائم المالية
- ج- شرط لخاصية الملائمة
- د- لا شيء مما ذكر صحيح

12. الفرضية الأساسية لإعداد القوائم المالية:

- أ- الاستمرارية
 - ب- الحيطة والحذر
 - ج- الملائمة والموثوقية
 - د- أساس الاستحقاق
13. تتبع معظم المنشآت عند إعداد قوائمها المالية المفهوم التالي لرأس المال:
- أ- النقدي
 - ب- الاقتصادي
 - ج- المالي
 - د- المادي

(الأسئلة من 14 - 16 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

14. تكون المعلومات المالية ذات صلة باتخاذ القرارات إذا كانت تحقق:

- أ- أساس الاستحقاق
 - ب- مبدأ التحقق
 - ج- فرض الوحدة المحاسبية الاقتصادية
 - د- مفهوم الملائمة
15. يتم إعداد جميع البيانات المالية الأساسية للمنشأة والمعدة للأغراض العامة وفق:
- أ- الأسس الشاملة
 - ب- مبدأ الاستحقاق والأساس النقدي
 - ج- الأساس النقدي المعدل
 - د- مبدأ الاستحقاق

16. ان الخصائص النوعية للمعلومات المالية هي ما يلي فيما عدا:

- أ- الموثوقية
- ب- الربحية
- ج- المقارنة
- د- التوقيت المناسب

معيار المحاسبة الدولي رقم (((((8)))))

السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والاختفاء

هدف المعيار 8

- ✓ تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار وتغيير السياسات المحاسبية الواجب اتباعها عند إعداد القوائم المالية. ← لزيادة درجة الملائمة والموثوقية في القوائم المالية .
- ✓ توضيح المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية. ← مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول وتقدير الديون المشكوك في تحصيلها .
- ✓ بيان المعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم اكتشافها في الفترة الحالية.

نطاق المعيار 8

- ✓ أسس اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية لها .
- ✓ المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية.
- ✓ تصحيح أخطاء الفترات السابقة .

تعريفات ومصطلحات المعيار 8

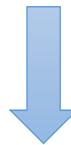
| | |
|--|----------------------------|
| هي عبارة عن الأسس المحددة والقواعد والأعراف والاحكام والممارسات التي تتبعها وتطبقها المنشأة في عملية إعداد وعرض القوائم المالية | السياسات المحاسبية |
| هو عبارة عن تعديل للقيمة المسجلة لأصل أو إلتزام ، أو تعديل للقيمة المستنفذة أو المستهلكة لأصل خلال فترة معينة ، وينتج عن تقييم للوضع الحالي للأصل أو المنافع المستقبلية المرتبطة به . مثال ذلك إعادة تقدير عمر آلة نتيجة توفر معلومات جديدة أو تطورات عن تلك الآلة لم تكن موجودة في السابق . | التغير في التقدير المحاسبي |
| هي عبارة عن حذف بند أو حدوث خطأ في عرضه أو ادراجه في القوائم المالية للمنشأة في فترات سابقة . مثال ذلك وجود خطأ حسابي في عملية احتساب قيمة قسط الاهتلاك السنوي لأصل غير متداول . | أخطاء الفترات السابقة |

| | |
|--|---|
| يكون الحذف او العرض الخاطئ لبنود معينة (جوهرياً) اذا كان حجم هذه البنود او طبيعتها (سواء كانت مستقلة او تم اضافتها الى بنود أخرى) ذات تأثير على القرار الاقتصادي لمستخدمي المعلومات المحاسبية . | الحذف الجوهري او العرض الخاطئ لبنود معينة |
| وتشمل المعايير والتفسيرات التي تم تبنيها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتتكون من : - معايير الإبلاغ المالية الدولية IFRSs - معايير المحاسبة الدولية IASs - التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRIC | معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs (المعايير الدولية للتقارير المالية) |
| تطبيق سياسة محاسبية جديدة لعمليات واحداث وظروف كما لو كانت هذه السياسة مطبقة مسبقاً . | التطبيق بأثر رجعي |
| تصحيح لعملية الاعتراف والقياس والعرض لمبالغ تشكل عناصر القوائم المالية وبحيث يؤدي ذلك الى تصحيح أخطاء الفترة السابقة وكأن الخطأ لم يحدث ابداً. | إعادة العرض بأثر رجعي |

| |
|---|
| متى يتم التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية ومتى يتم الاعتراف بأثر التغيير في التقديرات المحاسبية ؟ |
| 1- يتم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والاحداث التي تحدث بعد التاريخ الذي تم فيه تغيير السياسة ، أي بأثر مستقبلي . |
| 2- يتم الاعتراف بأثر التغيير في التقديرات المحاسبية للفترة الحالية والفترات اللاحقة لعملية التغيير . مثال اذا تم تغيير العمر الإنتاجي لأصل غير متداول فيتم الاعتراف بهذا التغيير في الفترة الحالية والفترات اللاحقة . |

متطلبات المعيار 8

| |
|--|
| المتطلب الأول: اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية |
| المتطلب الثاني: التغيير في التقديرات المحاسبية |
| المتطلب الثالث: تصحيح الأخطاء |



المتطلب الاول: اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

- 1- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة من خلال ← تطبيق المعيار او التفسير الملائم للمعاملات
- 2- عند عدم وجود معيار او تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث او عملية معينة ، تستخدم الإدارة ←
اجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة التي تؤدي الى معلومات تتميز بما يلي :
أ- ملائمة المعلومة
ب- الموثوقية او التمثيل الصادق للمعلومة

الاتساق في السياسات المحاسبية :

وتعني الثبات في استخدام نفس السياسات المحاسبية للعمليات والأحداث والظروف المتشابهة من فترة لأخرى مما يجعل القوائم المالية لنفس المنشأة قابلة للمقارنة من فترى لأخرى . ما لم ينص المعيار على خلاف ذلك كما في المعيار رقم (40) في محاسبة الممتلكات الاستثمارية .

يتطلب المعيار الدولي رقم 8 ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة ضمن الإيضاحات المرافقة للقوائم المالية لتعزيز فهم واستفادة مستخدمي القوائم المالية .

وفي حال وجود بدائل من عدمه في السياسات المحاسبية المتبعة في المنشأة مثل الاختيار بين نموذج التكلفة او نموذج إعادة التقييم عند تقييم الممتلكات او فرض نموذج واحد فقط ، وبشكل عام فأن معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS تميل الى إلغاء البدائل المتاحة لمعالجة بنود القوائم المالية بينما في معايير المحاسبة الدولية IAS تتيح في بعض المعالجات في بنود القوائم المالية عملية الاختيار بين عدة بدائل

التغييرات في السياسات المحاسبية⁽¹⁾ : للمزيد عن الموضوع ← <https://infobank.khksa.com/infobank/%D8%A7%D9%84%D8%B3%D9%8A%D8%A7%D8%B3%D8>

يسمح المعيار الدولي رقم 8 للمنشأة بتغيير سياساتها المحاسبية من فترة مالية الى أخرى في حالات محددة بما يلي :
أسباب الزامية :

- 1- اذا تطلب معيار او تفسير معين اجراء هذا التغيير
- 2- اذا تطلب قانون تشريع محلي اجراء هذا التغيير

أسباب طوعية (اختيارية) :

- اذا أدى هذا التغيير لزيادة موثوقية وملائمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية للمنشأة . وبالتالي عزز من اظهار المعلومات المتعلقة بميزانية المنشأة ونتيجة اعمالها وتدفعاتها النقدية . مثال: شركة تمكن كانت تعرض المركز المالي بطريقة المتداول وغير المتداول، ولكنها ترى أن التبويب طبقاً لدرجة السيولة هي الأنسب لها الآن.

تغييرات غير معتبرة في السياسات المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي رقم 8 :

- تطبيق سياسة محاسبية على نوع جديد من المعاملات أو العمليات والتي لم تحدث لدى المنشأة في السابق.
- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو عمليات لم تحدث لدى المنشأة في السابق أو انها كانت غير مهمة نسبياً.

¹ في المخزون السلعي ، التحول من طريقة المتوسط المرجح (WA) الى طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً (FIFO) يعتبر تغيير في السياسات المحاسبية

تطبيق التغيير في السياسات المحاسبية :

- 1) يجب على المنشأة المحاسبة عن التغيير في السياسة المحاسبية الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار جديد أو تفسير معين بموجب الأحكام الانتقالية المحددة أن وجدت في ذلك المعيار أو التفسير.
 - 2) عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين لا يحتوي أحكاماً انتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير. يجب عليها تطبيق التغيير بـ **← أثر رجعي من خلال ← تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة** وإعادة عرض البيانات المالية المقارنة.
 - 3) تقوم بتغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي (اختياري)، يجب عليها تطبيق التغيير بـ **← أثر رجعي من خلال ← تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة** وإعادة عرض البيانات المالية المقارنة.
- ومن الاستثناءات الهامة لتطبيق التغيير في السياسات المحاسبية بأثر رجعي، قيام المنشأة بالتطبيق الأولي لسياسة إعادة التقييم للأصول غير المتداولة وفق معيار IAS16 (الممتلكات والمصانع والمعدات) أو وفق معيار رقم IAS 38 (الأصول غير الملموسة) ، ففي هذه الحالة لا يتطلب المعيار تطبيق التغيير في تلك السياسة بأثر رجعي ويتم تطبيق احكام معياري IAS 38 و IAS 16 .

المعالجة المحاسبية للتغيير في السياسات المحاسبية الناجمة عن تبني معيار محاسبي دولي :

عندما يتم التغيير في السياسة المحاسبية بناءً على متطلبات معيار محاسبي جديد، فيجب المحاسبة عن هذا التغيير وفقاً للأحكام الانتقالية المحددة في ذلك المعيار.

وعادة ما تقتضي الأحكام الانتقالية إعادة عرض المعلومات المقارنة عند تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة إلا إذا كان ذلك غير عملي. وعندما لا يتم إعادة عرض المعلومات المقارنة لفترة سابقة معينة، يتم عندها تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بتعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والمطلوبات في الفترة اللاحقة، مع تعديلات مقابلة لها للرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة ، أي يتم تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة على الأرصدة الدفترية للموجودات والمطلوبات في بداية أو أقرب مدة يمكن تطبيقها وبالمقابل إجراء تعديلات على الأرصدة الافتتاحية للبنود المتعلقة بها ضمن حقوق المساهمين.

وإذا كان من العملي إعادة عرض المعلومات المقارنة فإن الأثر المتراكم للتغيير في السياسة المحاسبية كما في أول فترة مقارنة معروضة سيتم التقرير عنها كتعديل لرصيد الأرباح المدورة أول المدة لتلك الفترة.

عدم قابلية التطبيق :

عندما يكون من الصعب أو من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة، يتم تعديل المعلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلي من بداية أول فترة قابلة للتطبيق. يعد تطبيق المتطلب غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة محددة، **يعتبر من غير الممكن تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي** أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب معين إذا: 

1. إذا كانت آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي غير قابلة للتحديد.
2. إذا تطلب التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي افتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة.
3. إذا اقتضى التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ وكان من الصعب التمييز الموضوعي بين المعلومات السابقة والمعلومات المتعلقة بتلك التقديرات .

المعالجة المحاسبية للتغيير في السياسات المحاسبية ← التطبيق بأثر رجعي للتغيير :

عندما يتم تطبيق تغيير معين في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، تقوم المنشأة بما يلي :

- 1- تعديل الرصيد الافتتاحي (رصيد اول المدة) لكل بند متأثر في حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة
- 2- وكذلك مبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة سابقاً.

مثال (1) :

مثال (1)

قامت شركة الرضوان خلال العام 2020 بتغيير في احدى السياسات المحاسبية لديها، والذي له اثر على قائمة الدخل، وستقوم الشركة بعرض القوائم المالية المقارنة لعام 2019 مع القوائم المالية لعام 2020. وسيؤثر التغيير في السياسة المحاسبية أيضاً على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لعامي 2017-2018 والتي سبق نشرهما، الا ان الشركة لن تقوم بعرض معلومات القوائم المالية للعامين 2017 و2018 في التقرير المالي الحالي (أي سيعرض عامي 2019 و2020 فقط).
المطلوب: وضح كيفية التعامل مع هذا التغيير في السياسة المحاسبية.

حل مثال (1)

1. يجب التقرير عن الأثر المتراكم Cumulative effect الناتج عن التغيير والذي كان سيعترف به في السنوات السابقة لعام 2019 عن طريق التقرير عنه من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة لعام 2019.
2. يجب تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والمطلوبات للعام 2019 وذلك بتطبيق السياسات المحاسبية الجديدة واطهار الأرصدة الافتتاحية للأصول او الالتزامات التي تأثرت بالتغيير في السياسة المحاسبية كما ولو كانت السياسة الجديدة مطبقة قبل 2019.
3. يجب اظهار اثر التغيير في القوائم المالية لعامي 2019 و2020 وعلى البنود المعنية التي تأثرت بالتغيير.

مثال (2) : ← التغيير في السياسة المحاسبية مع التطبيق بأثر رجعي : (المخزون)

في 2018/1/1 بدأت شركة الشرق اعمالها التجارية، وقد استخدمت الشركة طريقة المتوسط المرجح لتحديد تكلفة المخزون. عند اعداد القوائم المالية للعام 2020 قررت الشركة التحول الى طريقة الوارد اولاً صادراً اولاً بدلاً من طريقة المتوسط المرجح. في ضوء تغيير السياسة المحاسبية لتحديد تكلفة المخزون فان مخزون اخر المدة للعام 2018 سيزداد حسب طريقة الوارد اولاً صادراً اولاً بمقدار 70,000 دينار مقارنة بطريقة المتوسط المرجح، كما سيزداد مخزون اخر المدة للعام 2019 بمقدار 120,000 دينار. فيما يلي قائمة الدخل المختصرة للشركة للعامين 2019 و2020 قبل تبني السياسة الجديدة في تحديد تكلفة المخزون:

| 2020 | 2019 | |
|---------------|---------------|-----------------------------|
| 560,000 دينار | 420,000 دينار | الربح قبل تنزيل ضريبة الدخل |
| (112,000) | (84,000) | ضريبة الدخل 20% |
| 448,000 | 336,000 | الربح بعد تنزيل ضريبة الدخل |

بلغ رصيد الارباح المحتجزة في ضوء استخدام الشركة طريقة المتوسط المرجح كما يلي:

- في 2018/12/31 في 150,000 دينار

- في 2019/12/31 في 486,000 دينار

- في 2020/12/31 في 934,000 دينار

ولم تقم الشركة بتوزيع ارباح على المالكين خلال اي من الاعوام السابقة.

المطلوب:

1. اعادة عرض قائمة الدخل للعامين 2019 و2020 في ضوء تبني الشركة للسياسة الجديدة في تحديد تكلفة المخزون.
2. عرض قائمة الارباح المحتجزة للعام 2020 في ضوء تبني الشركة للسياسة الجديدة في تحديد تكلفة المخزون.
3. اعداد القيود المحاسبية اللازمة للتغيير بالسياسة المحاسبية للمخزون في 2020/12/31.

الحل : المطلوب الأول :

1. اعادة عرض قائمة الدخل للعامين 2019 و 2020 في ضوء تبني الشركة للسياسة الجديدة في تحديد تكلفة المخزون.

| 2020 | معدلة 2019 | |
|---------------|---------------|-----------------------------|
| 440,000 دينار | 470,000 دينار | الربح قبل تنزيل ضريبة الدخل |
| (88,000) | (94,000) | ضريبة الدخل 20% |
| 352,000 | 376,000 | الربح بعد تنزيل ضريبة الدخل |

ويلاحظ ان الربح قبل الضريبة للعام 2019 قد تم زيادته بمقدار 50,000 دينار (420,000 + 50,000)، وهذا المبلغ يمثل حاصل الفرق في بضاعة اول المدة 70,000 دينار والتي تؤدي الى تخفيض الربح والزيادة في بضاعة اخر المدة والتي تؤدي الى زيادة الربح بمقدار 120,000 دينار، وبالتالي فان صافي التغير سيكون زيادة في الربح بمقدار 50,000 دينار .
أما الربح للعام 2020 فقد تم تخفيضه بمقدار 120,000 دينار ليصبح 440,000 دينار بدلا من 560,000 دينار، وهذا التخفيض ناتج عن زيادة بضاعة اخر المدة للعام 2019 والتي تصبح اول المدة للعام 2020 بمقدار 120,000 دينار.

المطلوب الثاني :

2. عرض قائمة الارباح المحتجزة للعام 2020 في ضوء تبني الشركة للسياسة الجديدة في تحديد تكلفة المخزون.

| عام 2020 | قائمة الارباح المحتجزة |
|---------------|---|
| 150,000 دينار | رصيد ارباح محتجزة 2019/1/1 قبل التعديل |
| 56,000 | اثر التغير المتراكم في السياسات المحاسبية ما قبل 2019/1/1 بعد الضريبة (1-20%) 70000 |
| 206,000 | رصيد ارباح محتجزة 2019/1/1 المعدل |
| 376,000 | ربح عام 2019 (معدل) |
| 582,000 | رصيد ارباح محتجزة 2019/12/31 |
| 352,000 | ربح عام 2020 (معدل) |
| 934,000 | رصيد ارباح محتجزة 2020/12/31 |

يلاحظ ان رصيد الارباح المحتجزة بعد التغير بالسياسة البالغ 934,000 دينار لم يختلف عن رصيده قبل التغير بالسياسة المحاسبية للمخزون .

المطلوب الثالث :

3. اعداد القيود المحاسبية اللازمة للتغير بالسياسة المحاسبية للمخزون في 2020/12/31 .
وبناء على ما سبق، يتم إجراء القيد التالي لتعديل أثر التغير بالسياسات المحاسبية:

| | | | |
|--------|--|--|----------------|
| 120000 | من ح/ المخزون | | /12/31 2020 |
| 96000 | إلى ح/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية | | |
| 24000 | ح/ التزامات ضريبية مؤجلة | | |

وحساب الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية يقل في حساب الأرباح المحتجزة:

| | | | |
|-------|---|--|------------|
| 96000 | من ح/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية | | 2020/12/31 |
| 96000 | إلى ح/ الأرباح المحتجزة | | |

وعند ترحيل القيد الاخير لحساب الارياح المحتجزة في 2020/1/1 البالغ 486,000 دينار يصبح رصيده المعدل 582,000 دينار (486,000+96,000) دينار وهو مطابق لرصيد الارياح المحتجزة المعروض في قائمة الارياح المحتجزة اعلاه المعدلة كما في 2019/12/31 وهي تمثل رصيد 2020/1/1 .

متطلبات الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية :

❖ عندما يحدث تغيير في السياسة المحاسبية، ويكون سبب هذا التغيير هو صدور معيار محاسبي جديد او تفسيرات جديدة، فيجب في هذه الحالة الإفصاح عما يلي:

- عنوان المعيار الجديد او التفسير الجديد
- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية
- وصف للأحكام الانتقالية

❖ مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترة السابقة ويتم الإفصاح عن مبلغ التعديل للأمور التالية:

- لكل بند في القوائم المالية تأثر بذلك التغيير.
- ربحية السهم الأساسية والمخفضة وذلك في حالة كون المنشأة تطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (33).

❖ مقدار التعديلات نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية التي تخص الفترات السابقة

❖ اذا كان من غير العملي تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يتوجب على المنشأة في هذه الحالة الإفصاح عن كيفية تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية.

متطلبات الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية بشكل اختياري :

في حالة قيام المنشأة بتغيير سياسة محاسبية معينة بشكل اختياري يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عما يلي:

- ❖ طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
- ❖ تبريرات التغيير الإيجابية
- ❖ مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترة السابقة ويتم الإفصاح عن مبلغ التعديل للأمور التالية:

- لكل بند في القوائم المالية تأثر بذلك التغيير.
- ربحية السهم الأساسية والمخفضة وذلك في حالة كون المنشأة تطبق معيار IAS 33
- ❖ مقدار التعديلات نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية التي تخص الفترات السابقة للفترة التي تغطيها القوائم المالية، عندما يكون ذلك ممكناً.
- ❖ إذا كان من غير العملي تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يتوجب على المنشأة في هذه الحالة الإفصاح عن كيفية تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية.

المتطلب الثاني: التغيير في التقديرات المحاسبية

وتعني التغير الحاصل في بعض بنود الميزانية التي سبق قياسها بناءً على التقدير مثل :
تقادم المخزون – قيمة الخردة للأصول الملموسة طويلة الاجل – الديون المشكوك في تحصيلها – تكاليف التقاعد –
القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية التي ليس لها سوق نشط .
مثال : قدرت ديون العميل (صالح) للمنشأة التي يمكن تحصيلها بنسبة 60% ومع مرور الوقت ساءت أوضاع العميل صالح وبالتالي خفضت احتمالية التحصيل الى 20% مما يتطلب ضرورة اجراء معالجة محاسبية للتغير الحاصل في التقدير.

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) الاعتراف بأثر التغيير في التقديرات المحاسبية بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في⁽¹⁾ :

- 1- فترة التغيير في التقديرات إذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط مثل التغيير في تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها. (فترة التغيير في التقديرات)
- 2- فترة التغيير والفترة المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كل منهما، مثل التغيير في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والتي ستؤثر بدورها على مصروف الإهلاك للسنة الحالية ولللسنوات القادمة حتى انتهاء عمر الأصل. (فترة التغيير وفترة مستقبلية)

(1) يتم تطبيق التغيير بالتقديرات المحاسبية من بداية فترة التغيير حتى لو كان التغيير حدث خلال الفترة او نهايتها.

نهاية السنة

تغير التقدير

بداية السنة

وعندما يصاحب التغيير في التقدير نشوء تغير في أصول او التزامات، يتم الاعتراف به من خلال تعديل القيمة الدفترية للأصل او الالتزام خلال فترة التغيير. مثل:

4) وجود تدني او انخفاض غير مؤقت في قيمة الأصول الثابتة والذي سيؤثر على القيمة القابلة للاسترداد للأصل فإن ذلك لا يعتبر تغيير في التقديرات المحاسبية، حيث سيتم الاعتراف بخسارة التدني للفترة الحالية وتعديل القيمة الدفترية المسجلة للأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).

مثال (4) (التغيير في التقديرات المحاسبية)

في 2015/1/1، تم شراء آلة بمبلغ 22,000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي عند الشراء بـ 10 سنوات، كما قدرت القيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي بمبلغ 2,000 دينار، وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في الإهلاك.

وفي 2020/1/1، ونظراً لنشوء معلومات جديدة تتعلق بالآلة لم تكن متوفرة سابقاً فُدر بأن الآلة ستستخدم لمدة 8 سنوات اعتباراً من 2020/1/1 كما أعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 4,000 دينار.

المطلوب: بيان أثر التغيير في التقديرات الخاصة بالآلة اعلاه على القوائم المالية للعام 2020 والاعوام التي تليها.

حل مثال (4)

كنتيجة لهذا التغيير، فإن الفترة الحالية (عام 2020) والفترات المستقبلية (ما بعد عام 2020 حتى انتهاء عمر الأصل) ستتأثر بالتغيير في التقديرات السابقة في عمر الأصل والقيمة المتبقية. وبناءً على هذه التغييرات فإن قسط الإهلاك السنوي على مدار العمر المتبقي للأصل سيتم احتسابه كما يلي:

$$\text{مصرف الإهلاك الجديد} = \frac{\text{القيمة الدفترية للأصل} - \text{القيمة المتبقية المعاد تقديرها}}{\text{العمر المتبقي للأصل}}$$

$$= \frac{12,000 - 4,000}{8} = 1,000 \text{ دينار}$$

أي أن مصرف الإهلاك إنخفض من 2,000 دينار سنوياً إلى 1,000 دينار سنوياً، مما سيزيد صافي الربح لدى المنشأة اعتباراً من العام 2020 حتى انتهاء عمر الأصل.

ملاحظة: يتم تطبيق التغيير بالتقديرات المحاسبية من بداية سنة التغيير حتى لو كان التغيير حدث خلال العام او نهايته.

بلغت القيمة الدفترية للأصل عند التغيير في تقدير عمر الأصل والقيمة المتبقية 12000 دينار وتمثل (التكلفة - مجمع الإهلاك) أي (22000 - 10000) دينار حيث كان مصروف الإهلاك السنوي قبل التغيير 2000 دينار $(22000 - 2000) \div 10$. وبالتالي فإن رصيد مجمع الإهلاك يبلغ للسنوات الخمس الأولى 10000 دينار.

متطلبات الإفصاح عن التغيير في التقديرات المحاسبية

- الإفصاح عن طبيعة وحجم التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية والمستقبلية.
- إذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لأن تقديره غير عملي، تقوم المنشأة بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

المتطلب الثالث: تصحيح الأخطاء

تعريف أخطاء الفترات السابقة :

ويعرف معيار المحاسبة الدولي رقم (8) أخطاء الفترات السابقة بأنها حذف بند من بنود القوائم المالية أو إدراجه بشكل خاطئ في القوائم المالية لفترة أو لعدة فترات سابقة.

وذلك نتيجة عدم استخدام أو الخطأ في استخدام معلومات صحيحة متوفرة وموثوقة والتي كانت متوفرة عند التصريح بإصدار القوائم المالية، ويمكن الحصول عليها وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية .
ومن أمثلة هذه الأخطاء:

الأخطاء الحسابية، وأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، وإغفال الحقائق أو تفسيرها بشكل خاطئ والاحتيال.

ماهو توقيت اكتشاف الأخطاء :

هناك ثلاث احتمالات التوقيت اكتشاف الخطأ:

1. أن يتم اكتشاف الخطأ خلال السنة المالية قبل إصدار القوائم المالية، يتم معالجة بقيد تصحيحي ولا حاجة لإفصاحات في القوائم المالية
2. أن يتم اكتشاف الخطأ قابل اعتماد القوائم المالية (معيار 10 IAS) يتم معالجته بقيد تصحيحي ولا حاجة لإفصاحات بالقوائم المالية
3. أن يتم اكتشاف الخطأ بعد اعتماد القوائم المالية (تكون المعالجة بأثر رجعي) (معيار 8 IAS). قد يتم معالجة الأثر في الأرباح المحتجزة، وكذلك يتم تعديل المبالغ المقارنة التي تأثرت، ويجب الإفصاح عن الأخطاء.

ما هو الفرق بين الخطأ والتغيير في التقديرات المحاسبية .

هناك اختلاف بين التغيير في التقديرات وبين الوقوع الأخطاء.

تختلف عملية تصحيح الأخطاء عن عملية التغييرات في التقديرات المحاسبية، حيث أن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هي تقديرات تقريبية قد تحتاج مراجعة في حالة ظهور معلومات إضافية.

مثال:

* قدرت إحدى الشركات العمر الإنتاجي للألات ب 10 سنوات، واتضح لها بعد ذلك أن العمر الإنتاجي لها 7 سنوات

فقط، في هذه الحالة يعتبر ذلك ← تغيير في التقديرات.

* أما في حالة أن الشركة كانت تعلم منذ بداية الاستخدام أن العمر الإنتاجي 7سنوات، وأصرت على احتسابه على 10 سنوات، فهذا يعتبر ← خطأ، وليس تغيير في التقدير المحاسبي.

متطلبات المعالجة المحاسبية لتصحيح أخطاء فترات سابقة وفق المعيار المحاسبي رقم (8) :

- 1- ان تتم المعالجة بأثر رجعي على تصحيح الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة .
- 2- إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ.
- 3- إذا حدث الخطأ قبل أقدم فترة سابقة معروضة، يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأقدم فترة سابقة معروضة.

وإذا كان من غير العملي تحديد تأثيرات الخطأ في فترة معينة على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمراً ممكناً (والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية).

وإذا كان من غير العملي تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية لخطأ معين على كافة الفترات السابقة يتم حينها إعادة عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلي من أول تاريخ عملي.

مع ملاحظة ان معالجة اخطاء السنوات السابقة يشابه المعالجة المحاسبية للتغير في السياسات المحاسبية.

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء":
 - السياسات المحاسبية.
 - التغيير في التقديرات المحاسبي.
 - أخطاء الفترات السابقة.
 - الحذف الجوهرى أو العرض الخاطئ لبند ما.
 - إعادة العرض بأثر رجعي.
4. نص معيار المحاسبة الدولي رقم (8) على استخدام الإدارة إجتهداها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، ما هي المصادر التي اوردها المعيار والتي يمكن الرجوع اليها؟
5. ما هي الحالات التي سمح فيها المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) للمنشآت بتغيير سياسة محاسبية معينة؟
6. ما هي الحالات التي يعتبر من غير الممكن فيها تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ معين؟
7. ما هي اهم الإقصاحات التي ينبغي القيام بها عند اجراء تغيير في سياسة محاسبية، ويكون سبب هذا التغيير هو صدور معيار محاسبي جديد او تفسيرات جديدة؟
8. ما هي اهم الإقصاحات التي ينبغي القيام بها عند اجراء تغيير في التقديرات المحاسبية؟

1. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) في حالة تغيير المنشأة لسياسة محاسبية بشكل طوعي (اختياري):

- أ- معالجة اثر التغيير ضمن بند الدخل للسنة الحالية والسنوات المستقبلية
- ب- معالجة اثر التغيير ضمن بند الدخل للسنة الحالية فقط
- ج- معالجة التغيير بأثر رجعي
- د- لا يتم معالجة اثر التغيير لان التغيير تم بشكل اختياري

2. عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، تستخدم الإدارة اجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى معلومات تتصف بـ:

- أ- الملاءمة والموثوقية
- ب- الملاءمة والقابلية للفهم
- ج- الملاءمة والاكتمال
- د- الموثوقية والاكتمال

3. يسمح معيار المحاسبة الدولي رقم (8) للمنشآت بتغيير سياسة محاسبية معينة اذا أدى هذا التغيير:

- أ- لزيادة موثوقية وملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية
 - ب- لزيادة سرعة اصدار القوائم المالية وملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية
 - ج- لزيادة ملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية وفهم المستخدمين لها
 - د- لزيادة ملاءمة وتقليل التحيز في المعلومات المعروضة في القوائم المالية
- (اسئلة التغيير في التقديرات المحاسبية)

4. وفقا لمعيار المحاسب الدولي رقم (8) فان معالجة التغيير في التقديرات المحاسبية يتم على النحو التالي:

- أ- على الفترة الحالية والفترات اللاحقة
- ب- على الفترة الحالية والفترات السابقة
- ج- لا يتم اجراء تعديل
- د- يتم التعديل على الفترات السابقة

5. إن أثر التغيير في السياسات المحاسبية الناتج عن المعايير الدولية للتقارير المالية الجديدة يعالج كما يلي:

أ- في بيان الدخل

ب- ضمن الأرباح المدورة في بند حقوق المساهمين

ج- وفقاً لما تطلبه المعايير المتعلقة بها

د- تعديل الأرصدة الافتتاحية المتعلقة في التغيير

6. يتم تغيير السياسات المحاسبية من الإدارة في الحالات التالية:

أ- اذا كان هناك متطلب قانوني

ب- اذا رأت الإدارة ان ذلك يؤدي الى تقديم معلومات أفضل للدائنين

ج- اذا نتج معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملائمة لمستخدمي البيانات المالية

د- يكون التغيير بأثر مستقبلي عندما يكون خياراً للإدارة وليس تغييراً إجبارياً بموجب القانون

وفي حالة التغيير الإجباري يكون التغيير بأثر رجعي

7. وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية في حالة تغيير شركة مساهمة عامة بشكل اختياري سياستها

المحاسبية المتبعة فإنه يجب:

أ- معالجة اثر التغيير كبند غير عادي

ب- معالجته بأثر رجعي

ج- معالجته بأثر مستقبلي واخذ اثر التغيير في البيانات المالية للسنة الجارية والسنوات القادمة

د- لا شيء مما ذكر أعلاه

8. أي من الحالات التالية يتطلب من الشركة التعديل بأثر رجعي:

أ- تكبد الشركة لمبلغ يزيد عن توقعها بسبب خسارتها لقضية عمالية مرفوعة ضد الشركة منذ سنوات سابقة.

ب- التغيير في طريقة تكلفة المخزون من الوارد أولاً صادر أولاً الى طريقة المتوسط المرجح.

ج- التغيير في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

د- التغيير في العمر الانتاجي المتبقي للممتلكات والمعدات.

معييار المحاسبة الدولي رقم (16)

الممتلكات والمصانع والمعدات

مقدمة

يتحدث المعيار 16 عن الأصول الملموسة طويلة الاجل وتسمى كذلك الأصول الثابتة والأصول غير المتداولة ، ومساهمتهما في نمو المنشأة والقيام بأنشطتها الرئيسية وتقديم منافع اقتصادية للمنشأة لأكثر من فترة مالية واحدة . بحيث يتم رسملة تكاليف هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على عمرها الإنتاجي عن طريق ما يسمى بالاهلاك .
ويبين معيار 16 كيفية المحاسبة عن الأصول الثابتة لحظة اقتناءها وعند وجود إضافات عليها ، وفي حالة مبادلتها ، او الاستغناء عنها بالمبادلة او البيع وكيفية اهتلاكها غيرها من العمليات المتعلقة بهذه الأصول .

هدف المعيار 16

ان الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم (16) هو :

- وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات والتي تستخدم في إنتاج البضاعة او تستخدم في توريد البضاعة الى المشتري،
 - كما يغطي المعيار الاصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة والاصول التي تستخدم ← لغايات تأجيرها للغير.
- ان الموضوع الأساسي في المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات يتمثل في:
- توقيت الاعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات وتسجيلها والقيمة التي يجب ان تسجل بها.
 - مصروف اهتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات .
 - معالجة الانخفاض في قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات في الفترات التالية للتملك، وكيفية الاعتراف بها.

نطاق المعيار 16

- يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) في المحاسبة ما يلي:
 - أ- الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة او توريدها للمشتري
 - ب- الاصول المعدة لغايات تأجيرها للغير المتوقع ان تستخدم لأكثر من فترة واحدة
 - ت- الاصول النباتية المولدة (المنتجة) للمنتجات البيولوجية مثل الاشجار المثمرة حيث يتم تصنيفها ومعالجتها كاصول غير متداولة ملموسة اعتبارا من 1/1/2016. ولا ينطبق هذا على المواشي او الاصول التي لها صفات مشتركة تكون مولدة لمنتجات بيولوجية ويمكن استهلاكها بذاتها. اي ان المواشي تنتج منتجات بيولوجية مثل الحليب ويتم استهلاك لحومها لذلك تعالج كأصول بيولوجية ضمن معيار 41 "الزراعة".
- لا يغطي هذا المعيار ما يلي:
 - الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).
 - الاصول البيولوجية المستخدمة في قطاع الزراعة تعالج في المعيار رقم (41).
 - حقوق استخراج ومخصصات المصادر الطبيعية كالبتروول والفحم.

| تعريفات ومصطلحات المعيار 16 | |
|--|---|
| هي أصول ملموسة محتفظ بها لاستخدامها في تصنيع أو توريد البضائع والخدمات، أو للإيجار للغير والمتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة. | الممتلكات والمعدات والمصانع |
| هي الأصول التي تتصف بما يلي: - تستخدم لإنتاج أو توليد المنتجات الزراعية. - يتوقع أن تنتج المنتجات الزراعية لأكثر من فترة مالية واحدة. - من غير المحتمل بيعها كمنتجات زراعية باستثناء المبالغ العرضية المتحصلة من بيعها كنفاية (خردة). | الأصول النباتية المنتجة (المولدة) للمنتجات البيولوجية |
| التكلفة هي عبارة عن النقدية المدفوعة أو التضحيات التي تقدمها المنشأة أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه مقابل حيازة الأصل أو إنشائه. | التكلفة Cost |
| هو عبارة عن الفترة الزمنية التي يتوقع المشروع استخدام الأصل خلالها، أو عدد الوحدات المتوقعة إنتاجها نتيجة استخدام الأصل | العمر الإنتاجي |
| القيمة المتبقية أو الخردة للأصل هي القيمة التقديرية المتوقعة الحصول عليها عند التخلص من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي . | القيمة المتبقية أو الخردة The Residual Value |
| هي عبارة عن تكلفة تملك الأصل مطروحا منها القيمة المتبقية (الخردة) المقدرة في نهاية عمره الإنتاجي. | القيمة القابلة للاهلاك |
| هي المبلغ الذي يمكن تحديده لقيمة الأصل في سوق نشط بين أطراف على اطلاع ودراية وراغبة في التعامل . | القيمة العادلة |
| هو توزيع منظم للقيمة القابلة للاهلاك للأصل على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل. | الاهتلاك |
| هي عبارة عن الخسارة الناتجة عن انخفاض القيمة القابلة للاسترداد عن قيمة الأصل المرحلة (الدفترية). | خسارة تدني - انخفاض القيمة |
| هو القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع " أو "القيمة قيد الاستعمال" أيهما أعلى. والقيمة قيد الاستعمال القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل. | المبلغ القابل للاسترداد |
| هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل . | القيمة الاستعمالية |
| هي المبلغ الذي يظهره الأصل في الميزانية والتي تمثل تكلفة تملك الأصل مطروحا منها كل من مجمع الاهتلاك ومجمع خسارة تدني الاصل نتيجة انخفاض قيمة الأصل (ان وجدت). | القيمة المسجلة بالدفاتر (المرحلة) |
| هو القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها مجمع الاهتلاك اللاحق ومجمع خسارة التدني اللاحقة . | مبلغ إعادة التقييم |

متطلبات المعيار 16

| | |
|--|-----------------|
| الاعتراف بالأصل ويشمل : (1) معايير الاعتراف بالأصل (2) القياس عند الاعتراف الاولي (3) القياس اللاحق بعد الاعتراف الاولي | المتطلب الأول: |
| الاهتلاك | المتطلب الثاني: |
| إلغاء الاعتراف بالأصل | المتطلب الثالث: |
| انخفاض قيمة الأصل والتعويض عن انخفاض القيمة | المتطلب الرابع: |
| الافصاح | المتطلب الخامس: |

المتطلب الأول: الاعتراف بالأصل

المتطلب الأول: الاعتراف بالأصل ← معايير الاعتراف بالأصل

معايير الإعتراف بالأصل

- 1) يتم الاعتراف وتسجيل قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات في حالة توفر شرطين هما:
 - أ- ان هناك منافع اقتصادية مستقبلية ستندفق الى المنشأة نتيجة استغلال او استخدام الأصل.
 - ب- يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق
- 2) ان أساس الاعتراف أعلاه يستخدم لجميع تكاليف الممتلكات والمصانع والمعدات التي يتم تكبدها عند التملك. وتتضمن التكاليف المحملة للممتلكات والمصانع والمعدات جميع التكاليف التي يتم تكبدها للحصول على الأصل أو لإنشاء الأصل وتشبيده.

المتطلب الأول: الاعتراف بالأصل ← القياس عند الاعتراف الأولي

- يجب تسجيل الممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها بالتكلفة. وتتضمن التكلفة في هذا المجال جميع التكاليف الضرورية التي تتحملها المنشأة حتى يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام وبالشكل الذي اشترى الأصل من أجله.
- وبالتالي فإن تكلفة الأصل تتضمن ما يلي:**
1. ثمن الشراء مخصوماً منه الخصم التجاري.
 2. رسوم الجمارك والضرائب المدفوعة على الأصل وغير المستردة. 3. تكلفة إعداد وتهيئة المكان الخاص بالأصل.
 4. التكاليف المرتبطة باستلام الأصل والمناولة والتزليل والتركيب.
 5. الاتعاب المهنية اتعاب المهندسين والمستشارين المرتبطة بالأصل.
 6. تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل سليم (أي تقييم ما إذا كان الأداء الفني والمادي للأصل يمكن من استخدامه في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات ، أو تأجيرها للآخرين ، أو لأغراض إدارية).⁽¹⁾
 7. التكاليف المقدرة لإزالة الأصل في نهاية عمره الإنتاجي وتكاليف إعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل الى وضعه الطبيعي (مخصص التزامات إزالة الأصل).
 8. تكاليف الإقتراض الى الحد الذي يسمح به معيار المحاسبة الدولي رقم (23) تكاليف الإقتراض " المتعلقة برسملة تكاليف الإقتراض للأصل

(1) اعتباراً من 1/1/2022 الغى المعيار المعالجة السابقة التي يتم فيها تخفيض تكاليف اختبار الأصل "صافي القيمة التحصيلية من عملية بيع الإنتاج خلال مرحلة اختبار وتجربة" الأصل ، وأصبحت تعالج متحصلات بيع الإنتاج خلال مرحلة اختبار وتجربة الأصل ضمن الأرباح والخسائر.

التكاليف المتعلقة بالأصول ولا تحمل على تكلفة الأصل بل تقيد كمصاريف غير مباشرة يتم قيدها في قائمة الدخل :

1. تكاليف إفتتاح منشأة أو فرع جديد للمنشأة وتسمى مصاريف التأسيس ومصاريف ما قبل التشغيل).
2. تكاليف تدريب الموظفين على استخدام الأصل.
3. تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة.
4. تكاليف الإعلانات والترويج للأصل، مثل تكاليف إعلانات للتعريف بمزايا جهاز الليزر لتصحيح العيون.
5. تكاليف بيع السلعة أو تقديم الخدمة في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين).
6. تكاليف الإدارة والخاصة بالإشراف ومتابعة شراء وتركيب الأصل.
7. التكاليف التي يتم تحملها بعد ان يتم تهيئة الأصل للعمل بالطريقة التي حددتها إدارة المنشأة سواء خلال فترة عدم استخدام الأصل فعلياً أو خلال فترة تشغيل الأصل بأقل من طاقته التشغيلية.
8. الخسائر التشغيلية (وهي الخسائر التي تنشأ في حال كون الإيرادات الناشئة من الأصل تقل عن التكاليف كتلك التي يتم تكبدها إلى أن يزداد الطلب على مخرجات الأصل).
9. تكاليف تغيير موقع الأصل أو تكاليف إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات المنشأة.

التكاليف والعائدات من الوحدات الإنتاجية أو التشغيلية اثناء مرحلة تجربة الأصل أو تجهيزه للعمل :
تتعرف المنشأة بعائدات بيع أي من هذه الوحدات، وكذلك تكلفتها، في بيان "الدخل" وفقاً للمعايير المعمول بها.
مثال على المصاريف التي يتم رسملتها ضمن تكلفة الأصل :

مثال (1) (التكاليف التي يتوجب رسملتها وبالتالي تحميلها للأصل)

قامت شركة الفارس الصناعية بتركيب آلات جديدة في قسم الإنتاج. وفيما يلي التكاليف التي تكبدتها الشركة على تلك الآلات:

| | |
|---------------|---|
| 200,000 دينار | - تكلفة شراء الآلات (شاملة الرسوم الجمركية) |
| 50,000 دينار | - مصاريف التسليم والمناولة |
| 20,000 دينار | - مصاريف الإدارة الخاصة بالإشراف ومتابعة شراء الآلات |
| 3,000 دينار | - صافي متحصلات بيع عينات الإنتاج خلال فترة تجربة الآلات |
| 40,000 دينار | - مصاريف إستشارات لشراء الآلات |
| 30,000 دينار | - تكاليف تدريب الموظفين على استخدام الآلات |
| 70,000 دينار | - تكلفة إعداد الموقع لتركيب الآلات |
| 20,000 دينار | - تكاليف مقدرة لتفكيك الآلات في نهاية عمرها الإنتاجي |
| 15,000 دينار | - الخسائر التشغيلية المتكبدة قبل الإنتاج التجاري |

المطلوب: (1) تحديد التكاليف التي سيتم رسملتها وإعتبارها ضمن تكلفة الآلات.
(2) اثبات قيد اليومية الخاص بالتكاليف الواجب رسملتها.

حل مثال (1)

1. التكاليف التي سيتم رسملتها وإعتبارها ضمن تكلفة الآلات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) تتمثل بالآتي:

| | |
|---------------|--|
| 200,000 دينار | - تكلفة شراء الآلات (شاملة الرسوم الجمركية) |
| 50,000 دينار | - مصاريف التسليم والمناولة |
| 40,000 دينار | - مصاريف إستشارات لشراء الآلات |
| 70,000 دينار | - تكلفة إعداد الموقع لتركيب الآلات |
| 20,000 دينار | - تكاليف مقدرة لتفكيك الآلات في نهاية عمرها الإنتاجي |
| 380,000 دينار | مجموع التكاليف الواجب تحميلها للآلات |

أما مصاريف الإدارة الخاصة بالإشراف ومتابعة شراء الآلات، وصافي متحصلات بيع عينات الإنتاج خلال فترة تجربة الآلات وتكاليف تدريب الموظفين على استخدام الآلات، والخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري فلا تعتبر تكاليف أو بنود منسوبة مباشرة لإقتناء الآلات ولا يمكن رسملتها ويتم تحميلها على بيان الدخل للفترة التي حدثت فيها.

2. قيد اليومية الخاص بالتكاليف الواجب رسملتها:

| | | |
|-------------------------------|---------|--|
| من ح/ الآلات | 380,000 | |
| الى ح/ البنك | 360,000 | |
| ح/ مخصص التزامات إزالة الآلات | 20,000 | |

* هناك أيضاً حالات خاصة لتكاليف الأصول – انظر الكتاب ص 222 ص 2223

مبادلة أصل بأخر:

- عند مبادلة أصل غير متداول بأصل آخر غير متداول، فإنه يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة الناتجة عن المبادلة بالاعتماد على القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه الا اذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي تم إستلامه أكثر تحديدا ووضوحا فيتم في هذه الحالة استخدامها لتحديد ربح أو خسارة المبادلة.
- فإذا كانت المنشأة قادرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها لأي من الأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، فإن القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه تستخدم لقياس تكلفة الأصل المستلم ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم جلية، أي أكثر وضوحاً
- لا يتم الاعتراف بأرباح أو خسائر المبادلة في قائمة الدخل، في الحالتين التاليتين:
 - 1- اذا كانت عملية المبادلة تفتقر الى الجوهر التجاري للمبادلة ، أو
 - 2- إذا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بطريقة يمكن الاعتماد عليها (بموثوقية).
- في حالة تحقق أي من الحالتين أعلاه يتم قياس قيمة الأصل المستلم بناء على القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه والتي تساوي تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع الإهلاك ومجمع خسائر التدني بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) ، مع الاخذ بعين الاعتبار النقدية او التي تم استلامها او دفعها في سبيل اتمام عملية المبادلة.

مثال (3)

في 2022/1/1 قامت محلات الفداء بمبادلة سيارة تكلفتها 12,000 دينار ورصيد مجمع اهتلاكها 8,500 دينار، بمعدات قيمتها العادلة 4,000 دينار وقد قبضت محلات الفداء مبلغ 500 دينار نقداً من خلال عملية المبادلة.

المطلوب:

1. تحديد مكاسب او خسائر المبادلة.
2. اعداد قيد مبادلة السيارة بالمعدات.

حل مثال (3)

1. مكاسب (خسائر) المبادلة =
(القيمة العادلة للأصل المستلم + النقدية المقبوضة) - (القيمة الدفترية للأصل المستغنى عنه)
 $4,000 + 500 - (12,000 - 8,500)$
 $= 4500 - 3500 = 1,000$ دينار مكاسب.
2. اعداد قيد مبادلة السيارة بالمعدات.

| | | |
|----------|--------------------------|--------|
| 2022/1/1 | من ح/ مجمع إهلاك السيارة | 8,500 |
| | ح/ المعدات | 4,000 |
| | ح/ النقدية | 500 |
| | الى ح/ السيارة | 12,000 |
| | ح/ مكاسب مبادلة السيارة | 1,000 |

المتطلب الأول: الاعتراف بالاصل ← القياس اللاحق بعد الاعتراف الاولي

| | |
|---|---------------|
| بموجب هذا النموذج يتم تسجيل البند بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الاهتلاك ومجمع خسارة التدني في قيمة الأصل | نموذج التكلفة |
| بموجب هذا النموذج وبعد الاعتراف الاولي للاصل بالتكلفة يتم خلال الفترات التالية للتملك اظهار الممتلكات والمعدات بمبلغ إعادة التقييم ، وذلك للأصول التي يمكن قياس قيمتها العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها | نموذج التقييم |

أوجه الاختلاف بين نموذج التكلفة ونموذج التقييم

| نموذج التكلفة | نموذج التقييم |
|---|---|
| 1- يعترف نموذج التكلفة بالانخفاض في قيمة الاصل فقط الا بالحالة التي يكون هناك انخفاض في فترات سابقة في قيمة الاصل. 2- يستخدم نموذج التكلفة القيمة القابلة للاسترداد. | 1. يتم بموجب نموذج اعادة التقييم الاعتراف بالارتفاع والانخفاض في قيمة الاصل، 2. يتم بموجب نموذج اعادة التقييم تقييم الاصل واظهاره بعد اعادة التقييم بالقيمة العادلة (اعادة التقييم). |

امثلة على نموذج إعادة التقييم :

(1) في حال وجود فائض إعادة تقييم :

مثال (5) إعادة تقييم الأراضي

في 2022/5/1 اشترت شركة النور اراضي بتكلفة تبلغ 200,000 دينار، وفي 2022/12/31 تم إعادة تقييم الأرض بقيمة عادلة تبلغ 250,000 دينار. وفي 2023/12/31 تم تقييم الأراضي بقيمة عادلة تبلغ 180,000 دينار.
المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم باستخدام نموذج اعادة التقييم.

حل مثال (5)

في 2022/12/31 هناك ارتفاع في القيمة العادلة للأراضي عن القيمة المسجلة يبلغ 50,000 دينار، وبالتالي يتم اثبات الارتفاع بالقيود التالي:

| | | | |
|------------|---------------------------|--------|--------|
| 2022/12/31 | من ح/ الأراضي | 50,000 | 50,000 |
| | الى ح/ فائض إعادة التقييم | 50,000 | |

اما في 2023/12/31 فهناك انخفاض في القيمة العادلة للأراضي مقارنة مع القيمة المسجلة يبلغ 70,000 دينار (180,000 - 250,000)، وبالتالي يتم تغطية جزء من هذا الانخفاض من خلال فائض إعادة التقييم المعترف به في السنة السابقة، ويتم تغطية باقي الانخفاض من خلال الاعتراف بخسارة تدني، وعليه يكون قيد اعادة التقييم في 2023/12/31 على النحو التالي:

| | | | |
|------------|--------------------------|--------|--------|
| 2023/12/31 | من ح/ فائض إعادة التقييم | 50,000 | 50,000 |
| | ح/ خسارة تدني اراضي | 20,000 | |
| | الى ح/ الأراضي | 50,000 | |
| | ح/ مجمع تدني اراضي | 20,000 | |

(2) في حال وجود خسارة إعادة تقييم:

مثال (6) إعادة تقييم الأراضي

في 2022/5/1 اشترت شركة النور اراضي بتكلفة تبلغ 200,000 دينار، وفي 2022/12/31 تم إعادة تقييم الأرض بقيمة عادلة تبلغ 160,000 دينار. وفي 2023/12/31 تم تقييم الاراضي بقيمة عادلة تبلغ 225,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم باستخدام نموذج اعادة التقييم.

حل مثال (6)

في 2022/12/31 هناك انخفاض في القيمة العادلة للاراضي عن القيمة المسجلة يبلغ 40,000 دينار، وبالتالي يتم اثبات الانخفاض بالقيد التالي:

| | | | |
|------------|---------------------------|--------|--------|
| 2022/12/31 | من /ح/ خسارة تدني اراضي | | 40,000 |
| | الى /ح/ مجمع تدني الأراضي | 40,000 | |

اما في 2023/12/31 فهناك ارتفاع في القيمة العادلة للاراضي مقارنة مع القيمة المسجلة في هذا التاريخ يبلغ 65,000 دينار (225,000 - 160,000)، وبالتالي يتم الاعتراف بمكاسب اعادة تقييم جزئيا بمقدار 40,000 دينار والذي يمثل رصيد خسارة تدني الاراضي المعترف به في السنة السابقة،

ويتم الاعتراف بباقي الزيادة بحساب فائض اعادة التقييم، وعليه يكون قيد اعادة التقييم في 2023/12/31 على النحو التالي:

| | | | |
|------------|-----------------------------|--------|--------|
| 2023/12/31 | من /ح/ مجمع تدني الأراضي | | 40,000 |
| | /ح/ الاراضي | | 25,000 |
| | /ح/ مكاسب اعادة تقييم اراضي | 40,000 | |
| | الى /ح/ فائض إعادة التقييم | 25,000 | |

تبقى امثلة على إعادة تقييم الأصول ← القابلة للاستهلاك - راجع الكتاب ص 231

المتطلب الثاني : الاهتلاك

يجب استهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منتظم وبحيث يوزع الاهتلاك على العمر الإنتاجي للأصل.

مثال (10): التغيير في العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية (الخردة)

لدى الشركة العربية آلة تكلفتها التاريخية عند الشراء 100000 دينار. وعند الشراء قدر العمر الإنتاجي للآلة بمدة 8 سنوات، كما قدرت الخردة بقيمة 20000 دينار. في بداية السنة السابعة من عمر الآلة، وبسبب برامج الصيانة المتطورة التي تتبناها الشركة، قامت الإدارة بمراجعة العمر الإنتاجي وقيمة الخردة بحيث تم تمديد العمر الإنتاجي إلى 10 سنوات من تاريخ شراء الآلة، كما أعيد تقدير القيمة المتبقية (الخردة) إلى 10000 دينار. علما بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت.

المطلوب: ما هو مصروف الإهلاك السنوي بعد تعديل العمر الإنتاجي للأصل وتعديل قيمة الخردة للأصل؟

حل مثال (10)

- القيمة الدفترية (المسجلة) للأصل في نهاية السنة السادسة تبلغ 40000 دينار، والتي تساوي (التكلفة - مجمع الإهلاك أي 100000 - 60000).

تم احتساب مجمع الإهلاك كما يلي:

مجمع الإهلاك = مصروف الإهلاك السنوي \times 6 سنوات

$$= \frac{100000 - 20000}{8} \times 6 = 60000 \text{ دينار.}$$

- وبعد مراجعة العمر الإنتاجي للآلة إلى 10 سنوات، فإن العمر المتبقي من تاريخ إعادة تقدير العمر الإنتاجي يبلغ 4 سنوات (10 - 6).

- تبلغ القيمة القابلة للاهلاك بعد إعادة التقدير 30000 دينار (القيمة الدفترية بتاريخ إعادة تقدير عمر الأصل وقيمة الخردة - القيمة الجديدة المقدرة للخردة أي 40000 - 10000 دينار).

$$\text{وبالتالي سيكون مصروف الإهلاك السنوي للسنة السابعة والسنوات التالية 7500 دينار} \\ = \frac{10000 - 40000}{4} = 7500 \text{ دينار}$$

المتطلب الثالث: إلغاء الاعتراف بالأصل

يتطلب المعيار ما يلي:

- يجب إلغاء الاعتراف بالقيمة المسجلة (الدفترية) لأي من الممتلكات والمصانع والمعدات عند بيعها أو التبرع بها أو إبرام عقد إيجار تمويلي مع أحد المستأجرين، أو عندما لا يتوقع تدفق منافع مستقبلية من الأصل أو التصرف به.
- في حالة سحب الأصل من الخدمة والاحتفاظ به لحين التخلص منه ترحل بقيمته المرحلة تاريخ إخراج الأصل من الخدمة الفعلية، وتقوم المنشأة باختبار قيمة الأصل مرة على الأقل نهاية كل سنة مالية للتحقق من مدى وجود انخفاض في قيمته، حيث يجري الاعتراف بأية خسارة ناتجة عن الانخفاض.
- في حالة التوقف عن استخدام الأصل وتوقع عدم وجود منافع مستقبلية من الأصل يتم شطب الأصل والاعتراف بالخسائر الناتجة عن ذلك.

المتطلب الرابع: انخفاض قيمة الأصول والتعويض عن انخفاض القيمة

يتم تحديد فيما إذا إنخفضت أو تدنت Impairment قيمة أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (36) ، انخفاض قيمة الأصول، والذي يبين كيفية احتساب وإثبات ذلك الإنخفاض إن وجد كخسارة في بيان الدخل . يجب تضمين التعويض من طرف ثالث (شركات التأمين لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي إنخفضت قيمتها أو تم التنازل عنها في بيان الدخل عندما يصبح التعويض مستحق القبض.

المتطلب الخامس: الإفصاح

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

- أسس القياس المستخدمة في احتساب إجمالي المبلغ المرحل القيمة الدفترية)، وعندما يستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف
- طرق الاهتلاك المستخدمة
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك المستخدمة
- إجمالي المبلغ المرحل ومجمع الاهتلاك ورصيد حساب مجمع تدني قيمة الأصول إن وجد في بداية ونهاية المدة .
- التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها مبيناً:
 - ✓ الإضافات.
 - ✓ الإستبعادات.
 - ✓ عمليات تملك شركات أخرى من خلال إندماج الأعمال.
 - ✓ الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) ، إنخفاض قيمة الموجودات، إن وجدت وكما هو مبين في معيار رقم (36) لاحقاً.
 - ✓ خسائر انخفاض القيمة (التدني) المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) ، ان وجدت. ويقصد بها انخفاض القيمة القابلة للاسترداد عن القيمة الدفترية كما هو مبين في معيار رقم (36) لاحقاً.
 - ✓ خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل، والتي تمثل ارباح استعادة خسائر التدني خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) ان وجدت).
 - ✓ مصروف الاهتلاك للفترة الحالية.
 - ✓ صافي فروق الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية.
 - ✓ التغييرات الأخرى.

ب- كما يجب أن تفصح البيانات المالية أيضا عما يلي:

- وجود قيود على ملكية المنشأة للأصول ومبالغها وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المرهونة مقابل الإلتزامات.
- قيمة ونوع التعهدات المتعاقد عليها مع الموردين لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات
- مبلغ المصاريف التي تم رسملتها على حساب الممتلكات والمصانع والمعدات أثناء الإنشاء.
- قيمة التعويض عن الأصول التي إنخفضت قيمتها أو المفقودة أو التي تم التخلي عنها والتي لم يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل في بيان الدخل .

ج- عندما يتم إدراج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ إعادة التقييم فإنه يجب الإفصاح عما يلي:

- تاريخ إجراء عملية إعادة التقييم.
- بيان فيما إذا تم إجراء عملية إعادة التقييم عن طريق مقيم مستقل.
- المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به لو لم يتم إعادة تقييم الصنف وذلك لكل صنف من الأصول التي تم إعادة تقييمها.
- فائض إعادة التقييم مبيناً حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

د - كذلك تلي المعلومات التالية حاجات مستخدمي البيانات المالية:-

- القيمة المرحلة للممتلكات والمصانع والمعدات العاطلة عن العمل مؤقتاً.
- المبلغ الإجمالي المرحل لأي ممتلكات أو مصانع أو معدات مستهلكة بالكامل ولكن ما تزال في الإستخدام.
- المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات الموقوفة عن العمل بانتظار بيعها.
- وفي حال إستخدام طريقة التكلفة ، الافصاح عن القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات عندما تختلف بشكل جوهري عن القيمة المرحلة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات":
 - القيمة القابلة للإهلاك
 - القيمة العادلة
 - خسارة تدني - إنخفاض - القيمة
 - المبلغ القابل للإسترداد
4. ما هما الشرطان الواجب توفرهما للاعتراف وتسجيل قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات؟
5. ما هي التكاليف التي يجب تحميلها للممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها؟
6. ما هي التكاليف التي تعتبر تكاليف غير مباشرة ويجب قيدها كمصروف في بيان الدخل وبالتالي عدم تحميلها للممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها؟
7. سمح معيار المحاسبة الدولي رقم (16) باستخدام احد نموذجين للقياس اللاحق للممتلكات والمصانع والمعدات، بين هذان النموذجان والأسس الواجب مراعاتها عند تطبيق كل منهما.
8. حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (16) بعض الأسس الواجب مراعاتها لاستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، بين أهم هذه الأسس.
9. وضح كيفية معالجة الانخفاض في قيمة الأصل والتعويض عن قيمة ذلك الانخفاض.
10. حدد الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (16) في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الخسائر التشغيلية الأولية الناجمة عن تركيب خط انتاجي جديد يجب معالجتها كما يلي:

أ- تأجيلها وإطفائها على مدى فترة معقولة من الزمن.

ب- قيدها كمصروف وتحميلها على بيان الدخل.

ج- رسملتها كجزء من تكلفة المصنع كتكلفة منسوبة مباشرة.

د- نقلها إلى الأرباح المحتجزة لأنه من غير المعقول عرضها كجزء من بيان دخل السنة الحالية.

2. اشترت شركة النساجون المحترفون آلات لتصنيع السجاد ولغايات التحقق من سلامة

اعدادات الالة وقبل البدء بالإنتاج التجاري للسجاد فقد دفعت الشركة 18000 دينار ثمن خيوط

ومواد لتجربة مخرجات الالة . وقد تم بيع عينات الإنتاج التجريبي بمبلغ 25000 دينار .

يتم معالجة

3. تملك شركة الاتحاد أسطولاً يتألف مما يزيد عن 50 سيارة و20 شاحنة، ولديها ممتلكات

ومصانع ومعدات هامة أخرى تسجلها في دفاترها، قررت الشركة إعادة تقييم ممتلكاتها

ومصنعها ومعداتنا.

أي من هذه البدائل يجب أن تختارها الشركة بموجب معيار المحاسبة رقم (16):

أ- إعادة تقييم 50% فقط من كل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات، حيث أن تلك

الطريقة أقل جهداً وأسهل بالمقارنة مع إعادة تقييم جميع الأصول مع بعضها.

ب- إعادة تقييم صنف كامل من الممتلكات والمصانع والمعدات.

ج- إعادة تقييم شاحنة واحدة في كل مرة. حيث أنه أسهل من إعادة تقييم جميع الشاحنات مع

بعضها.

د - يتم إعادة تقييم السيارات دون الشاحنات.

(الأسئلة من 4 -16 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

4. أي من التكاليف التالية لا تعتبر جزءاً من تكلفة الآلة:

أ- تكاليف شحن الآلة.

ب- تكاليف تركيب الآلة في موقعها.

ج- ضريبة المبيعات على سعر شراء الآلة غير المستردة.

د- ثمن القطع المحترقة اثناء تركيب الآلة.

5. في 2020/1/1 اشترت الشركة الوطنية قطعة أرض بمبلغ 300,000 دينار لبناء مكاتب إدارية للشركة. وقد حدثت التكاليف والمتحصلات التالية خلال سنة 2020 :

60,000 دينار تكلفة هدم بناية قديمة موجودة على قطعة الأرض.

12,000 دينار تكلفة رسوم قطعة الأرض والمحامين.

10,000 دينار متحصلاً من بيع مخلفات هدم البناء.

إن رصيد ح/الأراضي في 2020/12/31 للشركة الوطنية هو:

أ- 372,000 دينار

ب- 360,000 دينار

ج- 362,000 دينار

د- 300,000 دينار

6. يتم إستهلاك الموجودات الثابتة المعرضة للإستهلاك في الحالات التالية:

أ- عند إستعمالها.

ب- عندما تكون جاهزة للإستعمال وحتى الإستغناء عنها شريطة أن تكون عاملة.

ج- عندما تكون جاهزة للإستعمال وحتى الإستغناء عنها وبالرغم من أنها غير عاملة.

د- إذ تدنت قيمتها في الميزانية العامة.

7. لدى منشأة اصل غير متداول (مركبة تحميل) كانت تكلفتها عند الشراء بتاريخ 2019/10/1 مبلغ

16,000 وقيمتها كخردة 1,000 دينار وعمرها الانتاجي المتوقع 5 سنوات فما هو رصيد مجمع

اهتلاك المركبة في نهاية عام 2020 اذا كانت المنشأة تستخدم طريقة مجموع ارقام السنين:

أ- 6,000 دينار

ب- 5,000 دينار

ج- 9,000 دينار

د- 1,000 دينار

8. بتاريخ 2020/3/1 اشترت شركة آلة للاستخدام بقيمة 24,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي

للاله بـ 8 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفائية) بصفر، على افتراض استخدم الشركة لطريقة

ضعف القسط الثابت (Double Declining Balance Method) لتحديد الاهتلاك، فما

هي قيمة مصروف اهتلاك الآلة لسنة 2020:

أ- 6,000 دينار

ب- 5,000 دينار

ج- 4,500 دينار

د- 4,375 دينار

9. في 2015/1/1 اشترت منشأة الشرق معدات بتكلفة 72,000 دينار أردني. قدر عمرها الإنتاجي بـ 10 سنوات، ونفايتها 12,000 دينار. تهتك المنشأة معدات حسب طريقة القسط الثابت. أعادت المنشأة تقدير العمر الإنتاجي للمعدات بنهاية 2018 وقبل الإهلاك لينتهي في 2022/12/31، كما أعادت تقدير قيمة النفاية للمعدات لتصبح 6,000 دينار. إن قيمة مصروف الإهلاك للعام 2018 يساوي:

أ- 6,000 دينار

ب- 6,600 دينار

ج- 9,600 دينار

د- 13,200 دينار

10. تمتلك شركة العلالى آلة كلفتها 9,000 دينار وقيمتها الدفترية 3,000 دينار وقيمتها السوقية العادلة 2,500 دينار، قامت الشركة بمبادلة هذه الآلة بآلة جديدة قيمتها السوقية العادلة 7,500 دينار ودفعت مبلغ 5,000 دينار نقداً بالإضافة إلى الآلة القديمة ما هو مبلغ الربح أو الخسارة الذي يجب اعتباره عند تسجيل هذه العملية:

أ- 500 دينار ربح.

ب- 500 دينار خسارة .

ج- 1,000 دينار ربح.

د- 1,000 دينار خسارة.

11. في حالة استلام تعويضات مالية عن موجودات ثابتة فإنها:

أ- تنزل من الموجودات المتعلقة بها في الميزانية.

ب- تؤخذ إيراداً في بيان الدخل عندما يصبح التعويض مستحق القبض.

ج- تسجل كمطلوبات لحين الانتهاء من اقتناء الموجودات الثابتة.

د - ما ورد في (أ) او (ب) صحيح .

12. إن الربح من إستبعاد موجودات ثابتة، لها فائض إعادة تقييم، فإن الربح المتعلق بفائض إعادة

التقييم يظهر ضمن:

أ- بند مستقل في قائمة الدخل.

ب- ضمن الإيرادات في قائمة الدخل.

ج- ضمن بيان الدخل ضمن الإيرادات الأخرى.

د- لا يظهر في بيان الدخل بل يقفل في الأرباح المدورة.

13. في حالة اقتناء موجودات ثابتة مقابل موجودات غير نقدية (Non - monetary) فإن القيمة التي تسجل فيها هذه الموجودات هي كما يلي: علماً بأن القيمة العادلة لكل من الموجودات المستلمة والمتنازل عنها يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه:
أ- القيمة العادلة ما لم تكن الموجودات المتبادلة متشابهة.

- ب- القيمة العادلة ما لم تكن معاملة التبادل لا تعتمد على جوهر تجاري.
ج- القيمة الدفترية للموجودات المقتناة أو الموجودات غير النقدية أيهما أعلى.
د- القيمة الدفترية للموجودات المقتناة أو الموجودات غير النقدية أيهما أقل.

14. عند مبادلة أصل ثابت بأصل آخر مشابه فإنه يتم:

- أ- الاعتراف بأرباح المبادلة فقط
ب- الاعتراف بخسارة المبادلة فقط
ج- الاعتراف بأرباح وخسارة المبادلة
د- لا شيء مما ذكر

15. بتاريخ 2015/7/1 اشترت شركة الة للاستخدام بقيمة 144,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي للآلة بـ 6 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بـ 2,400 دينار، تستخدم الشركة طريقة القسط الثابت (Straight Line Method) لتحديد الاهتلاك، فعلى افتراض أنه أصاب تلك الآلة حريق بتاريخ 2018/12/31 وتحطمت نتيجة لذلك الحريق، فإذا كانت الشركة غير مؤمنة على تلك الآلة ضد الحريق فما هي نتيجة ذلك الحريق:

- أ- خسارة 50,000 دينار
ب- خسارة 74,000 دينار
ج- خسارة 24,000 دينار
د- خسارة 61,400 دينار

16. قامت شركة السهم بشراء ماكينة صناعية بتاريخ 2018/1/1 بمبلغ 100,000 دينار وقد تم تقدير العمر الإنتاجي بـ 10 سنوات. تم استهلاك الأصل بطريقة القسط الثابت. تم إعادة تقييم الأصل حسب نموذج إعادة التقييم في معيار 16، بمبلغ 104,000 دينار كما في 2020/12/31. استخدم المعلومات الواردة أعلاه للإجابة عن السؤالين التاليين:

- أن مبلغ الاستهلاك السنوي في السنوات 2020 وما بعدها هو:
أ- 14,857 دينار
ب- 10,400 دينار
ج- 13,000 دينار
د- 10,000 دينار
- أن المبلغ الذي سيتم تحويله من فائض القيمة العادلة إلى الأرباح المدورة سنوياً، هو:
أ- 10,400 دينار
ب- 13,000 دينار
ج- 3,000 دينار
د- 4,857 دينار

معيار المحاسبة الدولي رقم (36) ««««

الانخفاض في قيمة الاصول

مقدمة

كانت التكلفة التاريخية للأصل (قيمة الاصل عند التملك او الشراء) هي المبدأ السائد عند اعداد القوائم المالية وإظهار قيمة الأصل في الميزانية في نهاية الفترة المالية .
ونظراً لتعدد الأصول وتنوعها ما بين أصول ملموسة وغير ملموسة والتغير الحاصل على قيمتها الدفترية (التاريخية) ما استوجب معه إيجاد القيمة العادلة او القيمة السوقية لقياس وإظهار الأصل في الميزانية بشكل ملائم تعكس حقيقة قيمة الأصل الحالية عند اعداد القوائم ، وبالتالي الاعتراف بالانخفاض الحاصل في قيمة الأصل او ما يعرف بخسارة التدني.

توضيح :

| | |
|---|--|
| القيمة السوقية او القيمة العادلة للأصل 500 ريال ← خسارة تدني | قيمة تملك الأصل في تاريخ التملك 1000 ريال |
| في نهاية الفترة المالية | بداية الفترة المالية |

هدف المعيار 36

- يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (36) الى بيان كيفية معالجة التدني في قيمة الاصول التي تمتلكها المنشأة، حيث يقوم المعيار على مبدأ اساسي هو ضرورة عدم إظهار الأصل في القوائم المالية بقيمة تزيد عن القيمة القابلة للاسترداد . (القيمة القابلة للاسترداد للأصل هي ← قيمته العادلة او قيمته الاستعمالية ايها اعلى) . وبناء عليه يكون هناك خسارة تدني في قيمة الاصل في حالة كون قيمة الأصل القابلة للاسترداد تقل عن القيمة المسجلة carrying amount للأصل بتاريخ الميزانية.
- كما يوضح المعيار الحالات التي يمكن فيها للمنشأة ← عكس خسارة انخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الاعتراف بتدني قيمتها في فترات سابقة .
- كما ويحدد المعيار الافصاحات المطلوبة.

نطاق المعيار 36

ينطبق هذا المعيار على جميع الأصول المالية وغير المالية التي لا يوجد معيار دولي آخر يحدد كيفية الاعتراف وقياس خسارة التدني لها. وبناء على ما سبق يطبق الاعتراف بخسارة التدني وقياسها على الأصول التالية:

- الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
- الممتلكات والمصانع والمعدات الأراضي، والمباني، والآلات والمعدات).
- الممتلكات الإستثمارية المسجلة بسعر التكلفة.
- الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة.

أما الأصول التي لا يطبق عليها هذا المعيار، نظراً لأن قياس التدني في قيمتها والاعتراف بذلك التدني تم معالجته بشكل محدد في معايير دولية أخرى، فتشمل ما يلي:

- المخزون (معيار المحاسبة الدولي رقم 2).
- أصول العقد والأصول التي تنشأ عن تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء به والتي يتم إثباتها وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15): الأيراد من العقود مع العملاء".
- الأصول المالية التي تقع ضمن نطاق معيار الإبلاغ المالي رقم (9) "الأدوات المالية"
- الأصول المحتفظ بها للبيع (معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 5).
- الأصول الضريبية المؤجلة (معيار المحاسبة الدولي رقم 12)
- الأصول الناجمة عن منافع الموظفين (معيار المحاسبة الدولي رقم 19).
- الإستثمارات العقارية المسجلة بالقيمة العادلة (معيار المحاسبة الدولي رقم 40)
- الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة (معيار المحاسبة الدولي رقم 41).
- العقود الواقعة ضمن نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 17 عقود التأمين " التي تعتبر أصولاً.

تعريفات ومصطلحات المعيار 36

| | |
|--|--|
| هي المبلغ الذي يظهر به الأصل في الميزانية والتي تمثل تكلفة تملك الأصل مطروحا منها كل من مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر تدني الاصل نتيجة انخفاض قيمة الأصل (إن وجدت). | القيمة المسجلة بالدفاتر (لظاهرة بالدفاتر) |
| هو القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" أيهما أعلى، والقيمة قيد الاستعمال القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل. | المبلغ القابل للإسترداد |
| هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدره نتيجة الاستعمال المستمر للأصل او (من وحدة توليد النقد)، مضافاً إليها القيمة الحالية للقيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الانتاجي. | قيمة منفعة الإستعمال (القيمة الاستعمالية) |
| هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13). | القيمة العادلة |

| | |
|-----------------------------|--|
| خسارة تدني (انخفاض) القيمة | هي عبارة عن الخسارة الناتجة عن انخفاض القيمة القابلة للاسترداد عن قيمة الأصل الدفترية (المرحلة). |
|-----------------------------|--|

متطلبات المعيار 36

| | |
|-----------------|--|
| المتطلب الأول: | تحديد الأصل الذي تنخفض قيمته ومؤشرات الانخفاض |
| المتطلب الثاني: | تحديد المبلغ القابل للاسترداد |
| المتطلب الثالث: | تقدير التدفقات المستقبلية النقدية (لأغراض احتساب القيمة الاستعمالية) |
| المتطلب الرابع: | القياس والاعتراف بخسارة انخفاض القيمة |
| المتطلب الخامس: | وحدات توليد النقد |
| المتطلب السادس: | تخصيص خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد |
| المتطلب السابع: | توزيع الشهرة على وحدات توليد النقد |
| المتطلب الثامن: | توقيت اختبار انخفاض القيمة |
| المتطلب التاسع: | عكس خسارة انخفاض القيمة |
| المتطلب العاشر: | الإفصاح |

المتطلب الأول: ← تحديد الأصل الذي تنخفض قيمته ومؤشرات الانخفاض

وفقا للمعيار 36 وبدلا من قيام المنشأة بتحديد مدى وجود تدني في الأصول التي يغطيها المعيار لكل فترة مالية فقد أتاح المعيار 36 إمكانية إيجاد القيمة القابلة للاسترداد فقط عند وجود مؤشرات على تدني قيمة الأصول بنهاية الفترة المالية وفقا للخطوات التالية :

- عند اعداد الميزانية يجب على المنشأة تقييم ما اذا هناك مؤشرات على تدني في قيمة الأصول لديها
- في حال وجود مؤشرات على التدني يجب على المنشأة إيجاد القيمة القابلة للاسترداد للأصل المنخفضة قيمته

المؤشرات الخارجية للانخفاض :

- انخفاض القيمة السوقية للأصل
- حدوث تغيرات في البيئة العامة للأصل (تقنية – سوقية - اقتصادية – قانونية .. الخ)
- ارتفاع أسعار الفائدة في السوق ، او المعدل العائد على الاستثمار ، وتأثير ذلك على القيمة الاستعمالية للأصل
- زيادة القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة عن القيمة السوقية للمنشأة .

المؤشرات الداخلية للانخفاض :

- تلف الأصل او عدم صلاحيته

- وجود خطط استراتيجية من الإدارة لايقاف او إعادة هيكلة العمليات التشغيلية التي ينتهي اليها الأصل
- إعادة تقييم عمر الأصل الإنتاجي
- انخفاض الأداء الاقتصادي للأصل اسوء مما هو متوقع منه . وبالتالي انخفاض التدفقات النقدية الداخلة .

(اختبار التدني) ← وهو اجراء سنوي يجب على المنشأة القيام به :

سواء كان هناك مؤشرات على تدني الأصول من عدمها ، وذلك في الأصول التالية فقط :

- الأصول غير الملموسة التي ليس لها عمر انتاجي محدد
 - الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام
 - قيمة الشهرة المشتراه (الناتجة) عن عملية اندماج الاعمال
- حيث لا تخضع هذه الحالات للاطفاء بطرقه الثلاث (الثابت - المتناقص- وحدات النشاط) وانما تخضع لاختبار التدني

المتطلب الثاني: ← تحديد المبلغ القابل للاسترداد

تتضح الصورة اكثر في التطبيق العملي على احد الأمثلة

المتطلب الثالث : ← تقدير التدفقات المستقبلية النقدية (لأغراض احتساب القيمة الاستعمالية)

Skip

لأن القيمة الاستعمالية والتدفقات النقدية ومعدلات الخصم سبق دراستها ، وفي معيار 36 تكون معطاه في السؤال

المتطلب الرابع : ← القياس والاعتراف بخسارة انخفاض القيمة

أ- عند انخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة للأصل، يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل القيمة الدفترية بمقدار الإنخفاض في قيمة الأصل، ويتم الإعتراف بمقدار الإنخفاض كخسارة إنخفاض قيمة الأصول ضمن قائمة الدخل.

| | | |
|--------------------------|----|----|
| من /ح/ خسارة تدني الأصول | xx | xx |
| الى /ح/ مجمع تدني الأصول | xx | |

ثم يتم اقفال خسارة التدني في الاصل في قائمة الدخل بالقيود التالي:

| | | |
|---------------------------|----|----|
| من /ح/ ملخص الدخل | xx | xx |
| الى /ح/ خسارة تدني الأصول | xx | |

أما في حال ارتفاع القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة للأصل فلا يتم في هذه الحالة الاعتراف بالارتفاع وبالتالي يبقى الأصل ظاهرا بقيمته المسجلة كما هي.

مثال (1)

مثال (1)
فيما يلي البيانات الخاصة بالاصول غير المتداولة لدى شركة السلام وكما في 2022/12/31،
علما أن هناك مؤشرات تدني لهذه الاصول:

| القيمة المسجلة | القيمة العادلة - تكاليف البيع المقدرة | القيمة قيد الاستعمال | |
|----------------|--|----------------------|--------------|
| معدات | 40,000 دينار | 38,000 دينار | 42,000 دينار |
| سيارات | 18,000 دينار | 14,000 دينار | 15,000 دينار |
| اثاث | 8,000 دينار | 6,000 دينار | 5,000 دينار |

المطلوب: تحديد القيمة القابلة للاسترداد لكل أصل ومقدار الخسارة الواجب الاعتراف بها لكل أصل
(ان وجدت).

حل مثال (1)

حل مثال (1)
يتم احتساب خسارة التدني على النحو التالي:

| القيمة المسجلة | القيمة القابلة للاسترداد | خسارة التدني | |
|----------------|--------------------------|--------------|-------------|
| معدات | 40,000 دينار | 42,000 دينار | 0 |
| سيارات | 18,000 دينار | 15,000 دينار | 3,000 دينار |
| اثاث | 8,000 دينار | 6,000 دينار | 2,000 دينار |

يلاحظ ان القيمة القابلة للاسترداد هي (القيمة العادلة - تكاليف البيع المقدرة) أو ← القيمة قيد
الاستعمال ايهما اكبر

ويوضح المثال التالي كيفية الاعتراف بخسارة التدني. ★

مثال (2)

في 2022/12/31 أظهرت سجلات الشركة العربية معدات تكلفتها 80,000 دينار، ورصيد مجمع الإهلاك 30,000 دينار. ولدى إجراء اختبار التدني دلت مؤشرات داخلية وخارجية على وجود انخفاض في قيمة المعدات.

وقد وجد أن القيمة العادلة للمعدات 40,000 دينار وتكاليف البيع التي سيتم تكبدها لبيع المعدات 3,000 دينار. وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام المعدات وبيع الخردة في نهاية عمر المعدات بمبلغ 45,000 دينار.

المطلوب:

1. ما هي القيمة القابلة للاسترداد للمعدات في 2022/12/31؟
2. كم تبلغ خسارة التدني للمعدات؟
3. إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني.
4. ما هي القيمة المسجلة التي ستظهر بها المعدات في الميزانية العمومية كما في 2022/12/31؟

حل مثال (2)

1. القيمة القابلة للاسترداد هي صافي القيمة العادلة أو القيمة قيد الاستعمال أيهما أكبر.
- صافي القيمة العادلة = $40,000 - 3,000 = 37,000$ دينار.
- القيمة قيد الاستعمال (قيمة منفعة الاستعمال) = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة = 45,000 دينار.
- بناء عليه تكون القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة قيد الاستعمال والبالغة 45,000 دينار، نظراً لأنها أكبر من صافي القيمة العادلة للمعدات.
2. خسارة تدني المعدات = القيمة المسجلة (الدفترية) - القيمة القابلة للاسترداد
 $45,000 - (30,000 - 80,000) =$
 $= (5,000)$ دينار خسارة.
3. القيد المحاسبي اللازم للاعتراف بخسارة التدني:

| | | |
|------------|--------------------------------|-------|
| 2022/12/31 | من ح/ خسارة تدني المعدات | 5,000 |
| | الى ح/ مجمع خسائر تدني المعدات | 5,000 |

4. ستظهر المعدات بالقيمة القابلة للاسترداد وهي القيمة المسجلة (المرحلة) للمعدات في الميزانية العمومية كما في 2022/12/31 على النحو التالي:

| الميزانية العمومية في 2022/12/31 | |
|----------------------------------|-------------------------------|
| 80,000 | الأصول غير المتداولة معدات |
| (30,000) | يطرح: مجمع إهلاك |
| (5,000) | مجمع خسائر تدني المعدات |
| 45,000 | صافي القيمة الدفترية |

أما خسارة تدني المعدات فيتم إظهارها في قائمة الدخل وتظهر ضمن ربح أو خسارة الفترة.

ب- إذا تعرض أصل معاد تقييمه بموجب نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي رقم "16" إلى الانخفاض، وكان هناك فائض إعادة تقييم معترف به في الفترات السابقة، يتم معالجة خسارة التدني في

قيمة الأصل بخصمها من حساب فائض إعادة التقييم. وفي حالة زيادة قيمة خسارة التدني عن رصيد فائض إعادة التقييم يتم الاعتراف بمبلغ الزيادة كخسارة تدني ضمن قائمة الدخل.

مثال (3)

في 2020/12/31 كان لدى شركة الوحدة آلات ظهرت المعلومات المالية المتعلقة بها على النحو التالي:

| | |
|----------|-----------------------------|
| 170,000 | آلات |
| (20,000) | يطرح مجمع اهتلاك آلات |
| 150,000 | صافي القيمة الدفترية للآلات |

علماً بأن هناك فائض إعادة تقييم يتعلق بالآلات أعلاه يبلغ 30,000 دينار وقد تم الاعتراف به في 2019/12/31 نتيجة إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تزيد عن قيمتها الدفترية بمبلغ 30,000 دينار.

في هذا التاريخ (2020/12/31) بلغت القيمة القابلة للاسترداد للآلات 115,000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد مقدار خسارة التدني للآلات.
2. إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني.
3. بيان كيفية عرض الآلات في الميزانية العمومية كما في 2020/12/31.

حل مثال (3)

1. خسارة تدني الآلات = القيمة المسجلة (الدفترية) - القيمة القابلة للاسترداد
= 115,000 - 150,000 = 35,000 دينار.

2. القيد المحاسبي اللازم للاعتراف بخسارة التدني:

| | | |
|------------|----------------------------|--------|
| 2020/12/31 | من /ح/ فائض إعادة التقييم | 30,000 |
| | /ح/ خسارة تدني الآلات | 5,000 |
| | الى /ح/ مجمع اهتلاك الآلات | 30,000 |
| | /ح/ مجمع خسائر تدني الآلات | 5,000 |

3. عرض الآلات في الميزانية العمومية كما في 2020/12/31

| الميزانية العمومية في 2020/12/31 | |
|----------------------------------|-----------------------------|
| | الأصول غير المتداولة |
| 170,000 | آلات |
| (50,000) | يطرح مجمع اهتلاك الآلات |
| (5,000) | يطرح مجمع خسائر تدني الآلات |
| 115,000 | صافي القيمة الدفترية للآلات |

ج- إذا زادت خسارة إنخفاض قيمة الأصل عن المبلغ المسجل للأصل، فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بالتزام فقط إذا كان ذلك مطلوباً بموجب معيار آخر. وقد تحدث هذه الحالة عندما تكون القيمة



العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف بيع الأصل قيمة سالبة بسبب زيادة تكاليف بيع أو التخلص من الأصل عن القيمة العادلة للأصل.

مثال (4)

في 2022/12/31 كان لدى شركة سما معدات ظهرت المعلومات المالية المتعلقة بها على النحو التالي:

| | |
|----------|------------------------------|
| 80,000 | معدات |
| (70,000) | يطرح: مجمع اهتلاك معدات |
| (5,000) | مجمع خسائر تدني معدات |
| 5,000 | صافي القيمة الدفترية للمعدات |

في هذا التاريخ (2022/12/31) تم تقييم المعدات بقيمة عادلة تبلغ 4,000 دينار، وبلغت تكاليف بيع وازالة المعدات المقدرة 7,000 دينار، علماً ان المعدات لم يعد بالإمكان استخدامها. المطلوب: إثبات القيد المحاسبي اللازم لمعالجة اعادة تقييم المعدات.

حل مثال (4)

يلاحظ هنا ان صافي القيمة العادلة للمعدات سالبة وبقيمة (3,000) دينار (4,000 - 7,000)، وبالتالي فان خسارة التدني تبلغ 8,000 دينار وهي تزيد عن القيمة المسجلة للمعدات بمقدار 3,000 دينار. في ضوء ذلك يكون قيد معالجة اعادة تقييم المعدات على النحو التالي:

| | |
|-------|------------------------------|
| 8,000 | من / خسارة تدني معدات |
| 5,000 | الى / مجمع تدني معدات |
| 3,000 | الى / التزام (مخصص التزامات) |

د- عكس خسارة انخفاض القيمة

إذا تم الاعتراف بخسارة تدني الأصل في فترة او فترات مالية سابقة، وظهر في الفترة او الفترات المالية اللاحقة زيادة القيمة القابلة للاسترداد للأصل عن قيمته الدفترية المسجلة، فيتم في هذه الحالة الاعتراف بالزيادة كدخل ضمن قائمة الدخل مع مراعاة ما يلي:

- يجب أن لا تزيد مكاسب استعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق. و
 - يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يحصل انخفاض القيمة.
- ويستثنى من هذه المعالجة الشهرية، ففي حالة تخفيض قيمة الشهرية نتيجة التدني في قيمتها، فلا يتم في الفترات اللاحقة زيادة قيمة الشهرية.

مثال:

إذا كان رصيد الشهرة لدى إحدى الشركات 140,000 دينار وانخفضت قيمتها في نهاية العام 2020 إلى 120,000 دينار فيتوجب هنا تخفيض قيمة الشهرة إلى 120,000 دينار والاعتراف بخسارة تدني تبلغ 20,000 دينار. أما في حالة تقدير أن قيمة الشهرة أصبحت في العام 2021 مبلغ 135,000 دينار، فلا يتم هنا إعادة تقييم الشهرة وزيادة قيمتها إلى 135,000 دينار بل تبقى مثبتة بمبلغ 120,000 دينار.

هـ - بعد الإقرار بخسارة إنخفاض قيمة الأصل، يجب تعديل مصروف الإهلاك للأصل في الفترات المستقبلية بحيث يتم احتساب مصروف الإهلاك للفترات اللاحقة بتوزيع القيمة المسجلة للأصل (التكلفة - رصيد مجمع الإهلاك - رصيد مجمع خسارة التدني) مطروحاً منها الخردة المقدرة على أساس منتظم على مدى العمر المتبقي للأصل.

مثال :

مثال (5)

في 2022/1/1 اشترت شركة الصمود معدات بمبلغ 60,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي بـ 6 سنوات، وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت في الإهلاك، ولا يوجد قيمة متبقية للمعدات في نهاية عمرها الإنتاجي. ولدى إجراء اختبار التدني في نهاية عامي 2022 و 2023 تبين أن قيمة المعدات القابلة للإسترداد هي 35,000 دينار و 48,000 دينار على التوالي. المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتدني وإستعادة التدني نهاية عامي 2022 و 2023.

ملاحظات:

$$\begin{aligned} \blacksquare \text{ مجمع الإهلاك نهاية عام 2023} &= \text{اهلاك عام 2022} + \text{اهلاك عام 2023} \\ &= 6/60,000 + 25/35,000 \\ &= 17,000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

$$\blacksquare \text{ الزيادة في القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة الدفترية (إستعادة التدني)} = 48,000 - 28,000 = 20,000 \text{ دينار}$$

وعند الإقرار بأرباح خسائر إستعادة التدني يتم مراعاة ما يلي:

$$\blacksquare \text{ يجب أن لا تزيد مكاسب إستعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق (15,000).}$$

¹ مجمع الإهلاك = (6/60,000) × 1 سنة = 10,000 دينار
² العمر الإنتاجي المتبقي للمعدات في 2020/12/31 5 سنوات (6-1) .

حل مثال (5)

• نهاية عام 2022:

$$\begin{aligned} \text{خسائر التدني} &= \text{القيمة القابلة للإسترداد} - \text{القيمة الدفترية (التكلفة - مجمع الإهلاك)} \\ &= 35,000 - (60,000 - 10,000) \\ &= 15,000 \text{ دينار (خسارة تدني)} \end{aligned}$$

ويتم إثبات القيد التالي:

| | | | |
|------------|--------------------------|--------|--|
| 2022/12/31 | من ح/ خسائر تدني المعدات | 15,000 | |
| | إلى ح/ مجمع تدني المعدات | 15,000 | |

نهاية عام 2023:

| | | |
|----------|------------------------------------|--|
| | القيمة الدفترية للمعدات = | |
| 60,000 | التكلفة | |
| (17,000) | - مجمع الإهلاك (5/35,000 + 10,000) | |
| (15,000) | - مجمع التدني | |
| 28,000 | القيمة الدفترية في 2021/12/31 | |

■ يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يكن هناك تدني سابق:

$$\begin{aligned} \text{القيمة الدفترية للأصل بافتراض عدم وجود تدني سابق} &= \text{التكلفة} - \text{مجمع الإهلاك} \\ &= 60,000 - (2 \times 10,000) \\ &= 40,000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

وعليه، فإن أقصى مبلغ يمكن الإعتراف به كمكاسب إستعادة خسائر التدني السابق هو 12,000 دينار (28,000 - 40,000). ويتم إعداد القيد التالي:

| | | | |
|------------|--------------------------------------|--------|--|
| 2021/12/31 | من ح/ مجمع تدني المعدات | 15,000 | |
| | ح/ مكاسب إستعادة خسائر التدني | 12,000 | |
| | ح/ مجمع الإهلاك للمعدات ³ | 3,000 | |

ويتم الإعتراف بمكاسب إستعادة خسائر التدني في بيان الدخل، ويظهر ضمن ربح أو خسارة الفترة.

³ يمثل هذا الرقم 3,000 دينار الفرق بين رصيد مجمع الإهلاك نهاية السنة الثانية (عام 2021) بوجود التدني والبالغ 17000 دينار ، ورصيد مجمع الإهلاك لو لم يكن هناك تدني والذي سيكون 20,000 دينار .

مثال (6)

في 2020/12/31 كان لدى احد المنشآت آلات صافي قيمتها الدفترية 120,000 دينار، علما بان تكلفتها التاريخية 140,000 دينار ومجمع اهتلاكها 20,000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 5 سنوات، وفي هذا التاريخ تم إعادة تقييم القيمة القابلة للاسترداد للآلات بمبلغ 90,000 دينار.
المطلوب: احتساب خسائر التدني الواجب الاعتراف بها للعام 2020، وقسط الاهتلاك السنوي للعام 2021 في ضوء إعادة التقييم.

حل مثال (6)

- تبلغ خسائر التدني 30,000 دينار (120,000 - 90,000).
- قسط الاهتلاك السنوي للعام 2021 = (التكلفة - رصيد مجمع الإهلاك - رصيد مجمع خسارة التدني) ÷ العمر المتبقي.
- = 18,000 دينار = 5 ÷ (30,000 - 20,000 - 140,000)

المتطلب الخامس : ← وحدات توليد النقد

تمثل وحدات توليد الدخل أصغر مجموعة من الأصول التي يمكن تحديدها والتي تولد التدفقات النقدية بصورة مستقلة عن التدفقات النقدية من أصول أخرى، ويتطلب المعيار أن يتم تحديد خسارة إنخفاض الأصول بشكل مفرد من خلال تحديد المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل. أما إذا لم يكن من الممكن تحديد القيمة القابلة للإسترداد للأصل المفرد يتوجب على المنشأة تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتهي إليها الأصل.

المتطلب السادس : ← تخصيص خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد

أ- في حالة وجود خسارة تدني في وحدة توليد النقد، يجب تخصيص (توزيع خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد وفق الترتيب التالي:

- يتم في البداية تخفيض الشهرة ان وجدت) بمقدار خسارة تدني وحدة توليد النقد.
- في حال تجاوزت قيمة خسارة التدني الشهرة المسجلة، فان باقي خسارة التدني توزع على الأصول الأخرى على أساس تناسبي وفق القيمة النسبية لكل أصل إلى إجمالي الأصول.
- ب- عند توزيع خسارة تدني القيمة على الاصول الأخرى، يجب ان لا تقل قيمة أي اصل بعد التخفيض عن أي من القيم التالية ايهما اعلى:
 - القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف بيع الأصل.
 - القيمة قيد الإستعمال اذا كان بالإمكان تحديدها.
 - القيمة صفر.

في حالة انطباق أي من هذه القيود أعلاه على أي اصل من وحدة توليد النقد، ينبغي تخصيص مبلغ خسارة انخفاض القيمة التي كان من الممكن تخصيصها للأصل المعني بالتناسب بين الأصول الأخرى لوحدة النقد.

المتطلب السابع : ← توزيع الشهرة على وحدات النقد

ينتج شهرة في غالب حالات الاندماج التي تتم بين الشركات، حيث تمثل الشهرة زيادة تكلفة الشراء المتكبدة للحصول على الإستثمار عن القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المسيطر عليها. وتعتبر الإستثمارات في المنشأة المشتراة وحدة توليد نقد يتم إختبارها عادة كوحدة واحدة. وبهذا الخصوص يبين المعيار ما يلي:-

- أ- يجب إختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة سنوياً.
- ب- وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) إندماج الأعمال"، وفي حالة كون نسبة تملك الشركة القابضة اقل من 100% من اسهم الشركة التابعة يتم الإعتراف بكامل قيمة الشهرة في القوائم المالية الموحدة بما في ذلك حصة الأقلية، أو يتم الاعتراف بحصة القابضة فقط من الشهرة. وعند احتساب القيمة القابلة للإسترداد للمنشأة المشتراة بإعتبارها وحدة توليد نقد فإن هناك جزء من المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد ينسب الى حصة الأقلية في الشهرة، وبالتالي يجب أن تؤخذ شهرة الأقلية بعين الإعتبار لغايات تحديد خسارة التدني لوحدة توليد النقد والمتعلقة بالإستثمار في الشركات التابعة.
- ج- تحسب خسارة إنخفاض القيمة (التدني) لقيمة الشهرة الناتجة عن إندماج الأعمال من خلال إضافة حصة الأقلية غير الظاهرة في الشهرة الى المبلغ المسجل للشهرة (الأغراض إحتساب التدني فقط ولا يظهر ذلك بالدفاتر)، ومقارنة إجمالي قيمة الشهرة المعدلة مع القيمة القابلة للإسترداد للشركة المشتراة (وحدة النقد) لتحديد ما إذا كان هناك انخفاض في وحدة توليد النقد.

مثال (8)

في 2022/1/1 اشترت الشركة س 80% من أسهم الشركة ص بتكلفة تبلغ 720,000 دينار، كانت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة بتاريخ السيطرة 800,000 دينار. في 2022/12/31 ظهر رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص بقيمة 780,000 دينار وقد بلغت القيمة القابلة للاسترداد (صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة ص) في 2022/12/31 مبلغ 700,000 دينار.

المطلوب:

1. احتساب قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك.
2. احتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة ص) إن وجدت.
3. بيان كيفية معالجة خسارة التدني إن وجدت.

حل مثال (8)

1. قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك = $800000 \times 80\% - 720000 = 80000$ دينار.

2. احتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة ص):

| | |
|----------------|---|
| 640000 دينار | القيمة المسجلة لصافي أصول الشركة المشتراة (ص) في دفاتر الشركة (س) باستثناء الشهرة . |
| 80000 دينار | يضاف: الشهرة المسجلة بدفاتر (س) المجموع |
| 720000 دينار | |
| 20000 دينار | يضاف: الشهرة التي تتسبب للأقلية (غير معترف بها) $(80000 \div 80\%) = 100000$ دينار كامل قيمة الشهرة، وبالتالي قيمة الشهرة الخاصة بالأقلية 20000 (100000-80000). |
| 740000 دينار | القيمة المسجلة (الدفترية) المعدلة ⁴ - افتراضاً - |
| (700000) دينار | يطرح: القيمة القابلة للاسترداد |
| 40000 دينار | خسارة انخفاض القيمة |

3. بما ان خسارة التدني أعلاه تمثل 100%، أي ما يخص القابضة والأقلية، فيتم احتساب ما يخص القابضة منها والذي يبلغ 32000 دينار $(80\% \times 40000)$. وعليه يتم تخفيض الشهرة التي تخص القابضة بهذه القيمة لتصبح قيمتها بعد تنزيل خسارة التدني مبلغ 48000 دينار $(32000 - 80000)$.

⁴ القيمة الدفترية مع اضافة شهرة الأقلية ، حتى تظهر القيمة الدفترية للاستثمار في الشركة التابعة متضمنة الشهرة بكامل قيمتها .

الشهرة = تكلفة الاستثمار - نسبة تملك القابضة × صافي القيمة العادلة لأصول

الأقلية = (الشهرة ÷ نسبة الأسهم) - الشهرة

الشركة التابعة.

المتطلب الثامن : ← توقيت اختبار انخفاض القيمة

- أ- يمكن تنفيذ اختبار انخفاض أو تدني قيمة وحدة توليد النقد التي تم تخصيص شهرتها لها في أي وقت خلال السنة، شريطة تنفيذ الإختبار في نفس الوقت من كل عام. وفي حالة وجود أكثر من وحدة نقد يمكن إجراء اختبار التدني في أوقات مختلفة لكل وحدة.
- ب- يستثنى من ذلك، عند شراء وحدة توليد النقد في عملية إندماج الأعمال خلال الفترة المالية الحالية، في هذه الحالة يجب إجراء اختبار تدني قيمة وحدة توليد النقد (الشركة المشترية) قبل إنتهاء السنة المالية الحالية.
- ت- يمكن الإعتماد على القيمة القابلة للإسترداد المحتسبة في فترة سابقة لوحدة توليد النقد إذا لم تتغير مكونات الأصول والإلتزامات لوحدة توليد النقد وكانت القيمة القابلة للإسترداد تزيد من القيمة الدفترية المسجلة لوحدة توليد النقد بشكل كبير، ولا يوجد احتمالية لوجود خسارة تدني.

المتطلب التاسع : ← عكس خسارة انخفاض القيمة

- عند ارتفاع قيمة الأصول التي تدنت قيمتها القابلة للإسترداد عن قيمتها الدفترية المسجلة، يتم التعامل مع إستعادة خسارة التدني في قيمة الأصول وفق ما يتطلبه هذا المعيار كما يلي:
- أ- يجب على المنشأة في تاريخ كل ميزانية عمومية تقييم ماذا كان هناك مؤشرات أو أدلة على أن خسارة الإنخفاض المعترف بها سابقاً (باستثناء الشهرة والتي لا ينطبق عليها ذلك) لم تعد موجودة أو أنها قد إنخفضت، وعند وجود مثل هذه الأدلة . يجب على المنشأة تقييم المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل.
- ب- عند إستعادة خسارة التدني نتيجة لإرتفاع القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة (الدفترية) يتم عكس خسارة الإنخفاض المعترف بها في السنوات السابقة كدخل في الدخل مع تعديل قسط الإهلاك للفترات المستقبلية.
- ج- يجب أن يتم الإعتراف بمبلغ عكس خسارة الانخفاض الناتجة عن الزيادة في القيمة المسجلة - الدفترية - للأصل بمقدار يصل فقط الى ما كان سيكون عليه المبلغ المسجل لو لم يكن قد حصل إنخفاض في قيمة الأصل.
- د- يجب تخصيص عكس خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد (ماعداء الشهرة) على أساس تناسبي لتلك الأصول بشكل إفرادي.

المتطلب العاشر : ← الإفصاح

- أ- يجب الإفصاح لكل فئة من الأصول عما يلي:
- خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها في قائمة الدخل.
 - أرباح (دخل) إستعادة خسارة التدني المعترف بها في قائمة الدخل.
 - مبلغ أية خسائر إنخفاض معترف بها مباشرة في حقوق الملكية (للأصول المعاد تقييمها) وأية قيمة لعكس الخسارة.

- ب- يجب الإفصاح عن خسائر الإنخفاض في قيمة أصول القطاعات المعترف بها في قائمة الدخل او حقوق الملكية وأية عكس إستعادة) لخسارة إنخفاض في قيمة أصول القطاعات.
- ت- عند وجود خسائر تدني هامة في قيمة الأصول أو إستعادة جوهرية لخسارة التدني، يجب الإفصاح عما يلي:
- الأحداث والظروف التي أدت الى الإعتراف بخسارة التدني في قيمة الأصول.
 - مبلغ خسارة الإنخفاض واستعادة خسارة الإنخفاض.
 - إذا كان التدني في قيمة أصل مفرد الإفصاح عن طبيعة الأصل والقطاع الذي ينتهي له الأصل.
 - أما إذا كان التدني في وحدة توليد النقد، فيتم وصف لوحدة توليد النقد والإفصاح عن مبلغ خسائر الإنخفاض واستعادة خسائر الإنخفاض.
 - إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد تلك القيمة مثل هل القيمة محددة من خلال سوق نشط أم غير ذلك.
 - إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة قيد الإستعمال، يجب الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية المتوقعة للأصل.
- ث- يجب الإفصاح عن إجمالي خسائر إنخفاض قيمة الموجودات وإجمالي إستعادة خسائر التدني المعترف بها خلال الفترة والمتعلقة بالقوائم المالية ككل والتي لم يتم الإفصاح عنها وفق متطلبات المعيار، مع الإفصاح عن الأصول المتأثرة والأحداث المؤدية للإعتراف بتلك الخسائر.
- ج- يجب الإفصاح عن المعلومات التي استخدمت لوضع التقديرات التي تم إستخدامها لتحديد القيمة القابلة للإسترداد

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول":
 - القيمة المسجلة بالدفاتر (الظاهرة بالدفاتر)
 - المبلغ القابل للاسترداد للأصل
 - القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال)
 - القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع
 - خسارة انخفاض الأصل
4. ما هي أهم المؤشرات الخارجية والداخلية التي اقترحتها معيار المحاسبة الدولي رقم (36) كأساس لتحديد مدى وجود انخفاض في قيمة الأصول؟
5. وضح الخطوات الواجب القيام بها لاحتساب خسارة تدني الأصول.
6. اشرح كيفية تقدير القيمة قيد الاستعمال للأصل.
7. وضح كيفية الاعتراف بخسارة تدني الأصل.
8. ما المقصود بوحدات توليد النقد وكيف يتم تقدير خسارة التدني لهذه الوحدات.
9. وضح كيفية تحديد خسارة التدني في الشهرة، وكيف يتم معالجة هذه الخسارة.
10. تكلم عن توقيت اختبار انخفاض القيمة.
11. بين أهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. القيمة القابلة للإسترداد هي:
أ- القيمة قيد الاستعمال للأصل
ب- صافي القيمة العادلة للأصل
ج- القيمة قيد الإستعمال أو القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أيهما أقل
د- القيمة قيد الإستعمال أو القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أيهما أعلى
2. يجب أن تعتمد توقعات التدفقات النقدية المستقبلية لإحتساب القيمة قيد الإستعمال على أحدث الموازنات المالية، بحيث تغطي فترة لا تتجاوز:
أ- 10 سنوات
ب- 20 سنة
ج- 5 سنوات
د- تحددها المنشأة
3. ينطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول" على أي مما يلي:
أ- الأصول المالية
ب- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع
ج- الممتلكات والمصانع والمعدات
د- المخزون
4. يجب إجراء إختبار التدني للشهرة:
أ- كل 5 سنوات
ب- عند وجود مؤشرات على التدني
ج- سنوياً
د- لا تخضع لإختبار التدني

5. عند وجود إرتفاع في قيمة وحدة توليد النقد والتي سبق وأن تعرضت للتدني في قيمتها، يتم الإعتراف بإستعادة (عكس) خسارة التدني للشهرة:
أ- كدخل ضمن قائمة الدخل.
ب- كفروقات تقييم ضمن حقوق الملكية.
ج- كزيادة لقيمة الأصول غير الملموسة الأخرى.
د- لا يتم الإعتراف بها على الإطلاق.
6. يجب الإعتراف بخسارة تدني المعدات المعاد تقييمها في فترة سابقة ولها فائض إعادة تقييم يغطي تلك الخسارة من خلال:
أ- قائمة الدخل
ب- فائض إعادة التقييم المتعلق بالمعدات
ج- الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة
د- الاحتياطي الاختياري

التمرين الثاني (مقالي)

في 2019/12/31 كان لدى شركة الشروق سيارات تكلفتها التاريخية 50,000 دينار، ورصيد مجمع إمتلاكها 28,000 دينار. ولدى إجراء اختبار التدني دلت مؤشرات داخلية وخارجية على وجود انخفاض في قيمة السيارات.

وقد وجد أن القيمة العادلة للسيارات 15,000 دينار ولا يوجد تكاليف لبيع السيارات. وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام السيارات وبيع الخردة في نهاية عمر السيارات بمبلغ 21,000 دينار.

المطلوب:

1. ما هي القيمة القابلة للاسترداد للسيارات في 2019/12/31؟
2. كم تبلغ خسارة التدني للسيارات؟
3. إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني.
4. ما هي القيمة المسجلة التي ستظهر بها السيارات في الميزانية العمومية كما في 2019/12/31؟

1. القيمة القابلة للإسترداد للسيارات في 2016/12/31 = القيمة العادلة (15000 دينار) أو القيمة قيد الاستعمال (21000 دينار) أيهما اعلى، وبالتالي تكون القيمة القابلة للإسترداد للسيارات 21000 دينار.

2. خسارة التدني للسيارات
قيمة السيارات المسجلة بالدفاتر (الظاهرة بالدفاتر) = 50000 - 28000 = 22000 دينار.
وبالتالي هناك خسارة التدني للسيارات = 22000 - 21000 = 1000 دينار.

3. إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني.

| | |
|------|-------------------------|
| 1000 | من ح/ خسارة تدني الأصول |
| 1000 | الى ح/ مجمع تدني الأصول |

ثم يتم اقفال خسارة التدني في الاصل في قائمة الدخل بالقيد التالي:

| | |
|------|--------------------------|
| 1000 | من ح/ ملخص الدخل |
| 1000 | الى ح/ خسارة تدني الأصول |

4. القيمة المسجلة التي ستظهر بها للسيارات في الميزانية العمومية كما في 2016/12/31:

| الميزانية العمومية في 2016/12/31 | |
|----------------------------------|----------------------------------|
| 50000 | الاصول غير المتداولة السيارات |
| (28000) | يطرح مجمع اهتلاك |
| (1000) | يطرح مجمع تدني الأصول |
| 21000 | صافي القيمة الدفترية |

التمرين الثالث (مقالي)

في 2019/12/31 كان لدى شركة الأنوار آلات ظهرت المعلومات المالية المتعلقة بها على النحو التالي:

| | |
|----------|--------------------------------|
| 150,000 | آلات |
| (90,000) | يطرح مجمع اهتلاك |
| (10,000) | يطرح مجمع تدني الآلات |
| 50,000 | صافي القيمة المسجلة - الدفترية |

في هذا التاريخ (2019/12/31) بلغت القيمة القابلة للاسترداد للآلات 62,000 دينار، علماً بأن شركة الأنوار تستخدم نموذج إعادة التقييم.

المطلوب:

1. إثبات القيد المحاسبي اللازم لمعالجة إعادة تقييم الآلات.
2. بيان كيفية عرض الآلات في الميزانية العمومية كما في 2019/12/31.

1. إثبات القيد المحاسبي اللازم لمعالجة إعادة تقييم الآلات:

| | |
|-------|--|
| 10000 | من ح/ مجمع خسارة تدني الآلات |
| 2000 | ح/ مجمع اهتلاك الآلات |
| 10000 | الى ح/ مكاسب فائض إعادة التقييم / ملخص الدخل |
| 2000 | ح/ فائض إعادة التقييم |

2. بيان كيفية عرض الآلات في الميزانية العمومية كما في 2016/12/31.

| | |
|---------|----------------------|
| 150000 | آلات |
| (88000) | يطرح مجمع اهتلاك |
| 62000 | صافي القيمة الدفترية |

التمرين الرابع (مقالي)

في 2019/1/1 اشترت الشركة س 75% من أسهم الشركة ص بتكلفة تبلغ 450,000 دينار، كانت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة بتاريخ السيطرة 500,000 دينار. في 2019/12/31 ظهر رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص بقيمة 710,000 دينار وقد بلغت القيمة القابلة للاسترداد (صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة ص) في 2019/12/31 مبلغ 650,000 دينار.

المطلوب:

1. احتساب قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك.
2. احتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة ص) إن وجدت.
3. بيان كيفية معالجة خسارة التدني ان وجدت.

1. قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك =

$$450000 - 500000 \times 75\% = 75000 \text{ دينار.}$$

2. خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة ص) إن وجدت =

| | |
|---------------------|--|
| 375000 دينار | القيمة المسجلة لصافي أصول الشركة المشتراة (ص) في دفاتر الشركة (س) عدا الشهرة = |
| 75000 دينار | يضاف: الشهرة المسجلة بدفاتر (س) |
| 450000 دينار | المجموع |
| | يضاف: الشهرة التي تنسب للأقلية (غير معترف بها) |
| | $(75000 \div 75\%) = 100000$ دينار كامل قيمة الشهرة، |
| 25000 دينار | وبالتالي قيمة الشهرة الخاصة بالأقلية $(100000 - 75000)$. |
| 475000 دينار | القيمة المسجلة (الدفترية) المعدلة - إفتراضاً - $25000 + 450000$ |
| دينار (650000) | يطرح: القيمة القابلة للاسترداد في 2016/12/13 |
| صفر دينار | خسارة انخفاض القيمة |

ويلاحظ عدم وجود خسارة تدني لوحدة توليد النقد (الشركة ص)

3. بيان كيفية معالجة خسارة التدني ان وجدت. لا معالجة

معيار المحاسبة الدولي رقم (38) ««««

الأصول غير الملموسة

مقدمة

تعتبر الأصول غير الملموسة المصدر الرئيسي والهام لتوليد الإيرادات لدى المنشآت. مثل ← **العلامة التجارية، وسمعة الشركة** حيث تمثلان المصدر الرئيسي لنجاح شركات المشروبات الغازية، وبعض الفنادق العالمية وشركات الالبسة وشركات العطور .

وتمتاز الأصول غير الملموسة بالآتي:

1. ليس لها وجود مادي ملموس.
- 2 أصول غير مالية، وهي بند غير نقدي.
3. يمتد عمرها الانتاجي او فترة الانتفاع منها بالغالب لاكثر من فترة واحدة.
4. قد تنشأ داخليا أو قد يتم شرائها من الخارج.
- 5 صعوبة التحقق من قيمتها ومدى الزيادة او الانخفاض فيها في حالة عدم وجود سوق نشط لها.

هدف المعيار 38

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الى تغطية الأصول غير الملموسة من حيث:

1. تحديد متى يمكن أو يجب ان يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة.
- 2 تحديد الاسس الواجب استخدامها لقياس الأصول غير الملموسة.
- 3 توضيح كيفية معالجة الاطفاءات وخسائر التدني التي يمكن ان تطرأ على الأصول غير الملموسة.
4. الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص الأصول غير الملموسة

نطاق المعيار 38

أ- تنطبق متطلبات هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة باستثناء ما يلي:

- الأصول غير الملموسة التي تندرج ضمن نطاق معيار محاسبي دولي آخر.
- الأصول المالية التي يغطيها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9)، "الأدوات المالية.
- أسس الإعتراف والقياس للأصول الناجمة عن رسملة مصاريف الإستكشاف والتقييم والتي يغطيها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)، "إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية".

ب- لا ينطبق هذا المعيار على الأصول غير الملموسة التي تغطيها المعايير الدولية الأخرى مثل:

- الأصول غير الملموسة المحتفظ بها للبيع ضمن سياق العمل العادي وكنشاط تشغيلي والتي تعالج وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2)، "المخزون".
- الأصول الضريبية المؤجلة والتي يتعامل معها معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".
- عقود الإيجار التي يتم معالجتها ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار".
- الأصول الناجمة عن خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19)، "منافع الموظفين".
- الأصول المالية الناجمة عن الاستثمارات في الشركات التابعة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) ، والاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (28) ، والأصول المالية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (32).
- الشهرة الناجمة من اندماج الأعمال بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3).
- الأصول الملموسة الناجمة عن عقود التأمين بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) (إلا أن متطلبات الإفصاح الخاصة بالأصول غير الملموسة تكون قابلة للتطبيق).
- الأصول غير الملموسة وغير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) .

ج - ينطبق هذا المعيار على تكاليف الاعلانات والتدريب وتكاليف ما قبل التشغيل والبحث والتطوير وبراءات الاختراع والترخيص وأفلام الصور المتحركة وبرامج الحاسوب والمعرفة الفنية والامتيازات وأتاوات العملاء وحصة السوق وعلاقات العملاء وقوائم العملاء وحصص الإستيراد وغيرها.

د- هناك بعض الأصول غير الملموسة التي تستعمل مع او تعتبر جزء من اصول ملموسة.

مثال ذلك البرمجيات المستخدمة في اجهزة الحاسوب، في مثل هذه الحالة يتوجب استعمال التقدير الشخصي لمعالجة تلك البرمجيات حيث تعتبر هذه البرمجيات جزء من اجهزة الحاسوب وتعالج وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الممتلكات والمصانع والمعدات" اذا كانت هذه البرمجيات ضرورية لتشغيل واستعمال الجهاز مثل برنامج Windows. اما اذا كانت البرمجيات اضافة وتستخدم لغاية معينة مثل برامج الفيروسات او البرامج الهندسية التي تستخدم في عمليات التصميم فتعالج البرمجيات بشكل منفصل عن الأجهزة ويتم معالجتها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (38).

| تعريفات ومصطلحات المعيار 38 | |
|---|---|
| <p>أصل غير نقدي قابل للتحديد لكن ليس له وجود مادي، ويجب ان يتوفر شرطين في الاصل غير الملموس:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير الداخلي. ▪ يتوقع أن تحصل المنشأة نتيجة إقتناء أو استخدام الأصل على منافع إقتصادية ممثلة بتدفقات نقدية مستقبلية. | <p>الأصل غير الملموس An Intangible Asset :</p> |
| <p>هو إستقصاء أصيل ومخطط له للحصول على معرفة وفهم علمي أو فني جديدين.</p> | <p>البحث Research:</p> |
| <p>هو عملية تطبيق معرفة أو نتائج بحث تم التوصل إليها على خطة أو تصميم لإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة، أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري قبل بدء الانتاج او الإستهلاك التجاري.</p> | <p>التطوير Development :</p> |

| | |
|---|--|
| هو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإهلاك للأصل غير الملموس على مدار عمره الإنتاجي. | الإطفاء Amortization : |
| هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13). | القيمة العادلة للأصل Fair Value : |
| هي الخسارة الناجمة عن انخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة (الدفترية الصافية للأصل، والقيمة القابلة للاسترداد معرفة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم 36). | خسارة التديني An Impairment Loss |
| هي القيمة المقدرة والمتوقع الحصول عليها من الاصل في نهاية عمره الانتاجي المقدر مطروحاً منها التكاليف المقدرة للتخلص من الأصل وتحسب القيمة المقدرة للأصل بناء على العمر والحالة المتوقعين للأصل في نهاية عمره الإنتاجي مع تجاهل القيمة الزمنية للنقود. | القيمة المتبقية للأصل The Residual Value of an Asset : |
| المبلغ الذي يظهره الأصل في قائمة المركز المالي بعد طرح الإطفاء المتراكم وخسائر الإطفاء المتراكمة في قيمة الأصل إن وجدت. | القيمة المسجلة او المرحلة Carrying Amount : |

متطلبات المعيار 38

| | |
|---|-----------------|
| الاعتراف والقياس | المتطلب الأول: |
| العمر الإنتاجي واطفاء الأصل غير الملموس | المتطلب الثاني: |
| القياس اللاحق بعد الاعتراف | المتطلب الثالث: |
| التفسير رقم (32) SIC : تكاليف تطوير الموقع الالكتروني | المتطلب الرابع: |
| الافصاح | المتطلب الخامس: |

المتطلب الأول : الاعتراف والقياس

| |
|---|
| <p>يتم الاعتراف ببند ما كأصل غير ملموس عند توفر شرطين هما:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة. 2. أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية. |
|---|

طرق امتلاك الأصل غير الملموس (الاعتراف المبدئي) :

- 1- الشراء المنفصل
- 2- الاقتناء كجزء من عملية اندماج الاعمال
- 3- منحة حكومية
- 4- تطوير ذاتي من قبل المنشأة كالشهرة مثلا
- 5- مبادلة أصول بعضها ببعض مع منشأة أخرى

طرق قياس الأصول غير الملموسة :

- (1) تقاس الأصول غير الملموسة والتي يتم شرائها مبدئياً بالتكلفة، وتشمل التكلفة ما يلي:
 - أ- سعر الشراء بما في ذلك أي رسوم استيراد وضرائب الشراء غير المستردة، مطروحاً منه الخصومات والخصومات التجارية.
 - ب- التكاليف المتعلقة بشكل مباشر لتهيئة الأصل للإستخدام المقصود مثل، منافع الموظفين والرسوم المهنية وتكاليف فحص واختبار سلامة أداء الأصل.
- (2) هناك تكاليف لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، وتعتبر مصاريف عند تكبدها وتشمل:
 - أ- التكاليف الإضافية الناجمة عن شراء الأصل بمدفوعات آجلة، وبالتالي يسجل الأصل بالسعر النقدي له أو السعر ضمن شروط الدفع العادية. وما يتم دفعه زيادة على ذلك يسجل تكاليف تمويل خلال فترة التمويل ضمن بيان الدخل.
 - ب- مصاريف الدعاية والإعلان بما فيها الحملات الإعلانية الكبيرة.
 - ت- تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو بأساليب جديدة، مثل تكاليف التدريب.
 - ث- التكاليف الإدارية.
 - ج- التكاليف المتكبدة في الفترة التي يكون الأصل جاهزاً للإستخدام. الخسائر التشغيلية الأولية، مثل الخسائر الناجمة عن طرح مخرجات الأصل بكميات محدودة في بداية عمل الأصل.
- (3) تملك أصل غير ملموس من خلال إندماج الأعمال.
 - ح- تقاس تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم تملكه كجزء من إندماج الأعمال وكما هو محدد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) إندماج الأعمال" ب ← القيمة العادلة له في تاريخ الشراء

(4) مبادلة الاصول غير الملموسة Exchanges of Intangible Assets

- (شراء أصل غير ملموس بمبادلته بأصل ملموس أو أصل مالي آخر) :
- عند إمتلاك أصل غير ملموس من خلال عملية مبادلة، يقاس الأصل غير الملموس المشتري بالقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه الا اذا كانت القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحاً ، ويستثنى من هذه المعالجة توفر الحالتين التاليتين :
- أ- كانت عملية التبادل تفتقر الى الجوهر التجاري (أي يجب أن يكون جوهر عملية التبادل تجاري، وليس لوجود مجاملة او علاقات مع البائع لذلك الأصل كأن تكون شركة تابعة مثلاً)
 - ب- اذا كان لا يكمن قياس القيمة العادلة للأصل الملموس بموثوقية.

في حالة توفر أي من الحاليتين أعلاه ^{١٤١}، يتوجب قياس الأصل غير الملموس المشتري بالقيمة المسجلة (الدفترية) للأصل أو الأصول التي تم التنازل عنها (مبادلتها).

الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا (غير المشتراه) :

- 1- الشهرة ← لا يتم الاعتراف بها كأصل غير ملموس وفق المعيار 38 لأن قياس تكاليف انشائها غير موثوق
 - 2- الأسماء التجارية المولدة داخليا والبيانات الإدارية وعناوين النشر وقوائم العملاء المولدة داخليا لا يتم الاعتراف بها كأصل غير ملموس
 - 3- مصاريف البحث لا يتم الاعتراف بها كأصل غير ملموس
 - 4- مصاريف التطوير يتم الاعتراف بها كأصل غير ملموس للأسباب التالية :
 - أ- قابل للتمييز عن الأصول الأخرى مثل الاعتراف بتطوير تقنية انتاج جديدة مستقلة
 - ب- الجدوى الفنية للأصل غير الملموس محل التطوير
 - ت- نية المنشأة في استخدام الأصل او بيعه
 - ث- قدرة المنشأة على استخدام الأصل او بيعه
 - ج- ان يولد الأصل منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة
 - ح- وجود سوق وبيئة عمل للأصل غير الملموس محل التطوير
 - خ- القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق .
- بشكل عام يتم الاعتراف بالأصول المولدة داخليا كأصل غير ملموسة اذا تحققت فيها الشروط أعلاه (باستثناء الشهرة) فهي تظل دائما مصروف فترة تقفل في بيان الدخل ولا ترتقي الى ان تصبح اصل غير ملموس وفقا للمعيار 38

تكاليف البحث والتطوير:

1. تكاليف البحث

يتم معالجة التكاليف المتكبدة خلال فترة البحث كمصروف ضمن بيان الدخل، لعدم قدرة المنشأة على إظهار وجود للأصل غير الملموس نظراً لعدم الوصول لمرحلة تطوير أصل غير ملموس. ومن الأمثلة على أنشطة البحث: الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة، وعملية تطبيق لنتائج البحث، والبحث عن بدائل للعمليات والمواد والأنظمة.

2. تكاليف التطوير

يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخليا عدا الشهرة عندما يكون قابل للتمييز أو التحديد عن الأصول الأخرى مثل الاعتراف بتطوير تقنية إنتاج جديدة. وبشكل عام يجب الاعتراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات توفر جميع البنود المحددة التالية:

- الجدوى الفنية لاستكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفرا للإستخدام أو البيع.
- نية المنشأة لإستكمال الأصل وإستخدامه أو بيعه.
- قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل.
- كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع إقتصادية مستقبلية محتملة.
- بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه.

- توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة وغيرها من الموارد لإكمال تطوير وإستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.
- القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق.

ومن الأمثلة على أنشطة التطوير التي قد لا يعترف بها كأصل غير ملموس :

- تصميم وتشبيد واختبار نماذج وتصميم الإنتاج قبل الإنتاج أو قبل الاستعمال
- تصميم الأدوات والقوالب التي تشمل تقنية جديدة.
- النفقات الضرورية لتطوير أو تصنيع أو تهيئة أصل قادر على العمل وفق رغبة الإدارة، ومن أمثلتها ما يلي
- تكلفة المواد والخدمات المستخدمة والمستنفدة لتوليد الأصل غير الملموس.
- الرواتب والأجور المتعلقة بتوليد الأصل غير الملموس.
- رسوم تسجيل الحقوق القانونية، مثل تسجيل براءة الاختراع.
- مصاريف إطفاء براءة الاختراع والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل غير الملموس.

وبالمقابل لا تعتبر المصاريف المتعلقة بتدريب الموظفين لتشغيل الأصل غير الملموس وتكاليف البيع والنفقات الإدارية والمصاريف الثابتة العامة جزء من تكلفة الأصل غير الملموس المطور داخلياً.

مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل):

عند دفع نفقات لتوفير منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة، ولكن لا يتم إمتلاك أصل غير ملموس يمكن الإعتراف به، يتم في هذه الحالة الإعتراف بتلك النفقات كمصاريف مباشرة عند تحققها وعند إعداد أول قوائم مالية بعد بدء الأعمال وتشمل:-

• **مصاريف التأسيس:**

وتشمل التكاليف التي تدفع قبل بدء المنشأة أعمالها وتستفيد منها المنشأة على مدار حياتها ، ومن أمثلتها تكاليف دراسات الجدوى الإقتصادية، والمصاريف القانونية لترخيص المنشأة، والرسوم المقطوعة التي تدفع مرة واحدة ، ورسوم الإنتساب التي تدفع مرة واحدة.

• **مصاريف ما قبل التشغيل :**

وهي المصاريف الإدارية والعمومية المدفوعة قبل بدء العمل، وبالتالي فهي المصاريف التي تستفيد منها فترة ما قبل بدء المنشأة لنشاطها، مثل مصروف إصدار منتج جديد، أو مصاريف رواتب العاملين قبل بدء العمل.

القيد الخاص بمصاريف التأسيس ومصاريف ما قبل التشغيل :

| في قائمة المركز المالي في 2020/12/31 سيتم إعداد القيد التالي : | | | |
|--|--------------------------|-----|-----|
| 2020/12/31 | من ح/ ملخص الدخل | XXX | XXX |
| | الى ح/ مصاريف التأسيس | XXX | |
| | ح/ مصاريف ما قبل التشغيل | XXX | |

المتطلب الثاني : العمر الإنتاجي واطفاء الأصل غير الملموس

يمكن تقسيم الاصول غير الملموسة من حيث قابليتها للإطفاء الى فئتين هما:

1. الاصول غير الملموسة التي يتوجب اطفائها نظراً لوجود عمر انتاجي محدد لها أو فترة محددة للاستفادة منها واستخدامها، مثال ← ذلك الحصول على ترخيص استغلال علامة تجارية لفترة محددة.
2. الاصول غير الملموسة التي يتوجب عدم اطفائها نظراً لعدم وجود عمر انتاجي محدد لها أو فترة محددة للاستفادة منها واستخدامها او عدد معين مثل ← شراء المنشأة براءة اختراع لفترة غير محدودة وعدم وجود فترة او عمر انتاجي محدد للاستفادة منها.

إنخفاض القيمة (التدني) :

عند إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد للأصول غير الملموسة عن القيمة المسجلة لها، وسواء كانت تلك الأصول يتوجب اطفائها أم لا، يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) ، إنخفاض قيمة الموجودات.

الأصول غير الملموسة التي يتوجب اطفائها :

- أ يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس التي يتوجب اطفائه حسب طبيعته، ويمكن ان تؤخذ بعين الاعتبار عوامل عديدة لتحديد ذلك العمر منها دورة حياة المنتج، واستقرار الصناعة، والإستخدام المتوقع من قبل المنشأة، والقيود القانونية
 - يجب توزيع المبلغ القابل للإهلاك للأصول غير الملموسة ذات العمر الانتاجي المحدد ويكون المبلغ القابل للإطفاء هو تكلفة الأصل (أو مبلغ آخر غير التكلفة، مثلا في نموذج إعادة التقييم) مطروحا منه قيمته المتبقية.
 - يتم إعتبار القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوي (صفر) ما لم يكن هناك تعهد من قبل طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، أو إن كان هناك سوق نشط للأصل يمكن من خلاله تحديد القيمة المتبقية للأصل إضافة الى إحتمالية إستمرار وجود سوق نشط للأصل غير الملموس حتى نهاية عمره الإنتاجي.
 - يتطلب المعيار إعادة تقييم العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل غير الملموس سنوياً، وكذلك مراجعة طريقة الإطفاء سنوياً
- ويتم معالجة مبلغ الاطفاء السنوي للاصول غير الملموسة كمصروف حيث يجعل مديناً، اما الطرف الدائن بالقيود فيكون اما الاصل غير الملموس او مجمع اطفاء الاصل غير الملموس.

| | |
|---|-----|
| من ح/ مصروف إطفاء الأصل غير الملموس (Y) | XXX |
| الى ح/ الأصل غير الملموس (Y) | XXX |
| او | |
| الى ح/ مجمع إطفاء الأصل غير الملموس (Y) | |

مثال على إطفاء الأصول غير الملموسة على أساس الإيرادات المتوقع تحققها:

مثال (3)

في 2022/1/1 اشترت شركة الادوية الحديثة حقوق الاختراع احد الادوية لاستغلاله في تصنيع دواء لمرض الضغط ولمدة 5 سنوات بتكلفة بلغت 60,000 دينار، ونظراً لاحتمالية ظهور مكتشف جديد في غضون فترة تقل عن خمس سنوات تم تقدير العمر الانتاجي لحقوق الاختراع بثلاث سنوات. وقد تم استخدام طريقة القسط الثابت لغايات اطفاء تكاليف حقوق الاختراع. المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر الشركة للعام 2022.

قيد شراء حقوق الاختراع

| | | | |
|----------|-------------------------------------|--------|--------|
| 2022/1/1 | من ح/ حقوق اختراع الى ح/ النقدية | 60,000 | 60,000 |
|----------|-------------------------------------|--------|--------|

قيد اطفاء حقوق الاختراع في نهاية العام 2020

| | | | |
|------------|---|--------|--------|
| 2022/12/31 | من ح/ مصروف اطفاء حقوق اختراع الى ح/ حقوق اختراع/ أو مجمع اطفاء حقوق اختراع | 20,000 | 20,000 |
|------------|---|--------|--------|

وبلاحظ ان قسط الاطفاء السنوي لحقوق الاختراع يبلغ 20,000 دينار ($60,000 \div 3$). وقد حسب على العمر الانتاجي نظراً لأنه اقل من العمر القانوني للاصل. ويظهر مصروف اطفاء حقوق اختراع في قائمة الدخل ضمن المصاريف التشغيلية، اما حقوق الاختراع فتظهر بقائمة المركز المالي بالصافي وبقيمة 40,000 دينار.

المتطلب الثالث : القياس اللاحق بعد الاعتراف

بعد الاعتراف المبدئي بالأصل غير الملموس يتطلب المعيار قياس الأصول غير الملموسة باستخدام أحد النموذجين التاليين:

1 نموذج التكلفة Cost Model

بموجب هذا النموذج يتم تسجيل الأصل غير الملموس عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء المتراكم ومجمع خسائر إنخفاض القيمة.

2 . نموذج إعادة التقييم Revaluation Model

أما بموجب هذا النموذج فيتم تسجيل الأصل غير الملموس بقيمته العادلة مطروحاً منه الإطفاء المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة اللاحقة.

مثال : 📌

مثال (4)

- في 2019/1/1 تملك شركة الفرح رخصة تشغيل ميناء قابلة للتداول - يمكن بيعها للغير - بتكلفة تبلغ 60,000 دينار، ويبلغ العمر المحدد للرخصة 6 سنوات، وتستعمل الشركة طريقة القسط الثابت لإطفاء الأصل غير الملموس.
 - في 2020/12/31 وكننتيجة لزيادة حركة السفن والبواخر ارتفعت قيمة الرخصة العادلة بحيث أصبحت 80,000 دينار.
- المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لرخصة تشغيل الميناء في 2020/12/31 علماً بان الشركة تتبع نموذج إعادة التقييم.

حل مثال (4)

- يبلغ مصروف الإطفاء السنوي بطريقة القسط الثابت 10,000 دينار سنوياً (60,000 ÷ 6)
- رصيد مجمع الإطفاء في نهاية عام 2020 يبلغ 20,000 دينار.
- وعليه، فإن القيمة المسجلة للأصل في 2020/12/31 = (التكلفة - مجمع الإطفاء) = 60,000 - 20,000 = 40,000 دينار.
- الغاء الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل غير الملموس

| | |
|-----------------------------|----------------|
| القيمة العادلة = | 80,000 دينار |
| يطرح: القيمة المسجلة للأصل | (40,000) دينار |
| الزيادة في القيمة العادلة = | 40,000 دينار |

وننتيجة ما سبق يتم إثبات القيود التالية:

| | | |
|--------|---|--------|
| 20,000 | من ح/ مجمع إطفاء رخصة الميناء | /12/31 |
| 20,000 | الى ح/ رخصة تشغيل الميناء (الأصل غير الملموس) | 2020 |
| 40,000 | من ح/ رخصة تشغيل الميناء (الأصل غير الملموس) | /12/31 |
| 40,000 | الى ح/ فائض إعادة التقييم | 2020 |

المطلب الرابع : التفسير رقم (32) SIC : تكاليف تطوير الموقع الإلكتروني

يعتبر الموقع الإلكتروني للشركة الذي ينشأ عن التطوير والمصمم لإتاحة الوصول اليه داخلياً وخارجياً، أصلاً غير ملموس تم توليده داخلياً ويخضع لمتطلبات هذا المعيار. وعند تكبد نفقات على تطوير الموقع الإلكتروني لغايات الترويج والدعاية لمنتجات المنشأة وخدماتها لا يتم رسملة هذه النفقات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38). لذلك يجب إعتبار التكاليف المتكبدة في تطوير مثل هذا الموقع على أنها مصاريف ضمن بيان الدخل.

المتطلب الخامس : الافصاح

يتطلب المعيار الافصاحات التالية لكل فئة من الأصول غير الملموسة، مع التمييز بين الأصول المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى :

- تحديد ما إذا كانت الاعمار الانتاجية غير محدودة أو محدودة المدة، فإن كانت محدودة يفصح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة.
- طرق الإطفاء المستخدمة للأصول ذات العمر المحدد.
- المبلغ المسجل الاجمالي والإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة في بداية ونهاية الفترة.
- بنود بيان الدخل التي يدخل ضمنها الإطفاء.

مطابقة المبلغ المسجل في بداية المدة ونهايتها مبيناً ما يلي :

- الإضافات التي تظهر بشكل منفصل من تلك الأصول المطورة داخلياً وتلك المشتراة بصورة منفصلة والمشتراة من خلال عمليات اندماج الأعمال.
- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسوم البيع بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (5).
- الزيادة أو الإنخفاض خلال الفترة الناتج عن عمليات إعادة التقييم وخسائر انخفاض القيمة، المعترف بها في حقوق الملكية والقيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة.
- الاطفاء المعترف به خلال الفترة
- صافي فروقات الصرف عند إعادة التحويل.
- أي تغيرات أخرى خلال الفترة.

إذا قيدت الأصول غير الملموسة بمبلغ إعادة التقييم، فيتم الافصاح عما يلي ولكل فئة من الأصول :

- تاريخ إعادة التقييم.
- المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه.
- المبلغ المسجل الذي سيتم الاعتراف به لو تم استخدام نموذج التكلفة.
- مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مع بيان التغيرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين.
- الطرق والإفتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة":
 - الأصل غير الملموس
 - البحث
 - التطوير
 - الإطفاء
 - القيمة العادلة للأصل
 - خسارة التدني
4. ما هي الشروط الواجب توفرها ليتم الإعتراف ببند ما كأصل غير ملموس؟
5. بين التكاليف لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، وتعتبر مصاريف عند تكبدها.
6. وضح كيفية الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.
7. بين كيفية معالجة مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل).
8. اشرح نماذج القياس اللاحق بعد الإعتراف للأصول غير الملموسة.
9. ما هي اهم الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

(الأسئلة من 1 - 3 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

1. الموجودات التالية تعتبر موجودات غير ملموسة بإستثناء:

- أ- أفلام السينما
ب- تكاليف برامج حملات التسويق الكبيرة
ج- برامج الكمبيوتر
د- العلاقات مع العملاء والموردين
2. ان البنود الذي يعتبر مؤهلاً كموجودات غير ملموسة بموجب المعيار الدولي رقم (38) هو:
- أ- حملة دعائية واعلام لمنتج جديد
ب- خسارة عمليات من التجارب من التصنيع
ج- اجور محاماة عن تسجيل حقوق ملكية لدى الحكومة
د- تكلفة الموقع الالكتروني لبيع الشركة لمنتجاتها
3. يتم فحص للتدني في قيمة الشهرة:
- أ- اذا كان هناك مؤشر على التدني ب- سنوياً
ج- كل خمس سنوات د- عند شراء شركة تابعة
4. أي من البنود المدرجة أدناه لا يكون مؤهلاً كأصل غير ملموس؟
- أ- برامج الحاسوب
ب- الرخص الحكومية القابلة للتداول
ج- براءة الاختراع
د- أجهزة الحاسوب
5. أي من البنود التالية يكون مؤهلاً كأصل غير ملموس بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38)؟

أ- الدعاية والترويج لإطلاق منتج ضخم

ب- تكاليف البحث

ج- الخسائر التشغيلية خلال المراحل الأولية للمنشأة

د- رسوم تسجيل براءة الاختراع

6. في حالة عدم وجود نمط معين للإستفادة من المنافع المتوقعة من الأصل غير الملموس يتم

إطفائه على مدار عمره المحدد بموجب معيار المحاسبة رقم (38):

أ- القسط المتناقص ب- القسط الثابت

ج- طريقة وحدات النشاط د- لا يتم إطفائها

7. بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) يتم قياس قيمة الأصل غير الملموس الذي له

سوق نشط بإستخدام ما نموذج:

أ- التكلفة ج- (أ) أو (ب) صحيح

ب- إعادة التقييم د- لا شيء مما ذكر

8. يتم معالجة تكاليف تطوير الموقع الإلكتروني لأغراض الترويج والدعاية لمنتجات المنشأة:

أ- كمصاريف ب- تعتبر أصل غير ملموس

ج- من خلال تخفيض حساب فائض إعادة تقييم د- كمصاريف مدفوعة مقدماً

التمرين الثاني (مقالي)

في 2020/1/1 اشترت شركة الرمال للدوية حقوق اختراع احد الادوية لاستغلاله في تصنيع دواء لمرض السعال ولمدة 6 سنوات بتكلفة بلغت 80,000 دينار، ونظراً لاحتمالية ظهور مكتشف جديد في غضون فترة تقل عن ست سنوات تم تقدير العمر الانتاجي لحقوق الاختراع باربعة سنوات. وقد تم استخدام طريقة القسط الثابت لغايات اطفاء تكاليف حقوق الاختراع. المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر الشركة للعام 2020.

قيد شراء حقوق الاختراع

| | | |
|----------|-------------------|-------|
| 2016/1/1 | من ح/ حقوق اختراع | 80000 |
| | الى ح/ النقدية | 80000 |

قيد اطفاء حقوق الاختراع في نهاية العام 2016

| | | |
|------------|---|-------|
| 2016/12/31 | من ح/ مصروف اطفاء حقوق اختراع | 20000 |
| | الى ح/ حقوق اختراع/ أو مجمع اطفاء حقوق اختراع | 20000 |

ويلاحظ ان قسط الاطفاء السنوي لحقوق الاختراع يبلغ 20000 دينار ($80000 \div 4$)، وقد حسب على العمر الانتاجي نظراً لأنه اقل من العمر القانوني للاصل.

ويظهر مصروف اطفاء حقوق اختراع في قائمة الدخل ضمن المصاريف التشغيلية، اما حقوق الاختراع فتظهر بقائمة المركز المالي بالصافي وبقيمة 60000 دينار.

نهاية الملخص