

كلية التجارة
التعليم المفتوح

دراسات في نظرية المحاسبة (١)

pdfelement

تأليف

دكتور/ صفوت مصطفى الدويري

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة - جامعة عين شمس

أستاذ دكتور/ محمد صبرى إبراهيم ندا

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

مراجعة

أستاذ دكتور/ عاطف محمد العوام

أستاذ دكتور/ عاطف محمد العوام

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس



مقدمة

تمثل النظرية بصفة عامة مجموعة مُحكمة من الفروض والمفاهيم والمبادئ العملية التي تشكل الإطار العام الذي يمكن الرجوع إليه في مجال معين.

وفي علم المحاسبة قد تعنى النظرية أنها الأساس العلمى لتفسير معالجة ما، وقد يعنى بها البعض ذلك النظام الشامل الذى يتضمن مجموعة الفروض والمبادئ (المعايير) والإجراءات (الطرق) اللازم إتباعها عند التطبيق . ومن ثم يمكن تعريف نظرية المحاسبة بأنها ذلك التفكير المنطقى المتمثل فى مجموعة المبادئ العامة التى تشكل الإطار الذى يمكن الرجوع إليه عند مزاوله مهنة المحاسبة من ناحية ، والتى تعد مرشداً لتحسين وتطوير المعايير والقواعد المطبقة من ناحية أخرى . وهكذا يتضح أن نظرية المحاسبة تتضمن ثلاثة مستويات متميزة تبدأ بالعمومية وتنتهى بالمعالجات المحددة، فالمستوى الأول يتضمن الفروض والمفاهيم والأهداف الأساسية للمحاسبة مثل فرض الاستمرارية وتعريف الأصول والخصوم والإيرادات والتكاليف والمصروفات ، بينما يتضمن المستوى الثانى المبادئ أو المعايير المحاسبية مثل مبدأ للتكلفة التاريخية ومبدأ تحقق الإيراد ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، أما المستوى الثالث والأخير فيشمل القواعد المحددة للمعالجات المحاسبية مثل طريقة القسط الثابت فى إهلاك الأصول الثابتة وطريقة المتوسط المرجح فى تقييم المخزون السلعى.

وفي ضوء ما سبق يتناول هذا المؤلف بعض الدراسات فى نظرية المحاسبة وذلك فى ثلاثة أقسام رئيسية موزعة على ست وحدات تعليمية وذلك على النحو التالى،

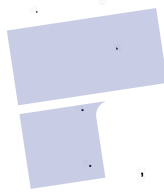


القسم الأول : الإطار العام لنظرية المحاسبة

المقدمة

الوحدة التعليمية الأولى : المفاهيم المحاسبية .

الوحدة التعليمية الثانية : المحاسبة لغة الإدارة الحديثة

 pdfelement

القسم الأول : الإطار العام لنظرية المحاسبة

ويتضمن هذا القسم الوجدتين التعليميتين الأولى والثانية وذلك كمايلي:

الوحدة التعليمية الأولى : المفاهيم المحاسبية .

الوحدة التعليمية الثانية : المحاسبة لغة الإدارة الحديثة .

القسم الثاني : دراسة تحليلية لبعض معايير المحاسبة الدولية :

الإطار النظري - التطبيق العملي

ويتضمن هذا القسم ثلاث وحدات تعليمية وذلك كمايلي :

الوحدة التعليمية الثالثة : المعيار المحاسبى الدولى رقم (١) عرض القوائم المالية.

الوحدة التعليمية الرابعة : المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢) المخزون.

الوحدة التعليمية الخامسة : المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٦) العقارات والآلات والمعدات "الأصول الثابتة" .

القسم الثالث : ويتضمن الوحدة التعليمية السادسة

معايير المحاسبة عن التغيرات فى الأسعار

وقد قام بكتابة القسم الأول الأستاذ الدكتور/ عاطف محمد العوام ، بينما قام

بكتابة القسم الثانى الدكتور / صفوت الدويرى ، وقد قام بكتابة القسم الثالث

الأستاذ الدكتور / محمد صبرى إبراهيم ندا .

ونسأل الله العلى العظيم أن يكون لهذا الجهد نفع للطالب ونصيب

من التوفيق ... إنه نعم المولى ونعم النصير ، والله ولى التوفيق .

المؤلفون



مقدمة عن :

الإطار العام لنظرية المحاسبة

تعتبر النظرية بصفة عامة عن الإطار المرجعي الذي يمكن الاعتماد عليه لتفسير الظواهر المرتبطة بأحد العلوم. ويشمل هذا الإطار على المبادئ التي تحكم هذا العلم والتي يتم ترجمتها في صورة قواعد تنظم التطبيق العملي لهذه المبادئ.

وينطبق هذا المفهوم العام على علم المحاسبة مثل غيره من العلوم ولعل هذا الإطار هو الذي يميز المحاسبة عن إمساك الدفاتر فيما تعتبر المحاسبة عن علم متكامل الأركان يعتمد على نظرية عامة تم بناءها خلال عدة قرون يعبر إمساك الدفاتر عن خطوات عملية لتسجيل العمليات في المجالات المحاسبية بصورة روتينية.

وتبعاً لذلك يمكن تحديد مفهوم نظرية المحاسبة بالإطار المرجعي الذي يحكم ويفسر القواعد المستخدمة لتطبيق علم المحاسبة في مختلف جوانب التطبيق العملي لهذا العلم. ويشمل هذا الإطار على المبادئ المحاسبية والتي يمكن ترجمتها في صورة معايير أو سياسات أو قواعد تنظم التطبيق العملي لمختلف جوانب النشاط المحاسبى.

هيكل نظرية المحاسبة :

يمثل هذا الهيكل البناء المتكامل للنظرية ويشمل هذا الهيكل على مقومات هذه النظرية

التي تشمل :

أولاً : المفاهيم : Concepts

تمثل المفاهيم الإطار العام للنظرية الذي يتم خلاله تحديد القواعد أو المعايير التي تنظم العمل المحاسبى فعد صياغة معيار للإيرادات مثلاً يبقى أن يكون ذلك في إطار مفهوم الإسراد الذي يشكل ركناً من أركان الإطار المفاهيمى للنظرية.

وتشمل هذه المفاهيم :

Accounting Entity

Assets

Liabilities

١- الوحدة المحاسبية.

٢- الأصول أو الموجودات

٣- الخصوم أو الإلتزامات

-١٠-

- ٤- المكاسب والخسائر Earnings / Losses
 ٥- الدخل الصافي Net Income
 ٦- حقوق الملكية Owners Equities

وتحدد هذه المفاهيم الأساس الذي يبنى عليه هيكل النظرية.
 ولقد تم تحديد هذه المفاهيم في المراحل الأولى لتكوين إطار نظرية المحاسبة من خلال الدراسة الأكاديمية التي تعتمد على التحليل أو الاستدلال المنطقي. ولقد أطلق على هذا الأسلوب المدخل المعياري **Standard Approach**.

وقد أخذ البعض على هذا المدخل أنه قد يؤدي إلى استنتاج مفاهيم نظرية تتصف بالمثالية ولكنها قد تكون غير ملائمة للتطبيق العملي أحيانا. ولذلك أخذت بعض الدراسات المحاسبية مدخلاً لاستنتاج هذه المفاهيم من خلال دراسات تعتمد بصفة أساسية على البحوث الميدانية Empirical Researches وذلك بهدف جعل هذه المفاهيم أكثر اقتراباً من الواقع العملي الذي يتم اختباره عن طريق هذه البحوث. وقد أطلق على هذا المدخل **Positive Approach**.

وتجدر الإشارة إلى بعض المداخل الأخرى التي أثرت في بناء هيكل نظرية المحاسبة ومن بينها إدخال المتغيرات السلوكية كأحد المتغيرات الأساسية المؤثرة في تحديد المفاهيم المحاسبية وتندرج هذه المحاولات في إطار المدخل الإيجابي أيضا كما أن الاقتراب من المفاهيم الاقتصادية ساهم أيضا ببعض المحاولات لبناء النظرية.

على الرغم من أن تحديد هذه المفاهيم سواء طبقا للمدخل المعياري أو الإيجابي أو غيره من المداخل يعد أساساً لا بد منه لاستكمال مقومات النظرية فإن الملاحظ أن المعايير التي صدرت منذ تسعينيات القرن الماضي لم تعد متسقة بصورة كاملة مع هذه المفاهيم.

فلقد تضمنت بعض المعايير المحاسبية التي أصدرتها الهيئات المهنية سواء الأمريكية أو الدولية أو معايير التقارير المحاسبية بعض القواعد التي تعتبر من وجهة نظر تطبيقية بحثية ولكنها غير ملتزمة بصورة كاملة بالمفاهيم التي بنيت عليها نظرية المحاسبة والتي تم التوصل إليها من خلال المدخل المعياري أو الإيجابي.

- ١١ -

ومعنى ذلك أن المطلوب حالياً هو إعادة النظر فى هذه المفاهيم فى ضوء المتغيرات الإدارية والاقتصادية والتكنولوجية الحديثة بصورة تجعلها أكثر ملائمة للفكر المحاسبى السائد فى المرحلة الحديثة حيث يتم إعادة صياغة المعايير المحاسبية فى ضوء هذه المفاهيم.

ثانياً : الافتراضات : Assumptions

تمثل هذه الافتراضات الركن الثانى من أركان النظرية والذى يعتمد عليه فى اشتقاق القواعد والمعايير التى تحكم العمل المحاسبى. وتشمل هذه الافتراضات ما يلى :

- ١- فرض الاستمرار Going Concern
- ٢- ثبات القوة الشرائية لوحدة النقود. Monterey

ثالثاً : السياسات المحاسبية : Accounting Policies

وتمثل قواعد أساسية يلتزم التطبيق العملى للمفاهيم والافتراضات المحاسبية بتطبيقها وتشمل هذه السياسات :

- ١- الحيلة والحذر. Conservation
 - ٢- الثبات. Consistency
 - ٣- الأهمية النسبية. Materiality
- وتمثل المفاهيم والافتراضات والسياسات المحاسبية الأسس التى يجب أن يعتمد عليها لتحديد المعايير أو القواعد التطبيقية التى تحكم العمل المحاسبى.

رابعاً : المعايير المحاسبية : Accounting Standards

يقصد بها القواعد المحاسبية التى توضح التطبيق العملى للمفاهيم والافتراضات والسياسات المحاسبية أى أنها الأداة التطبيقية المستمدة من إطار النظرية.

وتمثل هذه المعايير المحاسبية المبادئ التى تحكم العمل المحاسبى والتى يطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

ولقد تنوعت المعايير التى أصدرتها الهيئات المهنية المختلفة فى جميع أنحاء العالم بحيث أصبحت تشمل مجموعة متكاملة من القواعد التطبيقية التى تغطي كافة جوانب التطبيق العملى.

ويمكن تقسيم المعايير المحاسبية إلى مجموعتين رئيسيتين :

أولاً - معايير المحاسبة الدولية (IASB) :

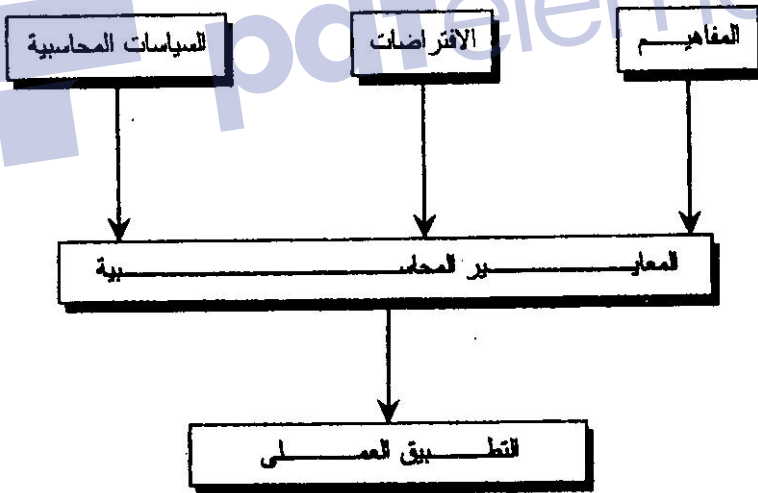
وهي المعايير التي تصدرها لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تعتبر نموذجاً يحتذى به لاعداد معايير أقلية لكل دولة على حدة وقد صدرت العديد من المعايير المحلية استناداً إلى هذا النوع من المعايير.

ثانياً - معايير المحاسبة المالية (FASB) :

الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي والتي تعكس وجهة النظر الأمريكية في قواعد التطبيق العملي في مختلف المجالات.

وقد بدأت اللجنة الدولية إصدار مجموعة من المعايير أطلق عليها معايير التقارير المالية (IFRS) وذلك بهدف تحقيق التجانس بين كل من المعايير الدولية والمعايير الأمريكية.

ويمكن توضيح العلاقة بين الإطار العام للنظرية بالشكل الآتي



وتجدر الإشارة إلى أهمية تحقيق التوافق بين عناصر النظرية والمحاسبة وبين المعايير التي تمثل قواعد التطبيق العملي بحيث لا يتم صياغة هذه المعايير خارج إطار التوافق مع أركان النظرية.

ويثار التساؤل هنا حول المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية وتأثيرها على هذا الإطار وهل يمكن أن نحفظ بإطار النظرية بمعزل عن هذه المتغيرات ثم تلزم الباحثين والمهنيين بهذا الإطار.

والإجابة بطبيعة الحال هي ضرورة إعادة النظر في المفاهيم النظرية وإعادة صياغاتها بما يتواءم مع هذه المتغيرات قبل إلزام صانعي المعايير بها.

وبدراسة العديد من المعايير المهنية التي تم إصدارها من جانب الهيئات المهنية المختلفة يتضح عدم التوافق مع عناصر نظرية المحاسبة والكثير من المعالجات المحاسبية التي تتضمنتها هذه المعايير. بمعنى أن بعض هذه المعايير قد تم إصداره دون النظر إلى أهمية التوافق على الإطار المفاهيمي للنظرية.

وتجدر الإشارة إلى أن عدم الالتزام بالإطار المفاهيمي للنظرية عند إصدار المعايير يؤثر تأثيراً سلبياً على قوة النظرية بل وعلى علم المحاسبة ذاته كما تجدر الإشارة إلى أنه نظراً لتأثر هذه النظرية بمتغيرات التطبيق العملي يجب إعادة النظر في بعض عناصر النظرية في ضوء هذه المتغيرات.

أي أن المطلوب هو إعادة النظر في الإطار المفاهيمي للنظرية في ضوء المتغيرات المؤثرة عليه من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والإدارية تم إعادة النظر في المعايير بحيث تتواءم مع هذا الإطار المفاهيمي بحيث تتم عملية إصدار المعايير في ظل الإطار المفاهيمي للنظرية.



الوحدة التعليمية الأولى

المفاهيم المحاسبية

Accounting Concept

تعتبر هذه المفاهيم الإطار الذى يحيط بكافة العناصر الأخرى التى يحتد بها هيكل نظم المحاسبية. فتحدد المفاهيم بصورة واضحة يساهم فى تحديد الافتراضات ثم بناء الإطار التطبيق للقواعد المحاسبية فى صورة مبادئ أو معايير عامة أو معايير للتقارير المالية.

وتجدر الإشارة إلى ما سبق بيانه عند عرض الإطار العام للنظرية من حيث عدم اتفاق بعض القواعد التى أودتها معايير المحاسبة الدولية أو الأمريكية مع المفاهيم المحاسبية التى استقر العرف المحاسبى عليها منذ فترات طويلة.

ولعل السبب فى ذلك من وجهة نظرنا إنما يرجع لعدم ملائمة بعض المفاهيم للمتغيرات الاقتصادية والإدارية والتكنولوجية الحديثة ولكن ليس معنى هذا قبول بعض المعالجات المحاسبية خارج إطار المفاهيم المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً وإنما ينبغى إعادة صياغة هذه المفاهيم ثم إعادة صياغة كافة المعايير المحاسبية فى إطارها.

وسوف نعرض فى هذا الجزء لأهم المفاهيم المحاسبية بصورتها التقليدية فى إطار نظرية المحاسبة المعيارية والإيجابية ثم نتناول التطورات التى ينبغى إدخالها على هذه المفاهيم لتحقيق الملائمة مع المتغيرات الإدارية والتكنولوجية والاقتصادية الحديثة بحيث يمكن إعادة صياغة معايير المحاسبة فى إطارها.

أولاً : مفهوم الوحدة المحاسبية

تعتبر الوحدة الاقتصادية عن كيان قانونى ينشأ وفقاً لقواعد وضوابط بطريقة قانونية معينة تنظم إنشاء وإدارة هذه الوحدات.

-١٦-

ولكن من الناحية المحاسبية هناك نظرية خاصة لطبيعة المنشأة تعتبر أساسا لتكوين المفاهيم التي تحكم العمل المحاسبى داخل هذه المنشأة.

وبصفة عامة هناك ثلاثة مفاهيم يمكن الاستناد إليها عند تفسير طبيعة المنشأة:

١- مفهوم الملكية المشتركة : وينظر هذا المفهوم إلى المنشأة باعتبارها مجموعة عناصر مملوكة لأصحاب المنشأة ومجموعة إلتزامات مستحقة عليهم للغير . ويرتبط هذا المفهوم بالمنشآت الفردية وشركات الأشخاص التي تندمج فيها شخصية المنشأة مع أصحابها كما تنشأ مسئولية تضامنية لأصحاب المنشأة عن ديونها للغير .

٢- مفهوم الشخصية الاعتبارية : طبقا لهذا المفهوم ينشأ للمنشأة شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية أصحابها وتبعا لذلك تعتبر الأصول ملكاً لهذه المنشأة والخصوم إلتزاماً عليها بصفتها القانونية المستقلة عن شخصية الملاك ويلائم هذا المفهوم شركات الأموال التي تتميز بشخصية قانونية مستقلة عن حملة الأسهم أو الحصص كما أن مسئولية هؤلاء الحملة لا تمتد إلى الإلتزامات الخارجية والتي تعتبر الشركة بصفتها الاعتبارية مسئولة عن سدادها أمام الغير بما تملكه من أصول .

٣- مفهوم الاعتمادات المخصصة : ينظر هذا المفهوم إلى المنشأة باعتبارها مجموع من الأموال المخصصة من جهة ما لتوظيفها بواسطة إدارة المنشأة فى مجالات النشاط المختلفة . ويتولى النظام المحاسبى فى هذا النوع من المنشآت تسجيل ومتابعة عملية صرف الاعتمادات وتحصيل المبالغ المترتبة على ذلك .

ولا يجوز لهذا النوع من المنشآت تطبيق سياسة الحيطه والعذر من زاوية تكوين المخصصات والإحتياطيات لأن بمجرد إنتهاء السنة المالية يتم تصفية الاعتمادات أى تصفية المنشأة ذاتها ثم إعادة تكوينها فى بداية العام التالى عند ورود الاعتمادات الجديدة . وينطبق هذا المفهوم على الوحدات الإدارية للحكومة التى تتولى تنفيذ سياسة الدولة من خلال اتفاق الاعتمادات المخصصة لها فى الموازنة العامة للدولة .

ولعله من المفيد أن نتساءل عن صلاحية هذه المفاهيم في ظل المتغيرات الإدارية الحديثة التي تتأدى باللامركزية الكاملة في إدارة المنشآت وأيضاً في ظل الاتجاه الذي أخذت به معايير الاندماج الدولية بالإفصاح عن البيانات المالية على مستوى القطاعات والفروع داخل نفس المنشأة في التقارير المالية المنشورة وهو ما يعد خروجاً على المفهوم التقليدي للوحدة المحاسبية الذي يتعامل مع المنشأة كوحدة متكاملة.

وفي ضوء المتغيرات التي سبقت الإشارة إليها والتي من أهمها الإفصاح القطاعي في التقارير المالية الخارجية يمكن أن يقترب مفهوم الوحدة المحاسبية من مفهوم وحدة النشاط بعض النظر عن الشكل القانوني لهذه الوحدة سواء أكانت منشأة متكاملة أو جزء من منشأة. وتبعا لمفهوم وحدة النشاط يمكن الإفصاح عن ممتلكات هذه الوحدة وإلتزاماتها كوحدة مستقلة عن باقي وحدات المشروع بالإضافة إلى ما تحققه من إيرادات وما يحتاجه نشاطها من مصروفات.

ويبدو هنا تساؤلاً عن التكيف المحاسبي لمعاملات هذه الوحدة مع الوحدات الأخرى داخل نفس المنشأة ومن الطبيعي أن يتم تسجيل هذه المعاملات بنفس الطريقة المتبعة في تسجيل المعاملات الخارجية بحيث يتم قياس نتائج الأعمال لكل وحدة ثم إجراء التسميات المحاسبية لاستبعاد تأثير هذه المعاملات عند إعداد الحسابات المجمعة للمنشأة كوحدة واحدة.

ويطبق مفهوم وحدة النشاط على كل من المنشآت الفردية وشركات الأشخاص وشركات الأموال دون الحاجة إلى تعديل المفاهيم كما أنه ينطبق على الوحدات الإدارية الحكومية باعتبار كل اعتماد بمثابة وحدة نشاط مستقلة.

ولا يخل مفهوم وحدة النشاط بالتعاقبات القانونية للمنشأة من حيث النظر إلى الإلتزامات سواء اعتبرت التزاماً على قطاع معين من قطاعات المنشأة أم على المنشأة ككل فمن الناحية القانونية تعتبر إجمالي الإلتزامات التزاماً على المنشأة ككل.

وفي ظل مفهوم وحدة النشاط كتفسير للوحدة المحاسبية ينشأ مفهوم متعدد لحقوق الملكية فطى المستوى الكلى يعبر حق الملكية عن التزام المنشأة لأصحابها بعد سداد إلتزامات الغير أما

على المستوى الجزئى يعبر عن صافى ما تم تخصيصه لوحدة النشاط من موارد المنشأة بعد سداد الالتزامات المستحقة على هذه الوحدة.

ثانيا : مفهوم الأصول أو الموجودات Assets

تعبر الأصول أو الموجودات وفقاً للفكر المحاسبى عن موارد اقتصادية مملوكة للمنشأة تحتوى على منافع مستقبلية يمكن الإستفادة منها فى نشاط المنشأة. وبناءً على هذا المفهوم يمكن استنتاج الخصائص الآتية للعناصر التى ينبغى إدراجها ضمن الأصول :

- الأصل مورد اقتصادى : الأصل يعبر عن موارد اقتصادية موجودة فعلاً ويمكن التأكد من ذلك عن طريق الجرد أو المستندات أو غير ذلك من أدلة الإثبات.
- وجود منافع مستقبلية للأصل : الأصل يجب أن يتضمن منافع فى المستقبل ومعنى ذلك أن أى موارد ليس لها منافع فى المستقبل لا يمكن اعتبارها ضمن الأصول أو الممتلكات.
- ملكية الأصل : يعتبر شرط ملكية المورد الاقتصادى أحد شروط الاعتراف بالأصل كأحد ممتلكات المنشأة التى يمكن التقرير عنها فى القوائم المالية.

وكما سبق بيانه يجب إعادة النظر فى هذه المفاهيم فى ضوء التفسيرات الاقتصادية والإدارية والتكنولوجية الحديثة. ومفهوم الممتلكات أو الأصول ينبغى إعادة النظر فيه فى ضوء مجموعة من المتغيرات من أهمها :

- ١- مفهوم التأجير التمويلي.
- ٢- معاملات الأصول المالية (الأدوات والمشتقات المالية).
- ٣- الأصول البشرية.

بالنسبة للتأجير التمويلي يثار التساؤل حول معالجة الأصول التى يتم التعاقد عليها طبقاً لهذا النظام والتى تتلوع الشروط القانونية الخاصة به من حيث طريقة سداد الثمن ونقل الملكية للمشتري بصورة تلقائية بعد سداد الأقساط.

وبمراجعة المفاهيم التقليدية للأصول لا ينطبق بعض هذه المفاهيم على نشاط التأجير التمويلي. لأن ملكية الأصل لا تصل إلى المشتري إلا فى نهاية سداد الأقساط. ولكن طبيعة هذه العملية لا تقلل من أهمية الملكية بصورة كافية. بل هى عملية البيع بالتقسيط.

وبأخذ الشروط القانونية في الاعتبار يمكن القول أن ملكية الأصل لا يشترط أن تنقل مرة واحدة عند اقتناء الأصل للإعتراف به ضمن الأصول ولكن يمكن الاعتراف بالانتقال التدريجي للملكية مثل حالات البيع بالتقسيط والتأجير التمويلي.

أما بالنسبة لعمليات الأصول المالية والتي تشمل تحويلات الأصول المالية وما يرتبط بها من أدوات أو مشتقات مالية ولجوء بعض المنشآت إلى عمليات إضافية بهدف مواجهة وتغطية المخاطر المحتملة.

ويشير هذا النوع من العمليات الكثير من التساؤلات تتعلق بالإعتراف بالأصول وإدراجها في القوائم المالية ومن أهمها :

- كيفية الإفصاح عن الأصول المالية المحولة مع تنوع الشروط القانونية من ناحية حق الاسترداد أو عدم الاسترداد إلا بموافقة المحول إليه وغير ذلك من حالات التحويل.
- كيفية الإفصاح عن عمليات الحماية التي قامت بها المنشأة لتغطية مخاطر الاستثمار في بعض أنواع الأدوات المالية.
- موقف الأصول التي يتم التعاقد على شراؤها في المستقبل وكيفية الإفصاح عنه في القوائم المالية.

وتؤكد هذه التساؤلات وغيرها ضرورة إعادة النظر في المفهوم التقليدي للأصول أو الممتلكات حتى يمكنه استيعاب هذه المتغيرات.

ولقد أثارت نفس التساؤلات السابقة فيما يتعلق بالأصول البشرية والتي لازالت محلاً للجدل العلمي من زاوية كيفية الاعتراف بهذه الأصول بالرغم من عدم توافر شرط الملكية ^(١) يتعلق بهذا النوع من الأصول.

وسوف نعرض تفصيلياً في هذا المؤلف للجوانب المختلفة ملائمة مفهوم الأصول في الحالات السابقة وبصفة خاصة حالات الأصول المالية والأصول البشرية ولكن بصفة عامة يمكن القول بأن مفهوم الأصول محاسيبياً يجب أن يتسع لكل يشمل العناصر الآتية :

- ١- الأصول المقتناة بنظام الاستئجار التمويلي طالما أن جوهر الإتفاق هو انتقال الملكية في ظل شروط معينة.

- ٢٠ -

- ٢- الأصول المالية المقتناة مقابل سداد كامل القيمة في إطار الشروط القانونية التي تنظم العلاقة بين المحول منه والمحول إليه.
- ٣- الأصول البشرية التي تمثل العنصر الأساسي لتكوين رأس المال الفكري.

وتتطلب هذه التغيرات ضرورة إعادة النظر في مفهوم الملكية وهل يقصد به الملكية القانونية أم السيطرة الكاملة على إدارة الأصل والحق في الحصول العوائد المحققة منه بصفة كاملة مما يعتبر بديلا للشكل القانوني للملكية.

وفيما يتعلق بتبويب الأصول يعتمد هذا التبويب عادة على درجة سيولة الأصل ويمكن التمييز بين نوعين من الأصول.

النوع الأول : الأصول طويلة الأجل وهي التي تكون مقتناه لأغراض الاستخدام وغير معروضة للبيع وبناءً على ذلك تحتفظ بها المنشأة لأكثر من فترة مالية.

النوع الثاني : الأصول المتداولة وهي التي تمثل دورة تحقق الإيرادات وبالتالي يكون متوقعا تحقق سيولتها خلال فترة مالية واحدة.

وبالنسبة للأصول طويلة الأجل يلاحظ أن هذه المجموعة أصبحت تضم عناصر متباينة من ناحية التعرض للتقادم الفنى فيما تعتبر الأراضى والمباني والأثاث غير معرضة للتقادم الفنى وبالتالي يمكن اعتبارها لطبيعتها طويلة الأجل فإن الآلات والمعدات تكون أكثر عرضه لهذا التقادم.

بل أن الآلات والمعدات نفسها تختلف فيما بينها من ناحية التعرض للتقادم الفنى والذي يصل إلى أعلى معدلاته بالنسبة للتقنية الحديثة التي تتميز بأن التقادم الفنى فى بعضها لا يتجاوز فترة مالية واحدة.

ولعل ذلك يطرح تساؤلا حول تبويب الأصول وهل يجب إدماج كافة الأصول المستخدمة فى التشغيل فى مجموعة واحدة تسمى الأصول طويلة الأجل أم يجب تقسيمها إلى مجموعتين على الأقل تختلفان من ناحية التأثير بالتقادم الفنى وذلك لدراسة قيمة الاستثمار فى كل منهما مقارنا بالأخرى وإلقاء الضوء بصفة خاصة على الأصول سريعة التعرض للتقادم الفنى وفرض الرقابة على حجم الاستثمار فيها نظرا لمرعة تعرضها للتقادم الفنى.

وبناءً على ذلك يمكن تبويب الأصول إلى ثلاثة مجموعات :

- الأصول طويلة الأجل وهي الأصول المستخدمة في التشغيل ولا تتعرض بصورة كبيرة للتقادم الفنى مثل الأراضى - المباني - الأثاث.
- الأصول متوسطة الأجل وهي الأصول المستخدمة فى التشغيل وتتميز بتعرضها بدرجة كبيرة للتقادم الفنى.
- الأصول المتداولة أو قصيرة الأجل وهي التى تشارك بصورة مباشرة فى تحقق الإيرادات ويتوقع تحولها إلى حالة السيولة الكاملة خلال فترة مالية واحدة.

ثالثاً : مفهوم الخصوم أو الإلتزامات Liabilities

تعتبر الخصوم عن إلتزامات على المنشأة للغير تنشأ نتيجة بعض المعاملات الأجلة أو عمليات الائتمان أو القروض التى تعقدها المنشأة مع المنشآت الأخرى. ومطبقاً لهذا المفهوم تعتبر الإلتزامات عن ديون مؤكدة للغير طرف المنشأة سواء أكانت هذه الديون قصيرة أم طويلة الأجل.

ويشير هذا المفهوم للإلتزامات العديد من التساؤلات فى ظل المتغيرات الآتية :

- ١- تحويلات الأصول المالية التى تتم بهدف التخلص من بعض الخصوم بحيث يتم إنشاء وحدة لغرض خاص وتنوع العلاقة بين المنشأة وأصحاب هذه الخصوم فى ضوء العلاقة القانونية بين الطرفين.
- ٢- الإلتزامات الاحتمالية التى تنشأ من بعض عمليات المنشأة والتى تختلف فى درجة التأكد طبقاً للشروط القانونية السائدة.
- ٣- عمليات توريق الديون والتى يترتب عليها الارتباط بين حقوق وإلتزامات المنشأة.
- ٤- عمليات للتبادل التى تتم بين الإلتزامات طويلة الأجل وحقوق الملكية فى شركات الأموال عن طريق إصدار سندات يتم تحويلها بعد مدة معينة إلى أسهم أو العكس وكيفية الإفصاح عن هذه البلود فى القوائم المالية.

-٢٢-

ويتضح مما سبق أن مفهوم الإلتزامات أو الخصوم يجب أن يعاد النظر فيه لكل يشمل العناصر من الآتية :

- ١- الإلتزامات العادية المؤكدة.
- ٢- الإلتزامات المحتملة على أن يتم الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية أو الإيضاحات المتممة مع ما قد يترتب على ذلك من إظهار حسابات مدينة لتسوية للإلتزامات المحتملة التي يفصح عنها في صلب القوائم المالية.
- ٣- الخصوم التي تخلصت منها المنشأة عن طريق إنشاء وحدة ذات طابع خاص وتتضمن الشروط القانونية ومدى مسئولية المنشأة عنها.
- ٤- الإلتزامات المحتملة التي تنشأ من تحول الأسهم إلى سندات ويعتبر الإلتزام هنا مؤكد الحدوث مستقبلاً.

ويتم تبويب الإلتزامات تبعاً تواريخ استحقاقاتها إلى مجموعتين :

- **المجموعة الأولى :** إلتزامات متداولة وهي التي تكون مستحقة السداد خلال الفترة المالية.
- **المجموعة الثانية :** إلتزامات طويلة الأجل وهي التي تكون مستحقة السداد بعد أكثر من فترة مالية.

ويمكن إعادة تبويب الإلتزامات إذا نظرنا إليها من زاوية مصادر التمويل حيث يمكن تحديد نوعين من مصادر التمويل :

- **النوع الأول :** يعبر عن مصادر تمويل قصيرة الأجل وهي في حقيقتها الإلتزامات المتداولة.
- **النوع الثاني :** ويعبر عن مصادر التمويل طويلة الأجل ويشمل الإلتزامات طويلة الأجل وحقوق الملكية.

وتبعاً لذلك تعتبر الإلتزامات طويلة الأجل جزءاً من المصادر الأساسية للتمويل بالإضافة إلى حقوق الملكية ويترتب على هذه المعالجة أن تختلف مكونات معادلة المركز المالي فبدلاً من كونها الأصول = الخصوم + حقوق الملكية.

تصبح المعادلة كما يلي :

إجمالي الاستثمار = إجمالي التمويل

-٢٣-

ويعبر إجمالي الاستثمار عن إجمالي الموارد المتاحة أو إجمالي الأصول شاملاً الأصول طويلة الأجل والأصول المتداولة مع مراعاة تخفيض الأصول المتداولة بقيمة الخصوم المتداولة.

ويعبر الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة عن رأس المال العامل. أى أن الخصوم المتداولة طبقاً لهذا المفهوم تتحول من كونها مصدراً للتمويل إلى التزام على الأصول المتداولة.

أما إجمالي التمويل فيتمثل في إجمالي حقوق الملكية مضافاً إليه الخصوم طويلة الأجل. ويلاحظ أن المساواة بين الخصوم طويلة الأجل وحقوق الملكية لا تتسق مع القواعد المحاسبية الخاصة بمعالجة تكلفة كل من هذين المصدرين فبينما تعتبر تكلفة الخصوم طويلة الأجل والتمثلة في الفائدة المدينة أحد عناصر المصروفات المحملة على صافي الدخل نجد أن تكلفة حقوق الملكية والتمثلة في العوائد الموزعة تعامل كتوزيع لصافي الدخل.

رابعاً : مفهوم الإيرادات والمصروفات Revenues and Expenses

يرتبط مفهوم كل من الإيرادات والمصروفات بمفهوم قياس الدخل والذي يعتبر أكثر المفاهيم المحاسبية انعكاساً على بيئة الأعمال من حيث كونه محدداً لتوزيعات الأرباح وعوائد العاملين ومدفوعات الضرائب. كما أنه ينعكس انعكاساً مباشراً على أسعار الأسهم طبقاً للنتائج التي أشارت إليها غالبية الدراسات التي تمت في هذا المجال. ويتم قياس نتائج الأعمال عن طريق المقابلة بين الإيرادات مضافاً إليها المكاسب من ناحية والمصروفات مضافاً إليها الخسائر من ناحية أخرى وتتبع المكاسب والخسائر من عناصر طارئة ولا تتعلق بنشاط المنشأة العادي.

مفهوم الإيرادات : Revenues

تمثل الإيرادات الزيادة الإجمالية في حقوق الملكية الناتجة من نشاط المنشأة والتي تنعكس في صورة زيادة في الممتلكات أو تخفيض الالتزامات ويمكن الاعتراف بهذه الزيادة في حقوق الملكية (الإيرادات) طبقاً لأحد المداخل الآتية

• الاعتراف بالإيرادات بمجرد إتمام الإنتاج :

ومعنى ذلك أن يتم الاعتراف بالإيراد بمجرد إتمام المنتج ويترتب على ذلك تقييم المخزون بالقيمة البيعية. ويطبق هذا المفهوم فى بعض أنواع المنتجات مثل البترول والذهب لوجود أسواق مستقرة لها. ولذلك يتم الاعتراف بالإيراد قبل إتمام البيع وبمجرد انتهاء عمليات الإنتاج.

• الاعتراف بالإيرادات بمجرد إتمام عملية البيع :

معنى ذلك أن يتم الاعتراف بالإيرادات بمجرد إتمام عملية البيع وبغض النظر عن واقعة التحصيل. ويعبر عن هذا المفهوم محاسبيا بمفهوم أو مبدأ الاستحقاق والذى يختلف عن الأساس السابق بأنه يشترط إتمام عملية البيع قبل الاعتراف بالإيراد. ويطبق هذا المفهوم بصفة عامة فى منشآت الأعمال على اختلاف أنواعها والتي تعمل بهدف تحقيق الربح.

• الاعتراف بالإيراد عند التحصيل :

ومعنى ذلك أن يتم الاعتراف بالإيراد عند تحصيل ثمن البيع المقابل للسلعة أو الخدمة وبالتالي لا يعترف بالإيرادات للوحدات غير المبيعة أو المبيعة دون تحصيل ثمن البيع. ويلاحظ أن الأسس السابقة للاعتراف بالإيراد تتناول العلاقة فى منشآت أعمال ذات كيانات قانونية مستقلة. وفى حالة الأساس الأول الذى يعترف بالإيراد بمجرد إتمام الإنتاج ترتبط الزيادة المضافة إلى حقوق الملكية بنظام الإنتاج والعلاقات الفنية الداخلية دون النظر إلى للعلاقات مع الأطراف الخارجية أما الاعتراف عند البيع أو التحصيل ترتبط الزيادة المتوقعة فسي حقوق الملكية بالعلاقات مع الأطراف الخارجية المختلفة فى حسابات العملاء والنقدية المحصلة.

وعلى الرغم من أن الاعتراف بالإيراد يختلف باختلاف الأساس المستخدم إلا أن تحقق الإيراد بصفة عامة يترتب بالمعاملات مع الأطراف الخارجية أى أنه ناتج عن معاملات حقيقية مع الآخرين.

ولو نظرنا إلى مفهوم تحقق الإيرادات فى إطار المتغيرات الحديثة والاقتصادية والإدارية والتي أبرزها ظهور الشركات العملاقة متعددة الجنسيات والقطاعات بالإضافة إلى عمليات البيع غير التقطعي والمتمثل فى عمليات البيع بالتقسيط وأنشطة شركات المقاولات وأيضاً الخيارات المالية بأنواعها المختلفة لتأكدنا من ضرورة إعادة النظر فى هذا المفهوم التقليدي.

ومن أهم المجالات التي يجب أن يشملها مفهوم تحقق الإيراد :

- إمكانية الاعتراف بالإيرادات مرحليا قبل انتهاء العمليات طالما أن هناك ظواهر مؤكدة لتحقيق الإيرادات جزئيا مثل عمليات التأجير التمويلي وأنشطة المقاولات والبيع بالتقسيط.
- إمكانية الاعتراف بالإيرادات بالرغم من عدم وجود علاقة قانونية قطعية بين الطرفين تحكم عملية البيع مثل حالات التأجير التمويلي.
- بعض الخيارات المالية وكذلك عمليات التجارة الإلكترونية التي تتم عن طريق شبكة المعلومات.
- إمكانية ربط تحقق الإيراد بأحداث واقعة لعملية البيع بحيث يتم تأجيل الاعتراف بالإيرادات لحين إنتهاء الأحداث مثل تحويلات الأصول المالية التي يرتبط بها حق إعادة الشراء مرة أخرى وموقف الإيرادات المحققة من إعادة بيعها.
- إمكانية الاعتراف الجزئي بتحقيق الإيرادات على مستوى القطاعات من خلال العمليات المتبادلة بين القطاعات والتي تبين من الدراسات الحديثة أهمية الإفصاح عن بياناتها لمستخدمي القوائم المالية.

وتؤكد هذه الأسانيد ضرورة إعادة النظر في المفهوم التقليدي لتحقيق الإيرادات بحيث يمكن أن يستوعب هذا المفهوم المتغيرات الاقتصادية والقانونية والإدارية التي ضمنت الإشارة إليها.

مفهوم المصروفات : Expenses

- يعبر هذا المفهوم عن موارد مستنفذة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة لازمة لمزاولة النشاط. ويرتبط هذا المفهوم بالجوانب الآتية :
- وجود خدمة أو سلعة مطلوبة لنشاط المنشأة.
 - قابلية هذه السلع أو الخدمة للتقييم النقدي.
 - وجود طرف آخر لتوريد هذه السلعة أو تقديم الخدمة للمنشأة.
 - استنفاد هذه السلعة أو الخدمة خلال الفترة المالية.
- ولعلنا نطرح هنا مفهوم الاستنفاد طبقاً للمفهوم التقليدي وطبقاً لهذا المفهوم يُنظر إلى الاستنفاد من زاوية انتهاء المزايا التي يمكن الحصول عليها من النفقة بصفة كاملة

خلال السنة المالية وضرورة ترحيل النفقات إلى الفترات التالية في حالة عدم توافر هذا الشرط أى في حالة وجود منفعة مستقبلية للنفقة بأى صورة من الصور.

ولعل طرح مفهوم الاستنفاد يرتبط ببعض الظواهر الهامة مثل :

- سرعة التقادم الفنى للملح المشترك بما يصعب تقدير فترة الاستفادة منها وتظهر هذه السمة بصفة خاصة بالنسبة لحالة الأصول ذات التكنولوجيا المرتفعة.
- زيادة المخاطر التى يتعرض لها النشاط الاقتصادى حالياً والتسى قد تعوق أو تقلل من الاستفادة المستقبلية من بعض أنواع الأصول التى تحتفظ بها المنشأة تبدو هذه الظاهرة فى بعض أنواع الأوراق المالية وأرصدة العملة الأجنبية.

وقد تدعو هذه التحفظات وغيرها إلى إعادة النظر فى مفهوم الاستنفاد التقليدى بحيث يؤخذ فى الاعتبار درجة المخاطر التى يتعرض لها الأصل المحاسبى ودرجة التقادم الفنى المؤثرة على العمر الإنتاجى له.

وبعبارة أخرى ينبغى عدم التوسع فى رسمة المصروفات ومعالجة غالبية بنود المصروفات كمصروفات إيرادية ما لم تكن هناك درجة عالية من التأكد من قيمة الفوائد التى يمكن الحصول عليها من المصروف مستقبلاً. وقد يكون من الأفضل أن نتعامل مع كافة المصروفات من الناحية المحاسبية كمصروفات إيرادية تحمل على نفس الفترة الزمنية مع عدم ترحيل أى بند منها للفترات التالية طالما أنها لا تعبر عن أصول مادية ذات قيمة تتحقق المنشأة من أنها يمكن استردادها مستقبلاً. ومن ناحية أخرى ينبغى إعادة النظر فى مفهوم العمر الافتراضى أو العمر الإنتاجى للأصول طويلة الأجل والذى ينعكس على معدلات الإهلاك بحيث لا يتجاوز هذا العمر التقادم الفنى للأصل بأى صورة من الصور.

ولعل من المناسب أن نتناقص هنا مفهوم الإهلاك وأساس إحتسابه وهل يحسب على أساس التكلفة التاريخية أم الأفضل أن يحسب على القيمة العادلة للأصل بما يساهم فى تحديد التكلفة الحقيقية لتكلفة الأعمال حتى لو أدى ذلك إلى سرعة إستهلاك الأصل فى فترة تقل عن العمر الإنتاجى بما يساهم فى تكوين احتياطات مستمرة تدعم المركز المالى للمنشأة

-٢٧-

نتيجة الإستمرار فى الإستفادة من الأصول التى استهلكت دفترىا فى فترات أقصر نسبيا من عمرها الافتراضى.

خامسا : مفهوم صافى الدخل Net Income

يعبر هذا المفهوم عن صافى الزيادة التى تطرأ على حقوق الملكية نتيجة مزاوله نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة.

ويشير هذا المفهوم العديد من التساؤلات من أهمها :

- ١- كيفية قياس الزيادة الصافية فى حقوق الملكية.
- ٢- ضرورة ارتباط هذا القياس بفترة زمنية معينة.
- ٣- صلاحية هذا المفهوم فى ظل المتغيرات الحديثة.

كيفية قياس الزيادة الصافية فى حقوق الملكية :

تعبر هذه الزيادة عن صافى ما تحقق لأصحاب المنشأة نتيجة مزاوله النشاط. وطبقا لتطور الفكر المحاسبى يمر تحديد هذه الزيادة بمرحلتين :

المرحلة الأولى - قياس صافى الدخل من خلال المقارنة بين حقوق الملكية أول وآخر المدة :
يعتمد هذا المدخل على المقارنة بين صافى حقوق الملكية فى بداية ونهاية فترة معينة.
ويعتمد هذا المدخل على قياس التغير فى صافى الأصول خلال فترة زمنية معينة لتحديد نتائج الأعمال.

ويمكن هذا المدخل من قياس صافى الدخل ولكن لا يمكن من تتبع مسار تحقق الأرباح أو الخسائر وبعبارة أخرى لا يوفر هذا المدخل معلومات تمكن من تفسير نتائج الأعمال.

المرحلة الثانية - قياس صافى الدخل من خلال المقابلة بين الإيرادات والمصروفات :

يعتمد قياس صافى الدخل فى هذه المرحلة على تسجيل التغيرات المؤثرة على حقوق الملكية فى صورة حسابات مدبنة تمثل عناصر سالبه فى حقوق الملكية وتسمى بالمصروفات وحسابات دائنة تمثل عناصر موجبة فى حقوق الملكية تسمى بالإيرادات.
ولقد سبق لنا التعرض لمفهوم كل من المصروفات والإيرادات وكيفية تحقق كل منهما.

ويرتبط بمقابلة النفقات بالإيرادات العديد من المفاهيم المحاسبية ومن بينها :

- إرتباط النفقات والإيرادات بفترة زمنية معينة.
- ضرورة إجراء بعض التسويات الجردية لتحديد ما يخص الفترة من مصروفات وإيرادات.
- تكوين المخصصات اللازمة لمواجهة الخسائر المحتملة والمؤكد غير المحددة المقدار مثل مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها ومخصصات الإهلاك.
- ضرورة التمييز بين النفقات والإيرادات المرتبطة بنشاط المنشأة وغير المرتبطة بهذا النشاط.
- ضرورة التفرقة بين المصروفات التي تم استنفادها خلال الفترة والتي يجب خصمها من الإيرادات وتسمى مصروفات إيرادية وتلك التي لازالت تتضمن مزايا مستقبلية ويجب إظهارها ضمن موجودات المنشأة في قائمة المركز المالي بينما يفصح عن النوع الأول في قائمة الدخل.

وسواء طبقنا المدخل الأول بالمقارنة بين حقوق الملكية في بداية ونهاية الفترة أو المدخل الثاني بالمقارنة بين الإيرادات والمصروفات خلال الفترة فإن النتيجة النهائية والمتمثلة في صافي الربح أو الخسارة لا تتغير.

ولقد أثرت تساؤلات كثيرة حول دلالة مفهوم صافي الدخل المحاسبي في ظل المتغيرات الإدارية والاقتصادية والتكنولوجية الحديثة.

ومن بين التساؤلات التي أثرت في هذا الصدد :

- تدخل عنصر التقدير في بعض مراحل قياس صافي الدخل وبصفة خاصة تقدير المخصصات المكونة لمواجهة خسائر محتملة مثل مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها وتقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة.
- كيفية قياس صافي الدخل دون أن يؤخذ في الاعتبار الأرباح أو الخسائر المتوقعة من بعض العمليات التي حدثت خلال الفترة وتمتد آثارها إلى المستقبل.
- كيفية معالجة الأرباح أو الخسائر الناتجة من إعادة تقييم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة وهل يفصح عنها ضمن عناصر قائمة الدخل أم قائمة المركز المالي.

- ٢٩ -

- موقف عناصر المصروفات والإيرادات التي يتم تسجيلها وفقاً لمبدأ الاستحقاق دون أن تعكس أي تدفقات نقدية داخلية أو خارجية مترتبة عليها.

ويوفر صافي الدخل المحاسبي الذي يتم حسابه سواء بمقارنة حقوق الملكية أو مقابلة الإيرادات بالنفقات المعلومات المناسبة لتحديد نتائج الأعمال التي تستخدم في تحديد الأرباح أو الخسائر المؤثرة على حقوق الملكية ومقدار التوزيعات التي يمكن إجراؤها على ملاك رأس المال.

إلا أن هذا المفهوم للدخل المحاسبي يتعرض للكثير من الانتقادات عند استخدامه كأداة لتقييم الأداء وترشيد القرارات. ومن أهم أوجه النقد:

- يهتم هذا المفهوم بقياس الآثار المالية فقط لنشاط المنشأة دون يأخذ في الاعتبار العناصر غير المالية مع أهميتها لتقييم الأداء.
- يركز هذا المفهوم على كفاءة الإدارة في استغلال العناصر المالية المتاحة ويستخدم كمقياس للمقارنة بين النفقات والإيرادات وكأداة لتقييم هذه الكفاءة وهذا يتعارض مع مفهوم الجودة الشاملة والذي يعتمد على التقييم المتكامل لكفاءة الإدارة باستخدام العناصر المالية وغير المالية.

وسوف نعرض في جزء تالي من هذا المؤلف للمفهوم المحاسبي لصافي الدخل ومدى ملائمة هذا المفهوم لتقييم الأداء في ظل مفهوم الجودة الشاملة.

سادساً : حقوق الملكية

يتعلق هذا المفهوم بتحديد ما يخص أصحاب رأس المال لدى المنشأة ويعبر عن حقوقهم على الأصول. كما أنه يعبر عن المصدر الأساس للتمويل الذي يمكن أن تعتمد عليه المنشأة لتمويل أنشطتها دون التعرض لأي درجة من المخاطرة.

ويمكن النظر لهذه الحقوق من زاويتين :

- الزاوية الأولى : باعتبارها تعبيراً عن المنشأة نفسها حيث ترتبط المنشأة وفقاً لهذا المفهوم بالملكية وتعتبر الموجودات ملكاً لأصحاب المنشأة فيما تعتبر الديون إلزاماً عليهم.

ويستند هذا المفهوم إلى عدم وجود شخصية مستقلة من الناحية القانونية عن شخصية أصحابها. وينطبق هذا المفهوم على طبيعة المنشأة الفردية وشركات الأشخاص التي تندمج فيها شخصية المنشأة مع شخصية مالكيها.

- **الزاوية الثانية :** وينظر لحقوق الملكية وفقاً لهذه الزاوية باعتبارها التزاماً على المنشأة لأصحابها ويرتبط هذا المفهوم بوجود شخصية اعتبارية مستقلة للمنشأة عن أصحاب رأس المال بحيث يمكن اعتبار الأصول بمثابة ممتلكات للمنشأة في إطار شخصيتها الاعتبارية بينما تعتبر الخصوم وحقوق الملكية بمثابة التزام عليها. ويلتزم هذا المفهوم شركات الأموال التي تحتفظ بشخصية اعتبارية مستقلة عن أصحاب رأس المال.

والفارق الجوهرى بين المفهومين يتمثل فى الدور الذى تلعبه حقوق الملكية كضمان لأصحاب الديون فيما يمتد هذا الضمان فى ظل المفهوم الأول لى يشمل كافة ممتلكات أصحاب المشروع بما فيها الأموال الخاصة بهم والتي لا تدخل ضمن حصصهم فى رأس المال نتيجة لإندماج شخصية المشروع فى شخصية الملاك. نجد أن هذا الضمان يقتصر على حصص الملاك فى رأس المال فقط ولا يشمل ممتلكاتهم الخاصة فى ظل المفهوم الثانى والذى يعترف بالشخصية الاعتبارية للمنشأة.

وسواء أخذنا بالمفهوم الأول أو الثانى فإن التسجيل والإفصاح المحاسبى يقتصر على حقوق الملكية التى تمثل حصص الملاك فى رأس المال بينما لا تظهر الأموال الخاصة التى تخرج عن حصص الشركاء فى رأس المال إلا فى حالة تصفية المنشآت الفردية وشركات الأشخاص كضمان لحقوق الدائنين لدى هذا النوع من المنشآت.

الإفصاح عن حقوق الملكية :

يتم الإفصاح عن حقوق أصحاب المنشأة فى كل من :

- قائمة التغيرات فى حقوق الملكية وتعكس التغيرات التى طرأت على حقوق الملكية خلال فترة مالية .
- قائمة المركز المالى والتي توضح قيمة حقوق الملكية فى تاريخ إعداد القائمة.
- وتمثل المفاهيم السابقة ركناً هاماً فى هيكل نظرية المحاسبة ينبغى أخذه فى الاعتبار عند إصدار أى قواعد أو معايير خاصة لتطبيق المبادئ المحاسبية بحيث لا تتضمن هذه القواعد

أو المعايير أى تعارض مع ما تتضمنه المفاهيم المحاسبية مع مراعاة أن هذه المفاهيم ينبغى الاتفاق عليها وإصدارها من خلال الهيئات المهنية والعلمية بحيث يتحقق الاستقرار اللازم لعناصر النظرية.

أسئلة للمناقشة

- ١- تناول بالشرح التفصيلي الإطار العام للنظرية المحاسبية.
- ٢- تمثل المفاهيم المحاسبية الإطار العام للنظرية المحاسبية الذي يتم من خلاله تحديد القواعد أو المعايير التي تنظم العمل المحاسبى ... تناول هذه العبارة بالشرح التفصيلي موضحاً أهم هذه المفاهيم باختصار .
- ٣- هناك ثلاثة مفاهيم يمكن الاستناد إليها عند تفسير طبيعة المنشأة ، تناول هذه المفاهيم بالشرح التفصيلي .
- ٤- تناول بالشرح التفصيلي المداخل المختلفة للاعتراف بالإيرادات.
- ٥- حدد ما إذا كانت العبارات الآتية خطأ أم صواب مع التعليل:
 - ليس هناك فرق بين المحاسبة وإمساك الدفاتر ()
 - يعبر مفهوم المصروف عن موارد مستنفذة في سبيل حصول المنشأة على سلعة أو خدمة لازمة لمزاولة نشاطها ()
 - تمثل المفاهيم المحاسبية الإطار العام للنظرية المحاسبية الذي يتم من خلاله تحديد القواعد أو المعايير التي تنظم العمل المحاسبى ()
 - تمثل المفاهيم المحاسبية الأساس الذى يُبنى عليه هيكل النظرية المحاسبية ()
 - تمثل السياسات المحاسبية قواعد أساسية يلتزم التطبيق العملى بتطبيقها ()
 - تمثل المعايير المحاسبية المبادئ التي تحكم العمل المحاسبى والتي يطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ()
 - تمثل الإيرادات الزيادة الإجمالية في حقوق الملكية ()
 - تنعكس الإيرادات في صورة زيادة في الممتلكات أو تخفيض الالتزامات ()
 - تعبر الأصول عن موارد اقتصادية مملوكة للمنشأة تحتوى على منافع مستقبلية يمكن الاستفادة منها في نشاط المنشأة ()
 - يتلاءم مفهوم الاعتمادات المخصصة مع شركات الأموال ()



الوحدة التعليمية الثانية

المحاسبة لغة الإدارة الحديثة

أولاً : طبيعة الوحدة الاقتصادية :

يعتبر تفهم طبيعة الوحدة الاقتصادية نقطة البداية لتحديد وتعريف الوظيفة المحاسبية حيث تعتبر هذه الوحدة المجال الذي تطبق من خلاله الوظيفة المحاسبية أو بعبارة أخرى مجال عمل المحاسب .

ويقصد بالوحدة الاقتصادية ككل منشأة تزاوّل نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو خدمياً من خلال استغلال الموارد المالية والبشرية المتاحة لها لتحقيق العوائد المستهدفة من ذلك .

وتتخذ الوحدة الاقتصادية شكلاً قانونياً يتفق مع رغبات مالكيها من ناحية ومع الظروف الاقتصادية السائدة من ناحية أخرى . فقد تتخذ شكل المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص أو شركة مساهمة أو غير ذلك من الأشكال القانونية للمشروعات .

وإذا نظرنا إلى التنظيم الداخلي لأي وحدة اقتصادية بصرف النظر عن شكلها القانوني لوجدنا هذه الوحدة مقسمة إلى وحدات تنظيمية داخلية تسمى كل منها قطاع ، إدارة ... إلخ . وتتولى كل وحدة تنظيمية داخلية تنفيذ جانباً من جوانب النشاط الذي تمارسه المنشأة .

فإذا أخذنا منشأة صناعية مثلاً لوجدنا قطاعاً متخصصاً في تصنيع المنتج وآخر في تسويق هذا المنتج بالإضافة إلى إدارة المنشأة ذاتها بما ذلك عمليات المشتريات والمخازن والشئون الإدارية ... إلخ . فإذا أخذنا منشأة تجارية أو خدمية لوجدنا نفس هذه الوحدات التنظيمية مع حدوث بعض التغيرات في واجبات هذه الوحدات بما يلائم طبيعة نشاط المنشأة .

ولاشك أن جميع الأنشطة السابقة يترتب عليها تدفقات نقدية يتم دفعها للغير كتمن لشراء البضاعة أو مقابل الحصول على خدمات لازمة لنشاط المنشأة أو تدفقات نقدية تحصل عليها المنشأة مقابل بيع سلعة أو خدمة للغير .

ويترتب على هذه التدفقات النقدية علاقات مالية متشابكة بين المنشأة وبين الأطراف الخارجية المتعاملة معها . وقد ظهرت الوظيفة المحاسبية مع بداية ظهور المشروعات بهدف تسجيل ومتابعة هذه العلاقات المالية وما يترتب عليها من تدفقات نقدية .

أى أنه يمكن القول بأن الوظيفة المحاسبية هي إحدى الوظائف التي يؤديها مجموعة من المتخصصين يطلق عليهم المحاسبون ويخصص لهذه الوظيفة وحدة تنظيمية داخل الوحدة الاقتصادية مثل الوظائف الأخرى التسويقية - الصناعية الإدارية .. إلخ . وتتولى هذه الوحدة تسجيل ومتابعة الأنشطة المالية الخاصة بالمنشأة .

وإذا كانت المحاسبة قد بدأت بتسجيل ومتابعة الأنشطة المالية وما يترتب عليها من علاقات متشابكة مع الجهات الخارجية فإن وظائف المحاسبة قد تطورت مع تطور أحجام المشروعات واحتياجات الإدارة بها وأصبحت تعمل على فرض الرقابة على موجودات المنشأة بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة بغرض اتخاذ القرارات .

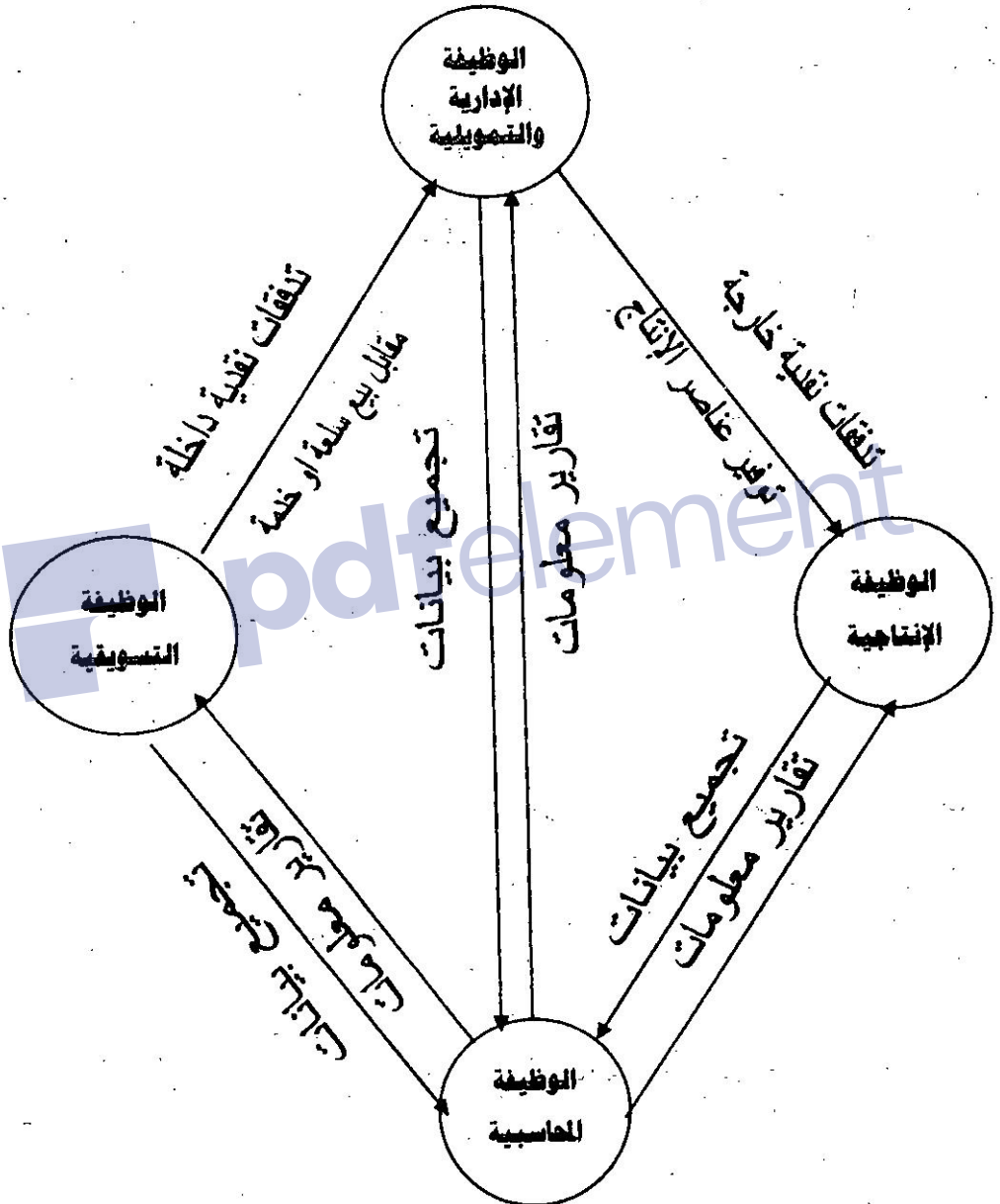
ثانياً : طبيعة الوظيفة المحاسبية وعلاقتها بالوظائف الأخرى :

كما سبق بيانه يمكن القول بأن الوظيفة المحاسبية هي عبارة عن مجموعة الإجراءات والأنشطة التي يتم تطبيقها بهدف متابعة الجوانب المالية المترتبة على أنشطة المنشأة المختلفة . ومعنى ذلك أن الوظيفة المحاسبية مرتبطة بطبيعتها بوظائف المشروع الأخرى . فتتولى الوظيفة المحاسبية تسجيل المبالغ اللازمة لشراء المواد الخام ودفع أجور العاملين والحصول على الخدمات الأخرى اللازمة للوظيفة الإنتاجية كما تتولى الوظيفة المحاسبية تسجيل النفقات اللازمة لوظيفة التسويق مثل الإعلان والترويج وأجور رجال البيع والنفقات اللازمة للشئون الإدارية بالمنشأة وبالإضافة إلى ذلك يتم تسجيل الإيرادات المحققة من بيع السلعة والخدمات من خلال الدفاتر والسجلات المحاسبية .

كما تتولى الوظيفة المحاسبية أيضاً توفير المعلومات اللازمة للمستويات الإدارية المختلفة المسئولة عن وظائف المنشأة الأخرى والتي تساعد هذه المستويات في اتخاذ القرارات . فتقدم المحاسبة مثلاً تقارير متابعة خاصة بالنشاط الإنتاجي تتضمن تكلفة هذا النشاط وعناصر التكلفة بالإضافة إلى بعض التقارير الكمية عن أزمنة وكميات عناصر الإنتاج كما تقدم المحاسبة تقارير متابعة عن نشاط المبيعات وإدارة التسويق .

يتضح مما سبق أن المحاسبة أداة مساندة لمختلف الوظائف الأخرى في المنشأة مما يعكس أهمية هذه الوظيفة كأداة للمحافظة على موجودات المنشأة وتنظيم ومتابعة علاقاتها المادية مع الغير بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة للمستويات الإدارية المختلفة للمساندة في مجال اتخاذ القرارات .

ويوضح الشكل الآتي شكل رقم (١/١) تكامل وظائف المنشأة وارتباط هذه الوظائف بالوظيفة المحاسبية .



شكل رقم (١/١) تكامل وظائف المنشأة

- ٣٦ -

ثالثاً - تعريف وأهداف علم المحاسبة :

يمكن تعريف علم المحاسبة بأنه مجموعة المبادئ والأسس والمعايير التي تحكم القواعد المستخدمة للتسجيل ومتابعة وتحليل معاملات المنشأة بهدف تحديد نتيجة هذه المعاملات وما يترتب عليها من التزامات أو حقوق للمنشأة بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة والأطراف الخارجية المرتبطة بها .

يتضح من هذا التعريف أن القواعد التطبيقية التي تعتمد عليها الوظيفة المحاسبية يجب أن تستند إلى المبادئ والأسس والمعايير التي صاغتها الهيئات العلمية والمهنية المتخصصة في مجال المحاسبة والتي تمثل فيما بينها إطاراً للنظرية العامة للمحاسبة .

كما يمكن أن نستنتج من هذا التعريف الأهداف العامة التي يسعى علم المحاسبة لتحقيقها وتشمل هذه الأهداف ما يلي :

١ - تحديد نتائج الأعمال :

يقصد بذلك تحديد الأرباح أو الخسائر التي تتحقق كنتيجة لمعاملات المنشأة خلال فترة زمنية محددة .

ويساهم تحقيق هذا الهدف في تحديد الأرباح الموزعة والمحجزة وحصص العاملين والضرائب المستحقة على المنشأة وغير ذلك .

٢ - تحديد التزامات وحقوق المنشأة لدى الغير :

يترتب على معاملات المنشأة مع الغير إما التزامات على المنشأة للغير مقابل الحصول على عناصر وخدمات من الغير لازمة لمزاولة النشاط أو حقوق للمنشأة طرف الغير مقابل السلع والخدمات المباعة للغير . ويترتب على تحديد هذه الحقوق والالتزامات تحديد ما يسمى المركز المالي للمنشأة والذي يعتمد على تحديد ما للمنشأة وما عليها .

٣ - المحافظة على موارد المنشأة من خلال المساهمة في نظم الرقابة الداخلية :

يمكن للمحاسبة المساهمة في إجراءات الرقابة الداخلية من خلال الإجراءات الخاصة بكل عملية والمستندات المرتبطة بها والسجلات التي تسجل بها هذه العمليات .

٤ - توفير المعلومات لإدارة المنشأة :

تعتبر وظيفة توفير المعلومات من أهم الأهداف التي تسعى النظم المحاسبية لتحقيقها . ويتم توفير هذه المعلومات من خلال دراسة البيانات المتاحة وتحليل هذه البيانات واستخراج المعلومات وتقديم التقارير عنها للمستويات الإدارية المختلفة ، وتشمل المعلومات التي يتم توفيرها ما يلي :

- معلومات لازمة للتخطيط وهي معلومات تساهم في إعداد الخطط والبرامج المستقبلية .
- معلومات لازمة للرقابة .
- معلومات لازمة لتقييم الأداء .
- معلومات لازمة لدراسة المشكلات الإدارية واتخاذ القرارات الملائمة لاختيار أفضل البدائل المتاحة لحل هذه المشكلات .

رابعاً - مقومات النظام المحاسبي :

يعتمد تطبيق القواعد المحاسبية على مجموعة من الخطوات التي يطبقها المسؤولون عن الوظيفة المحاسبية في المنشأة وتشمل هذه الخطوات ما يلي :

- ١ - تجميع البيانات عن عمليات المنشأة أولاً بأول .
- ٢ - تسجيل بيانات العمليات في سجلات مبنية طبقاً للترتيب التاريخي لحدوث هذه العمليات أي بيانات كل يوم على حدة .
- ٣ - تسجيل بيانات العمليات في سجلات مبنية طبقاً للترتيب النوعي أي بيانات كل نوع على حدة (مشتريات - مبيعات ... إلخ) .
- ٤ - تحديد نتيجة معاملات المنشأة في كل نوع من العمليات على حدة أي موقف كل نوع ويسمى بالرصيد وبعد بيان بهذه الأرصدة يسمى ميزان المراجعة .
- ٥ - تحديد نتيجة عمليات المنشأة خلال فترة زمنية معينة من ربح أو خسارة وإعداد قائمة تحديد الربح أو الخسارة تسمى بقائمة الدخل .
- ٦ - تحديد حقوق والتزامات المنشأة الناتجة من معاملاتها مع الغير وإعداد قائمة بذلك تسمى قائمة المركز المالي .
- ٧ - إعداد تقارير دورية تتضمن معلومات لإدارة المنشأة مرتبطة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء .
- ٨ - إعداد تقارير خاصة بدراسة المشكلات التي تواجه إدارة المنشأة وتتضمن هذه التقارير تحديد وتقييم البدائل المتاحة لمواجهة المشاكل وتحديد أنسب هذه البدائل بهدف مساعدة إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات .

- ٣٨ -

وتحقق هذه الخطوات أهداف الوظيفة المحاسبية التي سبقت الإشارة إليها والتي تتمثل بصفة أساسية في تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة .

وحتى يمكن للمحاسبين تنفيذ الخطوات السابقة تعتمد الوظيفة المحاسبية على مجموعة من العناصر أو الأدوات يطلق عليها مقومات النظام المحاسبي وإذا أردنا التفرقة بين المحاسبة والنظام المحاسبي لوجدنا أن المحاسبة هي النظرية التي تتضمن المبادئ والأسس والمعايير والقواعد التي يعتمد عليها العمل المحاسبي أما النظام المحاسبي فيقصد به المقومات التي ينبغي توافرها حتى يمكن تطبيق هذه المبادئ والأسس والمعايير والقواعد في إحدى المنشآت .

وترتبط أدوات أو مقومات النظام المحاسبي بخطوات العملية المحاسبية التي سبقت الإشارة إليها حيث أنها وسيلة تطبيق هذه الخطوات . وتشمل مقومات النظام المحاسبي تبعاً لذلك ما يلي :

أ - المجموعة المستندية :

ويقصد بها المستندات المزودة لحدوث عملية معينة والتي يمكن الاستناد إليها للحصول على بيانات موثقة عن هذه العملية وتنقسم المستندات إلى نوعين :

المستندات الداخلية : وهي التي تنشأ داخل المنشأة مثل إذن صرف نقدية إذن صرف من المخازن وهذه المستندات تعتبر جزء من نظام الرقابة والضبط الداخلي بالمنشأة .

المستندات الخارجية : وهي التي تنشأ خارج المنشأة وتنتج من المعاملات مع الغير . ومن أمثلة هذه المستندات فواتير الشراء وإيصالات سداد النقدية .

وترجع أهمية المستندات إلى أنها توفر إثباتاً قانونياً لحدوث عملية معينة إلى جانب أنها توفر أداة محاسبياً للحصول على البيانات والتي تمثل الخطوة الأولى في العملية المحاسبية .

وتستخدم المستندات في ظل النظم اليدوية Manual Systems كأداة لتسجيل وترحيل البيانات في المجموعة الدفترية .

كما تستخدم المستندات أيضاً في ظل النظم المعتمدة على الحاسبات الآلية Computer based systems كمصدر للبيانات التي يتم نقلها بعد ذلك إلى وسائل إدخال البيانات إلى الحاسب .

ويؤثر استخدام الحاسبات الآلية على المجموعة المستندية من الزوايا الآتية:

- تصميم المستند والبيانات التي يحتوي عليها .
- كثرة استخدام الأجزاء المطبوعة .
- تبسيط الدورة المستندية وتقليل عدد الصور التي يجب استخراجها من كل مستند .
- شكل المستند ومساحته وطريقة ملئ البيانات .
- الرقابة على المستند حيث تمتد إجراءات الرقابة ، فتشمل إجراءات الرقابة على المستندات بالإضافة إلى إجراءات الرقابة على عملية إدخال البيانات ذاتها .

ويمكن الاستغناء عن المستندات في بعض أنظمة الحاسب وذلك عن طريق تغذية الحاسب بالبيانات مباشرة دون الحاجة لمستندات أصلية للرجوع إليها . كما أنه حتى في حالة استخدام المستندات لتغذية الحاسب بالبيانات فإنه يمكن الاستغناء عنها أيضاً بعد ذلك .

إلا أنه تجدر الإشارة إلى ضرورة وجود المستندات حتى في ظل استخدام الحاسبات الآلية وذلك للأسباب الآتية :

١. أهمية وجود المستندات من الناحية القانونية باعتبارها دليلاً لحدوث عمليات معينة .
٢. أهمية وجود المستندات لمراجع الحسابات الداخلي والخارجي .

ب - مجموعة السجلات والدفاتر المحاسبية :

يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة من الدفاتر أو السجلات تستخدم بهدف تسجيل وتحليل البيانات وتشمل هذه الدفاتر ما يلي :

ب/١ - دفتر اليومية :

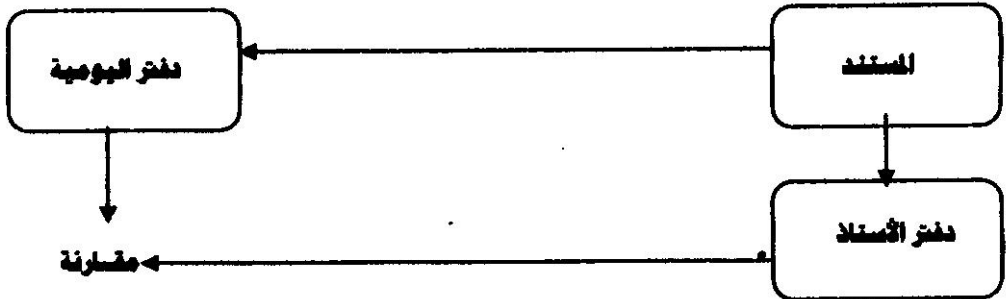
وهو عبارة عن دفتر تسجل به عمليات المنشأة أولاً بأول طبقاً للترتيب التاريخي لحدوثها أي أنه عبارة عن سجل تاريخي لعمليات المنشأة .

ب/٢ - دفتر الأستاذ :

وهو عبارة عن سجل خاص تسجل به بيانات العمليات طبقاً للترتيب النوعي أي طبقاً لنوع العملية .

- ٤٠ -

ويلاحظ أن هذا الدفتر يحتوي على نفس العمليات المسجلة بدفتر اليومية مع إعادة تبويبها بحسب النوع بدلاً من الترتيب التاريخي الذي يعتمد عليه دفتر اليومية . ومن الممكن أن يُسجل في دفتر الأستاذ من واقع المستند مباشرة بحيث يستخدم المستند للتسجيل في كل من دفتر اليومية والأستاذ كما يتضح من الشكل التالي :



كما يمكن أن يعتمد النظام المحاسبي على تسجيل البيانات من المستند إلى دفتر اليومية ثم ترحيل البيانات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ كما يتضح من الشكل الآتي :



وتتميز الطريقة الأولى والتي تعتمد على التسجيل من المستند في كل من دفتر اليومية ودفتر الأستاذ بأنها تمكن من التأكد من صحة العمل المحاسبي واكتشاف الأخطاء التي يمكن أن تحدث عن طريق المقارنة بين ما تم تسجيله في كل من الدفترين بصورة مستقلة عن الآخر وهو ما لا يتوافر في الطريقة الثانية حيث أن الخطأ في دفتر اليومية سوف ينقل كما هو إلى دفتر الأستاذ .

ب/٣ - دفاتر الضبط الداخلي والرقابة :

وهي عبارة عن دفاتر إحصائية تستخدم بهدف تحليل بيانات معينة مثل دفتر تحليل المبيعات أو تحليل المشتريات كما قد تستخدم هذه الدفاتر لأغراض الرقابة أيضاً مثل دفتر الارتباطات الذي تستخدمه الوحدات الحكومية للرقابة على المبالغ التي يتم ربطها بتنفيذ عمليات معينة .

تأثير استخدام الحاسبات الآلية على المجموعة الدفترية :

- يؤثر استخدام الحاسبات الآلية على المجموعة الدفترية من الزوايا الآتية :
- شكل الدفتر يتحول من الشكل الورقي إلى صورة الملفات على الحاسب .
- تصميم الدفتر والبيانات التي يحتويها .
- طريقة التعامل مع الدفتر وإدخال وإخراج البيانات .
- الرقابة على الدفتر حيث تختلف إجراءات الرقابة في هذه الآلة وذلك للمحافظة على سرية البيانات .
- أهمية الدفتر حيث تعتبر دفاتر الأستاذ أكثر أهمية من دفاتر اليومية التي تحولت إلى مجرد أداة لتحديث بيانات دفاتر الأستاذ .

وتنقسم الملفات التي تمثل المجموعة الدفترية في كل استخدام الحاسبات الآلية إلى نوعين :

١ - الملفات الرئيسية Master files

ويقصد بها ملفات تحتوي بيانات الحسابات التي يعتمد عليها نظام المعلومات المحاسبية وتمثل القاعدة التي يستند إليها النظام المحاسبي ويتم تعديل أو تحديث هذه الملفات أولاً بأول في ضوء التغيرات التي تحدث خلال مزاولة النشاط . وتسمى هذه الملفات أحياناً بالملفات الدائمة لأنها تظل موجودة على الحاسب ، وتمثل قاعدة دائمة للبيانات Data base التي يعتمد عليها النظام المحاسبي .

٢ - ملفات العمليات Transaction files

ويقصد بها ملفات تحتوي على بيانات العمليات المرتبطة بنشاط المنشأة أي أنها عبارة عن بيانات بالعمليات التي تتم أولاً بأول والتي تؤثر على بيانات الملفات الرئيسية . وتسمى هذه الملفات أحياناً بالملفات المؤقتة وذلك لاستخدامها في تحديث بيانات الملفات الرئيسية وإمكانية الاستغناء عنها بعد ذلك .

وتجدر الإشارة إلى أن استخدام الحاسبات الآلية وإن كان يؤثر على شكل وتصميم واستخدام المجموعة الدفترية إلا أنه لا يؤدي إلى إلغاء وظيفة هذه المجموعة باعتبارها ركناً هاماً من أركان النظام المحاسبي سواء أكانت في صورة دفاتر ورقية أم في صورة ملفات على الحاسبات .

ج - دليل الحسابات :

هو عبارة عن بيان يتضمن عناصر العمليات التي تمثل المنشأة ويسمى كل عنصر منها بالحساب للتعبير عن المعاملات التي يتضمنها العنصر ويتضمن هذا الدليل علاقة وتبويب هذه الحسابات وتمييزها باستخدام الأرقام أو الحروف.

ويتم إعداد دليل الحسابات من خلال تبويب الحسابات في شكل مجموعات متجانسة (أصول / خصوم / مصروفات / إيرادات) ثم يتم تبويب كل مجموعة من هذه المجموعات إلى الحسابات العامة التي تدخل في نطاقها والحسابات المساعدة التي تدخل ضمن كل حساب من الحسابات العامة ... وهكذا .

ويمكن أيضاً توضيح مفهوم دليل الحسابات كما يلي :

At the beginning of setting up an accounting system, a list is usually prepared showing each item for which a ledger account is to be maintained. This list is called the chart of account.(1)

وبعد الانتهاء من تبويب الحسابات في شكل مجموعات رئيسية وتحديد الحسابات العامة والمساعدة التي تدخل في نطاق هذه المجموعات يتم إعداد أرقام مميزة لهذه المجموعات ثم أرقام للحسابات التي تدخل ضمنها ويفضل أن تكون أرقام الحسابات العامة والمساعدة مرتبطة بالرقم الذي يمثل المجموعة الرئيسية التي تدخل ضمنها هذه الحسابات بحيث تمثل كل مجموعة وحدة متكاملة من الحسابات بأرقامها المميزة .

ويجوز عن ذلك أحد الكتب بقوله :

The usual organization of a chart of accounts is to group together Asset, liability, equity, revenue and expense accounts, in that order, setting aside a block of sequential account numbers for each major group of account this organization technique is called block coding. (2)

وترجع أهمية دليل الحسابات كأحد مقومات نظم المعلومات المحاسبية للاعتبارات

الآتية:

١ - يعتبر هذا الدليل خريطة متناسقة واضحة المعالم تتضمن كافة الحسابات التي يعتمد عليها النظام المحاسبي^١.

1. K. Smith, Corporate Accounting Systems, Addison – Wesley Publishers Britain, 1988

- ٤٣ -

- ٢ - يسهل هذا الدليل التوجيه المحاسبي للعمليات من خلال مجموعة الحسابات العامة والمساعدة التي يحتويها الدليل والتي تمكن من التعبير عن كل عملية بما يناسبها .
- ٣ - تمكن الأرقام المميزة للحسابات من تحقيق الترابط بين الحسابات وبعضها في شكل مجموعات متجانسة .
- ٤ - سهولة ربط الحسابات بقوائم الدخل والمركز المالي عن طريق ربط كل مجموعة بالقائمة التي تناسب معها .
- ٥ - تزايد أهمية دليل الحسابات في ظل النظم الآلية حيث تسهل الأرقام الكودية من التعامل مع الحاسب الآلي .

د - القوائم والتقارير المالية :

تعد هذه القوائم والتقارير مخرجات النظام المحاسبي أو منتج العملية المحاسبية وتشمل ما يلي :

د/١ القوائم المالية :

- يقصد بها قوائم يتم إعدادها في نهاية كل فترة مالية (شهر / ثلاث شهور / ٦ شهور / سنة) ومن أهم هذه القوائم ما يلي :
- ١ - قائمة الدخل ويتم إعدادها بهدف تحديد عمليات المنشأة من ربح أو خسارة .
 - ٢ - قائمة المركز المالي ويتم إعدادها بهدف تحديد ما للمنشأة وما عليها في نهاية الفترة المالية .
 - ٣ - قائمة التدفقات النقدية وهي عبارة عن قائمة توضح المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال فترة مالية معينة .

د/٢ التقارير المالية :

وهي عبارة عن تقارير تحتوي على معلومات لازمة لإدارة المنشأة وتشمل هذه التقارير ما يلي:

(١) التقارير الدورية :

وهي تقارير تعد في فترات محددة مقدماً وتحتوي على معلومات لازمة لإدارة المنشأة في مجال تخطيط النشاط والرقابة وتقييم الأداء .

(٢) التقارير الخاصة :

وهي عبارة عن تقارير يتم إعدادها بناءً على طلب إدارة المنشأة بهدف دراسة مشكلة إدارية معينة من خلال الخطوات الآتية :

- تحديد البدائل المتاحة لحل المشكلة .
- تقييم البدائل المتاحة .
- اختيار أنسب البدائل .

خامساً - للنظام المحاسبي للمعلومات :

يعتبر النظام المحاسبي نظاماً لتوفير المعلومات لجهات مختلفة داخل أو خارج المنشأة . وتشمل عناصر النظام المحاسبي باعتباره نظاماً للمعلومات ما يلي :

١ - مدخلات النظام :

تعتبر البيانات بمختلف أنواعها (مالية / فنية / تسويقية ... إلخ) المادة الخام التي يعتمد عليها النظام المحاسبي ويتم الحصول على هذه البيانات عن طريق المستندات المؤيدة لها .

٢ - عمليات التشغيل التي يعتمد عليها النظام :

يعتمد النظام المحاسبي كخبرة من نظم المعلومات على عمليات تشغيل تتم بهدف تحويل البيانات التي تم تجميعها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها .

وتشمل عمليات التشغيل التي تتم من خلال النظام المحاسبي :

- تسجيل البيانات في دفتر اليومية .
- تسجيل أو تحويل البيانات إلى دفتر الأستاذ .
- إعداد كشوف تبين مواقف العمليات في نهاية كل فترة مالية تسمى موازين المراجعة .
- تحليل البيانات المستخرجة من الدفاتر والمجلات المحاسبية .

٣ - مخرجات النظام :

تعتبر المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المحاسبية بمثابة مخرجات النظام المحاسبي ويتم تقديم المعلومات المحاسبية إلى الجهات الآتية

١/٣ جهات داخلية :

ويقصد بها جهات داخل المنشأة يمكن أن تستفيد من هذه المعلومات وتشمل أصحاب المنشأة والمستويات الإدارية المختلفة والعاملين بالمنشأة .

٢/٣ جهات خارجية :

ويقصد بها جهات خارج المنشأة يمكن أن تستفيد من المعلومات المحاسبية وتشمل المستثمرين والدائنين والبنوك ومصلحة الضرائب وأى جهات خارجية مهتمة بالمنشأة .
وتعرف الجهات الداخلية والخارجية المستفيدة من المعلومات المحاسبية بمستخدمي المعلومات المحاسبية .
ويوضح الشكل الآتي شكل (٢/١) طبيعة النظام المحاسبي كنظام للمعلومات والعلاقات الموجودة به .

١ - أساسا - بيئة المحاسبة في تنظيمات الأعمال الحديثة :

تميزت المحاسبة بتطورها الدائم تبعاً للتطور في أحجام المشروعات وأشكالها القانونية والمتغيرات الاقتصادية المحيطة بها .
وإذا كانت المحاسبة قد بدأت بهدفين هما قياس نتائج الأعمال وتحديد المركز المالي للمنشأة فإنها أصبحت بالإضافة إلى ذلك تهدف إلى المساهمة في نظام الرقابة وتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط وتقييم الأداء واتخاذ القرارات .

وتبعا لذلك تشمل البيئة المحاسبية في ظل تنظيمات الأعمال الحديثة الفروع المحاسبية الآتية :

١ - المحاسبة المالية :

ويقصد بها محاسبة خارجية تختص بالعمليات المالية للمنشأة وتهدف لتحقيق الأهداف التالية :

- أ - تحديد نتائج الأعمال من ربح أو خسارة في نهاية كل فترة مالية .
- ب - تحديد المركز المالي للمنشأة الذي يعبر بصفة عامة عن حقوق والتزامات المنشأة في لحظة معينة ويتعامل هذا الفرع من المحاسبة مع جهات خارجية مثل المستثمرين - الدائنين - البنوك - مصلحة الضرائب ... إلخ .

٢ - محاسبة التكاليف :

ويقصد بها محاسبة داخلية تهتم بتحليل تكاليف المنشأة وتعمل على تحقيق الهدفين الآتيين:

- أ - قياس تكلفة المنتج أو الخدمة التي تقدمها المنشأة .
- ب - الرقابة على التكاليف داخل المنشأة بهدف منع الإسراف والضياع .

٣ - المحاسبة الإدارية :

وهي عبارة عن محاسبة داخلية تهتم بتجميع البيانات وتحليلها بهدف توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة وتشمل هذه المعلومات :

- معلومات لازمة للتخطيط .
 - معلومات لازمة للرقابة وتقييم الأداء .
 - معلومات لازمة لاتخاذ القرارات .
- ويلاحظ أن البيئة المحاسبية تمثل مجالاً متكاملًا يساهم في تحقيق أهداف المحاسبة .

وتبعاً لذلك يمكن تقسيم بيئة المحاسبة إلى نوعين :

النوع الأول :

محاسبة خارجية تهدف إلى خدمة الأطراف الخارجية المتعاملة مع المنشأة وتسمى محاسبة مالية .

النوع الثاني :

محاسبة داخلية تهدف إلى خدمة الأطراف الداخلية الموجودة بالمنشأة وتشمل كل من محاسبة للتكاليف والمحاسبة الإدارية .

ويجدر الإشارة إلى تكامل بيئة ومجال المحاسبة حيث تعتمد أقسامها المختلفة على نفس المفاهيم والمبادئ والأسس مع تطوير مخرجات كل نوع بالصورة الملائمة لتحقيق الأهداف المرجوة منه .

أسئلة للمناقشة

- ١ - منشأة السلام تقوم بتصنيع المنتجات الغذائية والمطلوب منك تحديد الإدارات الرئيسية الموجودة بهذا النوع من المنشآت .
- ٢ - يملك أحد الأشخاص مزرعة متكاملة ويقوم بإدارة الشئون المالية بنفسه مما سبب له متاعب مالية كثيرة . والمطلوب منك أن تقدم له النصيحة المناسبة .
- ٣ - هل ترى أن الوظيفة المحاسبية يجب أن تتواجد في جميع أنواع المنشآت؟ ولماذا ؟
- ٤ - وضح بإيجاز علاقة الوظيفة المحاسبية بكل من الوظيفة الصناعية والوظيفة التسويقية والوظيفة التمويلية .
- ٥ - عرف علم المحاسبة ثم اشرح بإيجاز هدفين من أهداف هذا العلم .
- ٦ - يعتبر توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة أحد الأهداف الرئيسية التي تسعى الوظيفة المحاسبية لتحقيقها . علق على هذه العبارة .
- ٧ - اشرح بإيجاز خطوات العملية المحاسبية . وهل تختلف هذه الخطوات في منشأة تجارية عن منشأة زراعية ؟ ولماذا ؟
- ٨ - وضح بإيجاز أهم المعلومات التي ينبغي للنظام المحاسبي توفيرها لإدارة شركة تعمل في مجال استصلاح الأراضي الصحراوية ؟
- ٩ - وضح ما إذا كانت العبارات الآتية خطأ أم صواب مع التعليل :
 - ١/٩ - يقصد بتحديد نتيجة الأعمال تحديد حقوق والتزامات المنشأة .
 - ٢/٩ - يمكن للنظام المحاسبي المساهمة في الرقابة الداخلية للمنشأة .
 - ٣/٩ - يتم تسجيل العمليات في دفاتر اليومية طبقاً لنوع العملية .
 - ٤/٩ - من الأفضل مباشرة ترحيل البيانات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ مباشرة حيث يساهم ذلك في تحقيق الرقابة على عمليات المنشأة
 - ٥/٩ - النظام المحاسبي يعمل على توفير المعلومات لإدارة المنشأة فقط .
- ١٠ - وضح المقصود بالمفاهيم الآتية : المجموعة المستندية - ميزان المراجعة قائمة السدحل - قائمة المركز المالي - قائمة التدفقات النقدية .
- ١١ - فرق بإيجاز بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية
- ١٢ - تعتبر المحاسبة الإدارية أداة لخدمة الأطراف الخارجية مثل المستثمرين - العملاء - الموردين . والمطلوب توضيح ذلك بإيجاز .



القسم الثانى

دراسة تحليلية لبعض معايير المحاسبة الدولية

الإطار النظرى - التطبيق العملى

الوحدة التعليمية الثالثة : : المعيار المحاسبى الدولى رقم (١)
عرض القوائم المالية.

الوحدة التعليمية الرابعة : : المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢)
المخزون.

الوحدة التعليمية الخامسة : : المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٦)
العقارات والآلات والمعدات "الأصول
للثبته".



مقدمة

تشير معايير المحاسبة Accounting Standards بصفة عامة إلى مجموعة القواعد التي تحكم إعداد القوائم المالية، ولقد تم استخدام مصطلح المعايير المحاسبية Accounting Principles بدلاً من مصطلح المبادئ المحاسبية Accounting Standards عندما أصبح مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB) مسئولاً عن صياغة الإطار النظري للمعرفة المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية بدلاً من مجلس المبادئ المحاسبية^(١)

Accounting Principles Board (APB).

وتشكل معايير المحاسبة مع المفاهيم المحاسبية إطار النظرية المحاسبية والذان يتم تطويرهما باستمرار من خلال الممارسات المحاسبية^(٢) استجابة للتغيرات التي تطرأ على بيئة الأعمال والتغيرات في احتياجات مستخدمي القوائم المالية .

ونظراً للتطورات الاقتصادية الهائلة التي شهدتها العالم في السنوات الأخيرة من القرن العشرين والتي أدت إلى تشابك أطراف الاقتصاد العالمي وجعلت من العالم المترامى الأطراف قرية صغيرة تتكامل اقتصادياً نتيجة زيادة حركة التجارة والاستثمارات بين دول العالم المختلفة ، ظهرت الحاجة إلى توحيد لغة المحاسبة على المستوى الدولي باعتبارها لغة عالم الأعمال ، وهو ما دعى المنظمات المهنية المحاسبية الرائدة في العالم للعمل على محاولة تحقيق التوحيد في المعايير المحاسبية التي تستخدمها كافة المنشآت في جميع أنحاء العالم عند إعداد وعرض قوائمها المالية، ولتحقيق ذلك تم الاتفاق في ٢٩ يونيو من عام ١٩٧٣ بين المنظمات المهنية المحاسبية في كل من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وأيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية على تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) لتتولى إصدار ونشر معايير محاسبية دولية يتم العمل بموجبها على المستوى الدولي .

(١) فالتر ميخس وروبيرث ميخس ، المحاسبة المالية ، تحرير د. وصفى عبد الفتاح أبوالمكارم وآخرون (دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية) ، ص ٨٧٠ - ٨٧١ .

(٢) M.W.E. Glautier and B. Underdown, Accounting: Theory and Practice (Sixth Edition, Pitman Publishing, London, 1997), P.63.

وقد تمثلت أهداف هذه اللجنة كما وردت في ميثاقها فيما يلي^(١):

- ١- إعداد ونشر معايير محاسبية تراعى عند إعداد وعرض القوائم المالية مع تشجيع قبول والعمل بهذه المعايير على المستوى العالمى .
- ٢- العمل بوجه عام على تطوير النظم والإجراءات والمعايير المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية .

وهكذا يمكن القول أن الهدف النهائى لهذه اللجنة يتمثل فى محاولة تحقيق التوحيد فى الطرق والأسس والإجراءات والقواعد المحاسبية التى يتم استخدامها عند إعداد وعرض القوائم المالية للمنشآت المختلفة على المستوى العالمى ، الأمر الذى يترتب عليه إمكانية إجراء المقارنات بين هذه القوائم سواء أكان ذلك على مستوى المنشأة الواحدة فى الفترات المختلفة أو على مستوى المنشآت المماثلة فى النشاط ، وبذلك يستطيع مستخدمو القوائم المالية من الحكم السليم على نتائج أعمال تلك المنشآت وعلى مراكزها المالية ، هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى يؤدى التوحيد فى الطرق والأسس والإجراءات والقواعد المحاسبية إلى الحد من الاجتهادات وتعدد المعالجات للموضوع الواحد مما ينتج عنه قوائم مالية أكثر جودة ومصداقية وفائدة للمستخدمين الذين يعتمدون عليها فى اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة .

ولقد صدر عن هذه اللجنة ٤١ معياراً محاسبياً دولياً تغطى مدى واسع من الموضوعات المحاسبية المختلفة^(٢) بيقها كالاتى :

- | | |
|---|----------------------------------|
| عرض القوائم المالية. | المعيار المحاسبى الدولى رقم (١) |
| المخزون. | المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢) |
| قوائم التدفق النقدى. | المعيار المحاسبى الدولى رقم (٧) |
| صافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية والتغيرات فى السياسات المحاسبية. | المعيار المحاسبى الدولى رقم (٨) |
| الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية. | المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٠) |

(١) International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards (London, United Kingdom, 1999), P.29.

(٢) تم إجراء العديد من التعديلات على هذه المعايير فى صورة إضافات أو تنقيح أو دمج أو إلغاء .

- المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٤)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٧)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٨)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٩)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٠)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢١)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٣)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٤)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٦)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٧)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٨)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٩)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٠)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣١)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٢)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٣)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٤)
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٦)
- عقود المقاولات .
- ضرائب الدخل .
- التقارير القطاعية.
- العقارات والآلات والمعدات "الأصول الثابتة".
- عقود الإيجار .
- الإيراد .
- منافع التقاعد (المعاشات) .
- الإفصاح عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
- آثار التخيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية .
- تكاليف الاقتراض .
- الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.
- المحاسبة والتقارير عن خطط منافع التقاعد .
- القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة .
- المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة .
- التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح.
- الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة .
- التقرير المالي عن الحقوق في المشروعات المشتركة .
- الأدوات المالية : الإفصاح والعرض.
- ربحية السهم .
- التقارير المالية الفترية (المؤقتة).
- الاستغناء عن الأصول .

المعيار المحاسبى الدولى رقم (٣٧)	المخصصات والالتزامات والأصول الطارئة
المعيار المحاسبى الدولى رقم (٣٨)	الأصول غير الملموسة .
المعيار المحاسبى الدولى رقم (٣٩)	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس.
المعيار المحاسبى الدولى رقم (٤٠)	الاستثمارات العقارية .
المعيار المحاسبى الدولى رقم (٤١)	الزراعة .

وفى عام ٢٠٠١ تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية ، ولقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتسمية معايير المحاسبة التى تصدر عنه بمعايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Standards (IFRS) بينما ظلت معايير المحاسبة التى أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية بنفس المسمى وهو معايير المحاسبة الدولية (IAS) .

ولقد صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حتى الآن سبعة معايير بيئاتها كما يلى :

- ١- تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى .
 - ٢- المدفوعات المبنية على أسهم .
 - ٣- اندماج منشآت الأعمال .
 - ٤- عقود التأمين .
 - ٥- الأصول غير المتداولة التى يتم الاستحواذ عليها بغرض البيع والعمليات المتوقعة .
 - ٦- التقييم عن وتقييم الموارد المحدنية .
 - ٧- الأدوات المالية : الإصلاح .
- وسوف نتناول فى هذا القسم من الدراسة بعض هذه المعايير بالشرح والدراسة والتحليل مع بيان كيفية التطبيق العملى لها وذلك على النحو التالى .

الوحدة التعليمية الثالثة

المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) عرض القوائم المالية Presentation of Financial Statements

مقدمة : Introduction :

يحل هذا المعيار ، محل كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) والذي كان بعنوان "الإفصاح عن السياسات المحاسبية" والمعيار المحاسبي الدولي رقم (٥) والذي كان بعنوان "المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية" والمعيار المحاسبي الدولي رقم (١٣) والذي كان بعنوان " عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة" ولقد صمم هذا المعيار من أجل تحديث المتطلبات الواردة في المعايير التي حل محلها بما يتفق مع إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية الخاص بإعداد وعرض القوائم المالية، كذلك من أجل تحسين جودة القوائم المالية المعروضة والتي يتم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال مايلي :

- ١- التأكد من أن للقوائم المالية والتي يصرح بأنها قد أعدت وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ، من أنه قد تم الالتزام في إعدادها بكل معيار ينطبق عليها وبكافة متطلبات الإفصاح الواردة بها .
- ٢- التأكد من أن المخالفات لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية قد اقتصرت فقط على بعض الحالات النادرة جدا .
- ٣- تقديم الإرشادات بشأن هياكل القوائم المالية والحد الأدنى من المتطلبات بخصوص القوائم المالية الأساسية والإيضاحات المتممة لها .
- ٤- وضع متطلبات عملية بخصوص بعض القضايا المحاسبية مثل الأهمية النسبية ومفهوم استمرارية المنشأة ، واختيار السياسات المحاسبية في حالة عدم وجود معيار ، والثبات ، وعرض المعلومات المقارنة .

ونتناول فيما يلي بالدراسة والتحليل أهم النقاط الواردة في هذا المعيار:

أولاً : هدف المعيار : Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان أسس إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام وذلك لضمان إمكانية مقارنتها مع القوائم المالية الخاصة بالمنشأة في الفترات السابقة أو مع القوائم المالية الخاصة بالمنشآت الأخرى ، ولتحقيق هذا الهدف حدد هذا المعيار الاعتبارات العامة الواجب أخذها في الحسبان عند عرض القوائم المالية ، ووضع الإرشادات الخاصة بهيكل كل منها وتحديد الحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى كل قائمة من القوائم الأساسية .

ثانياً : نطاق المعيار : Scope

يجب تطبيق هذا المعيار عند عرض القوائم المالية ذات الغرض العام التي يتم إعدادها وعرضها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ، ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام ، القوائم التي تلبى احتياجات المستخدمين الذين لا يكونون في وضع يمكنهم فيه طلب تقارير تصمم خصيصاً لتلبية احتياجاتهم من معلومات معينة ، وتشمل القوائم المالية ذات الغرض العام ، القوائم التي يتم عرضها في شكل منفصل أو ضمن وثيقة عامة أخرى كالقارير السنوى أو نشرة الاكتتاب ، ولا يتم تطبيق هذا المعيار على المعلومات المالية المختصرة والتي يتم عرضها في القوائم المالية الفترية أو المؤقتة ، ولكن يتم تطبيق هذا المعيار على جميع القوائم المالية الأساسية الأخرى سواء أكانت هذه القوائم لمنشأة فردية أو لمجموعة من المنشآت - القوائم المالية الموحدة - ، كما يطبق هذا المعيار على كافة أنواع المنشآت بما في ذلك البنوك وشركات التأمين .

ثالثاً : هدف القوائم المالية : Purpose of Financial Statements

تمثل القوائم المالية عرض مالي هيكلي للمعاملات التي تقوم بها المنشأة ولمركزها المالي ، ويتمثل الهدف الأساسي للقوائم المالية ذات الغرض العام في توفير المعلومات الضرورية عن المركز المالي للمنشأة وإدائها المالي وتنقلاتها النقدية والتي تكون مفيدة لقطاع عريض من المستخدمين عند اتخاذهم القرارات الاقتصادية المختلفة ، وبالإضافة إلى الهدف السابق للقوائم المالية توضح هذه القوائم النتائج المترتبة على قيام الإدارة بإداء المهام المكلفة بها ومدى نجاحها في إدارة الموارد المتاحة لها.

ولكى تحقق القوائم المالية هذه الأهداف لابد أن توفر هذه القوائم المعلومات عن مايلي :

- ١- الأصول Assets .
 - ٢- الالتزامات Liabilities .
 - ٣- حقوق الملكية Equity .
 - ٤- الإيرادات والمصروفات بما في ذلك المكاسب والخسائر
- Income and Expenses, Including gains and Losses

- ٥- التدفقات النقدية Cash Flows .
- وتساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، المستخدمين في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وبصفة خاصة توقّعت تدفق النقدية وما في حكمها ودرجة التأكد من ذلك .
- وتقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على عاتق مجلس إدارة المنشأة أو الجهة المسيطرة على المنشأة أو الاثنان معاً ، أما مسؤولية مراقب الحسابات فتتحدد فقط في إيداء رأيه وكتابة تقريره حول هذه القوائم .

رابعاً : مشتملات القوائم المالية :

Components of Financial Statements

تشمل المجموعة المتكاملة للقوائم المالية مايلي :

- ١- الميزانية Balance Sheet
- ٢- قائمة الدخل Income Statement
- ٣- قائمة التغيرات في حقوق الملكية Changes in Equity Statement
- ٤- قائمة التدفقات النقدية Accounting Policies and Other Explanatory
- ٥- السياسات المحاسبية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

وبالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية السابقة قد تقوم المنشآت بإعداد بعض القوائم الإضافية الأخرى مثل التقارير البيئية وقوائم القيمة المضافة، ويشجع هذا المعيار المنشآت على تقديم مثل هذه القوائم الإضافية وبصفة خاصة إذا كانت إدارة المنشأة تعتقد أن المعلومات الواردة في هذه القوائم ستساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة.

خامساً : الاعتبارات العامة الواجب مراعاتها عند عرض القوائم المالية :

Overall Considerations

هناك مجموعة من الاعتبارات الأساسية التي يتعين أخذها في الحسبان عند عرض القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والتي تتمثل في :

١ - العرض العادل والالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية :

أ- يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل كل من المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية ، حيث أن التطبيق المناسب لمعايير التقارير المالية الدولية مع الإفصاح الإضافي عندما يكون ذلك ضرورياً سينتج عنه في كافة الحالات قوائم مالية تحقق بصورة فعلية الإفصاح العادل والعرض الأمين.

ب- يجب على المنشأة التي تطبق على قوائمها المالية معايير التقارير المالية الدولية أن تفصح عن هذه الحقيقة ، ويجب عدم وصف القوائم المالية بأنها قد تم إعدادها وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية إلا إذا كانت قد خضعت بالفعل لكافة المتطلبات في كل معيار ينطبق عليها .

ت- إن المعالجات المحاسبية غير المناسبة لبعض البنود الظاهرة في القوائم المالية لا يتم تصحيحها من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو من خلال الإيضاحات أو المواد المفسرة ، فقد يحدث في بعض الحالات النادرة جداً أن ينجم عن تطبيق متطلب معين في أحد معايير التقارير المالية الدولية قوائم مالية مضللة نظراً لأن المعالجة التي يتطلبها هذا المعيار تكون غير مناسبة وفي مثل هذه الحالة لا يمكن تحقيق العرض العادل بتطبيق هذا المعيار أو من خلال الإفصاح الإضافي ، وذلك لأن هناك معالجة أخرى ستكون أكثر مناسبة وتحقق العرض العادل .

ث- في بعض الحالات النادرة جداً عندما تستنتج الإدارة أنه لا يمكن الالتزام بمتطلب معين في أحد المعايير وأن مخالفة هذا المتطلب تكون ضرورية من أجل تحقيق العرض العادل ، في مثل هذه الحالات يجب على المنشأة الإفصاح عملياً :

١. إن الإدارة قد توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية .

٢. إن الإدارة قد التزمت في كافة النواحي الجوهرية بمعايير المحاسبة الدولية ، إلا أنها قد خالفت هذا المعيار من أجل تحقيق العرض العادل .

٣. المعيار الذى تم مخالفته وطبيعة هذه المخالفة بما فى ذلك المعالجة التى يتطلبها هذا المعيار ، وسبب هذه المخالفة والمعالجة التى تم تطبيقها .
٤. الأثر المالى لهذه المخالفة على صافى ربح أو خسارة المنشأة وأصولها والتزاماتها وحقوق الملكية والتدفقات النقدية لكل فترة مالية معروضة .

٢ - استمرارية المنشأة : Going Concern

تعنى استمرارية المنشأة ، أن المنشأة مستمرة فى مزاولة نشاطها فى المستقبل المنظور وليس لديها النية فى التصفية أو التوقف عن النشاط ، ويجب على الإدارة عند إعداد القوائم المالية إجراء تقييم لمدى قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ، ويجب إعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة ما لم يكن هناك نية لدى الإدارة على تصفيتها أو التوقف عن النشاط . وفى الحالات التى تدرك فيها الإدارة عند تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار ، وجود ظروف أو أحداث تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ، يجب عليها الإفصاح عن حالات عدم التأكد هذه ، وفى الحالات التى لا يتم فيها إعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة ، يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن الأساس المستخدم فى إعداد القوائم المالية وعن الأسباب التى أدت إلى اعتبار أن المنشأة غير مستمرة .

وعند تقييم ما إذا كانت فرضية استمرارية المنشأة مناسبة ، يجب على الإدارة أن تأخذ فى حسابها كافة المعلومات المتوافرة عن المنشأة فى المستقبل المنظور والتى يجب أن تكون على الأقل اثنا عشر شهرا من تاريخ إعداد الميزانية ، فإذا وجدت الإدارة أن للمنشأة تاريخ من العمليات المربحة ومن أنها تتوصل إلى الموارد المالية بسرعة فإنه يمكن استنتاج أن فرضية استمرارية المنشأة مناسبة فى هذه الحالة دون الدخول فى تحليلات مفصلة ، أما فى الحالات الأخرى فقد تحتاج الإدارة إلى أن تأخذ فى اعتبارها تحليل سلسلة واسعة من العوامل المحيطة بالربحية الحالية والمتوقعة وجداول تسديد الديون والمصادر المحتملة لاستبدال التمويل قبل أن تقتنع بأن فرضية استمرارية المنشأة مناسبة .

٣ - المحاسبة على أساس الاستحقاق Accrual Basis of Accounting

يجب على المنشأة إعداد قوائمها المالية فيما عدا قوائم التدفق النقدي وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي ، وطبقاً لهذا الأساس يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها وليس عندما يتم استلام أو دفع النقدية أو ما يعادلها ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والتقارير عنها في القوائم المالية في الفترات التي تتعلق بها .

٤ - ثبات العرض : Consistency of Presentation

يجب الثبات في طريقة عرض وتبويب البنود في القوائم المالية من فترة مالية لأخرى ، إلا في الحالات الآتية :

أ- وجود تغيير هام في طبيعة عمليات المنشأة ، أو أن تغيير طريقة عرض وتبويب البنود في القوائم المالية سينتج عنه عرضاً أكثر مناسبة للأحداث أو العمليات .

ب- إذا تطلب معيار دولي أو تفسير صادر عن لجنة التفسيرات الدائمة إجراء تغيير في طريقة عرض القوائم المالية .

ويجب على المنشأة تغيير طريقة عرض قوائمها المالية فقط ، إذا كان من المحتمل أن طريقة العرض المعدلة ستستمر أو إذا كانت المنفعة المترتبة على تغيير طريقة العرض واضحة ، وعندما يتم تغيير طريقة العرض يجب على المنشأة إعادة تبويب معلوماتها المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي وذلك لضمان إمكانية إجراء المقارنة مع الفترة الحالية.

٥ - الأهمية النسبية وتجميع البنود : Materiality and Aggregation

يجب عرض البنود الجوهرية (الهامة) بشكل مستقل في القوائم المالية ، بينما المبالغ غير الجوهرية يجب تجميعها مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة حيث لا توجد حاجة لعرضها بشكل مستقل ، لذا يتم تجميعها مع البنود الأخرى المشابهة سواء أكان ذلك في صلب

القوائم المالية أو فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، وفى بعض الحالات قد لا تكون بعض البنود جوهرية بشكل كاف بالدرجة التى يتم عرضها بشكل مستقل فى صلب القوائم المالية وعلى الرغم من ذلك قد تكون هذه البنود هامة بشكل كاف لعرضها بشكل مستقل فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية . ويعتبر البند جوهريا إذا كان من الممكن أن يؤثر عدم الإفصاح عنه على القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية ، وبمعنى آخر يمكن القول أن البنود الجوهرية هى تلك التى تصل إلى حد التأثير على التقييم والقرارات ، وللحكم على مدى جوهرية البند من عدمه، يجب أن يتم ذلك فى ضوء حجمه وطبيعته معا ، فعلى سبيل المثال يستم تجميع الأصول الفردية ذات الطبيعة والوظيفة المتشابهة معا حتى ولو كانت المبالغ الفردية لكل منها كبيرة ، وعلى العكس من ذلك ، فإن البنود الكبيرة التى تختلف فى طبيعتها أو وظيفتها يجب عرضها بشكل مستقل .

وفى جميع الأحوال يجب الإفصاح عن البنود الجوهرية بشكل مستقل تلبية لمتطلبات الإفصاح المحددة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية وبصفة خاصة إذا كانت المعلومات الناجمة عنها تعتبر معلومات جوهرية لمستخدمى القوائم المالية، والعكس صحيح حيث لا يتطلب الإفصاح عن البنود الجوهرية بشكل مستقل فى حالة إذا كانت المعلومات الناجمة عنها غير جوهرية لمستخدمى القوائم المالية .

٦ - المقاصة : Offsetting

أ- يجب عدم إجراء مقاصة بين الأصول والخصوم إلا فى الحالات التى يتطلبها أو يسمح بها معيار دولى أو تفسير .

ب- بالنسبة لبنود الإيرادات والمصروفات يجب إجراء المقاصة بينهما عندما فقط عندما :

- ١ - يتطلب أو يسمح بذلك أحد معايير التقارير المالية الدولية أو تفسير .
- أو ٢ - إذا كانت هذه البنود ناتجة عن عمليات أو أحداث مشابهة أو عن نفس العمليات أو الأحداث وكانت هذه البنود غير جوهرية ويجب تجميعها طبقا لما سبق بيانه .

ومن الضروري عندما تكون كل من بنود الأصول والخصوم وكذلك بنود الإيرادات والمصروفات من البنود الجوهرية ، أن يتم تقديم التقرير عنها بشكل مستقل ، وذلك لأن المقاصة بين البنود الهامة أو الجوهرية سواء تلك التى تتم فى قائمة الدخل أو فى الميزانية العمومية -

فإذا عدا إذا كانت المقاصة تعكس جوهر العملية أو الحدث - تقلل من قدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم العمليات التي تقوم بها المنشأة ، كما تقلل من قدرتهم على تقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة . ويلاحظ أن تقديم التقارير عن الأصول مخصصا منها مخصصات التقييم لا يعتبر ذلك مقاصة ، كما هو الحال عند خصم مخصصات الديون المشكوك فيها من حسابات المدينين وخصم مخصصات تقادم المخزون (مخصصات هبوط أسعار المخزون) من حسابات المخزون ، حيث لا يتم اعتبار ذلك مقاصة .

وفيما يلي بعض الأمثلة لبعض الحالات التي يتم عندها إجراء مقاصة بين البنود وتعكس المقاصة في مثل هذه الحالات جوهر العملية أو الحدث.

١- يتم قياس الإيراد حسب القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو الذي سيتم استلامه (المستحق) مع الأخذ في الاعتبار قيمة الخصومات التجارية أو خصم الكمية التي تسمح بها المنشأة .

٢- قد تقوم المنشأة أثناء ممارسة أنشطتها العادية ببعض العمليات الأخرى العرضية، ففي هذه الحالة يتم عرض نتائج العمليات العرضية بخصم المصروفات ذات العلاقة والنتيجة عن نفس العملية من الدخل المحقق من هذه العمليات العرضية ، ويتم ذلك عندما تعكس هذه المقاصة جوهر هذه العمليات، ومثال ذلك عند التخلص من الأصول الثابتة أو الاستثمارات أو الأصول المتداولة بالبيع، يتم خصم المبلغ المسجل (القيمة الدفترية) للأصل المباع ومصاريف البيع المتعلقة به من عوائد البيع .

٧ - المعلومات المقارنة : Comparative Information

ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي بخلاف ذلك ، يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية وذلك بالنسبة للمعلومات الرقمية ، بينما يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة السردية أو الوصفية عندما تكون لازمة لفهم القوائم المالية في الفترة الحالية ، فعلى سبيل المثال يكون الإفصاح مناسباً في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قانوني لم تكن نتيجته مؤكدة في تاريخ آخر ميزانية عمومية ولم يكن قد تم حله بعد ، كما قد يستفيد مستخدمو القوائم المالية من المعلومات التي تفيد بوجود شك في تاريخ آخر ميزانية عمومية والخطوات التي اتخذت خلال الفترة الحالية لإزالة هذا الشك .

ويلاحظ أنه في حالة تعديل طريقة عرض أو تبويب البنود في القوائم المالية ، يجب إعادة تبويب المبالغ المقارنة ، إلا إذا كان ذلك غير عملي وذلك لضمان إمكانية إجراء المقارنة مع الفترة الحالية ، ويجب الإفصاح في حالة إعادة تبويب المبالغ المقارنة عن طبيعة وسبب ومبلغ إعادة التبويب ، وفي حالة ما إذا كانت إعادة تبويب المبالغ المقارنة غير عملية ، يجب على المنشأة في هذه الحالة الإفصاح عن سبب عدم إعادة التبويب وطبيعة التعديلات التي كانت مستم فيما لو كان قد تم إعادة تبويب المبالغ المقارنة ، وقد تحدث مثل هذه الحالة عندما لا تكون هناك بيانات قد تم تجميعها في الفترة أو الفترات السابقة بطريقة تسمح بإعادة تبويبها ، ولا يكون من العملي إعادة تبويبها .

ساساً : هيكل القوائم المالية ومحتواها : Structure and Content

١ - مقدمة :

يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن بنود معينة في صلب القوائم المالية ، والإفصاح عن بنود أخرى إما في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات المتممة ، كما يقدم هذا المعيار نماذج للقوائم المالية يتم التوصية باتباعها من قبل المنشآت حسب ما يناسب ظروف كل منها ، بينما يقدم معيار المحاسبة الدولي رقم (٧) عرضاً هيكلياً لقوائم التدفق النقدي .

٢ - تحديد القوائم المالية : Identification of Financial Statements

أ- يجب تحديد القوائم المالية بشكل واضح وتمييزها عن المعلومات الأخرى المنشورة في نفس الوثيقة (التقرير المالي السنوي) ، حيث يتم تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على القوائم المالية فقط وليس على المعلومات الأخرى المقدمة في التقرير السنوي أو في أي وثيقة أخرى ، لهذا يكون من الضروري أن يستطيع المستخدمون التمييز بين المعلومات التي تعد على أساس معايير التقارير المالية الدولية والمعلومات الأخرى والتي قد تكون مفيدة للمستخدمين إلا أنه لم يتم إعدادها على أساس معايير التقارير المالية الدولية .

ب- يجب تحديد كل قائمة من القوائم المالية بوضوح ، كما يجب عرض المعلومات التالية بشكل بارز وتكرارها كلما كان ذلك ضرورياً لتفهم المعلومات المعروضة بشكل مناسب .

-٦٤-

- ١- اسم المنشأة محل التقرير .
- ٢- ما إذا كانت القوائم المالية تغطي منشأة فردية أم مجموعة من المنشآت .
- ٣- تاريخ الميزانية أو الفترة التي تغطيها القوائم المالية .
- ٤- عملة التقرير (الدولار ، الجنيه) .
- ٥- مستوى الدقة المستخدم في عرض الأرقام الواردة في القوائم المالية (المبالغ بالجنهيات أو بالآلاف الجنيهيات أو بملايين الجنيهيات) .

٣ - الفترة التي يغطيها التقرير : Reporting Period

- يجب تقديم القوائم المالية كل سنة على الأقل ، وفي الظروف الاستثنائية التي يتغير فيها تاريخ الميزانية ويتم تقديم القوائم المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة واحدة ، فإنه يجب على المنشأة أن تصحح بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها القوائم المالية عن مايلي:
- أ- السبب في استخدام فترة خلاف السنة الواحدة .
 - ب- حقيقة أن للمبالغ المقارنة غير قابلة للمقارنة .
- فقد يحدث في بعض الحالات الاستثنائية أن يطلب من المنشأة تغيير تاريخ ميزانيتها لو أن تقرير هي ذلك فعلى سبيل المثال قد يطلب من المنشأة تغيير تاريخ ميزانيتها بنص قانوني أو عندما يتم الاستحواذ عليها من قبل منشأة أخرى يكون تاريخ ميزانيتها مختلف ، ويجب في مثل هذه الحالات أن يكون المستخدمون للقوائم المالية على علم بأن المبالغ الظاهرة في القوائم المالية والخاصة بالفترة الحالية والمبالغ للمقارنة غير قابلة للمقارنة والسبب في تغيير تاريخ الميزانية .

وفيما يلي عرضاً مختصراً للقوائم المالية ومكونات كل قائمة :

١ - الميزانية : Balance Sheet

أ. التمييز بين الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة:

The Current / Non - Current Distinction

- ١ - يجب على كل منشأة أن تحدد في ضوء طبيعة عملياتها طريقة عرض أصولها والالتزامات في الميزانية ، فقد تقوم المنشأة بعرض الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة والالتزامات المتداولة والالتزامات غير المتداولة كل على حدة في مجموعات مستقلة في صلب الميزانية ، وفي حالة عدم اختيار المنشأة لهذا التصنيف يجب عليها عرض الأصول والالتزامات في الميزانية بشكل عام حسب سيولتها .

٢ - يجب تصنيف الأصل على أنه أصل متداول في الحالات التالية :

أ - إذا كان من المتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الإستهلاك خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة ، ويقصد بدور التشغيل العادية للمنشأة بأنها الفترة ما بين الحصول على المواد الداخلة في التشغيل وتحقيقها نقداً أو إلى أى أداة يمكن تحويلها في الحال إلى نقدية.

أ ب - عندما يتم الاحتفاظ به بشكل أساسي لأغراض المتاجرة أو عندما يتم الاحتفاظ به لفترة قصيرة ويتوقع أن يتحقق خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية .
أ ج - عندما يمثل نقدية أو أصلاً في حكم النقدية ولا توجد أية قيود على استخدامه .

ويجب تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة، ويلاحظ أن الأصول المتداولة تتضمن المخزون والمدينون وحتى عندما لا يتوقع تحققها خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية ، بينما تصنف الأوراق المالية القابلة للتسويق على أنها أصول متداولة إذا كان من المتوقع تحققها خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية وخلاف ذلك تصنف على أنها أصول غير متداولة .

٣ - يجب تصنيف الالتزام على أنه التزام متداول في الحالات الآتية :

أ - عندما يتوقع تسويته أو سداؤه خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة .

أ ب - عندما يستحق التسوية أو السداد خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

وبخلاف ذلك فإن جميع الالتزامات الأخرى يجب تصنيفها على إنها التزامات غير متداولة ، ويلاحظ أن بعض الالتزامات مثل الدائنون ومستحقات المستخدمين (الأجور المستحقة) وتكاليف التشغيل الأخرى المستحقة والتي تشكل جزءاً من رأس المال العامل المستخدم في الدورة التشغيلية للمنشأة ، يجب أن يتم تصنيف هذه الالتزامات على أنها التزامات متداولة حتى وإن كانت تسويتها أو سداؤها يتم بعد أكثر من اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية . كذلك يعتبر من ضمن الالتزامات المتداولة ، الالتزامات الأخرى التي لا يتم تسويتها كجزء من الدورة التشغيلية الحالية للمنشأة ، إلا أنها تستحق السداد أو التسوية خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية ومثال ذلك الجزء المتداول والمستحق السداد من الالتزامات المنتجة للفائدة (الجزء المستحق السداد من قرض السندات مثلاً) والسحب على المكشوف وتوزيعات الأرباح المستحقة للدفع وضرائب الدخل والذمم الدائنة الأخرى غير التجارية ، بينما تعتبر

الالتزامات المنتجة للفائدة التي توفر التمويل لرأس المال العامل على أساس طويل الأجل والتي لا تستحق التسوية أو السداد خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية مسن الالتزامات غير المتداولة.

ويجب على المنشأة أن تستمر في تصنيف التزاماتها طويلة الأجل المنتجة للفائدة (القروض طويلة الأجل) على أنها التزامات غير متداولة حتى عندما تستحق التسوية خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية وذلك إذا تحققت الشروط الآتية :

- ١- إذا كان الأجل الأصلي للالتزام لفترة تزيد عن اثني عشر شهراً .
- ٢- وإذا كانت المنشأة تنوى إعادة تجديد الالتزام على أساس طويل الأجل.
- ٣- وإذا كانت هذه النية مدعومة باتفاقية لإعادة التمويل (التجديد) أو بإعادة جدولة الالتزام ، على أن يتم ذلك قبل اعتماد القوائم المالية .

فإذا تحققت هذه الشروط مجتمعة ، يتم الاستمرار في تصنيف الالتزام على أنه التزام غير متداول ، وفي هذه الحالة يجب أن يتم الإفصاح عن مبالغ هذه الالتزامات وعن المعلومات التي تؤيد ذلك في الإيضاحات المتممة للميزانية، وإذا لم تتحقق هذه الشروط تعتبر هذه الالتزامات من الالتزامات المتداولة .

(ب) المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية :

Information to be Presented on the Face of the Balance Sheet

يجب أن تحتوى الميزانية العمومية في صلبها على المعلومات التالية كحد أدنى :

- ١- العقارات والآلات والمعدات Property, Plant and Equipment .
- ٢- الأصول غير الملموسة Intangible Assets مثل الشهرة
- ٣- الأصول المالية Financial Assets (ماعدا الأصول الواردة في البنود ٤ ، ٦ ، ٧ أدناه)
- ٤- الاستثمارات التي يتم المحاسبة عليها باستخدام طريقة حقوق الملكية

The Equity Method

٥- المخزون Inventories

٦- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى

Trade and other Payables

Cash and Cash Equivalents

٧- نقدية وما يعادلها

Trade and Other Payables ٨- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى

Tax Liabilities and Assets ٩- الالتزامات والأصول الضريبية

Assets ١٠- الأصول

١١- الالتزامات طويلة الأجل

Non – Current Interest- Bearing Liabilities

Minority Interest ١٢- حقوق الأقلية

Issued Capital and Reserves ١٣- رأس المال المصدر والاحتياطيات

ويجب عرض البنود والعناوين والمجاميع الفرعية فى صلب الميزانية العمومية عندما يتطلب ذلك من معايير التقارير المالية الدولية أو عندما يكون هذا العرض ضروريا من أجل تحقيق العرض العادل للمركز المالى للمنشأة .

(ج) المعلومات الواجب عرضها إما فى صلب الميزانية أو فى الإيضاحات المتممة:

Information to be Presented Either on the Face of the Balance Sheet or in the Notes

١- يجب على المنشأة أن تفصح إما فى صلب الميزانية أو فى الإيضاحات المتممة للميزانية عن التبويبات الفرعية الأخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب حسب طبيعة أعمال المنشأة ، فعلى سبيل المثال يتم تحليل الذمم المدينة الى مدينون تجاريون وذمم مدينة أخرى ومدفوعات مقدمة ... الخ ، وكذلك يتم تحليل المخزون إلى فروعه مثل مخزون البضائع ومخزون المواد الخام ومخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام وهكذا لبقاى بنود الميزانية، وتتوقف درجة التفصيل فى التبويب الفرعى للبنود على متطلبات معايير التقارير المالية الدولية وعلى حجم وطبيعة ووظيفة هذه البنود .

وفى جميع الأحوال يجب الإقصاص بشكل مستقل سواء فى صلب تميزانية أو فى الإيضاحات المتممة للميزانية عن المبالغ المدينة والدائنة للمنشأة الأم والشركات التابعة والمزيلة والأطراف الأخرى ذات العلاقة .

-٦٨-

٢ - يجب على المنشأة أن تفصح عن مايلي إما فى صلب الميزانية أو فى الإيضاحات المنتمة للميزانية :

١ - بالنسبة لكل نوع من أنواع أسهم رأس المال :

١- عدد الأسهم المصرح بها .

٢- عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل وعدد الأسهم المصدرة وغير المدفوعة بالكامل.

٣- القيمة الإسمية للسهم ، أو أن الأسهم ليست لها قيمة اسمية .

٤- مقارنة بين عدد الأسهم غير المسددة بالكامل فى بداية ونهاية الفترة .

٥- حقوق وامتيازات أصحاب الأسهم والقيود المتعلقة بها بما فى ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة تسديد رأس المال .

٦- أسهم المنشأة التى فى حوزتها (أسهم الخزينة) أو فى حوزة شركاتها التابعة أو الزميلة .

٧- الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب عقود الخيارات أو عقود البيع بما فى ذلك الشروط والمبالغ .

ب - وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ظاهر ضمن حقوق الملكية .

ج- فى حالة اقتراح إجراء توزيعات أرباح الأسهم ولكن لم يتم الموافقة على دفعها رسمياً ،

يجب فى هذه الحالة أن يتم الإفصاح عن ذلك إما فى صلب الميزانية أو فى الإيضاحات

المنتمة للميزانية سواء أكانت هذه المبالغ قد تم تسجيلها ضمن الالتزامات أو لم يتم تسجيلها .

د - مبالغ أرباح الأسهم الممتازة المجمعة والتى لم يتم الاعتراف بها بعد .

٢ - قائمة الدخل : Income Statement

أ- المعلومات التى يجب عرضها فى صلب قائمة الدخل :

Information to be Presented on the face of Income Statement

يجب أن تتضمن قائمة الدخل البنود التالية كحد أدنى :

١- الإيراد Revenue

٢- نتائج الأنشطة التشغيلية The Results of Operating Activities

٣- التكاليف التمويلية Finance Costs

٤- حصة المنشأة في أرباح وخسائر الشركات الزميلة Associates والمشتروعات المشتركة Joint Ventures والتي يتم المحاسبة عليها باستخدام طريقة حقوق الملكية

The Equity Method

٥- المصروفات الضريبية Tax Expense

٦- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية Profit or Loss from Ordinary Activities

٧- البنود غير العادية Extraordinary Items

٨- حصة الأقلية Minority Interest

٩- صافي ربح أو خسارة الفترة Net Profit or Loss for the period

ويجب عرض تفصيلات البنود والعناوين والمجاميع الفرعية في صلب قائمة الدخل ، حينما يتطلب ذلك معيار من معايير التقارير المالية الدولية ، أو عندما يكون ذلك ضرورياً من أجل تحقيق العرض العادل للأداء المالي للمنشأة.

ب - المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات المتممة :

Information to be Presented Either on the face of the Income Statement or in the Notes

يجب على المنشأة أن تعرض إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات المتممة ، تحليلاً للمصروفات باستخدام التبريد إما على أساس طبيعة المصروفات Nature of expenses أو على أساس وظيفة هذه المصروفات في المنشأة Function of expenses ، ويشار إلى أسلوب التحليل الأول إلى أنه أسلوب التحليل حسب طبيعة المصروفات ، The Nature of Expense Method ، ويتم طبقاً لهذا الأسلوب تجميع المصروفات في قائمة الدخل حسب طبيعة هذه المصروفات أي إلى تكلفة المواد ، الأجور والمرتبات ، الإهلاك ، تكاليف الإعلان ، تكاليف النقل ... الخ) ، بينما يشار إلى أسلوب التحليل الثاني على أنه أسلوب التحليل حسب وظيفة المصروفات أو تكلفة المبيعات The Function of Expense Or "Cost of Sales" Method ويتم طبقاً لهذا الأسلوب تجميع المصروفات في قائمة الدخل حسب وظيفتها أي إلى تكاليف مرتبطة بوظيفة المبيعات والتوزيع أو بالأنشطة الإدارية.

-٧٠-

ويجب على المنشأة التي تقوم بتبويب المصروفات حسب وظيفة المصروف أن تفصح عن معلومات إضافية عن طبيعة هذه المصروفات متضمنة مصروف الإهلاك ومصروف الأجور والمرتبات ، وفي جميع الأحوال يجب اختبار الأسلوب الذي يعرض بشكل أفضل عدالة عناصر الأداء المالي للمنشأة . ويجب ملاحظة أن تبويب المصروفات حسب طبيعتها يكون مفيداً في التدبير بالتدفقات النقدية المستقبلية ، لهذا يتطلب الأمر عمل إفصاح إضافي عندما يتم تبويب المصروفات حسب وظيفتها أو حسب أسلوب تكلفة المبيعات.

كما يجب على المنشأة أن تفصح إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات المتممة عن مبلغ ربح السهم المعلن أو المقترح توزيعه عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية .

٣ - قائمة التغيرات في حقوق الملكية Changes in Equity Statement

يجب أن تقدم المنشأة ضمن قوائمها المالية الأساسية قائمة مستقلة توضح مايلي :

- أ- صافي ربح أو خسارة الفترة The Net Profit or loss for The Period
- ب- كل بند من بنود الدخل أو المصروفات أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها مباشرة - حسب متطلبات معايير التقارير الدولية الأخرى- في حقوق الملكية مثل الفائض أو العجز الناتج عن إعادة تقييم الممتلكات والاستثمارات وفروق أسعار الصرف الأجنبي ، مع توضيح إجمالي هذه البنود .
- ت- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسات المحاسبية Changes in Accounting Policy ، وتصحيحات الأخطاء الجوهرية Fundamental Errors .

وبالإضافة إلى ما سبق يجب أن تعرض المنشأة ضمن هذه القائمة أو في الإيضاحات

المتمة مايلي :

- ث- المعاملات الرأسمالية مع الملاك والتوزيعات عليهم .
- ج- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية .
- ح- المطابقة بين القيم المسجلة لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية الفترة ونهاية الفترة ، مع الإفصاح بشكل مستقل عن كل حركة.

-٧١-

وتعكس التغيرات فى حقوق الملكية فى منشأة ما بين تاريخيين للميزانية، الزيادة أو النقص فى صافى أصول أو ثروة هذه المنشأة خلال الفترة ، وبخلاف التغيرات التى تنتج عن المعاملات الرأسمالية مع المساهمين مثل مساهمات رأس المال (زيادة رأس المال) أو التوزيعات عليهم ، فإن التغير الكلى فى حقوق المساهمين يمثل الأرباح أو الخسائر التى حققتها أنشطة المنشأة خلال الفترة .

٤ - قائمة التدفق النقدى : Cash Flow Statement

يحدد المعيار المحاسبى الدولى رقم (٧) المتطلبات اللازمة لإعداد وعرض قائمة التدفق كذلك متطلبات الإفصاح فى هذه القائمة ، ويوضح هذا المعيار أن معلومات التدفق النقدى تكون مفيدة لمستخدمى القوائم المالية حيث تدهم بأساس لتقييم مدى قدرة المنشأة على توليد النقدية وما فى حكمها ومدى احتياجات المنشأة لاستخدام هذه التدفقات النقدية ، وسوف يتم دراسة هذه القائمة بالتفصيل فى بعض الدراسات القادمة إن شاء الله .

٥ - الإيضاحات المتممة للقوائم المالية: Notes to the Financial Statements

- ١ - يجب أن تعرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للمنشأة الأمور التالية:
 - أ- عرض المعلومات حول أساس إعداد القوائم المالية الذى استخدمته المنشأة (التكلفة التاريخية ، التكلفة الجارية ، القيمة المحققة ، القيمة الحالية) .
 - ب- عرض المعلومات حول السياسات المحاسبية التى تم اختيارها وتطبيقها على المعلومات والأحداث الهامة .
 - ت- الإفصاح عن المعلومات التى تتطلبها معايير المحاسبة الدولية والتى لم يتم عرضها فى صلب القوائم المالية .
 - ث- تقديم معلومات إضافية غير معروضة فى صلب القوائم المالية ولكنها تكون ضرورية من أجل تحقيق العرض العادل للمعلومات .

- ٢- يجب أن يتم عرض معلومات الإيضاحات المتممة بأسلوب منظم ، كما يجب الربط بين كل بند فى صلب الميزانية أو قائمة الدخل أو قائمة التدفق النقدى مع أية معلومات ذات صلة بها فى الإيضاحات المتممة .

- ٣- تشمل الإفصاحات المتممة للقوائم المالية تحليلات أكثر تفصيلاً للمبالغ الظاهرة في صلب الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية بالإضافة إلى المعلومات الإضافية الأخرى مثل الالتزامات الطارئة . كما تشمل الإفصاحات المتممة ، المعلومات التي تطلبها وتشجع على الإفصاح عنها معايير المحاسبة الدولية ، كما أنها تشمل الإفصاحات الأخرى التي تكون ضرورية لتحقيق العرض العادل .
- ٤- يتم عادة عرض الإفصاحات المتممة للقوائم المالية وفقاً لترتيب معين ، مما يساعد المستخدمين على تفهم القوائم المالية ومقارنتها مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى ، فغالبا يتم عرض الإفصاحات المتممة بالترتيب التالي :

- أ- بيان بأنه قد تم الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية عند إعداد وعرض هذه القوائم .
 - ب- بيان بأساس (أسس) القياس والسياسات المحاسبية المطبقة .
 - ت- المعلومات المدعومة للبند المعروضة في صلب كل قائمة مالية بنفس الترتيب الذي تم به عرض كل بند وكل قائمة مالية .
 - ث- إفصاحات أخرى تشمل مايلي :
 - ١- البنود الطارئة والتعهدات والإفصاحات المالية الأخرى.
 - ٢- إفصاحات غير مالية .
- ٥ - يمكن عرض المعلومات الخاصة بأساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية في قسم مستقل في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية ، وفي هذه الحالة يظهر في هذا القسم :
- أ - أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية .
 - ب - كل سياسة محاسبية تم استخدامها وتكون لازمة لفهم القوائم المالية، وقد تشمل السياسات المحاسبية التي ترى الإدارة عرضها مايلي على سبيل المثال وليس الحصر:
 - ١ - الاعتراف بالإيراد .
 - ٢ - تقييم المخزون .
 - ٣ - عقود الإيجار .
 - ٤ - رسملة تكاليف الاقتراض
 - ٥ - عقود المقاولات والإنشاء .

- ٦ - الاعتراف بالأصول الملموسة وغير الملموسة وإستهلاكها .
- ٧ - تكاليف البحوث والتطوير .
- ٨ - فروق تحويل العملة ... إلخ من سياسات محاسبية .

٦ - يجب على المنشأة أن تفصح عن مايلي ، إذا لم يكن قد تم الإفصاح عن ذلك

في مكان آخر ضمن المعلومات التي تم نشرها في القوائم المالية :

- أ - مواطن المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوان مكتبها المسجل (أو للمركز الرئيسي للعمل إذا كان مختلفاً عن المكتب المسجل) .
- ب - وصف لطبيعة أعمال المنشأة ولاشطقتها الرئيسية .
- ج - اسم المنشأة الأم ، والمنشأة الأم للمجموعة ككل إذا كانت المنشأة الأم مملوكة لشركة قابضة أخرى .
- د - عدد الموظفين في نهاية الفترة أو متوسط عددهم خلال الفترة .

تاريخ نفاذ المعيار : Effective Date

يسري هذا المعيار المحاسبي الدولي على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ

من أول يناير عام ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ .

-٧٤-

أسئلة نظرية عن الوحدة التعليمية الثالثة

السؤال الأول :

اشرح باختصار الهدف من إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) وعنوانه "عرض القوائم المالية" وما هو نطاق تطبيق هذا المعيار ؟

السؤال الثاني :

أذكر باختصار الهدف من القوائم المالية ، وما هي القوائم المالية الأساسية التي يجب على المنشأة إعدادها والتي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) ، ومن هو المسؤول عن إعداد هذه القوائم ، وما هي مسئولية مراقب الحسابات نحو هذه القوائم ؟

السؤال الثالث :

أشرح بالتفصيل الاعتبارات العامة الواجب مراعاتها عند عرض القوائم وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) وعنوانه " عرض القوائم المالية" ؟

السؤال الرابع :

اشرح باختصار أهم الاعتبارات الواجب مراعاتها عند عرض بنود الأصول والالتزامات في الميزانية ، وما هي أهم المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية أو في الإيضاحات المتممة ؟

السؤال الخامس :

اشرح باختصار أهم المعلومات الواجب عرضها في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات المتممة لها ؟

السؤال السادس :

وضح بالتفصيل أهم المعلومات الواجب عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية ، وماذا تعكس هذه القائمة بين كل تاريخين للميزانية ؟

-٧٥-

السؤال السابع :

وضح باختصار أهم الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، وما هي أهم الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند عرض هذه الإيضاحات ؟

السؤال الثامن :

ما المقصود بفرضية استمرارية المنشأة ، وما هي أهم الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تقييم ما إذا كانت فرضية استمرارية المنشأة مناسبة أم لا ؟

السؤال التاسع :

ما المقصود بالأهمية النسبية للبنود وما هي الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تجميع البنود في القوائم المالية أو عند إجراء المقاصة بينها ؟

السؤال العاشر :

ما المقصود بالمعلومات المقارنة ، وما هي أهمية الإفصاح عن هذه المعلومات في القوائم المالية المعروضة ، وهل يجب في جميع الأحوال الإفصاح عن المعلومات المقارنة في حالة تعديل طريقة عرض أو تبويب البنود في القوائم المالية ؟

السؤال الحادي عشر :

في بعض الظروف الاستثنائية قد يتم إعداد القوائم المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة واحدة ، أذكر باختصار بعض الأمثلة للظروف الاستثنائية التي يتم فيها تغيير تاريخ للقوائم المالية ، وما هي أهم المعلومات التي يجب على المنشأة الإفصاح عنها في مثل هذه الحالة ؟

السؤال الثاني عشر :

ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخاطئة مع توضيح

السبب باختصار :

- ١ - تشير معايير المحاسبة بصفة عامة إلى مجموعة القواعد التي تحكم إعداد وعرض القوائم المالية للمنشأة .
()
- ٢ - تشكل معايير المحاسبة مع المفاهيم المحاسبية إطار النظرية المحاسبية.
()
- ٣ - يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) وعنوانه "عرض القوائم المالية" إلى بيان الأسس التي يتم على أساسها عرض القوائم المالية ذات الغرض العام .
()
- ٤ - يقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام ، تلك القوائم التي تعد خصيصاً لتلبية احتياجات مستخدمين معينين بالذات من معلومات معينة .
()
- ٥ - يتمثل الهدف من القوائم المالية في توفير المعلومات عن المركز المالي للمنشأة فقط .
()
- ٦ - تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على عاتق مراقب حسابات المنشأة .
()
- ٧ - تشمل القوائم المالية الأساسية للمنشأة على كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل فقط .
()
- ٨ - يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) وعنوانه "عرض القوائم المالية" على القوائم المالية الأساسية للمنشأة بالإضافة إلى القوائم المالية الفترية أو المختصرة التي تقوم المنشأة بإعدادها أيضاً .
()
- ٩ - توصف القوائم المالية بأنها قد أعدت طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية إذا كانت قد خضعت لكافة متطلبات معايير المحاسبة الدولية فقط .
()
- ١٠ - إن المعالجات المحاسبية غير المناسبة يمكن تصحيحها بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو من خلال الإيضاحات والمواد المرفقة .
()

-٧٧-

- ١١ - يجوز للمنشأة في بعض الحالات مخالفة أحد المتطلبات الواردة بأحد معايير المحاسبة الدولية من أجل تحقيق العرض العادل. ()
- ١٢ - تتمثل السياسات المحاسبية في مجموعة المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالية. ()
- ١٣ - في حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي معين أو متطلب بأحد المعايير أو تفسير صادر عن لجنة التفسيرات الدائمة المنبثقة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية ، يجوز المنشأة استخدام حكمها وتقديرها في تطوير واستخدام سياسات محاسبية لمعالجة موضوعات معينة. ()
- ١٤ - تعنى استمرارية المنشأة ، أن المنشأة مستمرة في مزاولة نشاطها وليس لديها النية في التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل المنظور. ()
- ١٥ - وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم الاعتراف وتسجيل العمليات أو الأحداث عند استلام أو سداد النقدية المرتبطة بهذه العمليات والأحداث. ()
- ١٦ - يجب الثبات في جميع الأحوال في طريقة عرض وتبويب البنود في القوائم المالية من فترة مالية لأخرى. ()
- ١٧ - يجب إعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة في جميع الحالات. ()
- ١٨ - يجب عرض كل من البنود الجوهرية (الهامة) والبنود غير الجوهرية (غير الهامة) في القوائم المالية بشكل مستقل. ()
- ١٩ - في جميع الحالات يمكن إجراء مقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات. ()
- ٢٠ - وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) وعنوانه "عرض القوائم المالية" يجب على المنشأة إصدار قوائمها المالية خلال ستة شهور من تاريخ الميزانية. ()
- ٢١ - يجب تصنيف الأصل على أنه أصل متداول ، عندما يمثل نقدية أو أصلاً في حكم النقدية فقط. ()

- ٢٢ - يجب تصنيف الالتزام على أنه التزام متداول ، عندما يتوقع تسويته أو مداده خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة أو خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية. ()
- ٢٣ - تعكس التغيرات في حقوق الملكية لمساهمي منشأة ما ، بين تاريخيين للميزانية ، الزيادة أو النقص في صافي أصول أو ثروة هذه المنشأة خلال هذه الفترة . ()
- ٢٤ - ان التغير الكلى في حقوق المساهمين ، يمثل الأرباح أو الخسائر التى حققتها أنشطة المنشأة خلال الفترة . ()
- ٢٥ - ان الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للمنشأة لا تعتبر جزءاً من مشتملات القوائم المالية الأساسية التى تعدها المنشأة . ()
- ٢٦ - لا يتم عادة عرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وفقاً لترتيب معين. ()
- ٢٧ - يتطلب الأمر عمل إفصاح إضافي عندما يتم تبويب المصروفات فى قائمة الدخل حسب وظائفها أو حسب أسلوب تكلفة المبيعات. ()
- ٢٨ - لا يجوز للمنشأة تغيير تاريخ ميزانيتها فى جميع الظروف والأحوال. ()
- ٢٩ - يمكن القول أن البلود الجوهرية هى تلك التى يؤثر عدم الإفصاح عنها على القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية. ()
- ٣٠ - يتم الحكم على مدى جوهرية البند من عدمه فى ضوء حجمه فقط . ()

الوحدة التعليمية الرابعة المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) المخزون Inventories

أولاً : هدف المعيار Objective

إن الهدف من هذا المعيار يتمثل في توضيح المعالجة المحاسبية للمخزون ، فيتناول هذا المعيار إحدى القضايا المحاسبية الهامة والتي تتمثل في كيفية تحديد تكلفة المخزون التي يجب أن يتم الاعتراف بها كأصل في الميزانية والتي ترحل من فترة لأخرى حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها ، حيث يقدم هذا المعيار الإرشادات العملية لتحديد تكلفة المخزون والتي سيتم الاعتراف بها فيما بعد كمصروف ، كما يقدم هذا المعيار الإرشادات بالنسبة للحالات التي يتم فيها تخفيض تكلفة المخزون إلى صافي القيمة البيعية (صافي القيمة القابلة للتحقق) Net Realizable Value كما يقدم هذا المعيار الإرشادات حول معادلات التكلفة التي تستخدم في تحديد تكاليف المخزون .

ثانياً : نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار على كافة أنواع المخزون فيما عدا :

- ١ - الأعمال تحت التنفيذ في عقود الإنشاء والمقاولات .
- ٢ - الأدوات المالية Financial Instruments .
- ٣ - الأصول البيولوجية Biological Assets المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتجات الزراعية عند نقطة الحصاد at the point of harvest ، كما لا تنطبق أسس القياس الواردة بهذا المعيار على منتجات المحاصيل الزراعية والغابات بعد حصادها كذلك لا تنطبق أسس القياس الواردة بهذا المعيار على المناجم والمنتجات المعدنية ، حيث تقاس هذه المنتجات بصافي القيمة البيعية Net Realizable Value وفقاً للممارسات المتعارف عليها في هذه الصناعات ، وعند قياس هذا المخزون بصافي القيمة البيعية، يتم الاعتراف بالتغيرات التي تحدث في قيمة المخزون كأرباح أو خسائر في قائمة الدخل في الفترة التي يحدث فيها ذلك التغير .

- ٨٠ -

ثالثاً : تعريف المصطلحات الواردة في المعيار : Definitions :

١ - المخزون Inventories

يمثل المخزون أصل :

- أ - عدد الاحتفاظ به لغرض البيع خلال دورة النشاط العادي للمنشأة (مخزون بضائع بغرض البيع ، مخزون الإنتاج التام) .
- ب - خلال عمليات التصنيع ليصبح أصلاً قابلاً للبيع (مخزون الإنتاج تحت التشغيل) .
- لوحظ - إذا كان في صورة مواد أو مهمات سوف تستخدم في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات (مخزون المواد) .

ويلاحظ أن المخزون يضم حسب التعريف السابق كل من البضائع المشتراه بغرض إعادة بيعها متضمنة على سبيل المثال البضائع التي يشتريها تجار التجزئة بغرض إعادة بيعها والأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها بغرض إعادة بيعها ، كما يضم المخزون المواد الأولية والمهمات المنتظر استخدامها في عمليات الإنتاج ، أما في حالة المنشآت التي تقدم الخدمات فإن المخزون يمثل في تكاليف الخدمة والتي لم تعترف المنشأة بعد بالإيرادات المرتبطة بها .

٢ - صافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البهيمية ، صافي القيمة

التحصيلية) Net Realisable Value

هي سعر البيع التقديرى ضمن النشاط العادي للمنشأة مطروحاً منها التكاليف المقدرة للاستكمال والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع .

صافي القيمة البهيمية = سعر البيع التقديرى - (تكاليف الاستكمال + التكاليف المقدرة لإتمام عملية البيع)

٣ - القيمة العادلة Fair value :

هي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف لدى كل منهم الرغبة في التبادل وعلى بنية من الحقائق وتتعلق بإرادة حرة ومستقلة.

رابعاً : قياس المخزون Measurement of Inventories

يقاس المخزون بالتكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل .

خامساً : تكلفة المخزون Cost of Inventories

يجب أن تشمل تكلفة المخزون ، كل تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل والتكاليف الأخرى التى يتم تحملها فى سبيل الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة ، وفيما يلى شرح مختصر لبنود تكلفة المخزون :

١ - تكاليف الشراء : Cost of Purchase

تتضمن تكلفة شراء المخزون كل من ثمن الشراء والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (فيما عدا الضرائب القابلة للاسترداد فيما بعد من الجهات الضريبية) وتكاليف النقل والمناولة والتحميل وأية مصروفات أخرى مباشرة متعلقة بحيازة المخزون من البضائع أو المواد أو الخدمات بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات والبنود الأخرى المشابهة التى يتم خصمها بهدف تحديد تكلفة الشراء .

٢ - تكاليف التشكيل : Costs of Conversion

تشمل تكاليف التشكيل الخاصة بالمخزون التكاليف المرتبطة بشكل مباشر بوحدات الإنتاج مثل الأجور المباشرة ، كما تشمل التكاليف المحملة غير المباشرة سواء المتغيرة أو الثابتة والتى يتم تحملها فى سبيل تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة .

٣ - التكاليف الأخرى : Other Costs

لا تدخل التكاليف الأخرى ضمن تكلفة المخزون الا فى حدود ما يتم تحمله من أجل الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة ، ومن أمثلة التكاليف الأخرى التى تدخل ضمن تكلفة المخزون ، تكاليف تصميم المنتجات لملاءميين .

ويلاحظ أن هناك بعض التكاليف التى تستبعد من تكلفة المخزون ويتم الاعتراف بها كمصروفات فى الفترة التى تحدث فيها ، ومن أمثلة هذه التكاليف :

١ - الفاقد غير الطبيعي فى المواد والأجور أو تكاليف الإنتاج الأخرى .

- ٢ - تكلفة التخزين ، إلا إذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاجية أخرى.
- ٣ - المصاريف الإدارية غير المباشرة التي لا تساهم في الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة .
- ٤ - تكاليف البيع .

ويلاحظ أنه في بعض الظروف أو الحالات المحددة يتم اعتبار تكلفة الاقتراض من ضمن تكلفة المخزون ، ويتم ذلك إذا كانت تكلفة الاقتراض متعلقة ببند المخزون التي يتطلب تجهيزها فترة زمنية طويلة لكي تكون في صورة قابلة للبيع ، بينما بنود المخزون التي تصنع بشكل روتيني وبكميات كبيرة وبشكل متكرر خلال فترة قصيرة لا يتم تحميلها بتكلفة الاقتراض . وفي حالة شراء مخزون بالأجل بشروط تنطوي على تسهيل ائتماني يتم الاعتراف بمقدار الفرق بين سعر الشراء في ظل ظروف ائتمانية عادية وبين المبلغ المدفوع كمصروفات فوائد يتم توزيعها على قائمة الدخل خلال فترة الائتمان.

ساساً : تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية

Cost of Inventories of a Service Provider

تتكون تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية بصفة أساسية من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين العاملين مباشرة في تقديم الخدمة بما في ذلك موظفي الإشراف والمصاريف غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة .

ولا تتضمن تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية تكلفة العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات والإدارة العامة ، حيث يتم الاعتراف بها كمصروفات في الفترة التي حدثت فيها .

سابعاً : تكلفة المنتجات الزراعية المحصودة من الأصول البيولوجية

Cost of Agricultural Produce Harvested From Biological Assets

يقاس المخزون الناتج من حصاد الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة في تاريخ الحصاد بعد خصم تكاليف البيع المقدرة .

ثامناً : أساليب قياس تكلفة المخزون

Techniques for the Measurement of Cost

يمكن استخدام بعض الطرق التقريبية لقياس تكلفة المخزون مثل :

١ - طريقة التكلفة المعيارية The Standard Cost Method

٢ - طريقة التجزئة The Retail Method

وذلك للتسهيل إذا كان استخدامهما يؤدي إلى نتائج قريبة من التكلفة الفعلية ، وتأخذ طريقة التكلفة المعيارية في حسابها عند قياس تكلفة المخزون المستوى العادي من المواد الأولية والمهمات والعمل والكفاءة واستخدام الطاقة ، ويتم مراجعتها بانتظام وقد يتم تعديلها في ضوء الظروف الحالية إن لزم الأمر ، وغالباً يتم استخدام طريقة التجزئة في قياس تكلفة المخزون في منشآت البيع بالتجزئة التي تتميز بكثرة عدد أصناف المخزون السريعة والمتشابهة في ربحيتها والتي يكون من غير العملي استخدام طرق أخرى في قياس تكلفة المخزون لديها ، وهنا تتحدد تكلفة المخزون بطرح النسبة المناسبة لإجمالي الربح من القيمة البيعية للمخزون ، ويجب أن تأخذ هذه النسبة في الاعتبار المخزون الذي تم تخفيضه إلى أقل من سعر البيع الأساسي ، كما يستخدم غالباً متوسط نسبة إجمالي ربح لكل قسم من أقسام المنشأة .

وفيما يلي بعض الأمثلة التوضيحية لكيفية استخدام الطرق السابقة عند قياس

تكلفة المخزون :

مثال (١) طريقة التكلفة المعيارية :

بفرض أن عدد وحدات المخزون من الإنتاج التام بلغت ١٢٠٠٠ وحدة وكانت التكلفة المعيارية المحسوبة لإنتاج الوحدة ١٥٠ جنيه .

المطلوب :

قياس تكلفة المخزون من الإنتاج التام باستخدام طريقة التكلفة المعيارية؟

الحل :

تكلفة المخزون باستخدام طريقة التكلفة المعيارية

= عدد وحدات المخزون × التكلفة المعيارية لإنتاج الوحدة

= ١٢٠٠٠ × ١٥٠ = ١٨٠٠٠٠٠ جنيه

-٨٤-

مثال (٢) طريقة التجزئة :

بلغت القيمة البيعية للأصناف المتبقية لدى إحدى منشآت البيع بالتجزئة ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه وكانت نسبة إجمالي الربح المقدرة لهذه الأصناف ٢٥% .
المطلوب :

قياس تكلفة المخزون لهذه الأصناف باستخدام طريقة التجزئة ؟

الحل :

تكلفة المخزون باستخدام طريقة التجزئة

= القيمة البيعية للأصناف - نسبة إجمالي الربح

$$= ٥٠٠٠٠٠٠ - (٥٠٠٠٠٠٠ \times ٢٥\%) = ٣٧٥٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

تاسعاً : معدلات التكلفة Cost Formulas

تناول المعيار عدة طرق يمكن استخدامها عند تحديد تكلفة المخزون هي:

١ - طريقة التمييز العيني للتكلفة : Specific Identification of Cost

وتعنى هذه الطريقة تحديد تكلفة كل بند من بنود المخزون على حدة وذلك بأن يتم تحميل كل بند من بنود المخزون بالتكلفة الخاصة به ، وتعتبر هذه الطريقة مناسبة في حالة السلع والمنتجات التي يمكن تمييزها وربطها بعناصر التكاليف الخاصة بكل منها على حدة وتكون تكلفتها مرتفعة وعدد بنودها محدوداً كما هو الحال في صناعة الطائرات أو السفن أو تجارة السيارات ، ولكن هذه الطريقة لا تكون مناسبة عندما يكون هناك عدداً كبيراً من بنود المخزون والتي لا يكون من الممكن عملياً تمييزها وتحديد تكلفة كل منها .

مثال :

فإذا بلى بعض البيانات المستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية المتخصصة في صناعة طراز معين من الطائرات في ٢٠٠٧/١٢/٣١:

رصيد	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة بالمليون جنيه
٢٠٠٧/١	٢٥	١٠
انتاج شهر مارس ٢٠٠٧	١٠٠	١٢
انتاج شهر يوليو ٢٠٠٧	٨٠	١٦
انتاج شهر أكتوبر ٢٠٠٧	٥٠	٢٠
انتاج شهر ديسمبر ٢٠٠٧	٤٠	٢٥

-٨٥-

وبفرض أن وحدات المخزون في ٢٠٠٧/١٢/٣١ بلغت ٦٠ وحدة بيانها كالاتى :

١٠	من مخزون ٢٠٠٧/١/١
٢٠	من إنتاج شهر مارس
٨	من إنتاج شهر يوليو
١٥	من إنتاج شهر أكتوبر
٧	من إنتاج شهر ديسمبر

المطلوب :

حساب تكلفة المخزون باستخدام طريقة التمييز العينى لتكلفة المخزون؟

الحل :

تكلفة المخزون فى آخر الفترة = عدد وحدات المخزون × تكلفة الوحدة

١٠٠	=	١٠	×	١٠	=
٢٤٠	=	١٢	×	٢٠	=
١٢٨	=	١٦	×	٨	=
٣٠٠	=	٢٠	×	١٥	=
١٧٥	=	٢٥	×	٧	=

الاجمالى ٦٠ وحدة ٩٤٣ مليون جنيه

٠٠٠ تكلفة المخزون فى آخر الفترة = ٩٤٣ مليون جنيه

٢ - طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً : The First-in, First-Out (FIFO)

تمثل هذه الطريقة إحدى طرق المعالجة الأساسية التى نص المبحار على استخدامها عند

حساب تكلفة المخزون ، وتفترض هذه الطريقة عند حساب تكلفة المخزون فى آخر المدة ،

أن يتود المخزون التى يتم شراؤها أو إنتاجها أولاً تباع أو تصرف أولاً ، وبالتالي فلن البنود

المتبقية من المخزون فى نهاية الفترة هى تلك التى تم شراؤها أو إنتاجها حديثاً .

-٨٦-

مثال :

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات إحدى الشركات في ٢٠٠٧/١٢/٣١ المتعلقة بأحد عناصر المخزون :

تكلفة الوحدة بالجنيه	عدد الوحدات	بيان
١٠	٧٠٠	رصيد ٢٠٠٧/١/١
١٢	١٠٠٠	مشتريات ٣/١٥
١٣	٨٠٠	مشتريات ٦/١٠
١٤	٤٠٠	مشتريات ١٠/١٠
١٥	٢٠٠	مشتريات ١٢/٢٥

وبفرض أن وحدات المخزون المتبقية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ بلغت ٥٠٠ وحدة .

المطلوب :

حساب تكلفة المخزون وفقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً ؟

الحل :

تكلفة مخزون آخر الفترة = عدد وحدات المخزون × تكلفة الوحدة

$$٢٠٠ = \text{وحدة من مشتريات } ١٢/٢٥ \times ١٥ \text{ جنيه}$$

$$٣٠٠ = \text{وحدة من مشتريات } ١٠/٢٠ \times ١٤ \text{ جنيه}$$

$$\underline{٧٢٠٠ = \text{الإجمالي} = ٥٠٠ \text{ وحدة}}$$

٠٠ = تكلفة المخزون في آخر الفترة = ٧٢٠٠ جنيه

٣ - طريقة المتوسط المرجح :**The Weighted Average Cost Formula**

تمثل هذه الطريقة إحدى طرق المعالجة الأساسية التي نص المعيار على استخدامها عند حساب تكلفة المخزون ، حيث نص المعيار على أنه يجب تقييم تكلفة المخزون الا في حالة التمييز العيني للبضاعة باستخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أو باستخدام طريقة المتوسط المرجح للتكلفة ، وطبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة كل بند من بنود المخزون على أساس المتوسط المرجح لتكلفة البنود المتشابهة في بداية الفترة وتكلفة البنود المتشابهة للمشتراة

-٨٧-

أو المنتجة خلال الفترة ، ويتم حساب المتوسط المرجح إما على أساس الفترة بأكملها أو بعد استلام كل شحنة إضافية حسب ظروف المنشأة .

مثال :

بافتراض نفس الأرقام الواردة في المثال السابق :

المطلوب : حساب تكلفة المخزون وفقا لطريقة المتوسط المرجح وذلك في حالة :

- ١ - حساب المتوسط المرجح للتكلفة على أساس الفترة بأكملها .
- ٢ - حساب المتوسط المرجح للتكلفة بعد استلام كل شحنة إضافية (المتوسط المتحرك) بفرض أنه تم بيع ١٠٠٠ وحدة بتاريخ ٥/١٥ ، ١٦٠٠ وحدة بتاريخ ١١/١٥ .

الحل :

١ - حساب تكلفة المخزون وفقا لطريقة المتوسط للمرجح في حالة حساب المتوسط المرجح للتكلفة على أساس الفترة بأكملها :

بيان	وحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
رصيد ٢٠٠٧/١/١	٧٠٠	١٠	٧٠٠٠
مشتريات ٣/١٥	١٠٠٠	١٢	١٢٠٠٠
مشتريات ٦/١٠	٨٠٠	١٣	١٠٤٠٠
مشتريات ١٠/١٠	٤٠٠	١٤	٥٦٠٠
مشتريات ١٢/٢٥	٢٠٠	١٥	٣٠٠٠
إجمالي	٣١٠٠ وحدة		٣٨٠٠٠ جنيه

إجمالي تكاليف البضاعة

متوسط تكلفة الوحدة خلال الفترة =

إجمالي عدد الوحدات

$$= \frac{38000}{3100} = 12,26 \text{ جنيه}$$

٠٠٠ تكلفة مخزون آخر الفترة = عدد وحدات مخزون آخر الفترة × متوسط تكلفة الوحدة خلال الفترة

-٨٨-

٠٠. تكلفة مخزون آخر الفترة = ٥٠٠ وحدة $\times$ ١٢,٢٦ = ٦١٣٠ جنيه

وتصلح هذه الطريقة مع نظام الجرد الدورى الذى يتم إجراؤه فى نهاية الفترة المحاسبية ، لأنها تتطلب الانتظار حتى نهاية الفترة المحاسبية حتى يمكن تحديد كمية الوحدات المباعة خلال الفترة وكمية الوحدات الباقية (المخزون) فى آخر الفترة . -

٢- حساب تكلفة المخزون وفقاً لطريقة المتوسط المرجح للكلفة بعد استلام كل شحنة إضافية (المتوسط المتحرك) :

تاريخ	وارد			منصرف			رصيد		
	وحدات	تكلفة الوحدة	إجمالى التكلفة	وحدات	تكلفة الوحدة	إجمالى التكلفة	وحدات	تكلفة الوحدة	إجمالى التكلفة
رصيد ٢٠٠٧/١/١							٧٠٠	١٠	٧٠٠٠
مشتريات ٣/١٥	١٠٠٠	١٢	١٢٠٠٠				١٧٠٠	١١,١٨	١٩٠٠٦
بضاعة مباعة ٥/١٥				١٠٠٠	١١,١٨	١١٨٠٠	٧٠٠	١١,١٨	٧٨٢٦
مشتريات ٦/١٠	٨٠٠	١٣	١٠٤٠٠				١٥٠٠	١٢,١٥	١٨٢٢٥
مشتريات ١٠/٢٠	٤٠٠	١٤	٥٦٠٠				١٩٠٠	١٢,٥٤	٢٣٨٢٦
بضاعة مباعة ١١/١٥				١٦٠٠	١٢,٥٤	٢٠٠٦٤	٣٠٠	١٢,٥٤	٣٧٦٢
مشتريات ١٢/٢٥	٢٠٠	١٥	٣٠٠٠				٥٠٠	١٣,٥٢	٦٧٦٠

قيمة الرصيد + قيمة الكمية الواردة

* المتوسط المرجح المتحرك -

كمية الرصيد + الكمية الواردة

$$= \frac{١٢٠٠٠ + ٧٠٠٠}{١٠٠٠ + ٧٠٠} = ١١,١٨ \text{ جنيه تقريباً}$$

ومن الجدول السابق يتضح أن تكلفة المخزون في نهاية الفترة طبقاً لطريقة المتوسط المتحرك = ٥٠٠ وحدة $\times ١٣,٥٢ = ٦٧٦٠$ جنيه .

وتصلح هذه الطريقة مع نظام الجرد المستمر للبضاعة وتعتبر هذه الطريقة أكثر دقة من الطريقة السابقة (المتوسط المرجح) حيث تعطى متوسط يكون أكثر تعبيراً عن الأسعار الجارية.

عاشراً : تقييم المخزون :

يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية Net Realisable Value أيهما -

أقل حسب متطلبات هذا المعيار ، فقد يحدث في بعض الحالات أن يصاب المخزون ببعض الخسائر أو أن يصبح متقادماً جزئياً أو كلياً أو تنخفض أسعار بيعه ، لهذا يكون من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون حيث تزيد التكلفة في هذه الحالات عن أسعار بيعه ، وتتفق هذه المعالجة مع وجهة النظر القائلة بعدم جواز إظهار الأصل بقيمة تزيد عن المبلغ المتوقع تحقيقه من بيعه أو استخدامه ، ويتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل إما على أساس :

- (١) كل بند على حدة .
- (٢) المجموعات المتشابهة لبند المخزون .
- (٣) كل بنود المخزون مجتمعة .

ويلاحظ أنه يجب عدم تخفيض قيمة المواد الأولية والمهمات المحتفظ بها لأغراض الإنتاج إذا كان من المتوقع أن تباع المنتجات التامة بسعر التكلفة أو أعلى منه ، ولكن إذا كان انخفاض سعر المواد والمهمات يشير إلى أن تكلفة المنتجات التامة التي تدخل في إنتاجها هذه المواد سوف تزيد عن صافي القيمة البيعية ، ففي هذه الحالة يجب تخفيض قيمة هذه المواد والمهمات إلى صافي القيمة البيعية لها ، وفي هذه الأحوال فإن التكلفة الاستبدالية لهذه المواد تعتبر أنسب مقياس لصافي قيمتها البيعية ، كذلك يلاحظ أنه يجب إعادة النظر في كل فترة لاحقة في بنود المخزون التي تم تقييمها بصافي قيمتها البيعية ولا تزال موجودة في الفترة اللاحقة ، ففي حالة ارتفاع أو انخفاض سعر بيعها مرة أخرى بالمقارنة بصافي قيمتها البيعية يجب في هذه الحالة إعادة تقييمها بالتكلفة أو صافي قيمتها البيعية المعدلة أيهما أقل . وفي جميع الحالات تعتبر مبالغ تخفيض تكلفة المخزون إلى صافي قيمته البيعية أو الخسائر التي تلحق بالمخزون ، مصروفات يتم تحميلها على الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة .

-٩٠-

أمثلة عملية على كيفية تقييم المخزون بالتكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل:
مثال (١):

فيما يلي بعض البيانات الخاصة ببند المخزون في إحدى الشركات الصناعية :

بنود المخزون				بيان
د	جـ	ب	أ	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	سعر البيع التقديرى للوحدة
٤٠٠	٢٥٠	٢٠٠	١٠٠	تكلفة الوحدة
٥٠٠	١٥٠	٢٠٠	٥٠	تكلفة استكمال وبيع الوحدة التقديرية
٣٠	٢٠	١٥	١٠	

المطلوب :

تقييم الوحدة من المخزون في آخر الفترة على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية
أيهما أقل في ضوء المعلومات السابقة .

الحل :

صافى القيمة البيعية = سعر البيع التقديرى - (تكاليف الإستكمال + التكاليف المقدرة لإتمام
عملية البيع)

بنود المخزون				بيان
د	جـ	ب	أ	
-٣٠-٤٠٠	-٢٥٠	-١٥-٢٠٠	-١٠٠	صافى القيمة البيعية
٣٧٠	٢٣٠-٢٠	١٨٥	٩٠-١٠	التكلفة
٥٠٠	١٥٠	٢٠٠	٥٠	
٣٧٠	١٥٠	١٨٥	٥٠	قيمة تقييم الوحدة من المخزون

-٩١-

مثال (٢) :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة ببند المخزون في إحدى الشركات الصناعية :

البند	الكمية	تكلفة الوحدة	سعر البيع التقديرى	تكلفة الإستهلاك والبيع المقدرة
أ	١٠٠٠	١٠	٢٠	٢
ب	٢٠٠٠	١٥	١٠	١
ج	٣٠٠٠	٨	١٥	١,٥
د	٤٠٠٠	١٢	٢٠	٣
هـ	٥٠٠٠	٩	٨	١
و	٦٠٠٠	٧	١١	٢
ز	٧٠٠٠	١٤	١٧	١
ح	٨٠٠٠	١١	١٥	٢

المطلوب :

تقييم المخزون في آخر الفترة على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل وذلك على أساس كل بند على حدة وعلى أساس المخزون ككل .

الحل :

صافى القيمة البيعية = سعر البيع التقديرى - تكاليف الإستهلاك والتكلفة المقدرة لإتمام

عملية البيع

البند	التكلفة	صافى القيمة البيعية	القيمة الأقل
أ	$10 \times 1000 = 10000$	$(20 - 10) \times 1000 = 10000$	10000
ب	$15 \times 2000 = 30000$	$(10 - 1) \times 2000 = 18000$	18000
ج	$8 \times 3000 = 24000$	$(15 - 8) \times 3000 = 21000$	21000
د	$12 \times 4000 = 48000$	$(20 - 3) \times 4000 = 68000$	48000
هـ	$9 \times 5000 = 45000$	$(8 - 1) \times 5000 = 35000$	35000
و	$7 \times 6000 = 42000$	$(11 - 2) \times 6000 = 54000$	42000
ز	$14 \times 7000 = 98000$	$(17 - 1) \times 7000 = 112000$	98000
ح	$11 \times 8000 = 88000$	$(15 - 2) \times 8000 = 104000$	88000
الاجمالى	380000	449000	363000

-٩٢-

ويتم تقييم المخزون وفقاً لأساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل وذلك على

أساس :

- (١) كل بند على حدة بمبلغ ٣٦٣.٠٠٠ جنيه .
- (٢) كل بنود المخزون مجتمعة بمبلغ ٣٨٥.٠٠٠ جنيه (٣٨٥.٠٠٠ ، ٤٤٩٥.٠٠٠ أيهما أقل)

مثال (٣) :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة ببنود المخزون في إحدى الشركات التجارية التي تتعامل في الأجهزة الكهربائية :

البند	الكمية	تكلفة الوحدة	سعر البيع التقديرى للوحدة	التكاليف البيعية المقدرة
المجموعة الأولى				
أ	٤٠	٦٠٠	٥٠٠	٢٠
ب	٦٠	٥٠٠	٨٠٠	٥٠
ج	٨٠	٤٠٠	٥٠٠	٣٠
المجموعة الثانية				
د	١٠٠	٨٠٠	١٢٠٠	٥٠
هـ	١٢٠	٦٠٠	١٠٠٠	٤٠
و	٧٠	٧٠٠	٦٠٠	٢٠
المجموعة الثالثة				
ز	٥٠	٥٠٠	٦٠٠	٢٠
ح	٤٠	٣٠٠	٢٥٠	١٠
ط	٣٠	٤٠٠	٥٠٠	٢٠

المطلوب :

تقييم المخزون في آخر الفترة على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل وذلك

على أساس :

- ١ - كل بند على حدة .
- ٢ - المجموعات المتشابهة لبنود المخزون .
- ٣ - كل بنود المخزون مجتمعة .

-٩٣-

الحل :

البند	التكلفة	صافي القيمة البيعية	التقييم على أساس كل بند	التقييم على أساس مجموعات صناعية	التقييم على أساس المخزون ككل
أ	$= ٦٠٠ \times ٤٠$	$(٢٠ - ٥٠٠) \times ٤٠$	١٩٢٠٠		
ب	$= ٢٤٠٠٠$	$١٩٢٠٠ =$	٣٠٠٠٠		
ج	$= ٥٠٠ \times ٦٠$	$(٥٠٠ - ٨٠٠) \times ٥٦٠$	٣٢٠٠٠		
	$= ٣٠٠٠٠$	$٤٥٠٠٠ =$			
	$= ٤٠٠ \times ٨٠$	$(٣٠ - ٥٠٠) \times ٨٠$			
	$= ٣٢٠٠٠$	$٣٧٦٠٠ =$			
مجموع المجموعة الأولى	٨٦٠٠٠	١٠١٨٠٠		٨٦٠٠٠	
د	$= ٨٠٠ \times ١٠٠$	$(٥٠ - ١٢٠٠) \times ١٠٠$	٨٠٠٠٠		
هـ	$= ٨٠٠٠٠$	$١١٥٠٠٠ =$	٧٢٠٠٠٠		
و	$= ٦٠٠ \times ١٢٠$	$(٤٠ - ١٠٠٠) \times ١٢٠$	٤٠٦٠٠٠		
	$= ٧٢٠٠٠$	$١١٥٢٠٠ =$			
	$= ٧٠٠ \times ٧٠$	$(٢٠ - ٦٠٠) \times ٧٠$			
	$= ٤٩٠٠٠$	$٤٠٦٠٠٠ =$			
مجموع المجموعة الثانية	٢٠١٠٠٠	٢٧٠٨٠٠		٢٠١٠٠٠	
ز	$= ٥٠٠ \times ٥٠$	$(٢٠ - ٦٠٠) \times ٥٠$	٢٥٠٠٠		
ح	$= ٢٥٠٠٠$	$٢٩٠٠٠ =$	٩٦٠٠٠		
ط	$\times ٤٠$	$= (١٠ - ٢٥٠) \times ٤٠$	١٢٠٠٠		
	$= ٣٠٠$	$٩٦٠٠٠ =$			
	$= ٤٠٠ \times ٣٠$	$(٢٠ - ٥٠٠) \times ٣٠$			
	$= ١٢٠٠٠$	$١٤٤٠٠٠ =$			
مجموع المجموعة الثالثة	٤٩٠٠٠	٥٣٠٠٠		٤٩٠٠٠	
الاجمالي	٣٣٦٠٠٠	٤٢٥٠٠٠	٣٢٠٤٠	٣٣٦٠٠٠	٣٣٦٠٠٠

ويتضح من الجدول السابق أن تقييم المخزون في هذه الشركة في نهاية الفترة وفقاً لأساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل يتم على النحو التالي:

- ١ - وفقاً لكل بند على حدة بمبلغ ٣٢٠٤٠٠ جنيه .
- ٢ - وفقاً للمجموعات المتشابهة بمبلغ ٣٣٦٠٠٠ جنيه .
- ٣ - وفقاً لكل بنود المخزون مجتمعة ٣٣٦٠٠٠ جنيه (٣٣٦٠٠٠ ، ٤٢٥٠٠٠ أيهما أقل) .

حداى عشر : الاعتراف بالمخزون كمصروف :

Recognition as an Expense

عندما يباع المخزون يجب الاعتراف بالقيمة المدرجة (الدفترية) لهذا المخزون كمصروف في الفترة التي يتم خلالها تحقق الإيراد المتعلق به ، ويلاحظ أن قيمة تخفيض المخزون لصافى قيمته البيعية وكافة خسائر المخزون يتم اعتبارها مصروفاً في الفترة التي حدث فيها التخفيض أو الخسارة، كما يلاحظ أيضاً أنه يجب اعتبار قيمة استرداد تخفيض قيمة المخزون الذي يحدث نتيجة ارتفاع صافى القيمة البيعية ، تخفيضاً لقيمة المخزون المعترف بها كمصروف في الفترة التي حدث فيها الاسترداد ، أى يتم اعتبار أى استرداد لأى تخفيض فى قيمة المخزون الناشئ عن الزيادة فى صافى قيمته البيعية كتخفيض فى تكلفة المخزون المباع فى الفترة التي تم الاسترداد فيها ، ويلاحظ أيضاً أن عملية تحميل المخزون المباع كمصروف فى الفترة التي تم فيها البيع يودس إلى تطبيق مبدأ عقلية الإيرادات بالمصروفات . كما يلاحظ أيضاً أنه فى بعض الحالات قد يتم استخدام بعض بنود المخزون فى إنشاء أصول ثابتة ، وفى مثل هذه الحالات يتم تحميل تكلفة المخزون على حسابات هذه الأصول ومن ثم يتم إهلاكها على مدار العمر الافتراضى لهذه الأصول تطبيقاً للمعيار المحاسبى الدولى الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها^(١) ، أى تعتبر بذلك جزءاً من تكلفة الأصل الثابت وبالتالي يتم الاعتراف بها كمصروف مع قسط الإهلاك السنوى خلال العمر الإنتاجى لهذا الأصل .

(١) سيتم تناول هذا المعيار فى الوحدة التعليمية التالية.

ثاني عشر : الإفصاح Disclosure

يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات التالية :

- ١ - السياسات المحاسبية المتبعة في قياس قيمة المخزون بما في ذلك معادلة التكلفة المستخدمة.
- ٢ - إجمالي القيمة الدفترية للمخزون مبوبة تبويباً مناسباً يتفق مع طبيعة نشاط المنشأة .
- ٣ - القيمة الدفترية للمخزون المدرج بالقيمة العادلة مطروحاً منها مصروفات البيع .
- ٤ - الظروف أو الأحداث التي أدت إلى رد التخفيض في قيمة المخزون .
- ٥ - قيمة المخزون المرهون والمقدم كضمان للالتزامات .
- ٦ - قيمة أى تخفيض تم على المخزون وتم إدراجه كمصروفات.
- ٧ - قيمة أى رد لأى تخفيض في قيمة المخزون.
- ٨ - الظروف أو الأحداث التي أدت إلى رد التخفيض في قيمة المخزون.
- ٩ - قيمة المخزون التي تم تحميلها كمصروفات خلال الفترة .

ثانياً : تعتبر المعلومات الخاصة بالقيمة الدفترية للتبويبات المختلفة للمخزون وكذلك مدى التغير في هذه الأصول مفيدة لمستخدمي القوائم المالية ، والتبويبات الشائعة لبنود المخزون هي البضائع بغرض البيع والمواد ومهمات الإنتاج ، والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام ، ويتم وصف بنود المخزون في منشآت تقديم الخدمات على أنها إنتاج تحت التشغيل .

تاريخ نفاذ المعيار : Effective Date

يسرى تطبيق هذا المعيار المحاسبى الدولى على القوائم المالية التي تغطى الفترات المالية التي تبدأ في أول يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ .

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية عن الوحدة التعليمية الرابعة

السؤال الأول :

اشرح باختصار الهدف من إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) وعنوانه " المخزون " وما هو نطاق تطبيق هذا المعيار ؟

السؤال الثاني :

ما المقصود بكل من مصطلح "المخزون" و " صافي القيمة البيعية" طبقاً للتعريفات الواردة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) وعنوانه "المخزون" ؟

السؤال الثالث :

أشرح بالتفصيل المناسب مكونات تكلفة المخزون كما وردت بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) وعنوانه "المخزون" ؟ ومما تتكون تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية ؟

السؤال الرابع :

اشرح بالتفصيل المناسب الأساليب التي يمكن استخدامها في قياس تكلفة المخزون كما وردت بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) وعنوانه "المخزون".

السؤال السادس :

ما هي القاعدة التي نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) وعنوانه "المخزون" على استخدامها عند تقييم المخزون ؟ وما هي الأسس التي يتم على أساسها هذا التقييم ؟

السؤال السابع :

متى يتم الاعتراف بقيمة المخزون كمصروف ؟ وكيف تتم معالجة تكلفة بنود المخزون التي تستخدم في إنشاء الأصول الثابتة ؟

-٩٧-

السؤال الثامن :

ما هي أهم المعلومات الواجب أن تفصح عنها القوائم المالية طبقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) وعنوانه "المخزون" ؟ وما هي المعلومات الأخرى والمرتبطة بالمخزون التي يجب الإفصاح عنها طبقاً لمتطلبات هذا المعيار ؟

السؤال التاسع :

ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخاطئة مع توضيح

السبب باختصار :

- ١ - يطبق هذا المعيار على المخزون من الإنتاج الحيواني والمنتجات الزراعية والغابات والمعادن الخام . ()
- ٢ - يمثل المخزون أصلاً عند الاحتفاظ به بغرض البيع خلال دورة النشاط العادي للمنشأة أو خلال عمليات التصنيع فقط. ()
- ٣ - القيمة القابلة للتحقق أو صافي القيمة البيعية أو صافي القيمة التحصيلية هي مصطلحات مترادفة . ()
- ٤ - يتم تقييم المخزون وفقاً لهذا المعيار على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل . ()
- ٥ - تشمل تكلفة المخزون على تكاليف الشراء فقط. ()
- ٦ - تتضمن تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية تكلفة العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات والإدارة العامة. ()
- ٧ - تعتبر طريقة التمييز العيني مناسبة عند حساب تكلفة المخزون في آخر الفترة عندما يكون هناك عدداً كبيراً من بنود المخزون. ()
- ٨ - وفقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً يفترض أن الوحدات المتيقنة من المخزون تكون من الوحدات المشتراة قديماً. ()
- ٩ - تصلح طريقة المتوسط المتحرك مع نظام الجرد الدوري الذي يتم في نهاية الفترة المحاسبية. ()
- ١٠ - لا تدخل تكلفة تصميم المنتجات ضمن تكلفة المخزون. ()
- ١١ - تدخل تكلفة الفاقد غير الطبيعي في المواد والأجور وتكاليف الإنتاج الأخرى ضمن تكلفة المخزون. ()
- ١٢ - تعتبر تكاليف التخزين في جميع الحالات جزءاً من تكلفة المخزون. ()
- ١٣ - تعتبر المصروفات الإدارية جزءاً من تكلفة المخزون ()
- ١٤ - تعتبر تكلفة الافتراض في جميع الحالات جزءاً من تكلفة المخزون. ()

-٩٨-

- ١٥ - يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) وعنوانه "المخزون" على الأعمال تحت التنفيذ في عقود المقاولات والإنشاء. ()
- ١٦ - يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) وعنوانه "المخزون" على الأدوات المالية. ()
- ١٧ - تعتبر الأراضي والممتلكات الأخرى التي يتم الاحتفاظ بها بغرض إعادة بيعها من ضمن بنود المخزون ()
- ١٨ - يتمثل المخزون في المنشآت الخدمية في تكاليف الخدمة التي لم تعترف المنشأة بالإيرادات المرتبطة بها بعد. ()
- ١٩ - تتضمن تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى ، التي يتم تحملها في سبيل الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة . ()
- ٢٠ - يمكن استخدام بعض الطرق التقريبية لقياس تكلفة المخزون إذا كانت نتائجها قريبة من التكلفة الفعلية. ()
- ٢١ - في جميع الحالات يجب تخفيض قيمة المخزون من المواد والمهمات المحتفظ بها لأغراض الإنتاج إذا انخفض سعرها عن التكلفة. ()
- ٢٢ - في حالة تخفيض قيمة المخزون من المواد والمهمات المحتفظ بها لأغراض الإنتاج إلى صافي قيمتها البيعية ، تعتبر التكلفة الاستبدالية لهذه المواد والمهمات أفضل مقياس لصافي قيمتها البيعية. ()
- ٢٣ - في جميع الحالات تعتبر مبالغ تخفيض تكلفة المخزون إلى صافي قيمته البيعية أو الخسائر التي تلحق بالمخزون ، مصروفات يتم تحملها على الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسائر . ()
- ٢٤ - يتم الاعتراف بالمخزون كمصروف في الفترة التي يتم خلالها بيع هذا المخزون. ()

السؤال العاشر :

إذا علمت أن السعر التقديرى للوحدة لأحد بنود المخزون ٢٠٠ جنيه وتتطلب الوحدة تكاليف إستكمال ١٥ جنيه ، وكانت التكاليف المقدرة للوحدة لإتمام عملية البيع ٥ جنيه . المطلوب :

- (١) حساب صافي القيمة البيعية (القابلة للتحقق) للوحدة من المخزون ؟
- (٢) تقييم المخزون في نهاية الفترة في حالة إذا كانت تكلفة الوحدة ١٥٠ جنيه، وفي حالة إذا كانت تكلفة الوحدة ٢١٠ جنيه ؟

-٩٩-

السؤال الثاني عشر :

اشترت إحدى المنشآت بضائع وكان سعرها بالفاتورة ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ١٠% ، وقد بلغت الضريبة على هذه البضائع ٤٥٠٠ جنيه ، كما قد بلغت مصروفات نقل وتحميل ومناولة هذه البضائع ٢٥٠ جنيه .
المطلوب :

حساب تكلفة شراء المخزون من هذه البضائع ؟

السؤال الثاني عشر :

يفرض أن عدد وحدات المخزون من الإنتاج التام فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ كانت ١٠٠٠٠ وحدة وإن التكلفة المعيارية المحسوبة لإنتاج الوحدة ٢٥ جنيه .
المطلوب :

حساب تكلفة المخزون من الإنتاج التام فى آخر المدة باستخدام طريقة التكلفة المعيارية ؟

السؤال الثالث عشر :

إذا علمت أن القيمة البيعية للأصناف المتبقية لدى إحدى منشآت البيع بالتجزئة فى آخر المدة قد بلغت ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، وكانت نسبة إجمالي الربح المقدرة لهذه الأصناف ٢٠% .
المطلوب :

حساب تكلفة المخزون لهذه الأصناف فى آخر المدة باستخدام طريقة التجزئة .

السؤال الرابع عشر :

فيما يلى بعض البيانات المستخرجة من سجلات إحدى الشركات التجارية التى تعمل فى تجارة السيارات فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ :

بيسان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة بالآلاف جنيه
رصيد ٢٠٠٧/١/١	١٠٠	٥٠
مشتريات ٣/٢٥	٣٠٠	٦٠
مشتريات ٦/٢٠	٢٠٠	٨٠
مشتريات ١٠/١٠	٢٥٠	٤٠
مشتريات ١٢/١٥	١٥٠	٩٠

وفرض أن وحدات المخزون فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ بلغت ١٣٠ وحدة بيانها كالتالى :

٢٠	وحدة	من رصيد ٢٠٠٧/١/١
١٥	وحدة	من مشتريات ٢٠٠٧/٣/٢٥
١٠	وحدة	من مشتريات ٢٠٠٧/٦/٢٠
٢٥	وحدة	من مشتريات ٢٠٠٧/١٠/١٠
٦٠	وحدة	من مشتريات ٢٠٠٧/١٢/١٥

-١٠٠-

المطلوب :

حساب تكلفة المخزون لهذه الأصناف في آخر المدة باستخدام طريقة التمييز العنسي لوحدة المخزون ؟

السؤال الخامس عشر :

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات إحدى الشركات في ٢٠٠٧/١٢/٣١ والمتعلقة بأحد عناصر المخزون :-

بيسان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة بالآلاف جنيه
رصيد ٢٠٠٧/١/١	٣٠٠	٢٥
مشتريات ٢/١٨	١٢٠٠	٣٠
مشتريات ٥/٢٠	٢٥٠٠	٣٢
مشتريات ٨/١٥	١٠٠٠	٣٥
مشتريات ١١/٢٥	٥٠٠	٤٠

وبفرض أن وحدات المخزون في ٢٠٠٧/١٢/٣١ بلغت ١٦٠٠ وحدة .

المطلوب :

حساب تكلفة المخزون لهذه الأصناف في آخر المدة وفقاً للطرق التالية :

- ١- طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً .
- ٢- طريقة المتوسط المرجح للتكلفة .
- ٣- طريقة المتوسط المرجح المتحرك ، بفرض أنه تم بيع ١٠٠٠ وحدة بتاريخ ٢/٢٠ ، ٢٩٠٠ وحدة بتاريخ ٨/٢٥ .

السؤال السادس عشر :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة ببند المخزون في إحدى الشركات الصناعية:

بند المخزون				بيسان
د	ج	ب	أ	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	سعر البيع التقديري للوحدة
٤٩٠	١٥٠	٢٥٠	١٥٠	تكلفة الوحدة
٥٠٠	١٠٠	٢٠٠	١٦٠	تكلفة استكمال وبهم الوحدة للتقديرية
٢٥	٢٠	١٥	١٠	

-١٠١-

المطلوب :

تقييم تكلفة الوحدة من المخزون في آخر الفترة على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل في ضوء المعلومات السابقة ؟
السؤال السابع عشر :

فيما يلي البيانات الخاصة ببند المخزون في إحدى الشركات الصناعية:

البند	الكمية	تكلفة الوحدة	سعر البيع التقديرى	تكلفة الإستهلاك والبيع المقدرة
أ	٥٠٠	٦	١٠	٢
ب	٦٠٠	١٢	٨	١
ج	٢٠٠	١٥	١٢	٢
د	٣٠٠	١٠	١٥	١

المطلوب :

تقييم المخزون في آخر الفترة وفقاً لقاعدة التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل وذلك على أساس كل بند على حدة ، وعلى أساس المخزون ككل ؟
السؤال الثامن عشر :

فيما يلي البيانات الخاصة ببند المخزون في إحدى الشركات التجارية:

البند	الكمية	تكلفة الوحدة	صافي القيمة البيعية للوحدة
أ	١٠٠٠	٥٠	٦٠
ب	٣٠٠٠	١٢٠	١٥٠
ج	١٥٠٠	٢٠٠	١٨٠
د	٦٠٠	٨٠	١٠٠

المطلوب :

تقييم المخزون في آخر الفترة وفقاً لقاعدة التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل وذلك على أساس كل بند على حدة ، وعلى أساس المخزون ككل ؟

-١٠٢-

السؤال التاسع عشر :

فيما يلي البيانات الخاصة ببند المخزون في إحدى الشركات الصناعية:

البند	الكمية	تكلفة الوحدة	سعر البيع التقديرى للوحدة	التكاليف البيعية المقطرة	التكلفة المقطرة للوحدة لإتمام عملية البيع
<u>المجموعة الأولى</u>					
أ	٥٠٠	٢٠	٣٠	٨	٢
ب	٦٠٠	١٠	١٥	٢	١
ج	١٠٠٠	١٥	١٢	١	١
<u>المجموعة الثانية</u>					
د	٢٠٠	١٨	٢٠	٣	٢
هـ	٤٠٠	١٦	٢٥	٢	١
و	٧٠٠	١٤	١٥	٢	٢
<u>المجموعة الثالثة</u>					
ز	٣٠٠	٢٥	٢٢	١	١
ح	٩٠٠	٣٠	٤٠	٣	٢
ط	١٠٠	٤٠	٥٠	٥	١

المطلوب :

تقييم المخزون في آخر الفترة وفقاً لقاعدة التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل وذلك

على أساس :

- ١- كل بند من بنود المخزون على حدة .
- ٢- المجموعات المتشابهة لبنود المخزون .
- ٣- كل بنود المخزون مجتمعة .

الوحدة التعليمية الخامسة

المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦)

العقارات والآلات والمعدات " الأصول الثابتة "

"Property, Plant and Equipment"

أولاً : هدف المعيار : Objective :

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات والآلات والمعدات "الأصول الثابتة" حيث تتمثل القضايا الأساسية للمحاسبة عن الأصول الثابتة في توقيت الاعتراف بها وتحديد قيمها الدفترية التي يجب أن تسجل بها وتحديد مصروفات الإهلاك المتعلقة بها والخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة تلك الأصول والتي يجب الاعتراف بها .

ثانياً : نطاق المعيار : Scope :

١ - يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة على العقارات والآلات والمعدات "الأصول الثابتة" إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة .

٢ - لا يتم تطبيق هذا المعيار على :

أ - العقارات والآلات والمعدات (الأصول الثابتة) المحتفظ بها لأغراض البيع .

ب - الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي .

ج - حقوق التعدين واستكشاف واستخراج المعادن والبتروول والغاز الطبيعي وما شابهها من الموارد الطبيعية غير المتجددة .

إلا أنه يتم تطبيق هذا المعيار على العقارات والآلات والمعدات "الأصول الثابتة" المستخدمة في تطوير أو المحافظة وصيانة الأنشطة أو الأصول المنفوخرة في (ب) ، (ج) أعلاه والتي يمكن فصلها عن تلك الأنشطة أو الأصول .

ثالثاً : تعريف المصطلحات الواردة في المعيار : Definitions :

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها :

١ - العقارات والآلات والمعدات "الأصول الثابتة"

- ١٠٤ -

هى أصول ملموسة Tangible Assets والتي :

- ١ - تحتفظ بها المنشأة من أجل استخدامها فى الإنتاج أو فى توفير السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراضها الإدارية .
- ب - ويكون من المتوقع استخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة .

٢ - الإهلاك Depreciation

هو التوزيع المنتظم لقيمة الأصل القابلة للإهلاك على مدى عمره الإنتاجى

٣ - قيمة الأصل القابل للإهلاك Depreciable Amount

هى تكلفة الأصل الثابت أو أى قيمة أخرى بديلة لتكلفة الأصل الثابت فى القوائم المالية مطروحاً منها القيمة التخريدية للأصل .

٤ - العمر الإنتاجى للأصل الثابت Useful Life

هو إما :

- الفترة الزمنية التى تتوقع المنشأة أن تستخدم خلالها الأصل الثابت .
- عدد الوحدات المنتجة من الأصل أو ما يماثلها التى تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل .

٥ - تكلفة الأصل Cost of Asset

هى مقدار النقدية أو ما فى حكمها المدفوعة للحصول على الأصل الثابت أو إنشاؤه داخلياً أو القيمة العادلة لأى مقابل آخر تقوم المنشأة باعطائه لآخرين للحصول على الأصل فى وقت الاستحواذ أو الإنشاء .

٦ - القيمة العادلة Fair Value

هى القيمة التى يمكن من خلالها تبادل أصل معين بين أطراف مستقلة ومطلعة ويتوافر لديها الدراية والرغبة فى العملية بمطلق الحرية .

٧ - القيمة التخريدية للأصل Residual Value

هى القيمة التى تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل فى نهاية عمره الإنتاجى بعد طرح التكلفة المتوقعة للتخلص منه .

٨ - القيمة القابلة للإسترداد Recoverable Amount

هى صافى القيمة البيعية للأصل أو القيمة التى تتوقع المنشأة استردادها من استخدام هذا الأصل فى المستقبل أيهما أكبر .

٩ - القيمة الدفترية للأصل Carrying Amount

هى قيمة الأصل المعترف بها فى الدفاتر بعد خصم مجمع الإهلاك للمتراكم الخاص بهذا الأصل وأية خسائر فى انخفاض قيمته .

١٠ - خسارة انخفاض قيمة الأصل An Impairment Loss

هى المبلغ الذى يزيد به المبلغ المسجل للأصل (القيمة الدفترية للأصل)، عن المبلغ القابل للاسترداد من هذا الأصل . وبمعنى آخر هى مقدار النقص فى القيمة الاستردادية للأصل الثابت عن قيمته الدفترية .

١١ - الأصول غير الملموسة Intangible Assets

هى أصول قابلة للتحديد وغير نقدية وليس لها وجود مادى أو ملموس ويتم الاحتفاظ بها من أجل استخدامها فى الإنتاج أو فى توفير السلع والخدمات أو لتأجيرها للغير أو للأغراض الإدارية، ومن أمثلتها العلامات التجارية Trademarks والشهرة Good Will وحقوق براءات الاختراع Patents وحقوق النشر Copyrights والامتيازات والتراخيص وتسيطر عليها المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ، ويتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .

١٢ - الأصول النقدية Monetary Assets

وهى الأصول التى تكون مبالغها ثابتة من حيث وحدات العملة ومن أمثلتها النقدية والحسابات المدينة وأوراق القبض .

١٣ - الأصول غير النقدية Nonmonetary Assets

وهى الأصول الأخرى بخلاف الأصول النقدية ومن أمثلتها المخزون والاستثمارات فى الأسهم العادية والأصول الثابتة .

١٤ - القيمة التى تحددها المنشأة للأصل الثابت :

Entity - Specific Value

هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل الثابت ومن تخريده فى نهاية عمره الإنتاجى المقدر أو من المتوقع أن تتكبدها عند تسوية التزام .

رابعاً : توقيت الاعتراف بالأصول الثابتة وتسجيلها بالدفاتر Recognition

يتم الاعتراف بأى بند من بنود الأصول الثابتة كأصل ثابت عندما :

- ١- يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يحققها هذا الأصل سوف تتدفق من الأصل إلى المنشأة .
- ٢- يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به وبدرجة عالية من الدقة .

إن الاعتراف بالأصول الثابتة يعتبر ذات أهمية كبيرة ، حيث تمثل هذه الأصول جزءاً كبيراً من مجموع أصول المنشأة ومن ثم تعتبر هامة عند عرض المركز المالي للمنشأة ، كما أن تحديد ما إذا كانت النفقة تمثل أصلاً أم مصروفاً يكون له أيضاً تأثيراً هاماً على نتائج أعمال المنشأة ، لهذا يجب توافر الشرطين السابقين حتى يمكن الاعتراف بهذه الأصول ، ويتحقق الشرط الأول للاعتراف بالأصل الثابت عندما يتم التأكد من أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق من الأصل إلى المنشأة ومن أن المنشأة سوف تتحمل الأخطار المرتبطة بهذا الأصل ، أى حينما تنتقل المنافع والمخاطر المرتبطتين بالأصل إلى المنشأة ، حيث أنه قبل انتقال عنصرى المنافع والمخاطر المرتبطتين بالأصل يمكن إلغاء عملية الحصول على الأصل بدون أى غرامة هامة ، وبالتالي لا يتم الاعتراف بالأصل فى مثل هذه الحالة ، ويتحقق الشرط الثانى للاعتراف بالأصل الثابت تلقائياً ، حيث أن عملية التبادل التى تثبت الاستحواذ على الأصل تحدد تكلفته ، وفى حالة قيام المنشأة بتشديد أو تصنيع الأصل بنفسها داخلياً ، فإنه يمكن التحقق من قياس التكلفة بالاستناد إلى العمليات التى تمت مع أطراف خارجية عند الحصول على المواد والعمل والمدخلات الأخرى المستخدمة فى تشديد أو تصنيع هذا الأصل .

وفى بعض الحالات قد يكون من المناسب تجميع بعض البنود الفردية غير الهامة والاعتراف بالقيمة الإجمالية لها كأصل ثابت وذلك كما هو الحال بالنسبة للقوالب والعدد والأدوات ، وعادة ما يتم تسجيل معظم قطع الغيار ومعدات الخدمات كمخزون ويعترف بها كمصروف عند استخدامها ، ولكن قطع الغيار الرئيسية والمعدات الاحتياطية تمثل أصول ثابتة عندما يكون من المتوقع أن المنشأة ستستخدمها فقط فى بند من بنود الأصول الثابتة ويكون استخدامها المتوقع غير منتظم (مثل تغيير محرك السيارة) فإنه يجب المحاسبة عنها كأصول ثابتة ويتم إستهلاكها خلال فترة لا تزيد عن الحياة الإنتاجية للأصل المرتبطة به .

وفى بعض الحالات الأخرى ، قد يكون من المناسب توزيع قيمة الأصل الثابت على مكونات ذلك الأصل لتتم المحاسبة عن كل جزء بشكل منفصل أو مستقل ، وتظهر مثل هذه الحالات عندما يكون لمكونات الأصل المختلفة ، أعمار إنتاجية مختلفة أو أنها تعطى منافع بأشكال مختلفة للمنشأة تتطلب استخدام معدلات أو طرق إهلاك مختلفة ، ومن أمثلة هذه الحالات ، الطائرة ، جسم الطائرة ومحركاتها وغيرها من الأجزاء تتطلب معالجتها كأصول منفصلة إذا كانت

وفى حالة تملك الأصول الثابتة بغرض المحافظة على البيئة أو لأغراض وقائية أو لتحقيق الأمان ، فإن هذا التملك وإن كان لا يؤدي إلى الزيادة المباشرة فى المنافع الاقتصادية المستقبلية لأى بند من بنود الأصول الثابتة الموجودة فى المنشأة ، إلا أن تملكها قد يكون ضرورياً لضمان الاستفادة من الأصول الأخرى فى المنشأة ، وفى هذه الحالة فإن هذه الأصول يتم الاعتراف بها كأصول ثابتة لأن وجودها يحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصول الأخرى بما يزيد عما كان يمكن تحقيقه لو لم يتم تملك هذه الأصول ، ولكن فى هذه الحالة يعترف بهذه الأصول إلى الحد الذى لا تزيد فيه القيمة الدفترية لهذه الأصول والأصول المرتبطة بها عن إجمالى القيمة القابلة للاسترداد لهما . فعلى سبيل المثال قد يطلب من مصنع للكيمياويات تركيب وسائل معالجة كيميائية جديدة من أجل الالتزام بالمطلبات البيئية عند إنتاج وتخزين هذه المواد الكيميائية الخطرة ، فى هذه الحالة يتم الاعتراف بالإضافات التى تتم على الآلات كأصول ثابتة إلى الحد الذى يمكن فيه استرداد قيمتها، لأنه من غير هذه الإضافات لا يمكن لهذا المصنع إنتاج وبيع المواد الكيميائية .

خامساً : القياس المبدئى (الأولى) للأصول الثابتة

Initial Measurement of Fixed Assets

يجب قياس أى بند من بنود الأصول الثابتة والذى تم الاعتراف به كأصل ثابت ، مبدئياً على أساس التكلفة .

وتشمل تكلفة أى بند من بنود الأصول الثابتة على ثمن شرائه بما فى ذلك الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير المستردة وأية تكاليف أخرى مباشرة يتم تكبدها لجعل الأصل جاهزاً للاستخدام المقصود ، مع طرح الخصومات التجارية أو التخفيضات للوصول إلى ثمن الشراء ، ومن أمثلة التكاليف الأخرى المباشرة التى تتسبب للأصل :

- ١ - تكلفة إعداد الموقع أو المكان الذى يوضع عليه الأصل .
- ٢ - تكاليف المناولة واستلام الأصل .
- ٣ - التكلفة المقدرة لتفكيك وإزالة الأصل وإعادة الموقع إلى ما كان عليه إلى الحد الذى يتم الاعتراف بها كمخصص وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبى الدولى رقم (٣٧) وعنوانه المخصصات والالتزامات والأصول الطارئة Provisions, Contingent, Liabilities and Contingent Assets حيث إنه

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٧) لا يجوز الاعتراف بالمخصص إلا إذا تم استيفاء الشروط الواردة في هذا المعيار والتي تتمثل في :

- أن يكون هناك التزام على المنشأة نتيجة لحدث ماضى.
- أن يكون من المحتمل حدوث تدفق للخارج للموارد لتسوية الالتزام .
- عندما يكون بالإمكان إجراء تقدير موثوق فيه لمبلغ الارتباط أو الالتزام.

لهذا وفي ضوء التحليل السابق إذا كان من المتوقع في نهاية عمر الأصل الثابت أن تقوم المنشأة بفك وإزالة أى أنقاض متخلفة عن هذا الأصل وإعادة الوضع إلى ما كان عليه في حالته السابقة ، فإن هذه الحالة سوف ينطبق عليها صفة وجود التزام على المنشأة نتيجة حدث ماضى ويكون من المحتمل أن ينتج عنه تدفق للخارج للموارد لتسوية هذا الالتزام مستقبلا وأنه في الإمكان إجراء تقدير موثوق فيه لتكلفة إزالة الأصل ، ففي مثل هذه الحالة يتم تكوين مخصص بالتكاليف المقدرة لإزالة الأصل في نهاية عمره الإنتاجي ، ونظرا لصعوبة تقدير قيمة لمخصص الإزالة بسبب البعد الزمني الطويل ، إلا أنه يمكن تقدير قيمة هذا المخصص بالتكلفة المستقبلية للإزالة ثم تخصم بالقيمة الحالية.

ولا تعتبر التكاليف الإدارية أو التكاليف غير المباشرة العامة جزءاً من تكلفة الأصل الثابت ما لم تتسبب مباشرة إلى تملك الأصل أو جعله جاهزا للاستخدام ، كذلك لا تعتبر تكاليف الإعداد وتكاليف بدء التشغيل (التجارب) وما يشابهها من تكاليف ما قبل الإنتاج جزءاً من تكلفة الأصل الثابت إلا إذا كانت ضرورية لجعل الأصل جاهزا للتشغيل . ويتم الاعتراف بخسائر التشغيل الأولية المتكبدة قبل تحقيق الأصل الثابت لمستوى الأداء المخطط له، كمصروفات تحمل على الفترة التي تحدث فيها هذه الخسائر.

وفي الحالات التي تقوم فيها المنشأة بتشديد الأصل الثابت داخلياً، فإن تكلفة هذا الأصل يتحدد باستخدام نفس المبادئ المتبعة في حالة شراء الأصل الثابت من الخارج ، وإذا كانت المنشأة تقوم بتصنيع مثل هذا الأصل للبيع ضمن نشاطها العادى ، فإن تكلفة هذا الأصل تكون هي نفسها تكلفة الأصل المنتج للبيع ، ومن ثم يتم استبعاد أية أرباح داخلية للوصول إلى هذه التكلفة، وبالمثل لا تتضمن تكلفة الأصل الثابت المشيد داخلياً تكلفة الفاقد غير الطبيعي من المواد الخام أو العمالة أو الموارد الأخرى المستخدمة في تشييد هذا الأصل ، كذلك يجب ملاحظة القيد الذي يقضى بأنه إذا تجاوزت تكاليف إنشاء أو تشييد الأصل الثابت المبلغ القابل للاسترداد ، فإن الزيادة يجب اعتبارها مصروفات جارية تحمل مباشرة على قائمة الدخل ولا تعتبر جزءاً من تكلفة الأصل الثابت.

وفي الحالات التي يتم فيها تأجيل سداد قيمة أحد بنود الأصول الثابتة لمدة أطول من شروط الائتمان العادية ، فإنه تكلفة هذا الأصل تحسب على أساس سعره النقدي ، على أن يعالج الفرق بين السعر النقدي وإجمالي المدفوعات على أنه مصروف فوائد ، ويتم توزيعه على فترة الائتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٣) وعنوانه : " تكاليف الاقتراض Borrowing Costs " حيث تعتبر تكلفة الاقتراض مصروفاً في الفترة التي تحدث فيها طبقاً للمعالجة الأساسية للمعيار ، بينما تعتبر وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها جزءاً من تكلفة الأصل الثابت إذا كانت تتسبب مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج هذا الأصل وكان هذا الأصل يتطلب وقتاً زمنياً طويلاً ليصبح جاهزاً للاستخدام وعندما يكون من المحتمل أن يحقق هذا الأصل منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة ويمكن قياس تكلفة هذا الأصل بشكل موثوق به ودقيق ، ويلاحظ أن تكلفة الاقتراض توقف رسملتها بالنسبة للأصل عندما يتم استكمال أو الانتهاء من هذا الأصل بشكل جوهري ويكون جاهزاً للاستخدام المحدد له .

أما بالنسبة للمنح الحكومية التي تحصل عليها المنشأة في صورة أصول ثابتة أو لشراء أو إنشاء أصول ثابتة ، فهناك منهجان للمعالجة المحاسبية للمنح الحكومية في هذه الحالة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٠) وعنوانه " المحاسبة عن المنح الحكومية ، والإفصاح عن المساعدات الحكومية " هما : منهج رأس المال ، حيث يتم تسجيل المنحة مباشرة لحقوق المساهمين ومنهج الإيراد ، حيث يتم تسجيل المنحة مباشرة ضمن الإيرادات خلال فترة زمنية واحدة أو أكثر . وطبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٠) يتم تقييم الأصول غير المالية مثل الأراضي أو الموارد الأخرى التي تحصل عليها المنشأة كمنحة حكومية بالقيمة العادلة ، ويتم عرض المنح الحكومية الخاصة بالأصول الثابتة بما في ذلك المنح غير المالية المقررة بالقيمة العادلة (أراضي ، مباني ، ... الخ) في الميزانية إما كإيراد موجب أو بطرح المنحة للتوصل إلى القيمة المدرجة (المسجلة) للأصل ، وبمقتضى الطريقة الأولى تعتبر المنحة دخلاً موجلاً يتم الاعتراف به بطريقة مباشرة كدخل على أساس معقول ومنظم خلال العمر الإنتاجي للأصل الثابت ، وبمقتضى الطريقة الثانية تطرح المنحة للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل ، حيث يعترف بالمنحة كدخل بطريقة غير مباشرة خلال الحياة الإنتاجية للأصل القابل للإهلاك على شكل تخفيض لعبء الإهلاك.

وبالنسبة للأصول الثابتة المؤجرة تأجيراً تموالياً ، فقد تناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٧) " الإيجارات Leases " فإنه يتم معالجة الأصول الثابتة المؤجرة بموجب عقد تأجير تمويلي محاسبياً سواء في دفاتر المستأجر أو المؤجر على النحو الذي سيرد تفصيلاً فيما بعد ، فعقد الإيجار التمويلي هو عبارة عن عقد إيجار يتم بمقتضاه تحويل أو نقل معظم المنافع والمخاطر المرتبطة بملكية أصل ما من المؤجر إلى المستأجر بغض النظر عن نقل الملكية القانونية للأصل المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة العقد أم لا ، حيث يكون للمستأجر خيار شراء الأصل المؤجر في نهاية مدة العقد من عدمه بقيمة مخفضة (رمزية) ، كذلك تكون مدة عقد الإيجار في عقود التأجير التمويلي تغطي معظم العمر الاقتصادي للأصل المؤجر ، وعادة يكون عقد الإيجار التمويلي غير قابل للإلغاء ويضمن المؤجر استرداد المبلغ المستثمر بالإضافة إلى تحقيق عائد مناسب ، ولا تعتبر عقود إيجار الأراضي والمباني من عقود الإيجارات التمويلية، حيث تتميز الأراضي بأن عمرها الإنتاجي غير محدود ولا يتوقع أن تنتقل ملكية الأرض إلى المستأجر في نهاية مدة العقد وأن معظم المنافع والمخاطر المرتبطة بملكية الأرض لا تنتقل للمستأجر وعلى ذلك فإن التصنيف المناسب لمثل هذه العقود هو اعتبارها عقوداً تشغيلية ، وتعتبر المبالغ المدفوعة عن هذه العقود ، إيجارات مدفوعة مقدماً يتم توزيعها كمصروف على مدة العقد ، كذلك تعتبر المباني المؤجرة من الأصول التي لها عمراً إنتاجياً يتوقع أن يزيد على مدة عقد الإيجار ، كما أنه غالباً ما تتضمن عقود إيجار هذه المباني شروطاً يتم بموجبها تعديل قيمة الإيجار دورياً حسب المعدلات السائدة ، وأن ملكية المبنى لن تنتقل إلى المستأجر وأن المؤجر يحتفظ بمعظم المنافع والمخاطر المرتبطة بملكية المبنى ، وعليه فإن التصنيف المناسب لمثل هذه العقود هو اعتبارها عقوداً تشغيلية^(١) . ويتم المعالجة

(١) عقد الإيجار التشغيلي ، هو أي عقد إيجار لا تنطبق عليه مواصفات عقد الإيجار التمويلي، ويتم الاعتراف بدفعات الإيجارات التشغيلية كمصروفات تحمل على قائمة الدخل على مدى

المحاسبية لعقود التأجير التمويلي في دفاتر كل من المستأجر والمؤجر على النحو التالي:

١ - في دفاتر المستأجر :

يقوم المستأجر بالمحاسبة عن عقد الإيجار التمويلي كما لو كان عقد شراء أصل ثابت مقابل التزامات طويلة الأجل ، وبمعنى آخر يمكن اعتبار عقد الإيجار التمويلي على أنه عملية شراء أصل ثابت مقابل دين طويل الأجل، ويتم إجراء القيد التالي لإثبات قيمة الأصل والالتزام في السجلات المحاسبية عند بداية تنفيذ عقد الإيجار التمويلي .

×× من حـ / الأصول الثابتة المستأجرة

×× إلى حـ/ دائني عقود التأجير التمويلي

ويتم إثبات كل من الأصل والالتزام الناشئ عن عقد التأجير التمويلي في القيد المحاسبي السابق بالقيمة الحالية للحد الأدنى لقيمة العقد والتي تتضمن قيمة دفعات الإيجار الدورية والتي يحددها العقد وقيمة حق شراء الأصل المخفضة أو بالقيمة السوقية العادلة للأصل المستأجر في تاريخ بداية تنفيذ عقد الإيجار التمويلي، ويلاحظ أن التكاليف المباشرة المبدئية والمرتبطة بإيجار الأصل يتم رسملتها مع الأصل المستأجر ، كذلك يتم الاعتراف بالإهلاك وانخفاض قيمة الأصل المستأجر وفقاً لما جاء في المعايير الدولية .

٢ - في دفاتر المؤجر :

بالنسبة للأصل الثابت الذي يتم تأجيره بموجب عقد إيجار تمويلي يتم معالجته محاسبياً باعتباره حساب مدين يتم القيد به بمبلغ الاستثمار الصافي ، ويتم الاعتراف بدخل التمويل على صافي الاستثمار على أساس ثابت ومنظم وبشكل دوري خلال مدة العقد ، ويتم إجراء القيد التالي لإثبات قيمة الأصل المؤجر والحساب المدين في السجلات المحاسبية عند بداية تنفيذ عقد الإيجار التمويلي :

×× من حـ/ مديني عقود الإيجار

×× إلى حـ / الأصول الثابتة المؤجرة

-١١٢-

ونعرض فيما يلي مجموعة من الأمثلة التوضيحية لبيان كيفية القياس المبدئي للأصول الثابتة والمشاكل التي تعترض هذا القياس وكيفية المعالجة المحاسبية لها حسب متطلبات المعايير المحاسبية الدولية .

مثال (١) - مكونات تكلفة شراء الأصل الثابت :

اشترت إحدى الشركات الصناعية أصلاً ثابتاً وقد بلغت فاتورة شرائه ٢٥٠٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ٢% وكانت الضرائب غير المستردة ٧٥٠٠ جنيه ، وبلغت تكاليف إعداد وتهيئة الموقع الذى يوضع عليه الأصل ١٠٠٠ جنيه ، وبلغت تكاليف التركيب ٢٠٠٠ جنيه ، وكانت التكاليف المقدرة لإزالة هذا الأصل فى نهاية عمره الإنتاجى ٥٠٠ جنيه .

المطلوب :

حساب تكلفة الأصل الثابت وإجراء قيد اليومية اللازم .

الحل

١ - يتم حساب تكلفة الأصل الثابت فى هذه الحالة كما يلى:

جنيه	٢٥٠٠٠٠	ثمن شراء الأصل بالفاتورة
(٥٠٠٠)		(-) الخصم التجارى (٢% × ٢٥٠٠٠٠)
٢٤٥٠٠٠		= ثمن الشراء بعد الخصم
		يضاف :
٧٥٠٠		الضرائب غير المستردة
١٠٠٠		تكاليف تهيئة الموقع
٢٠٠٠		تكاليف التركيب
		التكاليف المقدرة لإزالة الأصل الثابت فى نهاية
٥٠٠		عمره الإنتاجى
جنيه	٢٥٦٠٠٠	= إجمالى تكلفة الأصل الثابت

٢ - ويتم إجراء قيد اليومية التالى لإثبات الأصل الثابت :

٢٥٦٠٠٠ من حـ / الأصل الثابت (حسب نوعه)

إلى منكرين

٢٥٥٥٠٠ حـ / النقدية

٥٠٠ حـ / مخصص لإزالة الأصل

-١١٣-

مثال (٢) - مكونات تكلفة استيراد الأصل الثابت :

بلغت تكلفة استيراد أحد الأصول الثابتة مايلي :

٥٠٠٠٠٠ جنيه سعر الشراء وكان الخصم التجاري ٥ % من ثمن الشراء
 ١٠٠٠ جنيه رسوم جمركية ٥٠٠ جنيه نفقات نقل الأصل إلى الشركة ١٠٠٠
 جنيه نفقات تهيئة الموقع وبناء قواعد تثبيت الأصل ، ٦٠٠ جنيه تكاليف الإعداد
 وبدء التشغيل كانت ضرورية لجعل الأصل جاهزاً للتشغيل ، ١٠٠٠ جنيه خسائر
 التشغيل الأولية ، ٩٠٠ جنيه التكاليف المقدرة لإزالة هذا الأصل في نهاية عمره
 الإنتاجي .

المطلوب :

حساب تكلفة الأصل الثابت وإجراء قيد اليومية اللازم .

الحل

١ - حساب تكلفة الأصل الثابت :

سعر شراء	٥٠٠٠٠٠	جنيه
(-) الخصم التجاري (٢% × ٥٠٠٠٠٠)	(٢٥٠٠٠)	
= ثمن الشراء بعد الخصم	٤٧٥٠٠٠	
بضاف :		
الرسوم الجمركية	١٠٠٠	
نفقات نقل الأصل	٥٠٠	
نفقات تهيئة الموقع وبناء قواعد تثبيت الأصل	١٠٠٠	
تكاليف الإعداد والتشغيل كانت ضرورية لجعل		
الأصل جاهزاً للتشغيل	٦٠٠	
للتكاليف المقدرة لإزالة الأصل في نهاية عمره		
الإنتاجي	٩٠٠	
= إجمالي تكلفة الأصل الثابت	٤٨٨٠٠٠	جنيه

٢- ويتم إجراء قيد اليومية التالي لإثبات الأصل الثابت :

٤٨٨٠٠٠ من حـ/ الأصل الثابت (حسب نوعه)

إلى مذكورين :

٤٨٧١٠٠ حـ / النقدية

٩٠٠ حـ / مخصص إزالة الأصل

مثال (٣) - تكلفة الأصول الثابتة التي تقوم المنشأة بتشييدها :

في الحالات التي تقوم المنشأة بنفسها بتشييد أصل ثابت ، بدلاً من إسناد ذلك إلى مقاول مختص ، يتم حصر تكلفة التشييد التي يتم تحميلها على حساب الأصل ، من مواد وعمالة وتكاليف غير مباشرة ، ويجب في جميع الأحوال ألا تزيد تكلفة تشييد الأصل عن قيمته فيما لو تم التعاقد على تشييده مع جهة خارجية ، وفي حالة زيادة هذه التكلفة يجب تحميل هذه الزيادة كخسارة على قائمة الدخل في الفترة المالية الجارية ، بفرض أن إحدى المنشآت قامت بتشييد مبنى بنفسها لاستخدامه وبلغت تكلفة إنشاء هذا المبنى ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنيه تكاليف مباشرة من مواد وعمالة ومصروفات وبلغت المصروفات غير المباشرة ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه ، وبفرض أن المنشأة كان لديها عروض من بعض المقاولين لتشييد هذا المبنى بمبلغ ٢٢٠٠٠٠٠٠ جنيه ، إلا أن المنشأة رفضت هذه العروض وقامت ببناء هذا المبنى بنفسها .

المطلوب :

حساب تكلفة المبنى وإجراء قيد اليومية اللازم .

الحل

١ - حساب تكلفة المبنى :

جنيه	٢٠٠٠٠٠٠	تكلفة مباشرة (مواد ، عمالة ، مصروفات)
جنيه	٥٠٠٠٠٠	مصروفات غير مباشرة
جنيه	٢٥٠٠٠٠٠	مجموع تكلفة المبنى
جنيه	(٢٢٠٠٠٠٠٠)	(-) قيمة عروض المقاولين لتشييد المبنى
جنيه	٣٠٠٠٠٠	= خسائر الفترة الجارية

وفي ضوء ذلك تكون تكلفة المبنى التي يتم إثباتها في السجلات هي ٢٢٠٠٠٠٠٠ جنيه وليست ٢٥٠٠٠٠٠٠ جنيه .

٢ - ويتم إجراء قيد اليومية التالى لإثبات الأصل الثابت :

من مذكورين :

٢٢.٠٠٠٠ حـ/ الأصل الثابت (حسب نوعه)

٣.٠٠٠٠ حـ/ الخسائر

٢٥.٠٠٠٠ إلى حـ/ المواد والأجور والمصروفات

المباشرة والمصروفات غير المباشرة

مثال (٤) - تكلفة تصنيع الأصل الثابت :

تقوم إحدى الشركات بتصنيع آلات بمواصفات معينة وتقوم ببيع الآلة الواحدة منها بمبلغ ٥٠.٠٠٠٠ جنيه ، وقررت الشركة استخدام إحدى هذه الآلات علماً بأن تكلفة تصنيع الآلة ٤٠.٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

تحديد قيمة الآلة التى تظهر بها فى الدفاتر وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية .
الحل

يتم حساب قيمة الآلة فى هذه الحالة وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية على أساس تكلفة الأصل المنتج للبيع ، لهذا يتم تسجيل هذه الآلة بالسدفاتر على هذا الأساس ، أى بمبلغ ٤٠.٠٠٠٠ جنيه ، حيث تتطلب المعايير المحاسبية فى مثل هذه الحالة أن تكون تكلفة الأصل الثابت هى نفسها تكلفة الأصل المنتج للبيع مع استبعاد أية أرباح داخلية للوصول إلى هذه التكلفة وأية تكاليف غير عادية مثل تكلفة الفاقد غير الطبيعى من المواد والعمالة والخدمات المستخدمة فى تصنيع هذا الأصل .

مثال (٥) - تكلفة الأصل الثابت فى حالة وجود خصم نقدى :

تم شراء أصل ثابت بمبلغ ١٦.٠٠٠٠ جنيه ، وكانت شروط سداد هذا الأصل ٥% - ١٠ أيام أو - ٣٠/ يوم .

المطلوب :

تحديد قيمة الأصل الثابت التى يظهر بها فى الدفاتر وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية .

الحل :

لاحظ أن معايير المحاسبة الدولية قد نصت على أن تكلفة الأصل الثابت تتضمن ثمن الشراء بالإضافة إلى الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير المستردة وأية تكاليف يمكن أن تنصب مباشرة إلى تجهيز الأصل الثابت للاستخدام المقصود ، مع طرح أى خصومات تجارية أو تخفيضات للوصول إلى ثمن الشراء ، وفى ضوء ذلك يجب تخفيض تكلفة الأصل الثابت بالخصم النقدي سواء استقانت منه المنشأة أو لم تستقد ، وتعتمد هذه المعالجة المحاسبية على مبدأ تحديد تكلفة الأصل الثابت الحقيقية على أساس سعر شرائه النقدي عند عقد اتفاق الشراء ، وعندما تققد المنشأة الخصم النقدي المتاح لها يحمل كخسارة ضمن مصروفات الفترة الجارية . وبناء على ذلك تظهر تكلفة الأصل فى الدفاتر بمبلغ ١٥٢٠٠٠

جنيه

$$= (160000 - \frac{0}{100} \times 160000)$$

سواء استقانت المنشأة من الخصم النقدي أو لم تستقد .

مثال (٦) - سداد قيمة الأصل الثابت على دفعات سنوية مؤجلة :

نصت معايير المحاسبة الدولية والمصرية على أنه عندما يؤجل سداد بند من بنود الأصول الثابتة إلى ما بعد المدة العادية للائتمان فإن تكلفة الأصل الثابت فى هذه الحالة تساوى الثمن النقدي المعادل ، على أن يعالج الفرق بين الثمن النقدي المعادل ، وإجمالى المبلغ المنفوع على أنه مصروف فوائد يتم توزيعه على فترة الائتمان إلا إذا تم رسملتها وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها الواردة فى المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٣) والخاص بتكلفة الاقتراض . فعلى سبيل للمثال إذا حصلت إحدى المنشآت على أحد الأصول الثابتة مقابل التزامها بسداد مبلغ ٥٢٧٦٠ جنيه فى نهاية كل سنة ولمدة خمس سنوات شاملاً قيمة الأصل الثابت والفوائد المستحقة على المبلغ المقرض ، ويفرض أنه أمكن تقدير سعر الفائدة الضمنى الذى

ينطوى عليه هذا العقد بـ ١٠% علماً بأن معامل القيمة الحالية لدفعة سنوية عادية قيمتها ١ جنيه لمدة ٥ سنوات بمعدل خصم ١٠% = ٣,٧٩.٧٩ (٥) جنيه .

المطلوب :

- تحديد قيمة الأصل الثابت التى يظهر بها فى الدفاتر .
- إجراء القيود المحاسبية فى تاريخ الحصول على الأصل وفى نهاية السنة الأولى والثانية .

الحل

١ - تحديد قيمة الأصل الثابت التى يظهر بها فى الدفاتر :

التمن النقدي المعادل للأصل الثابت = القيمة الحالية للدفعات

$$= ٥٢٧٦٠ \times ٣,٧٩.٧٩$$

$$= ٢٠٠.٠٠٠ جنيه تقريباً$$

وهكذا يظهر الأصل الثابت فى الدفاتر بمبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنيه

٢ - القيود المحاسبية فى تاريخ الحصول على الأصل وفى نهاية السنة الأولى والثانية :

أ - إثبات شراء الأصل الثابت بعقد يتطلب سداد مبلغ ٥٢٧٦٠ جنيه سنوياً لمدة ٥ سنوات قيمتها الحالية بسعر فائدة ١٠% هى ٢٠٠.٠٠٠ جنيه .

٢٠٠.٠٠٠ من حـ / الأصل الثابت (حسب نوعه) تاريخ الحصول

٢٠٠.٠٠٠ إلى حـ / القرض المستحق عن على الأصل

توريد أصول ثابتة بالأجل

ب - القيود المحاسبية فى نهاية كل من السنة الأولى والثانية ، فى نهاية كل

سنة مالية من سنوات العقد يتم إثبات سداد الدفعة السنوية المستحقة ٥٢٧٦٠

جنيه وإثبات مصروف الفائدة الذى يخص السنة المالية ، ولتحديد مصروف

الفائدة الذى يخص السنة المالية يمكن إعداد الجدول التالى :

السنة	القرض في بداية السنة	مبلغ الدفعة السنوية متضمنا مصروف الفائدة والمسددة من القرض			رصيد القرض في نهاية السنة
		الدفعة السنوية	مصروف الفائدة الذي يخص السنة	المسدد من القرض	
١	٢٠٠٠٠٠	٥٢٧٦٠	$٢٠٠٠٠ \times ١٠\% = ٢٠٠٠٠$	٣٢٧٦٠	١٦٧٢٤٠
٢	١٦٧٢٤٠	٥٢٧٦٠	$١٦٧٢٤٠ \times ١٠\% = ١٦٧٢٤$	٣٦٠٣٦	١٣١٢٠٤
٣	١٣١٢٠٤	٥٢٧٦٠	$١٣١٢٠٤ \times ١٠\% = ١٣١٢٠$	٣٩٦٤٠	٩١٥٦٤
٤	٩١٥٦٤	٥٢٧٦٠	$٩١٥٦٤ \times ١٠\% = ٩١٥٦$	٤٣٦٠٤	٤٧٩٦٠
٥	٤٧٩٦٠ ^(٥)	٥٢٧٦٠	$٤٧٩٦٠ \times ١٠\% = ٤٧٩٦$	٤٧٩٦٠ ^(٥)	-

وتجرى القيود المحاسبية التالية في نهاية السنة الأولى والثانية :

في نهاية السنة المالية الأولى	من مذكورين حـ/ مصروف الفوائد حـ/ القرض المستحق عن توريد أصول ثابتة بالأجل إلى حـ / النقدية أو البنك " إثبات الفائدة المستحقة عن السنة وسداد جزء من القرض المستحق عن توريد أصول ثابتة "	٢٠٠٠٠ ٣٢٧٦٠ ٥٢٧٦٠
في نهاية السنة المالية الثانية	من مذكورين حـ/ مصروف الفوائد حـ/ القرض المستحق عن توريد أصول ثابتة بالأجل إلى حـ / النقدية أو البنك " إثبات الفائدة المستحقة عن السنة وسداد جزء من القرض المستحق عن توريد أصول ثابتة "	١٦٧٢٤ ٣٦٠٣٦ ٥٢٧٦٠

ويلاحظ من القيود السابقة أن مصروف الفائدة الذي يخص السنة المالية تم حسابه على رصيد القرض المستحق بعد استبعاد الأقساط المسددة من القرض في السنوات السابقة . وتجرى القيود في السنوات الثلاث الأخيرة بنفس الصورة التي تمت بها في السنة الأولى والثانية .

(٥) لابد ان يتساوى هذين الرقمين في السنة الأخيرة من العقد .

ومما هو جدير بالذكر أنه في حالة تأجيل سداد قيمة الأصول الثابتة لفترة قصيرة نسبياً ، فإن الفائدة الضمنية في العقد ستكون صغيرة ، ويمكن في هذه الحالة تطبيقاً لمبدأ الأهمية النسبية تجاهلها ، أما إذا كانت الفترة طويلة والفائدة الضمنية كبيرة ، فإن تقدير النقدية المعادلة للأصول المشتراه سيوفر أساساً دقيقاً لقياس كل من تكلفة الأصل الثابت والالتزام المترتب عليه .

مثال (٧) : رسملة تكلفة الاقتراض الخاصة بالأصول الثابتة :

إن المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٣) والخاص بتكلفة الاقتراض ، قد وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض على أنها مصروفات ، ولكنه يسمح كمعالجة بديلة مسموح بها برسملة تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لحيازة أو إنشاء أو تصنيع أصل ثابت مؤهل للرسملة ، ويعرف الأصل المؤهل للرسملة بأنه ذلك الأصل الذي يتطلب فترة طويلة لإعداده للاستخدام المعد له ، ومن أمثلة الأصول المؤهلة للرسملة الآلات والمعدات والعقارات والمباني وتجهيزات إنتاج الطاقة ... إلخ . ولا تعتبر الأصول التي تم حيازتها وهي جاهزة للاستخدام من الأصول المؤهلة للرسملة كالأراضي والمباني التي تشتري وتكون جاهزة للاستخدام في نفس تاريخ شرائها . وطبقاً للمعالجة البديلة المسموح بها تعتبر تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لحيازة أو إنشاء أو تصنيع أصل جزءاً من تكلفة ذلك الأصل حينما يحتمل أن تحقق المنشأة منافع مستقبلية وأن هذه التكلفة يمكن قياسها بشكل موثوق به ، ويجب مراعاة مايلي عند تحديد مقدار تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة على الأصل الثابت:

١ - عند اقتراض أموال خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل تحدد مقدار تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة على ذلك الأصل خلال الفترة بالتكاليف الفعلية لهذا الاقتراض مطروحاً منها أي أرباح على الاستثمار المؤقت لهذه الأموال المقرضة .

٢ - عند اقتراض أموال بشكل عام واستخدامها للحصول على أصل مؤهل فإن تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة يجب تحديدها عن طريق تطبيق معدل الرسملة على النفقات الرأسمالية الخاصة بذلك الأصل ، ويكون معدل

الرسكلة هو المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض الملائم والمتعلق بما أجرته المنشأة من اقتراض خلال الفترة ما عدا الاقتراض المخصص للحصول على أصل مؤهل ، أى أنه فى حالة الاقتراض بصفة عامة وتم استخدام جزء من هذه القروض فى تمويل إنشاء أصل ثابت مؤهل للرسكلة ومؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ، فإنه يمكن فى هذه الحالة استخدام معدل الرسكلة لتحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يمكن رسملتها على هذا الأصل من مبلغ الاقتراض الذى تم بصفة عامة وتم استخدام جزء منه فى تمويل هذا الأصل ، وبحسب معدل الرسكلة وفقاً للمعادلة التالية :

$$\text{معدل الرسكلة} = \frac{\text{تكلفة الاقتراض}}{\text{المتوسط المرجح للقروض خلال الفترة}} \times 100$$

ويتم حساب تكلفة الاقتراض التى يتم رسملتها على الأصل الثابت فى هذه الحالة وفقاً للمعادلة التالية :

$$\text{تكلفة الاقتراض المرسكلة للأصل الثابت} = \text{المبالغ التى تم اتفاقها على الأصل من القروض العامة} \times \text{معدل الرسكلة}$$

ويراعى عند حساب معدل الرسكلة ما يلى :

- أ - استبعاد القروض التى عقدتها المنشأة خصيصاً لغرض تمويل إنشاء الأصل الثابت المؤهل للرسكلة .
- ب - يجب ألا تزيد تكاليف الاقتراض التى يتم رسملتها خلال الفترة عن تكاليف الاقتراض الفعلية التى تحملتها المنشأة خلال تلك الفترة وذلك عند احتساب معدل الرسكلة .

٣ - تبدأ رسكلة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل عندما :

- أ - تكون النفقات الرأسمالية على الأصل الثابت جارى حدوثها .
- ب - تكون تكاليف الاقتراض جارى تحملها .

ج - أن تكون الأنشطة الضرورية لإعداد الأصل الثابت للاستخدام جارية ومستمرة، ولا تقتصر الأنشطة الضرورية لإعداد الأصل الثابت للاستخدام المرجو على تلك الأنشطة المرتبطة بالإنشاء الفعلى للأصل إذ تشمل الأعمال الفنية والإدارية التى تسبق البدء الفعلى للإنشاء مثل الأنشطة المتعلقة بالحصول على التراخيص قبل البدء الفعلى للإنشاء فعلى سبيل المثال ترسل تكاليف الاقتراض على أراضى تحت التطوير

فى الفترة التى يتم خلالها التطوير ولكن لا تُرسم تكاليف الاقتراض على الأراضى التى تم حيازتها لتشييد مبنى دون الشروع بالأعمال المتعلقة بالتطوير ، حيث يجب إيقاف رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات التى تتوقف فيها أنشطة التطوير الخاصة بالأصل الثابت.

٤ - يجب إيقاف رسملة تكاليف الاقتراض عندما تتم بشكل جوهري الأنشطة الضرورية لإعداد الأصل الثابت المؤهل للاستخدام المرجو منه .
ونعرض فيما يلى بعض الأمثلة لتوضيح الجوانب المختلفة المتعلقة برسملة تكلفة الاقتراض الخاصة بإنشاء أصول ثابتة .
مثال (١/٧) الاقتراض خصيصاً بغرض الحصول على أصل ثابت مؤهل للرسملة:

بفرض أن إحدى المنشآت قامت باقتراض مبلغ ٢٦٠٠٠٠٠٠ جنيه فى ٢٠٠٧/١/١ لإنشاء مبنى وذلك بمعدل فائدة ١٠% على أن يتم ذلك على دفعات خلال عام ٢٠٠٧ وذلك كما يلى :

٣٠٠٠٠٠	فى ٢٠٠٧/١/١
٥٠٠٠٠٠	فى ٢٠٠٧/٣/٣١
٧٠٠٠٠٠	فى ٢٠٠٧/٦/٣٠
٨٠٠٠٠٠	فى ٢٠٠٧/٩/٣٠
٣٠٠٠٠٠	فى ٢٠٠٧/١٠/٣١

وقد تم الانتهاء من إنشاء المبنى فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ وأصبح صالحاً للاستخدام المرجو منه فى ذلك التاريخ .

المطلوب :

حساب قيمة الفوائد التى يتم رسملتها على المبنى ، وتحديد قيمة المبنى التى يظهر بها فى الدفاتر .

-١٢٢-

الحل

١ - حساب قيمة الفوائد التي يتم رسملتها على المبنى :

$$\text{جنيه } 30000 = \frac{12}{12} \times 10\% \times 300000$$

$$\text{جنيه } 37500 = \frac{9}{12} \times 10\% \times 500000$$

$$\text{جنيه } 35000 = \frac{6}{12} \times 10\% \times 700000$$

$$\text{جنيه } 20000 = \frac{3}{12} \times 10\% \times 800000$$

$$\text{جنيه } 5000 = \frac{2}{12} \times 10\% \times 300000$$

$$\text{جنيه } 127500 = 260000$$

وفى ضوء ذلك تقوم المنشأة فى نهاية عام ٢٠٠٧ بتحميل مبلغ ١٢٧٥٠٠ جنيه قيمة الفوائد المرسمة على حساب المبنى ويظهر حساب المبنى فى السدقات بقيمة ٢٧٢٧٥٠٠ جنيه (١٢٧٥٠٠ + ٢٦٠٠٠٠٠).

مثال (٧/ب) - تمويل إنشاء الأصل الثابت (المبنى) من خلال الاقتراض لتمويل هذا الأصل ومن خلال القروض الأخرى العامة التى تقترضها المنشأة بشكل عام :

يفرض أن إحدى المنشآت قامت بعقد للقروض الآتية خلال عام ٢٠٠٧

٢٠٠٠٠٠٠ جنيه قرض لمدة سنة بمعدل فائدة ١٠% سنوياً خاص بإنشاء هذا المبنى .

-١٢٣-

(٢) ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه قرض لمدة ٥ سنوات بمعدل فائدة ١٢ % سنوياً .

(٣) ٥٠٠٠٠٠٠٠ جنيه قرض لمدة ٣ سنوات بمعدل فائدة ٨ % سنوياً .

وقد بلغت جملة المبالغ التى تم إنفاقها على المبنى حتى ٢٠٠٧/١٢/٣١

مبلغ ٢٦٠٠٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

حساب قيمة الفوائد التى يتم رسملتها على المبنى ، وتحديد قيمة المبنى

التي يظهر بها فى الدفاتر .

الحل

١ - حساب قيمة الفوائد التى يتم رسملتها على المبنى :

أ - تكلفة الاقتراض عن القرض الخاص بالمبنى :

$$= ٢٠٠٠٠٠٠٠ \times ١٠\% = ٢٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ب - تكلفة الاقتراض العامة والتي يتم رسملتها على المبنى :

يلاحظ أن باقى تمويل إنشاء المبنى وقدره ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه (٢٦٠٠٠٠٠٠ -

٢٠٠٠٠٠٠) قد تم تمويله من خلال القروض الأخرى ، ومن ثم يتعين حساب

معدل الرسملة لإمكان حساب تكلفة الاقتراض التى يتم رسملتها كجزء من

تكلفة إنشاء المبنى ، ويتم حساب معدل الرسملة كمايلي :

$$\text{معدل الرسملة} = \frac{\text{تكلفة الاقتراض}}{١٠٠ \times \frac{\text{المتوسط المرجح للقروض خلال الفترة}^{(*)}}{\text{الفائدة المحتسبة على القرض الثانى}}}$$

-

$$= ١٢٠٠٠٠٠ \times ١٢\% = ١٢٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

- الفائدة المحتسبة على القرض الثالث -

(٥) يراعى استبعاد قيمة القروض التى تم اقتراضها خصيصاً لإنشاء هذا المبنى عند حساب

معدل الرسملة .

-١٢٤-

$$\begin{array}{rcl} ٥٠٠٠٠٠ \times ٨ \% & = & ٤٠٠٠٠٠ \text{ جنيه} \\ \hline & = & ٥٢٠٠٠٠ \text{ جنيه} \end{array}$$

الإجمالي

$$\therefore \text{معدل الرسملة} = \frac{٥٢٠٠٠٠}{٦٠٠٠٠٠} \times ١٠٠ = ٨,٦٦٧ \%$$

٠٠ . تكلفة الاقتراض العامة والتي يتم رسملتها على المبنى :

$$= ٦٠٠٠٠٠ \times ٨,٦٦٧ \% = ٥٢٢٠٠ \text{ جنيه}$$

وفي ضوء ذلك تقوم المنشأة في نهاية عام ٢٠٠٦ بتحميل مبلغ ٢٥٢٢٠٠ جنيه قيمة الفوائد المرسلة على حساب المبنى ويظهر حساب المبنى في الدفاتر بقيمة ٢٨٥٢٢٠٠ جنيه (٢٦٠٠٠٠٠ + ٢٥٢٢٠٠) .

مثال (٧/ج-) تكاليف الاقتراض المرسلة باستخدام معدل الرسملة يجب إلا تزيد عن تكاليف الاقتراض الفعلية التي تحملتها المنشأة خلال الفترة :

بفرض أن إحدى المنشآت قامت بعقد القروض الآتية خلال عام ٢٠٠٧

١- ٣٠٠٠٠٠٠ في ٢٠٠٧/١/١

٢- ٢٠٠٠٠٠٠ في ٢٠٠٧/٥/١

٣- ٤٠٠٠٠٠٠ في ٢٠٠٧/١١/١

وبافتراض أنه في نفس العام كانت المنشأة بصدد إنشاء مبنى والذي بدأ العمل فيه ببداية العام وأصبح جاهزاً للاستخدام في نهايته ، وقد بلغت جملة الأموال التي تم انفاقها على إنشاء المبنى حتى ٢٠٠٧/١٢/٣١ مبلغ ٦٠٠٠٠٠٠٠ جنيه . وقامت المنشأة بدفع فوائد عن القروض خلال العام بلغت قيمتها ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه . المطلوب :

حساب قيمة الفوائد التي يتم رسملتها على المبنى ، وتجديد قيمة المبنى التي يظهر بها في الدفاتر .

-١٢٥-

الحل

$$\text{معدل الرسملة} = \frac{\text{تكلفة الاقتراض}}{\text{المتوسط المرجح للقروض خلال الفترة}} \times 100$$

$$\text{المتوسط المرجح للقروض خلال الفترة} =$$

$$\frac{300000 \times 12 \text{ شهر} + 200000 \times 8 \text{ شهر} + 400000 \times 2 \text{ شهر}}{12 \text{ شهر}}$$

$$\frac{3600000 + 1600000 + 800000}{12 \text{ شهر}}$$

٥٠٠٠٠٠٠ جنية

$$\text{معدل الرسملة} = \frac{400000}{5000000} \times 100 = 8\%$$

٠٠٠٠٠٠٠ تكلفة الاقتراض المرسملة :

$$= 600000 \times 8\% = 48000 \text{ جنية}$$

وبما أن تكلفة الاقتراض المرسملة ٤٨٠٠٠٠ جنية تزيد عن الفوائد الفعلية ٤٠٠٠٠٠ جنية والتي تحملتها المنشأة خلال الفترة عن القروض التي حصلت عليها ، وفي ضوء ذلك تقوم المنشأة برسملة مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنية وتحمله على المبنى باعتبار جزءاً من التكلفة وليس ٤٨٠٠٠٠ جنية ، ويظهر حساب المبنى في الدفاتر في ٢٠٠٧/١٢/٣١ بقيمة ٦٤٠٠٠٠٠ جنية (٤٠٠٠٠٠ + ٢٤٠٠٠٠٠).

مثال (٧/د) - تكلفة الاقتراض والعائد المحقق من الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة :

بفرض أن إحدى المنشآت قامت بالاقتراض خصيصاً لإنشاء مبنى خلال عام ٢٠٠٧ على أن ينتهي العمل منه في ٢٠٠٧/١٢/٣١ حيث يصبح المبنى صالحاً للاستخدام ، وبلغت قيمة القرض ٥٠٠٠٠٠٠ جنية تم اقتراضها بتاريخ ٢٠٠٧/١/١ بمعدل فائدة ١٢ % سنوياً تسدد في نهاية كل سنة ، ويستحق القرض السداد بعد ٣ سنوات ، ولقد تم استثمار هذه الأموال المقترضة بصورة مؤقتة قبل

-١٢٦-

استخدامها في الانفاق على المبنى وبلغ العائد المحقق من هذا الاستثمار ١٠٠٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

حساب قيمة الفوائد التي يتم رسملتها على المبنى ، وتحديد قيمة المبنى التي يظهر بها في الدفاتر .

الحل

قيمة الفوائد التي يتم رسملتها على المبنى :

جنيه ٦٠٠٠٠٠

قيمة الفوائد = ١٢ % × ٥٠٠٠٠٠٠ =

جنيه (١٠٠٠٠٠)

(-) عائد الاستثمار المحقق من الاستثمار

المؤقت للأموال المقترضة

جنيه ٥٠٠٠٠٠

= تكلفة الاقتراض التي تحملتها المنشأة فعلاً

والتي تضاف إلى تكلفة المبنى

ويظهر المبنى في الدفاتر بقيمة ٥٥٠٠٠٠٠ جنيه (٥٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠٠)

مثال (٨) : المعالجة المحاسبية للمنح الخاصة بالأصول الثابتة :

تمثل المنح الحكومية بصفة عامة مساعدات حكومية للمنشأة في شكل موارد اقتصادية مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها سواء أكان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به في فترة سابقة ، بينما تتمثل المنح الحكومية الخاصة بالأصول الثابتة بالمنح الحكومية التي يكون شرطها الرئيسي هو أن تقوم المنشأة المؤهلة بشراء أو إنشاء أو تصنيع أو الحصول على أصل طويل الأجل ، وقد تتضمن الشروط الأخرى الملحقه بالمنحة تحديد مكان أو موقع هذه الأصول أو الفترة الزمنية التي تحصل خلالها على الأصل أو التي تحتفظ خلالها بذلك الأصل . وقد نصت معايير المحاسبة الدولية على مايلي بخصوص المنح الحكومية :

١ - يجب عدم إثبات المنح الحكومية بما في ذلك المنح غير المالية المقدرة بالقيمة

العادلة - الأصول الثابتة - إلا إذا كان هناك تأكيد معقول بأن :

أ - المنشأة سوف تلتزم بالشروط المرتبطة بها .

ب - المنحة سوف يتم استلامها .

٢ - يجب إثبات المنح الحكومية كإيراد على مدار الفترات المالية التى تتحمل بالتكاليف المتعلقة بها وذلك بطريقة منتظمة ، ولا يجب إضافة المنحة مباشرة إلى حقوق الملكية .

٣ - يجب إثبات المنح الحكومية المرتبطة بالأصول بما فى ذلك المنح غير النقدية المثبتة بقيمتها العادلة كإيرادات مؤجلة أو بطرح المنحة للتوصل إلى القيمة المدرجة للأصل ، أى تخفيض الأصل الثابت بمقدار المنحة للوصول إلى القيمة الدفترية للأصل الثابت ، وتضاف المنحة إلى الإيرادات على مدار عمر الأصل الثابت القابل للإهلاك بطريقة غير مباشرة عن طريق تخفيض عبء الإهلاك السنوى .

ونعرض فيما يلى بعض الأمثلة لتوضيح كيفية المعالجة المحاسبية للمنح المرتبطة بالأصول الثابتة .

مثال (١/٨) : إضافة الأصول الثابتة التى تحصل عليها المنشأة كمنحة حكومية إلى حقوق الملكية مباشرة :
تلقت إحدى المنشآت منحة حكومية فى صورة أراضى من الدولة بلغت قيمتها العادلة فى تاريخ تلقى المنحة ٥٠٠٠٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب : إجراء القيد المحاسبى اللازم لإثبات استلام المنحة فى صورة أراضى من الدولة .
الحل :

طبقاً لمنهج رأس المال يتم تسجيل المنحة مباشرة لحقوق المساهمين وذلك كما يلى :

٥٠٠٠٠٠٠ من حـ / الأراضى

٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ / رأس المال - منح حكومية

ويلاحظ على هذه المعالجة أن معايير المحاسبة الدولية لا تحبذها ، حيث نصت على ضرورة الاعتراف بالمنح الحكومية بصورة منتظمة كإيراد خلال الفترات اللازمة لمقابلتها بما يتعلق بها من نفقات ، ولا يجب إضافتها مباشرة إلى حقوق الملكية .

-١٢٨-

مثال (٨/ب) إعتبار المنحة الحكومية التي تحصل عليها المنشأة لإقتناء أو إنشاء أو الحصول على أصل ثابت كإيراد مؤجل أو خصم المنحة من القيمة المسجلة للأصل :

بفرض أن إحدى المنشآت حصلت على منحة حكومية لا ترد قدرها ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنيه مقابل إنشاء مصنع في إطار خطة التنمية الاقتصادية للدولة وقد تم الانتهاء من إنشاء هذا المصنع ، وأصبح جاهزاً للتشغيل في ٢٠٠٥/١/١ ، وقد بلغت التكاليف الإجمالية لإنشاء هذا المصنع ١٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه (٢٠٠٠٠٠٠٠ منحة من الحكومة + ٨٠٠٠٠٠٠٠ المبالغ التي تحملتها المنشأة) ، ومن المتوقع أن العمر الإنتاجي للمصنع ٢٠ سنة وأن الإهلاك يتم على أساس طريقة القسط الثابت ولا توجد قيمة نفاية في نهاية العمر الإنتاجي للمصنع .

المطلوب :

- ١- المعالجة المحاسبية في حالة اعتبار المنحة كإيراد مؤجل .
- ٢- المعالجة المحاسبية في حالة خصم المنحة من القيمة المدرجة (المسجلة) للأصل.

الحل :

أ - المعالجة المحاسبية في حالة اعتبار المنحة كإيراد مؤجل :

في هذه الحالة يتم اعتبار المنحة الحكومية إيراداً مؤجلاً ويتم توزيعها على قائمة الدخل على أساس منتظم على مدى العمر الإنتاجي المقدر للمصنع ويتم معالجة ذلك محاسبياً على النحو التالي :

أ - إثبات تكلفة الأصل الثابت (المصنع) في ٢٠٠٥/١/١ :

١٠٠٠٠٠٠٠٠ من حـ / المصنع

إلى مذكورين

٢٠٠٠٠٠٠٠ حـ / الإيرادات المؤجلة (منح حكومية)

٨٠٠٠٠٠٠٠ حـ / النقدية أو الدائنين

ويظهر حساب الإيرادات المؤجلة كأحد حسابات الخصوم في الميزانية .

-١٢٩-

ب - فى نهاية كل سنة يتحدد الجزء الذى يخص السنة كإيراد من المنحة على أساس منتظم :

أى بمعدل ١٠٠٠٠٠٠ جنيه (قيمة المنحة ÷ على العمر الإنتاجى للأصل الثابت "المصنع") ، ويتم الاعتراف بذلك الجزء كإيرادات غير عادية فى قائمة الدخل وذلك كمايلي :

١٠٠٠٠٠٠ من حـ/ الإيرادات المؤجلة (منح حكومية)

١٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ الإيرادات من منح حكومية

وطبقاً للتقيد السابق ، يكون قد تم الاعتراف بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه من المنحة الحكومية كإيراد ضمن الإيرادات غير العادية فى قائمة الدخل أما الرصيد لباقي من الإيرادات المؤجلة (منح حكومية) فيستمر ظهوره فى الميزانية ضمن الخصوم ، وهكذا حتى نهاية العمر الإنتاجى للأصل الثابت.

٢ - المعالجة المحاسبية فى حالة خصم المنحة من القيمة المدرجة (المسجلة) للأصل الثابت :

فى هذه الحالة يتم تخفيض قيمة الأصل الثابت (المصنع) بمقدار المنحة الحكومية التى تم الحصول عليها للوصول إلى للقيمة الدفترية للأصل الثابت (المصنع)، ويتم ذلك كمايلي :

١٠٠٠٠٠٠٠ تكلفة الأصل الثابت (المصنع)

(٢٠٠٠٠٠٠) يخصم منه المنحة الحكومية

٨٠٠٠٠٠٠ القيمة الدفترية للأصل الثابت (المصنع)

وطبقاً لهذه الطريقة تضاف المنحة الحكومية إلى الإيرادات على مدار العمر الإنتاجى للأصل الثابت (المصنع) بطريقة غير مباشرة عن طريق تخفيض عبء الإهلاك السنوى ، أى أن التأثير على قائمة الدخل سيكون واحداً فى الحالتين -

-١٣-

حالة اعتبار المنحة كإيراد مؤجل أو خصم المنحة من القيمة المسجلة للأصل -
ويمكن توضيح ذلك من خلال التحليل التالي :

١ - عبء الإهلاك السنوى الذى يتم تحميله على قائمة الدخل فى حالة اعتبار
المنحة كإيرادات مؤجلة :

$$= \frac{٨.٠٠٠.٠٠٠}{٢٠ \text{ سنة}} = ٤٠٠.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

٢ - عبء الإهلاك السنوى الذى يتم تحميله على قائمة الدخل فى حالة خصم
المنحة من القيمة المسجلة للأصل :

$$= \frac{٨.٠٠٠.٠٠٠}{٢٠ \text{ سنة}} = ٤٠٠.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

أى أن عبء الإهلاك السنوى قد انخفض بمقدار ١.٠٠٠.٠٠٠ جنيه فى
الطريقة الثانية بالمقارنة بالطريقة الأولى ، وهكذا يكون التأثير على نتائج التشغيل
فى قائمة الدخل واحداً فى الطريقتين .

ويلاحظ أن معايير المحاسبة الدولية قد أشارت إلى مجموعة من
الاعتبارات عند معالجة الأصول الثابتة الممولة عن طريق المنح الحكومية ونسرد
فيما يلى هذه الاعتبارات :

١ - وفقاً لمدخل الإيراد يجب أن يتم إثبات المنح الحكومية فى قائمة الدخل وفقاً
لأساس منطقى ومنظم خلال الفترات المالية التى يتم فيها إثباتات التكاليف
المتعلقة بتلك المنح ، ويرجع ذلك إلى أن إثبات المنح الحكومية كإيراد فى
تاريخ استلامها لا يتفق مع أساس الاستحقاق المحاسبى ، وعلى ذلك ، فإنه لا
يجوز إثبات المنحة كإيراد فى تاريخ استلامها إلا فى حالة تعذر وجود أساس
لتوزيع المنحة على الفترات المالية غير لفترة التى تم استلام المنحة خلالها .
من الممكن فى معظم الحالات تحديد الفترات المالية التى يتم خلالها إثباتات
التكاليف أو النفقات التى ترتبط بمنحة حكومية بحيث يمكن توزيع هذه المنحة

كإيراد على تلك الفترات ، وينطبق ذلك على المنح التي تتخذ صورة أصل قابل للإهلاك حيث يمكن توزيع قيمة هذه المنح كأيراد الفترات المالية التي تمثل العمر الإنتاجي المقدر للأصل وبنفس النسب التي يحمل بها الإهلاك على تلك الفترات.

٣ - قد تتطلب المنح التي تأخذ صورة أصول غير قابلة للإهلاك الوفاء بالتزامات معينة ، وبالتالي يعترف بها كدخل خلال الفترات التي تتحمل بتكاليف الوفاء بتلك الالتزامات ، فمثلاً إذا كانت المنحة الحكومية التي حصلت عليها المنشأة هي قطعة أرض ، وكان شرط المنحة التزام المنشأة بأن تقيم مبنى على هذه الأرض ، فيكون من المنطقي توزيع قيمة هذه المنحة كدخل على الفترات المالية التي تمثل العمر الإنتاجي المقدر لذلك المبنى.

سادساً : مبادلة الأصول Exchanges of Assets :

قد تمتلك المنشأة بند أو أكثر من بنود الأصول الثابتة عن طريق استبداله بأصل آخر غير نقدي أو بأصول غير نقدية أو بمجموعة من أصول نقدية وغير نقدية ، وتقاس تكلفة مثل هذا الأصل بالقيمة العادلة ما لم :

- ١ - تفتقد عملية التبادل للجوهر التجاري .
- ٢ - يمكن قياس القيمة العادلة لكل من الأصل المقتنى والأصل المسلم بشكل موثوق فيه .

ويقاس البند الذي تم اقتناؤه بهذه الطريقة بالقيمة العادلة حتى إذا لم تعترف المنشأة بالأصل المستبدل به في الحال ، أما إذا كان البند المقتنى لم يتم قياسه بالقيمة العادلة ، فإن تكلفته تقاس بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل به .

وتحدد المنشأة ما إذا كانت عملية التبادل لها جوهر تجارى أم لا ، عن طريق دراسة ما إذا كان من المتوقع حدوث تغيير في التدفقات النقدية المستقبلية كنتيجة لهذه العملية ، ويكون لعملية التبادل جوهر تجارى في حالة :

- ١ - إذا كانت اعتبارات الخطر والتوقيت والقيمة للتدفقات النقدية للأصل المقتنى تختلف عن اعتبارات الخطر والتوقيت والقيمة للتدفقات النقدية للأصل المسلم .

-١٣٢-

- ٢ - إذا كانت القيمة التي تحددها المنشأة لجزء من عملياتها تتأثر بالتغيرات التي تحدث بعملية التبادل كنتيجة لهذا التبادل .
- ٣ - إذا كان الفرق في (١) أو (٢) يعتبر هاماً بالنسبة للقيمة العادلة للأصول التي تم تبادلها .

ولأغراض تحديد ما إذا كانت عملية التبادل لها جوهر تجارى ، فإن القيمة التي تحددها المنشأة لجزء من عملياتها يتأثر بتغيرات عملية التبادل وتعكس قيمة التدفق النقدي ، ونتيجة هذا التحليل قد تكون واضحة دون حاجة المنشأة لعمل عمليات حسابية مفصلة .

ويلاحظ أن القيمة العادلة للأصل الذي لا وجود لعمليات مماثلة له في السوق ، يمكن قياسها بطريقة يعتمد عليها إذا :

- ١ - إذا لم يكن هناك تغيراً هاماً في تقدير القيمة العادلة المتوقعة للأصل .
- ٢ - إذا كانت التقديرات المختلفة في إطار معين يمكن تحديدها بمعقولية واستخدامها في تقدير القيمة العادلة .

وإذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة لأى من الأصول المقتنى أو الأصل للمسلم بطريقة يمكن الاعتماد عليها فإن القيمة العادلة لهذا الأصل المسلم تستخدم لقياس تكلفة الأصل المقتنى ، ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المسلم محددة بطريقة واضحة .

وخلاصة ما سبق أنه في حالة اقتناء المنشأة لأصل من الأصول الثابتة عن طريق المبادلة الكلية أو الجزئية بأصل أو أصول أخرى مختلفة أو غير مختلفة تكون المعالجة المحاسبية لعملية التبادل كمايلي :

- ١ - تبادل الأصول المختلفة غير المتشابهة أو غير المتماثلة :

في حالة تبادل أصول مختلفة أو غير متماثلة كاستبدال أحد السيارات بأحد الآلات أو استبدال أرض بمبنى ، في هذه الحالة تقاس تكلفة الأصل المقتنى بالقيمة

-١٣٣-

العادلة لهذا الأصل والتي تعادل القيمة العادلة للأصل أو الأصول المتنازل عنها (الخارجة من المنشأة) بعد تعديلها بأية مبالغ نقدية أو ما في حكمها يتم مبادلتها ، كذلك قد يترتب على عملية تبادل الأصول غير المتماثلة الاعتراف بالمكسب أو الخسارة في العملية .

مثال (١) :

بفرض أن إحدى الشركات قامت باستبدال سيارة تكلفتها ٥٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٢٠٠٠٠ جنيه وقيمتها للعادلة ٢٥٠٠٠ جنيه مقابل آلة تبلغ تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٦٠٠٠٠ جنيه وقيمتها العادل ٣٥٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

إجراء القيد المحاسبي لعملية تبادل الأصول في الحالة السابقة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية .

الحل :

من مذكورين :

٣٥٠٠٠ حـ / الآلات (الآلة المقتناة أو المستلمة بقيمتها العادلة) .
٢٠٠٠٠ حـ / مجمع إهلاك السيارات (مجمع إهلاك السيارة المستبدلة)

إلى مذكورين :

٥٠٠٠٠ حـ / للسيارات (السيارة المستبدلة أو المتنازل عنها)
٥٠٠٠ حـ / الأرباح للرأسمالية نتيجة استبدال الأصول الثابتة

مثال (٢) :

من بيانات المثال السابق .

المطلوب :

إجراء القيد المحاسبي لعملية تبادل الأصول في كل حالة من الحالات التالية

:

- ١ - إذا كانت للقيمة العادلة للأداة المستلمة ٣٠٠٠٠٠ جنيه .
- ٢ - إذا كانت للقيمة العادلة للأداة المستلمة ٢٠٠٠٠٠ جنيه .
- ٣ - في حالة قيام الشركة باستلام مبلغ ٢٥٠٠ جنيه نقداً في عملية التبادل .

-١٣٤-

٤ - في حالة قيام الشركة بدفع مبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً في عملية التبادل .
الحصل :

١ - إذا كانت القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٠٠٠٠ جنيه :
من مذكورين :

٣٠٠٠٠ حـ / الآلات (الآلة المستلمة بقيمتها العادلة)
٢٠٠٠٠ حـ / مجمع إهلاك السيارات (مجمع إهلاك السيارات المستبدلة)
٥٠٠٠٠ إلى حـ / السيارات (السيارات المستبدلة أو المتنازل عنها) .
٢ - إذا كانت القيمة العادلة للآلة المستلمة ٢٠٠٠٠ جنيه :

من مذكورين :

٢٠٠٠٠ حـ / الآلات (الآلة المستلمة بقيمتها العادلة)
٢٠٠٠٠ حـ / مجمع إهلاك السيارات (مجمع إهلاك السيارات المستبدلة)
١٠٠٠٠ حـ / الخسائر الرأسمالية نتيجة استبدال الأصول الثابتة
٥٠٠٠٠ إلى حـ / السيارات (السيارات المستبدلة أو المتنازل عنها)
٣ - في حالة قيام الشركة باستلام مبلغ ٢٥٠٠ جنيه نقداً في عملية التبادل :
من مذكورين :

٣٥٠٠٠ حـ / الآلات (الآلة المستلمة بقيمتها العادلة)
٢٠٠٠٠ حـ / مجمع إهلاك السيارات (مجمع إهلاك السيارات المستبدلة)
٢٥٠٠ حـ / النقدية

إلى مذكورين :

٥٠٠٠٠ إلى حـ / السيارات (السيارات المستبدلة أو المتنازل عنها)
٧٥٠٠ إلى حـ / الأرباح الرأسمالية نتيجة استبدال الأصول الثابتة

٤ - في حالة قيام الشركة بدفع مبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً في عملية التبادل :
من مذكورين :

٣٥٠٠٠ حـ / الآلات (الآلة المستلمة بقيمتها العادلة)
٢٠٠٠٠ حـ / مجمع إهلاك السيارات (مجمع إهلاك السيارات المستبدلة)
١٠٠٠ حـ / الخسائر الرأسمالية نتيجة استبدال الأصول الثابتة
إلى مذكورين :

٥٠٠٠٠ إلى حـ / السيارات (السيارات المستبدلة أو المتنازل عنها)
٦٠٠٠ إلى حـ / النقدية

-١٣٥-

٢ - تبادل الأصول المتشابهة أو المتماثلة :

فى حالة تبادل الأصول المتشابهة أو المتماثلة التى لها نفس الاستخدام فى نفس الخط من الإنتاج ولها نفس القيمة العادلة ، أو فى حالة التنازل عن بند من بنود الأصول الثابتة مقابل الحصول على حصة ملكية فى أصول مشابهة ، فى كلتا الحالتين لا تكتمل دورة تحقق الإيراد ، لهذا لا يتم الاعتراف بأية أرباح أو خسائر رأسمالية تنتج عن عملية التبادل فى مثل هذه الحالات ، وعوضاً عن ذلك تكون تكلفة الأصل الجديد المستلم هى نفس القيمة الدفترية للأصل المضحى به أو المتنازل عنه ، وفى حالة إذا كانت القيمة العادلة للأصل المستلم تعطى دليلاً على أن هناك انخفاضاً فى قيمة الأصل المضحى به ، يجب فى هذه الحالة تخفيض قيمة الأصل المضحى به وتسجيل الأصل الجديد المستلم بهذه القيمة المخفضة ، ومن الأمثلة على تبادل الأصول المتشابهة أو المتماثلة تبادل الطائرات أو الفنادق ومحطات الخدمات وغيرها من الممتلكات العقارية الأخرى، وإذا تضمنت عملية التبادل أصول أخرى كالتقنية ، فإن هذا يدل على أن الأصول المتبادلة ليس لها نفس القيمة العادلة .

مثال (١) :

قامت إحدى الشركات باستبدال آلة تكلفتها ٥٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٢٠٠٠٠ جنيه بآلة متشابهة قيمتها العادلة ٤٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

إجراء القيد المحاسبى لعملية التبادل السابقة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية .

الحل :

تكلفة الأصل المتماثل الجديد المستلم

= القيمة الدفترية للأصل المضحى به - النقدية المحصلة أو + النقدية المدفوعة



(تكلفة الأصل - مجمع الإهلاك له)

$$= ٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

-١٣٨-

- تعديل فى الأصل الثابت يودى إلى زيادة عمره الإنتاجى أو زيادة فى طاقته الإنتاجية .

- تحديث فى أجزاء الآلة لتحقيق تحسينات جوهرية فى جودة الإنتاج .

- تحديث فى أجزاء الآلة يودى إلى تبنى عمليات إنتاجية مستحدثة تمكن المنشأة من تخفيض نفقات التشغيل بشكل كبير عما كانت مقدرة عليه من قبل .

ويلاحظ أن نفقات الإصلاح والصيانة التى تتفق على الأصول الثابتة لإعادتها إلى الوضع الذى كانت عليه أو للحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية التى تتوقع المنشأة الحصول عليها من هذه الأصول طبقاً لمستوى الأداء المقدر أصلاً لهذه الأصول ، يعترف بها كمصروفات عند حدوثها ، حيث أنها تعمل على المحافظة على مستوى الأداء المقدر للأصل وليس على زيادته .

وفى بعض الحالات قد يتم تحمل نفقات ضرورية بعد شراء الأصل لإعداد الأصل حتى يكون صالحاً للتشغيل ، وفى مثل هذه الحالات تعتبر النفقات اللاحقة التى يتم تكبدها ، أصلاً تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل إلى الخد الذى يمكن استردادها من الاستخدام المستقبلى للأصل ، ومثال ذلك عند شراء المنشأة لمبنى يحتاج إلى تجديد حتى يكون صالحاً للاستخدام وفى هذه الحالة تضاف النفقات اللاحقة إلى القيمة الدفترية للأصل إلى الحد الذى يمكن استردادها من الاستخدام المستقبلى للأصل . كما أنه فى بعض الحالات الأخرى قد تتطلب بعض الأجزاء الرئيسية لبعض الأصول الثابتة إلى استبدالها بشكل دورى مثل أحد الأفران قد يحتاج إلى إعادة تبطين بعد عدد معين من ساعات الاستخدام ، أو كما هو الحال فى الطائرة حيث تتطلب المقاعد والمطابخ الاستبدال عدة مرات خلال عمر الطائرة ، وفى مثل هذه الحالات يتم معالجة النفقات المتكبدة فى استبدال وتجديد جزء من أجزاء الأصل كشراء لأصول جديدة منفصلة ، ويتم استبعاد قيمة الأصول المستبدلة من الدفاتر والسجلات المحاسبية .

مثال (١) : النفقات اللاحقة على اقتناء الأصول الثابتة من إصلاحات وصيانة عادية :

تتمثل نفقات الصيانة والإصلاحات العادية فى تلك النفقات اللازمة للمحافظة على الأصول الثابتة على حالتها التشغيلية ، وتتميز هذه النفقات بأنها لا تضيف

قيمة إلى الأصل ولا يترتب عليها زيادة في العمر الإنتاجي لتلك الأصول ، وتعالج هذه النفقات كمصروفات جارية يتم تحميلها على قائمة الدخل في الفترات التي تحدث فيها ، ولقد أشارت المعايير المحاسبية إلى أنه يجب على المنشأة عدم الأخذ في الاعتبار نفقات خدمة الأصل الثابت اليومية اللاحقة لاقتنائه أو إنشائه ضمن قيمته الدفترية حيث تدرج هذه النفقات في قائمة الدخل عند حدوثها ، وتشمل النفقات اليومية اللاحقة على الحصول على الأصل ، تكلفة العمالة والمستهلكات ، وقد تشمل بعض القطع الصغيرة ، حيث إن الهدف من هذه النفقات هو إصلاح وصيانة الأصول الثابتة. فعلى سبيل المثال إذا بلغت نفقات الصيانة الدورية لآلات المصنع ٨٠٠٠٠ جنيه خلال السنة المالية ، فإن هذا المبلغ يعالج محاسبياً كمصروف جاري يحمل على قائمة الدخل في السنة المالية التي حدثت فيها هذه النفقات .

مثال (٢) : الإضافات للأصول الثابتة :

غالباً تؤدي الإضافات للأصول إلى تحسينات في حالة الأصول الثابتة تفوق مستوى الأداء المقدر لها أصلاً ، كما تؤدي إلى زيادة في المنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها مستقبلاً ، لهذا تحمل مباشرة على الأصل ، مثال ذلك إضافة جناح جديد لأحد الفنادق أو لأحد المباني ، ففي مثل هذه الحالات يعترف بهذه النفقات اللاحقة كأصل وذلك بجعل حـ/ الأصل الثابت مدينياً بقيمة هذه الإضافات مقابل جعل الحسابات المناسبة (نقدية ، مواد ، أجور ، مصروفات) دائنة بنفس القيمة ، ولأن هذه النفقات تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل أو زيادة كفاءته أو تحسينات في خدمات الأصل دون أن يترتب عليها زيادة في عمره الانتاجي ، لهذا يجب أن يتم إهلاكها على الفترة الباقية من عمر الأصل ومن المتعارف عليه ، إن إهلاك الإضافات يتم حسابها بشكل مستقل عن إهلاك الأصل القائم ، كما يمكن استخدام طريقة مختلفة في إهلاك الإضافات عن تلك المستخدمة في إهلاك الأصل القائم .

أما إذا كانت الإضافات يترتب عليها زيادة في العمر الإنتاجي للأصل عما كان مقدراً له قبل إجراء هذه الإضافات مثل تغيير موتور جديد لإحدى السيارات أو عمل عمرة كاملة للآلات ، ففي هذه الحالة تعتبر النفقات المترتبة على هذه النفقات

-١٤٠-

نفقات رأسمالية ويتم معالجتها محاسبياً بأن يخفض بها حـ/ مجمع إهلاك الأصل وذلك بجعله مديناً مقابل جعل الحسابات المناسبة (نقدية ، مواد ، أجور ، مصروفات ..) دائنة بنفس القيمة .

مثال (٢ / ١) الإضافات تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل الثابت أو تحسينات في خدمات الأصل :

بفرض أن المنشأة قد انتهت في ٢٠٠٦/١/١ بإضافة طابق جديد للمبنى بتكلفة ٤٤٠٠٠٠ جنيه ، علماً بأن تكلفة المبنى القائم كانت ١,٦٠٠,٠٠٠ جنيه وقد تم الاستحواذ عليه بتاريخ ٢٠٠٠/١/١ وعمره الإنتاجي المقدر ٥٠ سنة وتستخدم طريقة القسط الثابت في حساب الإهلاك .

في هذه الحالة يترتب على إضافة الطابق الجديد للمبنى زيادة في طاقة المبنى الإنتاجية لهذا تعالج النفقات المترتبة على إضافة هذا الطابق باعتبارها نفقات رأسمالية تضاف إلى تكلفة المبنى القائم وذلك بجعل حـ/ المبنى مديناً وحـ/ النقدية دائناً وذلك كمايلي :

٤٤٠٠٠٠ من حـ/ المبنى

٤٤٠٠٠٠ إلى حـ/ للنقدية

ويلاحظ أنه عند حساب الإهلاك يتم حساب الإهلاك للإضافات التي تمت للمبنى بشكل مستقل عن إهلاك للمبنى القائم حيث يتم إهلاك الإضافات على العمر المتبقى للمبنى ٤٤ سنة (٥٠ سنة - ٦ سنوات) وذلك كمايلي :

$$١ - \text{قسط الإهلاك السنوي للمبنى القائم} = \frac{١٦٠٠٠٠٠}{٥٠ \text{ سنة}} = ٣٢٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$٢ - \text{قسط الإهلاك السنوي للإضافات للمبنى} = \frac{٤٤٠٠٠٠}{٤٤ \text{ سنة}} = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

-١٤١-

مثال (٢/ب) الإضافات التي تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل الثابت:
 بفرض أن المنشأة قد انتهت في ٢٠٠٦/١/١ من إجراء عمرة كاملة للسيارات بلغت تكلفتها ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، علماً بأن هذه السيارات قد تم الاستحواذ عليها في ٢٠٠١/١/١ بتكلفة ٨٠٠٠٠٠ جنيه وعمرها المقدر ١٠ سنوات وتستخدم طريقة القسط الثابت في إهلاكها ، وقد أدت العمرة إلى زيادة العمر الإنتاجي للسيارات ثلاث سنوات إضافية .

في هذه الحالة تعتبر تكلفة العمرة التي قامت المنشأة بإجرائها للسيارات تكاليف رأسمالية لأنها ستؤدي إلى زيادة في عمر السيارات بأربع سنوات إضافية ، وبذلك يصبح العمر المتبقى للسيارات بعد إجراء العمرة ٨ سنوات ، ويتم معالجة تكاليف العمرة وحساب مصروف إهلاك السيارات بعد إجراء العمرة كمايلي :

١ - المعالجة المحاسبية لتكاليف العمرة :
 حيث يتم تخفيض مجمع إهلاك السيارات بتكاليف العمرة ٣٠٠٠٠٠ من حـ / مجمع إهلاك السيارات
 ٣٠٠٠٠٠ إلى حـ / النقدية

٢ - قسط الإهلاك السنوي للسيارات بعد إجراء العمرة :
 يتم حساب قسط الإهلاك السنوي للسيارات بتوزيع القيمة الدفترية للسيارات على العمر المتبقى للسيارات بعد إجراء العمرة :
 أ - القيمة الدفترية للسيارات بعد إجراء العمرة = تكلفة السيارات - مجمع الإهلاك

$$= ٨٠٠٠٠٠ - \left(\frac{٨٠٠٠٠٠}{١٠ سنوات} \times ٥ سنوات - ٣٠٠٠٠٠ \right)$$

$$= ١٠٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠٠$$

$$= ٢٠٠٠٠٠ جنيه$$

-١٤٢-

ب - قسط الإهلاك السنوي للسيارات بعد إجراء العمرة

$$= \frac{70000}{8 \text{ سنوات}} = 87500 \text{ جنيه}$$

مثال (٣) : الإحلال والتجديد :

قامت إحدى الشركات الصناعية بإحلال فرن جديد لأحد أفرانها القديمة وقد بلغت تكلفة الفرن الجديد ٥٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد تم سدادها نقداً وكانت تكلفة الفرن القديم ٤٠٠٠٠٠ جنيه وكان مجمع الإهلاك الخاص بها وقت الإهلاك ٣٨٠٠٠٠ جنيه . علماً بأن مخلفات الفرن القديم لم يكن لها أى قيمة بيعية .

المطلوب :

إجراء القيد المحاسبى اللازم لإثبات العملية السابقة وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية .

الحل :

أشارت المعايير المحاسبية الدولية إلى أنه قد تحتاج المكونات الرئيسية لبعض الأصول الثابتة إلى استبدال على فترات زمنية مثل احتياج أحد الأفران إلى إعادة البطانة الداخلية له بعد عدد معين من ساعات التشغيل وتعالج نفقات الاستبدال هذه كأصول جديدة ويتم استبعاد قيمة الأصول المستبدلة أو المجددة من السجلات والدفاتر المحاسبية ، كذلك يتم إدراج الأرباح أو الخسائر الناشئة من استبعاد الأصول المستبدلة فى قائمة الدخل ، وفى ضوء ذلك يكون القيد المحاسبى لعملية الإحلال السابقة فى مثال (٣) كمايلى :

-١٤٣-

من مذكورين :

٥٠٠٠٠٠	حـ/ الفرن (الجديد)
٣٨٠٠٠٠	حـ/ مجمع إهلاك (الفرن القديم)
٢٠٠٠٠	حـ/ خسائر رأسمالية

إلى مذكورين :

٤٠٠٠٠٠	حـ/ الفرن (القديم)
٥٠٠٠٠٠	حـ/ النقدية

ويلاحظ أنه في حالة عدم تمكن المنشأة عملياً من تحديد القيمة الدفترية للجزء الذي تم إحلاله ، فيمكنها أن تستخدم تكلفة الإحلال كمؤشر لقيمة هذا الجزء في وقت الحصول عليه أو إنشاؤه .

مثال (٤) : نفقات إعادة التركيب والترتيب للأصول

Reinstallation and Rearrangements

تعتبر نفقات إعادة التركيب والترتيب من النفقات التي تؤدي إلى زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول الثابتة ، ولكن نظراً لطبيعة هذه النفقات حيث أنها لا تمثل إضافات أو تحسينات على أصول قائمة ولكن يترتب عليها تهئية الأصول الثابتة للاستخدام الأمثل ، وتعالج هذه النفقات بتحميلها على حساب أصل مستقل يسمى "نفقات إعادة التركيب والترتيب" ويتم استيفاء رصيد هذا الحساب خلال عدة فترات مالية مستقبلية قد تتراوح بين خمسة أو ثمانية أعوام ، ومثال ذلك النفقات المترتبة على نقل وإعادة تركيب وتشغيل آلات المصنع بعد إعادة ترتيبها في موقعها الجديد بغرض زيادة الإنتاجية وتحسين الأداء .

-١٤٤-

ثامناً : القياس اللاحق للأصول الثابتة بعد القياس الأولي أو المبدئي :

Measurement after Recognition

طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية هناك أسلوبان للقياس اللاحق للأصول الثابتة

بعد القياس الأولي أو المبدئي وهما :

١ - أسلوب التكلفة Cost Model

٢ - أسلوب إعادة التقييم Revaluation Model

١- أسلوب التكلفة Cost Model

طبقاً لأسلوب التكلفة تتحدد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولي على أساس تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع الإهلاك ولية خسائر متراكمة في انخفاض قيمته . أي أن قيمة الأصل الثابت بعد القياس المبدئي تتحدد طبقاً لأسلوب التكلفة ، وفقاً للمعادلة التالية :

قيمة الأصل - تكلفة الأصل الثابت - (مجمع الإهلاك + الخسائر المتراكمة في انخفاض قيمته)

مثال :

بفرض أن آلة تم شراؤها في بداية عام ٢٠٠٣ بتكلفة قدرها ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه وبلغ عمرها الإنتاجي ١٠ سنوات وتستخدم طريقة القسط الثابت في إهلاكها، ولا توجد قيمة تخريدية لها في نهاية عمرها الإنتاجي وبفرض أن الخسائر المتراكمة نتيجة انخفاض قيمة هذه الآلة قد بلغت حتى نهاية عام ٢٠٠٦ مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

حساب قيمة الآلة في نهاية عام ٢٠٠٦ وفقاً لأسلوب التكلفة حسب متطلبات معايير المحاسبة الدولية ، وكيفية إظهارها في الميزانية العمومية في نهاية عام ٢٠٠٦ .

-١٤٥-

الحل :

- ١- قسط الإهلاك السنوى = $١٠ \div ٥٠٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠$ جنيه
 ٢- مجمع الإهلاك حتى نهاية عام ٢٠٠٦ = $٤ \times ٥٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠$ جنيه
 ٣- قيمة الآلة فى نهاية عام ٢٠٠٦ = تكلفة الآلة - (مجمع الإهلاك + الخسائر المترتبة نتيجة انخفاض قيمة الآلة)
 $٥٠٠٠٠٠ - (٢٠٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠) = ٢٦٠٠٠٠$ جنيه
 ويظهر هذا الأصل فى الميزانية العمومية فى نهاية عام ٢٠٠٦ كما يلى:

الآلات	٥٠٠٠٠٠	
(-) مجمع الإهلاك وخسائر انخفاض القيمة	٢٤٠٠٠٠	
		٢٦٠٠٠٠

٢- أسلوب إعادة التقييم Revaluation Model

طبقاً لأسلوب إعادة التقييم تتحدد قيمة الأصل الثابت بعد القياس الأولى على أساس قيمة إعادة التقييم والتي تعكس القيمة العادلة للأصل فى تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أى مجمع إهلاك لاحق وأية خسارة مجمعة لاحقة ناتجة عن الانخفاض فى قيمة الأصل ، ويجب أن تتم عملية إعادة التقييم على فترات منتظمة وبشكل كافٍ للتأكد من أن التكلفة الدفترية للأصل لا تختلف بصورة جوهرية عن التى تم تحديدها باستخدام للقيمة العادلة فى تاريخ إعداد الميزانية .

ولقد تضمنت معايير المحاسبة الدولية بعض الاعتبارات التى يجب أخذها فى الحسبان عند إعادة تقييم الأصول الثابتة والتى يمكن تناولها فى الآتى:

- ١- تتمثل للقيمة العادلة للأراضى والمباني عادة فى القيمة السوقية، ويتم تحديد هذه القيمة عن طريق التقدير الذى يتم عادة بمعرفة خبراء متخصصين فى التقييم والتأمين مؤهلون وأكفاء .
- ٢- تتحدد للقيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة بالقيمة السوقية التى يحددها المثلون . وعندما لا يكون هناك دليل على القوة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للأصل أو بسبب ندرة تداول مثل هذه الأصول أو بسبب أنها نادرة ما تباع إلا كجزء من المنشأة المستمرة ، فإنه يتم تقييمها على أساس

العائد (الدخل) Income المتوقع منها أو التكلفة الاستبدالية بعد خصم مجمع الإهلاك Depreciated Replacement Cost.

- ٣ - يعتمد تكرار إعادة التقييم على مدى التغير في القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة المعاد تقييمها ، فعندما تختلف القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها بصورة جوهرية عن قيمتها الدفترية سوف يتطلب الأمر إعادة تقييمها مرة أخرى وبعض بنود الأصول الثابتة تتغير قيمتها العادلة تغيراً هاماً وسريعاً بسبب طبيعتها ، وهذا يستدعي تقييمها سنوياً ، في حين أن بنود الأصول الثابتة التي لا تتغير قيمتها العادلة تغيراً هاماً أو جوهرياً يكون من المناسب إعادة تقييمها فقط كل ثلاث سنوات أو خمس سنوات .
- ٤ - عند إعادة تقييم بند من بنود الأصول الثابتة يعالج مجمع إهلاكه في تاريخ إعادة التقييم إما :

أ - بإعادة حسابه بما يتناسب مع التغير الإجمالي في القيمة الدفترية للأصل بحيث تكون القيمة الدفترية للأصل مساوية لقيمة مبلغ التقييم وتستخدم هذه الطريقة غالباً عند إعادة تقييم الأصل باستخدام رقم قياسي لتكلفة الاستبدال بعد خصم الإهلاك .

أوب - باستبعاده مقابل استبعاد إجمالي القيمة الدفترية للأصل ، على أن يتم تعديل المبلغ الصافي للأصل بعد استبعاد مجمع الإهلاك إلى قيمة إعادة التقييم للأصل ، وتستخدم هذه الطريقة في الغالب مع المباني .
وتعتبر قيمة التسوية أو مبلغ التعديل الناتج عن إعادة حساب أو استبعاد مجمع الإهلاك جزءاً من الزيادة أو التخفيض في القيمة الدفترية للأصل والتي يتم معالجتها طبقاً للفقرتين (٨) ، (٩) التاليتين .

- ٥ - عندما يعاد تقييم أحد بنود الأصول الثابتة ، فإنه يجب إعادة تقييم كل من بنود مجموعة الأصول الثابتة التي ينتمي إليها هذا البند .

- ٦ - تمثل مجموعة الأصول الثابتة مجموعة من بنود الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهين في أعمال المنشأة ، وفيما يلي أمثلة لهذه المجموعات :
- أ - الأراضي .
ب - الأراضي والمباني .
ج - الآلات .
د - السفن .

- هـ - الطائرات .
و - وسائل النقل والإنتقال .
ز - الأثاث والتركيبات .
ح - معدات المكاتب .
- ٧- يجب إعادة تقييم كل بنود الأصول التي تشكل المجموعة في نفس الوقت حتى يمكن تجنب التقييم الانتقائي للأصول (بعض البنود) وما يترتب على ذلك من ظهور بنود الأصول في القوائم المالية التي تنتمي لنفس المجموعة مقومة بأسس مختلفة . ومع ذلك يمكن إعادة تقييم مجموعة الأصول بشكل متدرج شريطة الانتهاء من عملية إعادة التقييم لهذه المجموعة خلال فترة قصيرة من الزمن وعلى أن يتم تحديث هذا التقييم كلما تطلب الأمر ذلك .
- ٨- عندما تزيد صافي القيمة الدفترية للأصل نتيجة إعادة تقييمه ، يجب إضافة قيمة الزيادة إلى حقوق المساهمين تحت مسمى فائض إعادة التقييم ، ويجب عدم الاعتراف بفائض إعادة التقييم كدخل إلا في حدود قيمة الانخفاض الناتج من إعادة تقييم نفس الأصل والذي سبق اعتباره مصروفاً في قائمة الدخل .
- ٩- عندما تنخفض صافي القيمة الدفترية للأصل نتيجة لإعادة تقييمه ، يجب الاعتراف بهذا الانخفاض كمصروف في قائمة الدخل ، ومع ذلك فإن هذا الانخفاض يجب أن يخصم مباشرة من أي فائض إعادة تقييم سبق تكوينه ومتعلق بنفس الأصل وبعد أقصى قيمة الفائض في هذا الحساب المتعلق بنفس الأصل.
- ١٠- يمكن تحويل فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المحتجزة عندما يتحقق الفائض ، حيث يتحقق هذا الفائض كاملاً عند الاستغناء عن الأصل أو بيعه .

مثال :

بفرض أن إحدى الشركات قامت بشراء سيارة في بداية عام ٢٠٠٠ بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه وبلغ عمرها الإنتاجي المتوقع ١٠ سنوات وتستخدم طريقة القسط الثابت في حساب إهلاكها ، وفي نهاية عام ٢٠٠٢ تم إعادة تقييم السيارة بتكلفة إجمالية بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه .

-١٤٨-

المطلوب :

توضيح المعالجة المحاسبية لعملية إعادة التقييم حسب متطلبات معايير المحاسبة الدولية ، وذلك عن طريق :

- ١ - إعادة حساب مجمع إهلاك السيارة في تاريخ إعادة التقييم بما يتناسب مع التغير الإجمالي في القيمة الدفترية للسيارة وبحيث تكون القيمة الدفترية للسيارة مساوية لقيمة مبلغ التقييم .
- ٢ - استبعاد مجمع إهلاك السيارة مع استبعاد إجمالي القيمة الدفترية للسيارة مقابل تعديل قيمة السيارة لتتساوى مع قيمة إعادة التقييم .

الحل :

$$\text{قيمة إعادة التقييم للسيارة} = ١٥٠٠٠٠ \times \frac{٧ \text{ سنوات}}{١٠ \text{ سنوات}} = ١٠٥٠٠٠ \text{ جنيه}$$

أولاً- إعادة حساب مجمع إهلاك السيارة في تاريخ إعادة التقييم :

- ١ - قيمة الزيادة أو النقص في السيارة في تاريخ إعادة التقييم :

$$= ١٥٠٠٠٠ - ١٢٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠ \text{ جنيه} .$$

- ٢ - إعادة حساب مجمع إهلاك السيارة في تاريخ إعادة التقييم نهاية عام ٢٠٠٢ :

- أ - قسط الإهلاك السنوى = $١٢٠٠٠ \div ١٠ = ١٢٠٠٠ \text{ جنيه}$
- ب - مجمع الإهلاك حتى نهاية عام ٢٠٠٢ = $٣ \times ١٢٠٠٠ = ٣٦٠٠٠ \text{ جنيه}$
- ج - قسط الإهلاك السنوى بما يتناسب مع التغيير الإجمالى في القيمة الدفترية للسيارة = $١٥٠٠٠ \div ١٠ = ١٥٠٠٠ \text{ جنيه}$

-١٤٩-

د - مجمع الإهلاك بما يتناسب مع التغيير الإجمالي في القيمة الدفترية

للسيارة = $3 \times 10000 = 30000$ جنيه

هـ - الفرق في مجمع الإهلاك = $40000 - 36000 = 4000$ جنيه

٣- المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم السيارة في ضوء ما سبق :

٣٠٠٠٠ من حـ / السيارات (بقيمة الزيادة في الأصل نتيجة لإعادة التقييم)

إلى منكورين

٩٠٠٠ حـ / مجمع إهلاك السيارات (بمبلغ التسوية)

٢١٠٠٠ حـ / فائض إعادة تقييم السيارات

ويلاحظ أن قسط الإهلاك السنوى بعد تاريخ إعادة التقييم بحسب في هذه

الحالة على أساس $10000 \div 10$ سنوات = ١٠٠٠٠ جنيه سنوياً.

ويظهر حـ / للسيارات كمايلي :

٢٠٠٠/١/١	١٢٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	٣٠٠٠
تاريخ إعادة التقييم	

ويظهر حـ / مجمع إهلاك السيارات كمايلي :

٢٠٠٠/١٢/٣١	١٢٠٠٠		
٢٠٠١/١٢/٣١	١٢٠٠٠		
٢٠٠٢/١٢/٣١	١٢٠٠٠		
٢٠٠٢/١٢/٣١	٩٠٠٠		
٢٠٠٣/١٢/٣١	١٥٠٠٠		
٢٠٠٤/١٢/٣١	١٥٠٠٠		
وهكذا حتى ٢٠٠٩/١٢/٣١			
إذا لم تحدث عملية إعادة			
تقييم أخرى للسيارات			

-١٥٠-

ثانياً : استبعاد مجمع إهلاك السيارة مع استبعاد إجمالي القيمة الدفترية للسيارة مقابل تعديل قيمة السيارة لتتساوى مع قيمة إعادة التقييم :
من مذكورين

٣٦.٠٠٠ حـ / مجمع إهلاك السيارات

١٠٥.٠٠٠ حـ / السيارات (١٥٠.٠٠٠ × $\frac{٧ \text{ سنوات}}{١٠ \text{ سنوات}}$)

إلى مذكورين :

١٢.٠٠٠ حـ / السيارات (القيمة القديمة)

٢١.٠٠٠ حـ / فائض إعادة التقييم

ويظهر حـ / السيارات كمايلي :

٢٠٠٢/١٢/٣١	١٢.٠٠٠	٢٠٠٠/١/١	١٢.٠٠٠
تاريخ إعادة التقييم		٢٠٠٢/١٢/٣١	١٠٥.٠٠٠
		تاريخ إعادة التقييم	

ويظهر حـ / مجمع إهلاك السيارات كمايلي :

٢٠٠٠/١٢/٣١	١٢.٠٠٠	٢٠٠٢/١٢/٣١	٣٦.٠٠٠
٢٠٠١/١٢/٣١	١٢.٠٠٠		
٢٠٠٢/١٢/٣١	١٢.٠٠٠		
٢٠٠٣/١٢/٣١	١٥.٠٠٠		
٢٠٠٤/١٢/٣١	١٥.٠٠٠		
وهكذا حتى ٢٠٠٩/١٢/٣١			
إذا لم تحدث عملية إعادة			
تقييم أخرى للسيارات			

تاسعاً : إهلاك الأصول الثابتة Depreciation

نصت معايير المحاسبة الدولية على ضرورة مراعاة الاعتبارات التالية عند إهلاك الأصول الثابتة :

١ - إن يتم إهلاك كل جزء هام في الأصل الثابت بصورة مستقلة إذا كانت تكلفة هذا الجزء هامة لإجمالي تكلفة الأصل الثابت ، وفي هذه الحالة تقوم المنشأة بتوزيع إجمالي تكلفة الأصل على الأجزاء المكونة له ويتم إهلاك كل جزء على حدة ، فعلى سبيل المثال قد يكون من المناسب إهلاك هيكل الطائرة ومحركاتها كل على حدة . ويلاحظ في حالة تماثل كل من العمر الإنتاجي وطريقة الإهلاك لجزء هام لبند من بنود الأصول الثابتة مع جزء هام آخر من نفس البند ، مثل هذه الأجزاء يتم تجميعها لتحديد مصروف الإهلاك . ويجب على المنشأة في حالة قيامها بإهلاك الأجزاء الهامة للأصل الثابت بشكل مستقل ، أن تقوم بتطبيق نفس الطريقة المتبعة في إهلاك هذه الأجزاء على باقى الأجزاء غير الهامة للأصل ، فإذا كانت للمنشأة توقعات متعددة لهذه الأجزاء فمن الضروري أن تكون هناك أساليب تقريبية لإهلاك باقى الأصل بصورة صحيحة تمثل نمط الاستخدام والعمر الإنتاجي المقدر لهذه الأجزاء بأسلوب عادل يناسب طبيعتها ، وقد تختار المنشأة إهلاك البنود التي تكون تكلفتها غير هامة بالنسبة لإجمالي تكلفة الأصل بطريقة مستقلة عن باقى بنود الأصل.

٢ - أن يتم تحميل إهلاك الفترة على قائمة الدخل ما لم يكن هذا الإهلاك قد أدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل آخر ، وهذا يعني تحميل قيمة الإهلاك كمصروف للفترة ، وفي حالة استخدام الأصل الثابت فى إنشاء أو إنتاج أصول أخرى ، يدخل إهلاك الأصل الثابت ضمن تكلفة الأصول الأخرى ويدرج ضمن القيمة الدفترية لهذه الأصول.

٣ - يجب إهلاك قيمة الأصل القابلة للإهلاك بطريقة منتظمة على مدار عمره الإنتاجي المتوقع أو المقدر .

٤ - يجب إعادة النظر فى العمر الإنتاجي المتوقع والقيمة التخريدية لكل أصل من الأصول الثابتة بصفة دورية على الأقل عند نهاية كل سنة مالية ، وفي حالة وجود تغيير للتوقعات عن التقديرات السابقة يجب معالجتها كتغير فى التقدير المحاسبى طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٨) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء "Accounting

- ٥ - يجب الاستمرار فى إثبات إهلاك الأصل الثابت حتى إذا كانت قيمته العادلة تزيد عن قيمته الدفترية مادامت القيمة التخريدية لهذا الأصل لا تزيد عن قيمته الدفترية ، ولا يمنع القيام بإصلاح وصيانة الأصل الثابت من حساب الإهلاك لهذا الأصل .
- ٦ - تحسب قيمة الإهلاك بعد خصم القيمة التخريدية له ، وفى الحياة العملية غالباً ما تكون القيمة التخريدية للأصل غير ذات قيمة ولذا فهى تكون غير مؤثرة على القيمة القابلة للإهلاك .
- ٧ - قد تزيد القيمة التخريدية للأصل لتصل لقيمة مساوية أو أكبر من قيمته الدفترية ، فى هذه الحالة يجب أن يكون إهلاك الأصل الثابت صفراً حتى تنخفض قيمته التخريدية عن قيمته الدفترية .
- ٨ - يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون مهيناً للاستخدام أى عندما يكون فى مكانة وفى حالته التى يكون فيها قادراً على التشغيل بالطريقة التى حددتها الإدارة ، ويتوقف إهلاك الأصل فى التاريخ الذى يصنف فيه الأصل كأصل محتفظ به للبيع أو تاريخ إلغاء الاعتراف به أيهما أسبق وبالتالي يجب الا يتوقف إهلاك الأصل عندما يكون الأصل عاطلاً أو تم تقاعده عن العمل للنشاط إلا فى حالة كونه مهلكاً بالكامل ، ومع هذا إذا كانت طريقة وحدات الإنتاج هى المستخدمة فى حساب الإهلاك لأنها تتاسب طبيعة الأصل ، فإن مصروف الإهلاك يصبح صفراً عندما لا يكون هناك إنتاج ، غير أنه إذا كان من المتوقع أن يستمر توقف الإنتاج أو انخفاضه بشكل جوهري بحيث لا يتاح إهلاك الأصل خلال العمر الإنتاجى له ، فإنه يجب حساب إهلاك للأصل لمقابلة العوامل الأخرى بخلاف عامل الاستخدام مثل التقادم الفنى والزمنى والقيود القانونية .
- ٩ - يهلك الأصل عن طريق الاستخدام ، ولكن هناك عوامل أخرى مثل التقادم الفنى والزمنى تؤدي إلى انخفاض المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل حتى ولو لم يستخدم ، وفى ضوء ذلك يجب أخذ جميع العوامل الآتية فى الحسبان عند تحديد العمر الإنتاجى المقدر للأصل :
- أ - الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة ، ويقدر هذا الاستخدام فى ضوء الطاقة أو المخرجات المتوقعة من الأصل .
- ب - للتآكل العادى المتوقع Wear and Tear الذى يعتمد على عوامل تشغيل الأصل مثل عدد الورديات وبرامج الإصلاح والصيانة المطبقة

-١٥٣-

على الأصل ، ومدى العناية وصيانة الأصل عندما يكون عاطلاً
Idle .

ج - التقادم الفنى أو التجارى الناتج عن تغيرات أو تحسينات فى الإنتاج أو
تغير فى الطلب على المنتج أو الخدمة الناتجة عن استخدام الأصل.

د - القيود القانونية وما يشابهها المفروضة على استخدام الأصل ، مثل
انتهاء تواريخ التأجير التمويلي للأصول المتعلقة بها .

١٠ - إن تقدير العمر الإنتاجى لأصل ما من الأصول الثابتة يعتمد على التقدير
والحكم الشخصى المبني على خبرة المنشأة فى التعامل مع أصول ثابتة
مماثلة .

١١ - يجب التعامل مع الأراضي والمباني كأصول منفصلة للأغراض المحاسبية
حتى ولو تم اقتناؤهما معاً ، ومع بعض الاستثناءات مثل المحاجر والمواقع
المستخدمة لدفن النفايات ، فإن الأرض ليس لها عمر افتراضى محدد
ولذلك فهي لا تهلك ، أما المباني فلها عمر إنتاجى محدود ، لذلك فهي أصول
قابلة للإهلاك ، ولا تؤثر أى زيادة فى قيمة الأرض التى عليها المبنى على
تحديد العمر الافتراضى لإهلاك هذا المبنى.

١٢ - إذا كانت تكلفة الأرض تتضمن تكلفة فك وإزالة وترميم الموقع ، فإن تكلفة
الترميم هذه يتم إهلاكها على مدار فترة المنافع المتوقع الحصول عليها من
هذه التكاليف ، وفى بعض الحالات قد يكون للأرض نفسها عمر إنتاجى
مقدر محدد ، ففي هذه الحالة يتم إهلاكها بصورة تعكس المنافع المستخرجة
أو المتولدة منها مثل المحاجر .

طرق الإهلاك Depreciation Method

هناك طرق متعددة للإهلاك يمكن استخدامها لتحصيل قيمة الإهلاك بطرق
منتظمة على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل ، وتشمل هذه الطرق :

- ١ - طريقة القسط الثابت The Straight Line Method .
- ٢ - طريقة القسط المتناقص The Diminishing Balance Method .
- ٣ - طريقة مجموع الوحدات The Units of Production Method .

وينتج عن استخدام طريقة القسط الثابت تحميل قيمة ثابتة على الفترات
المحاسبية خلال العمر الإنتاجى المقدر للأصل إذا لم يتغير . وتؤدي طريقة القسط
المتناقص إلى تحميل مبالغ متناقصة على فترات العمر الإنتاجى المقدر للأصل ،

-١٥٤-

وتؤدى طريقة مجموع الوحدات إلى تحميل قيم تعتمد على الاستخدام المتوقع للأصل أو على عدد الوحدات المنتجة ، ويعتمد اختيار طريقة الإهلاك على أسلوب المتوقع للحصول على المنافع الاقتصادية للأصل على أن يتم تطبيقها بثبات من فترة إلى أخرى ما لم يكن هناك تغيير متوقع فى أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من الأصل . وقد تطلبت معايير المحاسبة الدولية بالنسبة لطريقة الإهلاك المستخدمة مايلى :

- ١ - يجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة ، الأسلوب الذى من المتوقع أن تستفيد به المنشأة من المنافع الاقتصادية للأصل .
- ٢ - يجب إعادة النظر فى طريقة الإهلاك المطبقة فى نهاية كل سنة مالية على الأقل ، وفى حالة وجود تغيير جوهري فى أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من تلك الأصول ، يجب تغيير طريقة الإهلاك لستعكس هذا التغيير ، ويتم المحاسبة عن هذا التغيير كتغير فى التقدير المحاسبى طبقاً لمعيار المحاسبة الدولى رقم (٨) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء .

مثال :

بفرض أن إحدى الشركات قامت بشراء آلة تكلفتها ١٥٥.٠٠٠ جنيه ، ويبلغ عمرها الإنتاجى المقدر ٥ سنوات ، وقيمتها المقدرة كخردة ٥.٠٠٠ جنيه ، وبفرض أن الإنتاج المتوقع لها خلال عمرها الإنتاجى ١٢.٠٠٠ وحدة ، وحدة ٨.٠٠٠ ، وحدة ٦.٠٠٠ ، وحدة ٤.٠٠٠ على التوالى .

المطلوب :

بيان الطرق المختلفة الواردة فى المعيار المحاسبى الدولى رقم ١٦ التى يمكن أن تستخدمها الشركة عند حساب الإهلاك لهذه الآلة ، مع توضيح المعالجة المحاسبية لقسط الإهلاك السنوى ؟

-١٥٥-

الحل :

١ - طريقة القسط الثابت :

تقوم هذه الطريقة على توزيع تكلفة الأصل القابلة للإهلاك على العمر الإنتاجي للأصل بالتساوي ، ويتم حساب الإهلاك السنوي للألة طبقاً لهذه الطريقة كمايلي :

$$\text{الإهلاك السنوي للألة} = \frac{\text{تكلفة الآلة} - \text{القيمة التخريدية المقدرة}}{\text{العمر الإنتاجي المقدر للألة}}$$

$$= \frac{١٥٥.٠٠٠ - ٥.٠٠٠}{٥} = ٣٠.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

٢ - طريقة القسط المتناقص :

تؤدي هذه الطريقة في حساب الإهلاك إلى عبء متناقص خلال عمر الأصل الإنتاجي ، حيث يتم حساب الإهلاك السنوي في كل سنة على المبلغ المتبقى من تكلفة الأصل بعد طرح إهلاك الفترات السابقة ، ويتم حساب الإهلاك السنوي للألة وفقاً لهذه الطريقة طبقاً للخطوات التالية :

أ - يتم مضاعفة معدل إهلاك القسط الثابت ويطبق هذا المعدل على تكلفة الآلة القابلة للإهلاك وذلك كمايلي :

(١) الإهلاك السنوي وفقاً لطريقة القسط الثابت :

$$= \frac{١٥٥.٠٠٠ - ٥.٠٠٠}{٥} = ٣٠.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$(٢) \text{ معدل الإهلاك السنوي للألة} = \frac{\text{الإهلاك السنوي وفقاً لطريقة القسط الثابت}}{\text{تكلفة الآلة القابلة للإهلاك}} \times ١٠٠$$

$$= \frac{٣.٠٠٠}{١٥.٠٠٠} \times ١٠٠ = ٢٠\%$$

-١٥٦-

(٣) عند استخدام طريقة القسط المتناقص في حساب إهلاك الآلة يتم مضاعفة هذا

المعدل ليصبح $20\% \times 2 = 40\%$

ويمكن حساب هذا المعدل مباشرة كما يلي :

$$= 100 \times \frac{2 \times 1}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

$$= 100 \times \frac{2 \times 1}{5} = 40\%$$

تم يطبق هذا المعدل على قيمة الآلة الدفترية^(٥) وذلك كما يلي :

السنة	الإهلاك السنوي	مجموع الإهلاك	القيمة الدفترية
			١٥٥.٠٠٠
١	$40\% \times 155.000 = 62.000$	٦٢.٠٠٠	٩٣.٠٠٠
٢	$40\% \times 93.000 = 37.200$	٩٩٢.٠٠	٥٥٨.٠٠
٣	$40\% \times 558.00 = 223.20$	١٢١٥٢.٠	٣٣٤٨.٠
٤	$40\% \times 3348.0 = 13392$	١٣٤٩١٢	٢.٠٨٨
٥	$= 150.88$	١٥٠.٠٠٠	٥.٠٠٠

٣ - طريقة مجموع الوحدات :

(٥) يلاحظ أن القيمة التخريدية المقدرة للآلة لم تؤخذ في الاعتبار عند حساب الإهلاك وفقاً لطريقة القسط المتناقص والسبب في ذلك يرجع إلى أن هذه الطريقة توصلنا تلقائياً إلى القيمة التخريدية المتبقية للآلة.

(٥٥) يلاحظ أن الإهلاك السنوي طبقاً لطريقة القسط المتناقص يعادل جزءاً فقط من تكلفة الأصل المتبقية ، لهذا فإن الأصل سوف لا يستهلك بالكامل . لهذا يتم زيادة إهلاك السنة الخامسة وهي السنة الأخيرة في عمر الآلة الإنتاجي ، بحيث يكون رصيد الآلة في نهاية عمرها الإنتاجي مساوياً للقيمة التخريدية لها .

-١٥٧-

تؤدي هذه الطريقة في حساب الإهلاك إلى عبء يعتمد على الاستخدام أو الإنتاج المتوقع من الأصل ، أى طبقاً لهذه الطريقة يتم توزيع تكلفة الأصل على السنوات المختلفة لعمر الأصل الإنتاجي حسب درجة استنفادها من الأصل، ووفقاً لهذه الطريقة يتم حساب الإهلاك السنوي للألة كمايلي :

$$(١) \text{ معدل إهلاك الوحدة} = \frac{\text{تكلفة الآلة} - \text{القيمة التخريدية المقدرة}}{\text{إجمالي عدد وحدات الإنتاج المقدرة للألة}}$$

$$= \frac{١٥٥٠٠٠ - ٥٠٠٠}{٤٠٠٠} = ٣,٧٥ \text{ جنيه للوحدة}$$

(٢) قسط الإهلاك السنوي = حجم الإنتاج المتوقع خلال السنة × معدل إهلاك الوحدة .

(٣) ويكون جدول الإهلاك وفقاً لطريقة مجموع الوحدات كمايلي :

السنة	الإهلاك السنوي	مجموع الإهلاك	القيمة الدفترية
			١٥٥٠٠٠
١	$٤٥٠٠٠ = ٣,٧٥ \times ١٢٠٠٠$	٤٥٠٠٠	١١٠٠٠٠
٢	$٣٧٥٠٠ = ٣,٧٥ \times ١٠٠٠٠$	٨٢٥٠٠	٧٢٥٠٠
٣	$٣٠٠٠٠ = ٣,٧٥ \times ٨٠٠٠$	١٢٥٠٠	٤٢٥٠٠
٤	$٢٢٥٠٠ = ٣,٧٥ \times ٦٠٠٠$	١٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
٥	$١٥٠٠٠ = ٣,٧٥ \times ٤٠٠٠$	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠

وتتم المعالجة المحاسبية لقسط الإهلاك السنوي باعتباره مصروف يتم تحميله على قائمة الدخل ، وأياً كانت الطريقة المستخدمة في حساب الإهلاك السنوي يجرى قيد اليومية التالي لإثبات الإهلاك السنوي :

×× من حـ/ الإهلاك (إهلاك الآلات)

×× إلى حـ/ مجمع الإهلاك (إهلاك الآلات)

عاشراً : انخفاض قيمة الأصول الثابتة :

Impairment of Fixed Assets

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ المعالجة المحاسبية والإجراءات التي يمكن للمنشأة أن تطبقها في حالة انخفاض قيمة أصولها الثابتة ، لضمان أن أصولها الثابتة قد تم إثباتها بقيم لا تتجاوز قيمتها الاستردادية، ويصبح الأصل الثابت مثبتاً بقيمة أكبر من قيمته الاستردادية إذا كانت قيمته الدفترية تتجاوز القيمة المتوقعة استردادها من خلال استخدام أو بيع الأصل ، وفي هذه الحالة فإن الأصل يعتبر قد انخفضت قيمته ، وهنا يتطلب المعيار السابق أن تقوم المنشأة بإثبات الخسارة الناجمة عن انخفاض قيمة ذلك الأصل . كما يحدد المعيار الحالات التي يتعين فيها أن تقوم المنشأة بإلغاء الخسارة الناجمة عن انخفاض قيمة الأصل ، كما يوصي المعيارين بإفصاحات معينة عن الأصول التي حدث انخفاض في قيمتها ، وسيتم توضيح ذلك على النحو التالي :

١ - تتمثل خسارة الانخفاض في قيمة الأصل الثابت ، في مقدار زيادة القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الاستردادية له ، والتي بدورها تتمثل في قيمة الأصل العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر ، ويمكن التعبير عن خسارة الانخفاض في قيمة الأصل الثابت بالمعادلة التالية :

خسارة الانخفاض في قيمة الأصل الثابت =

القيمة الدفترية للأصل - القيمة الاستردادية للأصل

وحتى يكون هناك خسارة يجب أن يكون ناتج هذه المعادلة موجباً.

٢ - يتعين على المنشأة أن تقدر في تاريخ كل ميزانية ما إذا كان هناك أي مؤشر على احتمال حدوث انخفاض في قيمة الأصل ، وإذا كان الأمر كذلك ، فإنه يجب أن تقوم المنشأة بعمل تقدير للقيمة الاستردادية للأصل.

٣ - هناك مجموعة من الدلائل أو المؤشرات التي يجب على المنشأة أن تأخذها في اعتبارها والتي تشير إلى مدى احتمال حدوث انخفاض في قيمة الأصل منها :

أ - حدوث انخفاض ملموس في القيمة السوقية للأصل أثناء الفترة أكثر مما هو متوقع نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام المعتاد .

- ب - حدوث تغيرات ملموسة ذات أثر سلبي على المنشأة أو سوف تحدث في المستقبل القريب في البيئة التكنولوجية أو السوقية أو القانونية الذي تعمل فيه المنشأة أو في السوق التي تم تخصيص الأصل لها .
- ج - توافر دليل على تقادم أو تلف مادي في الأصل .
- د - توافر دليل يشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل سوف أو يتوقع أن يكون سيئاً .

هـ - كثرة تعطل الأصل الثابت .

٤ - حدد المعيار الدولي رقم ٣٦ متطلبات الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصول وقياسها على النحو التالي :

- أ - إذا كانت القيمة الاستردادية للأصل أقل من قيمته الدفترية فإنه يجب تخفيض القيمة الدفترية إلى مبلغ قيمته الاستردادية ويعتبر ذلك الانخفاض خسارة في انخفاض قيمة الأصل .
- ب - يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصول على أنها مصروف في قائمة الدخل في الحال وذلك بالنسبة للأصول التي لم يسبق إعادة تقييمها ، على أنه يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصول المعاد تقييمها مباشرة مقابل أي فائض في إعادة تقييم الأصل إلى الحد الذي لا تزيد فيه خسارة الانخفاض عن المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم لنفس الأصل .
- ج - بعد الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصل يجب تسوية مبلغ إهلاك الأصل في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة الدفترية المعدلة للأصل ناقصاً قيمته التخريدية إن وجدت على أساس منتظم على مدار عمره الإنتاجي المتبقى .

هـ - كذلك حدد المعيار الدولي رقم ٣٦ متطلبات عكس خسارة انخفاض قيمة الأصل Reversing an Impairment Loss في السنوات السابقة فيما يلي :

- أ - يجب على المراجعة في تاريخ كل ميزانية تقييم ما إذا كان هناك دلالة على أن خسارة انخفاض أي أصل والتي تم الاعتراف بها في السنوات السابقة لم تعد موجودة أو أنها أخذت في الانخفاض ، وإذا وجدت مثل هذه الدلالة يجب على المنشأة تقييم القيمة الاستردادية لذلك الأصل ،

-١٦٠-

وهناك بعض الأدلّالات التي يمكن للمنشأة الاسترشاد بها في هذا الشأن مثل زيادة القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير خلال الفترة أو تأكيد تكاليف خلال الفترة لتحسين أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمى إليها الأصل .

ب - وفي حالة وجود مؤشر يفيد بأن الخسارة الناتجة عن انخفاض القيمة المثبتة بالنسبة للأصل لم تعد موجودة أو قد انخفضت ، فإن هذا يوضح أن العمر الإنتاجي المتبقى للأصل أو طريقة الإهلاك أو القيمة المتبقية للأصل قد تكون بحاجة إلى مراجعة وتسوية .

ج - يجب إلغاء الخسارة في انخفاض قيمة الأصل التي تم الاعتراف بها في السنوات السابقة عند حدوث زيادة في القيمة الاستردادية للأصل، ويتم ذلك من خلال زيادة المبلغ المثبت للأصل ليصل إلى قيمته الاستردادية (أي يتم زيادة الأصل بالمبلغ الذي تم رده للأصل الذي انخفضت قيمته وبشرط ألا تتعدى القيمة الدفترية المضافة للأصل عن قيمته الدفترية التي كان سيتم تحديدها بالصافي بعد الإهلاك) ، وتنعكس هذه الزيادة في القيمة الاستردادية للأصل ، في قائمة الدخل أو في حقوق الملكية مباشرة تحت بند فائض إعادة التقييم بالنسبة للأصل المعاد تقييمه .

٦ - بعد إثبات إلغاء الخسارة الناجمة عن انخفاض قيمة الأصل ، يتعين تسوية مبلغ الإهلاك في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة المثبتة المعدلة للأصل ناقصا القيمة التخريدية إن وجدت على أساس منتظم على العمر الإنتاجي المتبقى للأصل .

٧ - قيمة التعويض من طرف ثالث (شركة تأمين مثلاً) لبنود الأصول الثابتة التي حدث انخفاض في قيمتها أو التي فقدت ، يجب أن يدرج في قائمة الدخل عندما يتم استحقاق هذا التعويض أو عندما تنشأ المديونية .

مثال (١) :

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بأحد الأصول الثابتة :

- ١ - القيمة الدفترية للأصل ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه .
- ٢ - قيمة الأصل العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه .
- ٣ - القيمة الاستخدامية للأصل ٣٥٠٠٠٠٠ جنيه .

-١٦١-

المطلوب :

- ١ - حساب خسارة الانخفاض فى قيمة الأصل الثابت .
- ٢ - بيان المعالجة المحاسبية اللازمة لإثبات خسارة الانخفاض فى قيمة الأصل .
- ٣ - بيان المعالجة المحاسبية اللازمة لإثبات خسارة الانخفاض فى قيمة الأصل الثابت فى حالة إذا كان هذا الأصل قد سبق إعادة تقييمه ، وإذا كان رصيد المبلغ المحتفظ به فى فائض إعادة التقييم لهذا الأصل ٦٠٠٠٠ جنية .

الحل :

- ٢ - حساب خسارة الانخفاض فى قيمة الأصل الثابت :

خسارة الانخفاض فى قيمة الأصل =

القيمة الدفترية للأصل - القيمة الاستردادية للأصل



(قيمة الأصل العادلة ناقصا تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر)

= ٤٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنية

- ٢ - بيان المعالجة المحاسبية لخسارة الانخفاض فى قيمة الأصل الثابت :

أ - إثبات خسارة الانخفاض فى قيمة الأصل الثابت :

٥٠٠٠ من حـ/ خسارة الانخفاض فى قيمة الأصل الثابت

٥٠٠٠ إلى حـ/ الأصل الثابت

ب- تحميل خسارة الانخفاض فى قيمة الأصل على قائمة الدخل :

٥٠٠٠ من حـ/ قائمة الدخل

٥٠٠٠ إلى حـ/ خسارة الانخفاض فى قيمة الأصل الثابت

- ٣- بيان المعالجة المحاسبية لخسارة الانخفاض فى قيمة الأصل فى حالة إذا كان

هذا الأصل قد سبق إعادة تقييمه وكان رصيد المبلغ المحتفظ به فى فائض

إعادة التقييم لهذا الأصل ٥٠٠٠٠ جنية أو أكثر .

٥٠٠٠ من حـ/ فائض إعادة تقييم الأصل (خسارة الانخفاض فى قيمة

الأصل)

٥٠٠٠ إلى حـ/ الأصل الثابت

مثال (٢) :

من بيانات المثال السابق ، وضع المعالجة المحاسبية فى حالة حدوث زيادة

فى قيمة الأصل الثابت فى فترة تالية نتيجة تحسن الأوضاع ، وقد أدى ذلك

إلى ارتفاع القيمة الاستردادية للأصل إلى ٤٢٠٠٠٠ جنية .

الحصل

قد سبق حساب خسارة الانخفاض فى قيمة الأصل بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه .

يلاحظ أن مبلغ الزيادة فى القيمة الاستردادية للأصل

$$= ٤٢٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠٠ = ٧٠٠٠٠ جنيه$$

يلاحظ أيضا أنه يجب ألا تتعدى القيمة الاستردادية للأصل بعد الزيادة قيمته

للدفترية ، لهذا يكون مقدار الزيادة ٥٠٠٠٠ جنيه فقط .

وفى ضوء ما سبق تتم المعالجة المحاسبية على النحو التالى :

إثبات الزيادة فى قيمة الأصل الثابت التالية لحدوث انخفاض سابق فى قيمة نفس

الأصل :

٥٠٠٠٠ من حـ/ الأصل الثابت

٥٠٠٠٠ إلى حـ/ أرباح الزيادة فى قيمة الأصل

ب - عكس مبلغ الزيادة فى قيمة الأصل فى قائمة الدخل

٥٠٠٠٠ من حـ/ أرباح الزيادة فى قيمة الأصل

٥٠٠٠٠ إلى حـ/ قائمة الدخل

أو

يتم عكس مبلغ الزيادة فى قيمة الأصل فى حقوق الملكية مباشرة تحت بند

فائض إعادة التقييم فى حالة إذا كان هذا الأصل قد سبق إعادة تقييمه :

٥٠٠٠٠ من حـ/ الأصل الثابت

٥٠٠٠٠ إلى حـ/ فائض إعادة تقييم الأصل

حادى عشر : استبعاد الأصول الثابتة من الدفاتر Derecognition

١ - يتم استبعاد القيمة الدفترية للأصل الثابت من الدفاتر فى الحالات الآتية :

أ - عند الاستفتاء عن الأصل أو

ب - فى حالة عدم توقع أية منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل .

٢ - يتم إدراج الأرباح أو الخسائر الناشئة من استبعاد الأصل الثابت من الدفاتر

، فى قائمة الدخل .

٣ - يتم تحديد الأرباح والخسائر الناتجة عن استبعاد الأصل الثابت على أساس

الفرق بين صافى عائد الاستبعاد إن وجد والقيمة الدفترية للأصل .

مثال (١) :

بفرض أن أحد الأصول الثابتة كانت تكلفته ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ، وبلغ مجمع الإهلاك الخاص به ٩٠٠٠٠ جنيه ، وقد تم بيعه لعدم توقع تحقيق أية منافع اقتصادية مستقبلية منه بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه نقداً .
المطلوب :

بيان المعالجة المحاسبية للتخلص من هذا الأصل .

الحل :

من مذكورين :

١٢٠٠٠ حـ / للنقدية

٩٠٠٠٠ حـ / مجمع إهلاك الأصل

إلى مذكورين :

١٠٠٠٠٠ حـ / الأصل الثابت

٢٠٠٠ حـ / أرباح استبعاد الأصل

ويتم في هذه الحالة الاعتراف بالربح المحقق من بيع الأصل كدخل في قائمة الدخل .

مثال (٢) :

من بيانات المثال السابق وبفرض أنه تم بيع الأصل بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً .

المطلوب :

بيان المعالجة المحاسبية للتخلص من هذا الأصل ؟

الحل :

من مذكورين :

٦٠٠٠ حـ / للنقدية

٩٠٠٠٠ حـ / مجمع إهلاك الأصل

٤٠٠٠ حـ / خسائر استبعاد الأصل

١٠٠٠٠٠ إلى حـ / الأصل الثابت

ويتم الاعتراف بخسائر الأصل في هذه الحالة كمصروف في قائمة الدخل .

-١٦٤-

ثاني عشر : الإفصاح Disclosure

١ - يجب الإفصاح في القوائم المالية بالنسبة لكل نوع من أنواع الأصول الثابتة عملياً :

- أ - أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية ، وفي حالة استخدام أكثر من أساس يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المسجل وفقاً لكل أساس بالنسبة لكل نوع من أنواع الأصول الثابتة .
- ب - طرق الإهلاك المستخدمة .
- ج - الأعمار الإنتاجية للأصول أو معدلات الإهلاك المستخدمة .
- د - إجمالي القيمة الدفترية للأصل ومجموع الإهلاك المتراكم (مجمعة مع خسائر انخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة .
- هـ - التعديلات التي تمت على القيمة الدفترية للأصل في بداية ونهاية الفترة لبيان مايلي :

- ١ - الإضافات .
- ٢ - الاستبعادات .
- ٣ - الأصول المكتتاة نتيجة عمليات الإدماج .
- ٤ - الزيادة أو الانخفاض في قيمة الأصل خلال الفترة نتيجة إعادة التقييم وخسائر انخفاض القيمة (إن وجدت) .
- ٥ - الخسارة الناشئة عن انخفاض القيمة .
- ٦ - رد الخسارة الناشئة عن انخفاض القيمة .
- ٧ - الإهلاك .

٢- كذلك يجب أن تفصح القوائم المالية عن مايلي :

- أ - مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول والأصول المرهونة كضمان لأية التزامات .
- ب - قيمة الإنفاق على الأصول الثابتة أثناء إنشاء هذه الأصول .
- ج - قيمة التعهدات لشراء أصول ثابتة مستقبلاً .
- د - قيمة التعويض من طرف ثالث لبندود الأصول الثابتة التي حدث انخفاض في قيمتها .

-١٦٥-

٣- يجب الإفصاح عن طريقة الإهلاك المستخدمة وعن الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول أو معدلات الإهلاك ، كما يجب الإفصاح عن الإهلاك الخاص بالفترة وعن مجمع الإهلاك فى نهاية الفترة ، حيث أن الإفصاح عن كل ذلك يزود مستخدمى القوائم المالية بمعلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات المختارة من قبل الإدارة ، وتمكنهم من إجراء المقارنات بين المنشآت المختلفة.

٤- عندما يتم إدراج بنود الأصول الثابتة بقيم إعادة التقييم فإنه يجب الإفصاح

عن مايلى :

أ -تاريخ تنفيذ إعادة التقييم .

ب - ما إذا كان قد تم الاستعانة بخبير مستقل لإعادة التقييم .

ج - الطرق والافتراضات الأساسية المستخدمة فى إعادة تقييم الأصول.

د - ما إذا كان الأساس الذى تم الاعتماد عليه لتحديد القيمة العادلة للأصل

هو الاعتماد على الأسعار الموجودة بالسوق عن معاملات حديثة

مستقلة وعادلة تحدث فى السوق وفقا لإرادة حرة أو يتم تقديرها بناء

على أساليب تقييم أخرى .

هـ - فائض إعادة التقييم .

٥ - يجب على المنشأة الإفصاح عن البيانات الخاصة بالأصول الثابتة التى

انخفضت قيمتها .

-١٦٦-

٦ - يجب الإفصاح عن مايلي :

- أ - القيمة الدفترية للأصول الثابتة المتوقفة عن العمل مؤقتاً .
- ب - إجمالي القيمة الدفترية المسجلة للأصول التي تم إهلاكها بالكامل ومازالت تُستخدم .
- ج - صافي القيمة الدفترية للأصول المتوقفة عن العمل والمحتفظ بها لحين التصرف فيها .
- د - الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول في حالة اختلافها بشكل جوهري عن قيمتها الدفترية وذلك في حالة استخدام أسلوب التكلفة في القياس لللاحق للأصول .

تاريخ نفاذ المعيار Effective Date

يسرى هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أول يناير من عام ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ ، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية قبل أول يناير ٢٠٠٥ فإنه يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

-١٦٧-

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية عن الوحدة التعليمية الخامسة

السؤال الأول :

اشرح باختصار الهدف من إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) وما هو نطاق تطبيق هذا المعيار ؟

السؤال الثانى :

ما المقصود بالمصطلحات التالية كما وردت فى المعيار المحاسبي الدولي

رقم (١٦) :

- ١ - العقارات والآلات والمعدات "الأصول الثابتة".
- ٢ - الإهلاك.
- ٣ - القيمة القابلة للإهلاك.
- ٤ - العمر الإنتاجى للأصل.
- ٥ - تكلفة الأصل.
- ٦ - القيمة التخريدية.
- ٧ - خسارة انخفاض قيمة الأصل.
- ٨ - القيمة الدفترية للأصل.
- ٩ - الأصول القابلة للإهلاك.
- ١٠ - القيمة العادلة.
- ١١ - القيمة القابلة للاسترداد.
- ١٢ - إجمالى القيمة الدفترية للأصل.

السؤال الثالث :

ما المقصود بالاعتراف بالأصل الثابت ، وما هى شروطه ، وما هى أهمية الاعتراف بالأصول الثابتة ؟

السؤال الرابع :

اشرح باختصار مكونات تكلفة الأصل الثابت ، وكيفية القياس المبدئى لتكلفة الأصل فى حالات الشراء ، وتشديد الأصل داخليا ، وفى حالة مبادلة الأصول المتشابهة وغير المتشابهة ، وكيفية المعالجة المحاسبية للنفقات اللاحقة على اقتناء الأصل الثابت.

السؤال الخامس :

اشرح باختصار كيفية القياس اللاحق للأصول الثابتة والذي يتم بعد القياس المبني موضحا المعالجات المختلفة حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) .

السؤال السادس :

أشرح ما المقصود بالاستغناء عن الأصول الثابتة ، وكيفية المعالجة المحاسبية للأرباح أو الخسائر الناتجة عنها ؟

السؤال السابع :

ما المقصود بالإهلاك وما هي طرق حسابه ، وكيفية المعالجة المحاسبية للإهلاك حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) .

السؤال الثامن :

اشرح باختصار كيفية تقدير العمر الإنتاجي للأصل وكيفية تقدير القيمة التخريدية له في نهاية عمره الإنتاجي ؟ وكيف تتم معالجة الأراضي والمباني لأغراض المحاسبة عن الإهلاك ؟

السؤال التاسع :

اشرح باختصار متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار رقم (١٦) بخصوص الأصول الثابتة وإهلاكاتها ؟

السؤال العاشر :

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (x) أمام العبارة الخاطئة مع توضيح السبب باختصار :

١- على الرغم من عدم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم

(١٦) على الغابات وما شابهها وحقوق التعدين

واستخراج المعادن ، الا أنه يتم تطبيقه على الأصول

الثابتة المستخدمة في تطوير أو المحافظة وصيانة هذه

() الأنشطة أو الأصول .

- ٢- يتم الاعتراف بأى بند من بنود الأصول الثابتة كأصل عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يحققها هذا الأصل سوف تتدفق من الأصل إلى المنشأة فقط. ()
- ٣- عند انتقال عنصرى المنافع والمخاطر المرتبطين بالأصل إلى المنشأة وإمكانية قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به يتم الاعتراف بالأصل. ()
- ٤- فى جميع الحالات يتم اعتبار قطع الغيار ومعدات الخدمات كمخزون ويعتبر بها كمصروف عند استخدامها ()
- ٥- تعتبر التكلفة المقدرة لإزالة وتفكيك الأصل فى نهاية عمره الإنتاجى واستعادة الموقع ، جزءاً من تكلفة الأصل. ()
- ٦- لا تعتبر التكاليف الإدارية جزءاً من تكلفة الأصل. ()
- ٧- لا تعتبر تكاليف إعداد الأصل للتشغيل وتكاليف بدء التشغيل وما يشابهها من تكاليف ما قبل الإنتاج جزءاً من تكلفة الأصل. ()
- ٨- فى حالة قيام المنشأة بتصنيع الأصل داخلياً للبيع ضمن نشاطها العادى ، فإن تكلفة هذا الأصل تكون هى نفسها تكلفة الأصل المنتج للبيع. ()
- ٩- يتم فى جميع الحالات اعتبار تكلفة الاقتراض جزءاً من

-١٧٠-

- () تكلفة الأصل الثابت.
- ١٠- فى جميع الحالات يتم إضافة النفقات اللاحقة المرتبطة بالأصل إلى تكلفة هذا الأصل.
- ()
- ١١- يتم إضافة نفقات الإصلاح والصيانة التى تتفق على الأصل إلى القيمة الدفترية للأصل.
- ()
- ١٢- يمكن تحويل فائض إعادة تقييم الأصول إلى الأرباح المحتجزة.
- ()
- ١٣- فى حالة زيادة قيمة الأصل الثابت عن قيمته التى يظهر بها فى القوائم المالية ، يجب عدم حساب إهلاك للأصل.
- ()
- ١٤- فى جميع الأحوال يجب الثبات على طريقة الإهلاك المستخدمة.
- ()
- ١٥- لأغراض المحاسبة عن الإهلاك ، يجب التعامل مع الأراضى والمباني كأصول منفصلة.
- ()

السؤال الحادى عشر :

قامت إحدى الشركات بشراء آلة وقد بلغت فاتورة الشراء ٤٠٠٠٠٠٠ جنيهه خصم تجارى ٣% ، وكانت الضرائب والرسوم غير المستردة عليها ٥٠٠٠ جنيهه ، وبلغت تكلفة نقلها إلى الشركة ٣٠٠ جنيهه ، وبلغت تكلفة إعداد وتهئية الموقع الذى توضع عليه الآلة ٢٠٠ جنيهه ، وبلغت تكاليف التركيب ١٠٠ جنيهه ، وقدرت التكاليف اللازمة لإزالة هذه الآلة فى نهاية عمرها الإنتاجى ٤٠٠ جنيهه ، وبلغت خسائر التشغيل الأولية ٦٠٠ جنيهه .

المطلوب :

حساب تكلفة الآلة وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبى الدولى رقم ١٦ وإجراء قيود اليومية اللازمة ؟

-١٧١-

السؤال الثاني عشر :

تقوم شركة النصر للسيارات بتصنيع نوع معين من السيارات وتقوم ببيع السيارة الواحدة منها بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه ، وقررت الشركة استخدام إحدى هذه السيارات ، علماً بأن تكلفة السيارة ٦٥٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

تحديد قيمة السيارة التي تظهر بها في الدفاتر وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٦ .

السؤال الثالث عشر :

قامت إحدى الشركات باستبدال مبنى تكلفته ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكه ١٠٠٠٠٠ جنيه بمبنى مشابه قيمته العادلة ١٥٠٠٠٠ جنيه وقد تم دفع مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

إجراء القيد المحاسبي لعملية الاستبدال في هذه الحالة ؟

السؤال الرابع عشر :

بفرض أن الشركة (س) قامت باستبدال إحدى سياراتها والتي تبلغ تكلفتها ٧٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٣٠٠٠٠ جنيه وقيمتها العادلة ٥٠٠٠٠ جنيه بألة تمتلكها الشركة (ص) تبلغ تكلفتها ١٥٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ١٢٠٠٠٠ جنيه وقيمتها العادلة ٤٠٠٠٠ جنيه ، وقد قامت الشركة (ص) بدفع مبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً للشركة (س) .

المطلوب :

توضيح المعالجة المحاسبية لعملية الاستبدال في دفاتر كل من الشركة (س) والشركة (ص) وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) .

السؤال الخامس عشر :

قامت إحدى شركات الطيران بإحلال المقاعد في إحدى طائراتها بأخرى جديدة ، وقد بلغت تكلفة الإحلال ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، وكانت تكلفة المقاعد القديمة ٢٠٠٠٠٠ جنيه وكان مجمع الإهلاك الخاص بها وقت الإحلال ١٩٠٠٠٠ جنيه ، علماً بأن المخلفات ليس لها أي قيمة بيعية .

المطلوب :

-١٧٢-

إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات عملية الإحلال السابقة وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) .

السؤال السادس عشر :

بلغت تكلفة أحد الأصول الثابتة ٦٠٠٠٠ جنيه ، وبلغ مجمع الإهلاك الخاص به ٥٥٠٠٠ جنيه ، وقد تم بيعه لعدم توقع تحقيق أية منافع اقتصادية مستقبلية منه .

المطلوب :

بيان المعالجة المحاسبية للتخلص من هذا الأصل في الحالات الآتية :

- ١ - إذا تم بيع الأصل بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه .
- ٢ - إذا تم بيع الأصل بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه .

السؤال السابع عشر :

بفرض أن إحدى الشركات قامت بشراء آلة بلغت تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه، وبلغ عمرها الإنتاجي المقدر ٥ سنوات ، وقيمتها المقدرة كخردة ١٠٠٠٠ جنيه، وبفرض أن عدد ساعات التشغيل المقدرة لها خلال عمرها الإنتاجي كانت كمابلي ٥٠٠٠ ساعة ٤٠٠٠ ساعة، ٣٠٠٠ ساعة، ٢٠٠٠ ساعة، ٢٠٠٠ ساعة على التوالي .

المطلوب :

بيان الطرق المختلفة الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) يمكن من خلالها للشركة حساب الإهلاك السنوي لهذه الآلة ، مع توضيح المعالجة المحاسبية لقسط الإهلاك السنوي ؟

السؤال الثامن عشر :

بفرض أن إحدى المنشآت كانت بصدد إنشاء مبنى يبدأ تنفيذه في ٢٠٠٧/١/١ وقد قامت بعقد القروض الآتية في بداية عام ٢٠٠٧ .

- قرض بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١١% سنوياً لمدة سنة خاص بإنشاء هذا المبنى .
 - قرض عام بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ٩% سنوياً لمدة ٣ سنوات .
 - قرض عام بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٠% سنوياً لمدة ٥ سنوات .
- وقد بلغت جملة المبالغ التي تم إنفاقها على المبنى حتى ٢٠٠٧/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠٠٠٠ جنيه ، وأصبح المبنى صالحاً للاستخدام في هذا التاريخ .

-١٧٣-

المطلوب :

تحديد قيمة الفوائد التي يتم رسملتها على المبنى ، مع تحديد قيمة المبنى التي يظهر بها في الدفاتر .

الحل :

١ - حساب قيمة الفوائد التي يتم رسملتها على المبنى :

أ - تكلفة الاقتراض عن القرض الخاص بالمبنى =

$$٢٠٠٠٠٠ \times ١١ \% = ٢٢٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ب - تكلفة الاقتراض العامة والتي يتم رسملتها على المبنى :

يلاحظ أن باقى تمويل إنشاء المبنى وقدره ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه

(٤٠٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠٠) قد تم تمويله من خلال القروض الأخرى ،

ومن ثم يتعين حساب معدل الرسملة لإمكان حساب تكلفة الاقتراض التي يتم

رسملتها كجزء من تكلفة المبنى ، ويتم حساب معدل الرسملة كمايلي :

معدل الرسملة = $\frac{\text{تكلفة الاقتراض}}{١٠٠ \times \frac{\text{المتوسط المرجح للقروض خلال الفترة}}{\text{ويراعى استبعاد قيمة القرض الذي تم اقتراضه خصيصاً لإنشاء هذا المبنى عند حساب معدل الرسملة .}}}$

الفائدة المحتسبة عن القرض الثانى

$$= ٣٠٠٠٠٠ \times ٩ \% = ٢٧٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

الفائدة المحتسبة عن القرض الثالث

$$= ١٠٠٠٠٠ \times ١٠ \% = ١٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$= ٣٧٠٠٠٠ \text{ جنيه الإجمالى}$$

$$\therefore \text{ معدل الرسملة} = \frac{٣٧٠٠٠٠}{٤٠٠٠٠٠ \times ١٠٠} = ٩,٢٥ \%$$

تكلفة الاقتراض العامة والتي يتم رسملتها على المبنى :

$$= ٢٠٠٠٠٠ \times ٩,٢٥ \% = ١٨٥٠٠٠ \text{ جنيه}$$

∴ إجمالى تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها باعتبارها جزء من تكلفة المبنى .

$$= ٢٢٠٠٠٠ + ١٨٥٠٠٠ = ٤٠٥٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وفى ضوء ذلك تقوم المنشأة فى نهاية عام ٢٠٠٦ بتحميل مبلغ ٤٠٥٠٠٠ جنية قيمة الفوائد المرسلة على حساب المبنى ويظهر حساب المبنى فى الدفاتر بقيمة ٤٤٥٠٠٠ جنية (٤٠٥٠٠٠ + ٤٠٠٠) .

السؤال التاسع عشر :

بفرض أن إحدى الشركات قامت بشراء آلات ومعدات إنتاج بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنية بتاريخ ٢٠٠٥/١/١ ويبلغ عمرها الإنتاجى المتوقع ٥ سنوات وتستخدم طريقة القسط الثابت فى حساب إهلاكها . وفى نهاية عام ٢٠٠٦ تم إعادة تقييم هذه الآلات بتكلفة إجمالية بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنية .

المطلوب :

توضيح المعالجة المحاسبية لعملية إعادة التقييم حسب متطلبات معايير المحاسبة الدولية وذلك عن طريق إعادة حساب مجمع إهلاك الآلات فى تاريخ إعادة التقييم بما يتناسب مع التغير الإجمالى فى القيمة الدفترية لآلات وبحيث تكون القيمة الدفترية للآلات مساوية لقيمة مبلغ التقييم ، مع تصوير حـ/ الآلات فى تاريخ إعادة التقييم وتصوير حـ/ مجمع إهلاك الآلات حتى ٢٠٠٧/١٢/٣١ .

وبفرض أنه تم إعادة تقييم الآلات مرة ثانية فى ٢٠٠٨/١٢/٣١ بتكلفة إجمالية بمبلغ ٥٢٥٠٠٠ جنية .

المطلوب :

توضيح المعالجة المحاسبية لعملية إعادة التقييم الثانية التى تمت فى ٢٠٠٨/١٢/٣١ مع بيان المعالجة المحاسبية لعجز إعادة التقييم .

مراجع القسم الثانى

المراجع العربية :

- ١ - د. أحمد محمد نور ، المحاسبة المالية : القياس والتقييم والإفصاح المحاسبى وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية ، الإسكندرية : الدار الجامعية ، ٢٠٠٠.
- ٢ - إلدون س. هندريكس . النظرية المحاسبية ، ترجمة د. كمال خليفة أبوزيد. الإسكندرية : بدون ناشر ، ١٩٩٠ .
- ٣ - دونالد كيسو ، جيزى وكانت ، المحاسبة المتوسطة ، الجزء الأول ، ترجمة د. كمال الدين سعيد ، الرياض : دار المريخ للنشر ، ١٩٨٨ .
- ٤ - د. زكريا فريد ، د. عاطف العوام ، د. صفوت الدويرى " دراسات فى نظرية المحاسبة (١) ، مركز التعليم المفتوح - كلية التجارة - جامعة عين شمس ، ٢٠٠١.
- ٥ - د. صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويرى ، مشكلات تحديد قيمة الأصول الثابتة ومقترحات معالجتها فى إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ٢٠٠٦ .
- ٦ - فالترميجس ، روبيرت ميجس ، المحاسبة المالية ، ترجمة وتعريب د. وصفى عبد الفتاح ابو المكارم وآخرون . الرياض . دار المريخ للنشر ، ١٩٨٨ .
- ٧ - المعايير المحاسبية الدولية . جمعية المجمع العربى للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن ، ١٩٩٩ .
- ٨ - معايير المحاسبة الدولية ، ترجمة د. محمود عبد الملك فخرا ، د. مصطفى أحمد الشامى ، جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية ، ١٩٩٧ .
- ٩ - معايير المحاسبة المصرية ، وزارة الاستثمار ، ج.م.ع. ٢٠٠٦ .

المراجع الأجنبية :

١. Barry Elliott and Jamie Elliott, **Financial Accounting, Reporting and Analysis**, Second Edition, Prentice-Hall, ٢٠٠٦.
٢. Eldon S. Hendriksen, **Accounting Theory**. Fourth Edition, IRWIN, Homewood, Illinois, ١٩٨٢.
٣. Harry, I. Wolk, Jere R. Francis and Michael G. Tearney, **Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach**, Third Edition, south-Western Publishing Co. ١٩٩٢.
٤. Hennie Van Greuning, **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**, Fourth Edition, The World Bank, ٢٠٠٦.
٥. Mohammed M. Saleem, **International Accounting Standards**. Dar Al-Hamed, Amman, Jordan, ١٩٩٩.
٦. M.W.E. Glautier and B. Underdown, **Accounting: Theory and Practice**, Sixth Edition, Pitman Publishing, London, ١٩٩٧.
٧. Vernon Kam, **Accounting Theory**, Second Edition, John Wiley & Sons, New York, ١٩٩٠.
٨. Financial Accounting Standards Board, **Accounting Standards**, Current TEXT ١٩٩٢/٢٠٠٠.
٩. International Accounting Standards Committee, **International Accounting Standards**, London, United Kingdom, ١٩٩٩.
١٠. International Accounting standards Board, **International Financial Reporting standards (IFRSs™)**, London, united Kingdom, ٢٠٠٤.

القسم الثالث معيار المحاسبة عن التغيرات فى الأسعار

الهدف من هذا القسم:

- ١ - تعريف الطالب بمبدأ التكلفة التاريخية .
- ٢ - تعريف الطالب بعيوب مبدأ التكلفة التاريخية .
- ٣ - تعريف الطالب بالأساليب المستخدمة لتطبيق معيار التغيرات فى الأسعار .
- ٤ - تعريف الطالب بالأرقام القياسية العامة للأسعار .
- ٥ - تعريف الطالب بالأرقام القياسية الخاصة بالأسعار .
- ٦ - تعريف الطالب بطريقة التكلفة التاريخية المعدلة باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار .
- ٧ - تعريف الطالب بطريقة التكلفة الجارية (الأسعار الجارية) .
- ٨ - تعريف الطالب بطريقة حساب الإهلاك الإضافى وأسباب ذلك .



الوحدة التعليمية السادسة

معيار المحاسبة عن التغيرات في الأسعار

١. مقدمة :

تناولنا فيما سبق إن المحاسبة تقوم على مبدأ التكلفة التاريخية، والذي ينص على ضرورة تسجيل أصول المنشأة طبقاً لتكلفتها في تاريخ شرائها، ولكن يوجه إلى هذا المبدأ انتقادات شديدة، ترجع هذه الانتقادات إلى الإرتفاع المستمر لأسعار الأصول نتيجة للتضخم حيث تعاني معظم دول العالم من ظاهرة التضخم، ويقصد بالتضخم هو الزيادة المستمرة في أسعار السلع والخدمات التي يتم تداولها في هذه الدول، لذلك يمكن القول بأن التضخم يمثل ظاهرة عالمية ويؤثر على إقتصاديات أغلب دول العالم، فقد عانت العديد من دول العالم من ظاهرة التضخم، فقد عانت كل من الأرجنتين والبرازيل وإسرائيل والمكسيك معاناة شديدة من الإرتفاع الشديد في معدلات التضخم، فمعدلات التضخم السنوية منذ بداية السبعينيات قد زادت عن ١٠٠% في أغلب هذه الدول، بل بلغت ٧٠٠% تقريباً في الأرجنتين، وفي الفترات الحديثة أصبحت روسيا تعاني أيضاً من شدة معدلات التضخم التي زادت عن ١٥٠٠% سنوياً، وقد بلغت معدلات التضخم في المملكة المتحدة في منتصف السبعينات حوالي ٢٥% سنوياً.

وبالرغم من أن أغلب دول العالم تعاني من ظاهرة التضخم والإرتفاع المستمر في الأسعار، إلا أن العديد من هذه الدول لازال متمسكاً بتطبيق النظام التقليدي للمحاسبة والذي يعتمد على تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية، ويقصد بهذا المبدأ أنه يتم تقييم أصول المنشأة بتكلفتها التاريخية، أي تكلفة هذا الأصل في تاريخ شراء هذا الأصل، كما يتم حساب التكاليف في ضوء التكلفة الفعلية في تاريخ حدوث هذه التكلفة، وذلك بدون الأخذ في الاعتبار التغيرات في الأسعار بين تاريخ شراء الأصل وبين تاريخ استخدام هذا الأصل، ترتب على الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية العيوب التالية:

١ - أن قائمة المركز المالى التى يتم إعدادها طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية أصبحت لا تعبر عن المركز المالى الحقيقى للوحدة الاقتصادية، فالأصول الثابتة التى تم شراؤها منذ عدة سنوات تظهر فى قائمة المركز المالى بأسعار شرائها والتى قد تختلف إختلافاً كبيراً عن الأسعار فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى.

ويظهر هذا العيب بصفة رئيسية فى شركات قطاع الأعمال العام بجمهورية مصر العربية والتى بدئ فى تطبيق برنامج الخصخصة بالنسبة لها، فعلى أى أساس يتم تقييم أصول هذه الشركات ؟ وقد وجد أن قيم هذه الأصول الظاهرة فى قائمة المركز المالى تتعد بشدة عن الأسعار السائدة فى السوق، لذلك تقرر البحث عن وسائل أخرى لتقييم الأصول، مع عدم الإعتماد على قيم الأصول التى تظهر فى قائمة المركز المالى.

ب - أن قائمة الدخل لا تعبر عن نتيجة الأعمال الحقيقية، وذلك لأن الإيرادات تتم خلال نفس السنة المالية، أى يتم تسعيرها بالإعتماد على الأسعار الجارية، بينما هناك بعض بنود التكاليف مسعرة بأسعار سنوات سابقة، وهى مثل إهلاك الأصول الثابتة، فالأصول الثابتة قد تم شرائها فى سنوات سابقة والإعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية يودى إلى أن إهلاك الأصول الثابتة يتم تقييمه بأسعار سنوات سابقة، وبالإضافة إلى ذلك فإن جزء من تكلفة المواد الخام المستخدمة فى العمليات الإنتاجية قد تم شراؤه فى سنة أو فى سنوات سابقة وبالتالي تم تسعيره بأسعار سنوات سابقة، وفى ظل ظروف التضخم فإن أسعار السنوات السابقة تقل عن أسعار السنة الحالية التى يتم فيها إعداد قائمة الدخل، وهذا يودى إلى نقص التكاليف الدفترية عن التكاليف الحقيقية، وهذا يودى إلى زيادة الأرباح الدفترية عن الأرباح الحقيقية وهذا يودى إلى:

• تحصيل الوحدة الاقتصادية بضرائب تزيد عن الضرائب الحقيقية التى يجب أن تتحمل بها.

- زيادة الأرباح الموزعة على المساهمين، وهذا قد يؤدي إلى تعرض الوحدة الاقتصادية للخطر في المستقبل نتيجة لنقص أصولها.
- نظراً لزيادة الأرباح الدفترية عن الأرباح الحقيقية، هذا قد يؤدي إلى زيادة ضغط العمال على إدارة الوحدة الاقتصادية لزيادة أجورهم، وهذه الزيادة تعتبر زيادة غير حقيقية لأنها لا يقابلها أرباح حقيقية، وهذا قد يؤدي إلى تعرض الوحدة الاقتصادية للخطر في المستقبل نتيجة لزيادة أحد عناصر تكلفتها ألا وهو الأجور.

- زيادة الأرباح الدفترية عن الأرباح الحقيقية قد يؤدي إلى قيام الحكومات المختلفة بإتخاذ قرارات ضد الوحدات الاقتصادية التي تعمل داخل الدولة، وبصفة خاصة الشركات المتعددة الجنسية.

ج- نظراً لأن قائمة المركز المالي المعدة طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين، كما أن قائمة الدخل المعدة طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا تعبر عن نتيجة الأعمال الحقيقية للوحدة الاقتصادية عن فترة مالية معينة، هذا يؤدي إلى فقدان الثقة في القوائم المالية المعدة طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، وعدم قدرة الجهات المختلفة في الاعتماد على القوائم المالية عند إتخاذ قراراتهم تجاه للوحدة الاقتصادية.

نظراً للإنقادات السابق ذكرها والموجهة إلى القوائم المالية المعدة طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، لذلك ظهرت إتجاهات حديثة تطالب بتطبيق المحاسبة عن التغيرات في الأسعار، وطبقاً لهذه الإتجاهات هناك طريقتين شائعتي الاستخدام وهما:

- الطريقة الأولى : طريقة التكلفة التاريخية المعدلة طبقاً للتغيرات في المستويات العامة للأسعار.
- الطريقة الثانية : طريقة الأسعار الجارية أو التكلفة الجارية.

- ١٨٢ -

ويعتمد تطبيق كل من الطريقة الأولى والطريقة الثانية على استخدام الأرقام القياسية للأسعار، والأرقام القياسية للأسعار تعكس التغيرات في مستويات الأسعار (أي التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد) بين سنتين ماليتين على الأقل، ويطلق على السنة الأولى سنة الأساس والسنة الثانية تسمى سنة المقارنة، ويتم قياس الأرقام القياسية للأسعار باستخدام أسعار مجموعة من السلع الأساسية في سنتي الأساس والمقارنة، وترجيحهم بكميات سنة الأساس، أو بكميات سنة المقارنة، أو بكميات سنة الأساس والمقارنة معاً، ويعتمد ذلك على الطريقة المستخدمة في القياس.

أنواع الأرقام القياسية للأسعار :

يمكن تقسيم الأرقام القياسية للأسعار مهما كانت الطريقة المستخدمة في القياس (طريقة لاسبير، أم طريقة باش، أم طريقة فيشر) إلى نوعين رئيسيين وهما:

أ - الأرقام القياسية الخاصة للأسعار: وتعكس هذه الأرقام التغيرات في مستويات الأسعار لنوع واحد من السلع أو مجموعة معينة من السلع ذات مواصفات مشتركة مثال ذلك الأرقام القياسية لأسعار السيارات، الأرقام القياسية لأسعار التجزئة، الأرقام القياسية لأسعار الجملة ٠٠٠ الخ، ونظراً لأن هذه الأرقام تعكس التغيرات في أسعار نوع واحد من السلع أو عدد محدود منها، لذلك فإنه يمكن القول بأن هذا النوع من الأرقام القياسية يعكس التغيرات في مستويات الأسعار الناتجة عن التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد (التضخم) بالإضافة إلى التغيرات في الأسعار الناتجة عن التطورات الفنية والتكنولوجية في هذه السلع.

ب - الأرقام القياسية العامة للأسعار: وتعكس هذه الأرقام التغيرات في المستوى العام لأسعار مجموعة السلع والخدمات الأساسية المتوفرة في الدولة، وحيث أن هذه الأرقام تعكس التغيرات في مستويات أسعار السلع الأساسية المتوفرة في الدولة، لذلك فإنه يمكن القول بأنها تعكس فقط التغيرات في

- ١٨٣ -

مستويات الأسعار الناتجة عن التضخم ولا تعكس التغيرات الناتجة عن التطورات الفنية والتكنولوجية لبعض من هذه السلع والخدمات .
ولاستبعاد آثار التضخم يجب الاعتماد على الأرقام القياسية العامة للأسعار وليس على الأرقام القياسية الخاصة للأسعار لأن الأرقام القياسية العامة للأسعار تعكس فقط التغيرات في الأسعار الناتجة عن التضخم بينما الأرقام القياسية الخاصة للأسعار تعكس التغيرات في الأسعار الناتجة عن التضخم بالإضافة إلى التغيرات في الأسعار الناتجة عن تطور السلع أو تغير أنواق المستهلكين ... الخ .

وسنقوم فيما يلي بشرح الطريقتين الشائعي الاستخدام في حالة تطبيق المحاسبة عن التغيرات في الأسعار وهما طريقة للتكلفة التاريخية المعدلة طبقاً للتغيرات في المستويات العامة للأسعار وطريقة التكلفة الجارية .

٢ - طريقة التكلفة التاريخية المعدلة طبقاً للتغيرات في المستويات العامة للأسعار:

يتطلب تطبيق هذه الطريقة استخدام مجموعة نفترية كاملة تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية، وبعد إعداد القوائم المالية باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية يتم إعداد قوائم مالية أخرى معدلة طبقاً للتغيرات في المستويات العامة للأسعار، ويتطلب ذلك استخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار .

ويتطلب تطبيق هذه الطريقة تقسيم أصول والتزامات وحقوق الملكية للوحدة الإقتصادية إلى بنود نقدية وبنود أخرى غير نقدية، والبنود النقدية هي البنود التي لا تتغير عدد الوحدات النقدية التي يتم تحصيلها أو دفعها نتيجة للتغيرات في المستويات العامة للأسعار .

فالأصول النقدية هي مثل:

النقدية

المدينين

أوراق القبض

المصروفات المدفوعة مقدماً.

ويجب أن يلاحظ أن الأصول النقدية المذكورة لا تتغير عدد الوحدات النقدية التي يتم تحصيلها بصرف النظر عن الفترة التي سيتم فيها التحصيل، فالمبلغ الذي سيتم تحصيله من المدينين أو أوراق القبض لن يتغير سواء تم التحصيل الآن أو بعد شهر أو شهرين.

والإلتزامات النقدية هي مثل:

الدائنين

أوراق الدفع

قروض طويلة الأجل.

ويجب أن يلاحظ أن جميع الإلتزامات تمثل إلتزامات نقدية، لأن المبلغ الذي سيتم سداده لن يتغير سواء تم السداد الآن لم بعد شهر أو شهرين أو سنة أو أكثر. لذلك فإن جميع البنود النقدية لا تعدل عند إظهارها في قائمة المركز المالي.

لما البنود غير النقدية، فهي البنود التي تتغير قيمتها نتيجة التغيرات في المستويات العامة للأسعار، والبنود غير النقدية هي مثل:

أراضي

مباني

آلات

معدات

أسهم رأس المال

أرباح محتجزة

فأسعار أى بند من البنود السابق ذكرها من الممكن أن يتغير من فترة إلى أخرى، فالأراضي التي تم شراؤها في سنة ٢٠٠٠ تختلف أسعارها عن سنة ٢٠٠٥ وهكذا. ويجب أن يلاحظ أن جميع حقوق الملكية تعتبر بنود غير نقدية، لذلك فإنه عند إعداد قائمة المركز المالي المعدلة باستخدام الأرقام القياسية للأسعار فإنه يتبع مايلي:

- أ - البنود النقدية لا تعدل، بمعنى أن البنود النقدية تظهر كما هي بتكلفتها التاريخية.
ب - أما البنود غير النقدية فيتم تعديلها باستخدام المعادلة التالية:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{الرقم القياسي} \\ \text{في تاريخ إعداد} \end{array} \right\} \div \left\{ \begin{array}{l} \text{الرقم القياسي في} \\ \text{تاريخ الشراء} \end{array} \right\} = \frac{\text{القيمة المعدلة}}{\text{البنود غير النقدية}} \times \text{التكلفة التاريخية}$$

مثال: بفرض أن إحدى الوحدات الاقتصادية قامت بشراء أراضي في ٢٠٠٥/١/١ بمبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنيه وترغب في إعداد قائمة المركز المالي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ باستخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة، فالمطلوب: حساب القيمة المعدلة لبند الأراضي بافتراض أن الرقم القياسي للأسعار في ٢٠٠٥/١/١ هو ٢٢٥ بينما الرقم القياسي للأسعار في ٢٠٠٥/١٢/٣١ هو ٢٣٨.

الحل

نظراً لأن الأراضي تمثل بنداً غير نقدياً، لذلك يجب تعديل هذا البند عند إعداد قائمة المركز المالي في ٢٠٠٥/١٢/٣١، والقيمة المعدلة يتم قياسها كمايلي:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{الرقم القياسي في} \\ \text{تاريخ إعداد قائمة المركز المالي} \end{array} \right\} \div \left\{ \begin{array}{l} \text{الرقم القياسي في} \\ \text{تاريخ الشراء} \end{array} \right\} = \frac{\text{القيمة المعدلة في}}{٢٠٠٥/١٢/٣١} \times \text{التكلفة التاريخية}$$

$$= \frac{٢٣٨}{٢٢٥} \times ٢٠٠.٠٠٠ \text{ جنيه} = ٢١١.٥٥٥$$

- ١٨٦ -

مثال: بفرض أن رقم المدينين في ٢٠٠٥/١٢/١ هو ٦٠.٠٠٠ جنيه، وهذا الرقم لم يتغير خلال شهر ديسمبر بمعنى أنه لم يتم زيادته نتيجة للمبيعات الآجلة، ولم ينقص نتيجة لتحصيل أى مبالغ مستحقة على المدينين .
المطلوب: حساب القيمة المعدلة لبند المدينين في ٢٠٠٥/١٢/٣١ بافتراض أن الرقم القياسى في ٢٠٠٥/١٢/١ هو ٢٣٢، والرقم القياسى في ٢٠٠٥/١٢/٣١ هو ٢٣٨٠

الحل

حيث أن المدينين تمثل بنداً نقدياً، لذلك فإن قيمته لا تعدل عند إعداد قائمة المركز المالى .

لذلك فإن القيمة المعدلة = التكلفة التاريخية = ٦٠.٠٠٠ جنيه
ونقوم هذه الطريقة على افتراض أن الاحتفاظ بالأصول النقدية لدى الوحدة الاقتصادية فى فترات التضخم يؤدي إلى تحقيق خسائر نتيجة لانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد. ولتوضيح ذلك نفترض أن إحدى الوحدات الاقتصادية لديها نقدية فى ٢٠٠٥/١/١ مقدارها ١٠٠.٠٠٠ جنيه، وأنه طبقاً للأسعار السائدة فى ذلك التاريخ يمكن للوحدة الاقتصادية شراء ٣ قطع أراضى، وبالرغم من ذلك فإن الوحدة الاقتصادية الاحتفاظ بهذا المبلغ النقدى إلى ٢٠٠٥/١٢/٣١، ولظروف التضخم وانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد، فإن هذا المبلغ النقدى فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ أصبح قادراً على شراء فقط ٢ قطعة من هذه الأراضى، أى أن الأصول النقدية قدرها ١٠٠.٠٠٠ جنيه من ٢٠٠٥/١/١ إلى ٢٠٠٥/١٢/٣١، ترتب عليه أن الوحدة الاقتصادية خسرت نصف قطعة من الأراضى، ولتوضيح كيف يمكن حساب الخسائر الناتجة عن الاحتفاظ بالأصول النقدية سنفترض المثال التالى:

مثال :

فيما يلى الأصول النقدية لإحدى الوحدات الاقتصادية كما تظهر فى قائمة المركز المالى فى ٢٠٠٤/١٢/٣١ :

- ١٨٧ -

نقدية	٦٠.٠٠٠	جنيه
مدينين	٣٥.٠٠٠	جنيه
أوراق قبض	٤٢.٠٠٠	جنيه

فيذا علمت أن:

الرقم القياسي العام للأسعار في ٢٠٠٤/١٢/٣١ هو ٢٢٥

الرقم القياسي العام للأسعار في ٢٠٠٥/١٢/٣١ هو ٢٣٨

فيذا علمت أن هذه الوحدة قررت الاحتفاظ بالأصول النقدية كما هي حتى
 ٢٠٠٥/١٢/٣١، فالمطلوب : حساب خسائر انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد.

الحل

١ - حساب إجمالي الأصول النقدية في ٢٠٠٤/١٢/٣١:

نقدية	٦٠.٠٠٠
مدينين	٣٥.٠٠٠
أوراق قبض	٤٢.٠٠٠

إجمالي الأصول النقدية ١٣٧.٠٠٠

ب - حساب القيمة المعدلة للأصول النقدية في ٢٠٠٥/١٢/٣١:

نظراً لأنه طبقاً لهذه الطريقة فإن الأصول النقدية تظهر في قائمة المركز
 المالي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ بنفس قيمتها في ٢٠٠٤/١٢/٣١، لذلك فإن الخسارة
 الناتجة عن الاحتفاظ بالأصول النقدية يمكن حسابها كما يلي:

خسائر الاحتفاظ بالأصول النقدية =

القيمة المعدلة للأصول النقدية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ - قيمة الأصول النقدية في

٢٠٠٤/١٢/٣١ = ١٤٤ ٩١٥ - ١٣٧ ٠٠٠ = ٧ ٩١٥ جنيه

ملحوظة : إن القيمة المعدلة للأصول غير النقدية تظهر في القوائم المالية المعدلة
 للوحدة الاقتصادية، بينما القيمة المعدلة للأصول النقدية لا تظهر في القوائم المالية
 المعدلة وإنما تستخدم فقط في حساب خسائر التغيرات في القوة الشرائية لوحدة

النقد، وتظهر الأصول النقدية فى القوائم المالية المعدلة بقيمتها الأصلية بدون تعديل.

____ أما بالنسبة للإلتزامات الخاصة بالوحدة الاقتصادية فإنها كلها تعتبر إلتزامات نقدية، لأنه يتم سداد نفس المبلغ النقدى المسجل فى الدفاتر بدون أى تعديلات نتيجة للتغيرات فى المستويات العامة للأسعار، فإذا كان رقم الدائنين الظاهر فى القوائم المالية هو ٨٠.٠٠٠ جنيه فإن المبلغ الذى سيتم سداده للدائنين هو أيضا ٨٠.٠٠٠ جنيه بصرف النظر عما إذا كان ذلك تغيرات فى المستويات العامة للأسعار أم لا، لذلك فإن قيمة الإلتزامات ستظل كما هى ولا يتم تعديلها عند إعداد القوائم المالية المعدلة باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار.

وتقوم هذه الطريقة على أن الاحتفاظ بالإلتزامات لدى الوحدة الاقتصادية خلال فترات التضخم يودى إلى تحقيق أرباح نتيجة لإنخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد، ولتوضيح ذلك نفترض أن إحدى الوحدات الاقتصادية قامت بالحصول على قرض من أحد البنوك بمبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنيه فى ٢٠٠٥/١/١ وأنه بهذا المبلغ يمكن لهذه الوحدة شراء عدد (٥) آلات تحتاج إليها فى نشاطها الإنتاجى. على أن يتم سداد هذا المبلغ فى ٢٠٠٥/١٢/٣١، ونظراً لظروف التضخم وإنخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد فإن مبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنيه فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ يمكن فقط من شراء عدد (٤) آلات من نفس النوعية وب نفس مستوى الجودة التى تم بها شراء الآلات فى ٢٠٠٥/١/١، أى أن الحصول على قرض مكن الوحدة الاقتصادية من شراء عدد (٥) آلات بدلاً من شراء (٤) آلات وذلك فى حالة إنتظارها حتى ٢٠٠٥/١٢/٣١ حتى يتوافر لديها المال الكافى لتمويل هذه العملية، أى أن الحصول على قرض مكن الشركة من شراء آلة إضافية. (الأرباح هنا تمثل قيمة الآلة الخامسة)، ولتوضيح كيف يمكن قياس الأرباح الناتجة عن الاحتفاظ بالإلتزامات النقدية سنفترض المثال التالى:

- ١٨٩ -

مثال : فيما يلى الإلتزامات الخاصة بإحدى الوحدات الاقتصادية فى
٢٠٠٤/١٢/٣١ :

دائنين ٤٠.٠٠٠

لوراق دفع ٥٠.٠٠٠

قروض ٩٠.٠٠٠

فإذا علمت أن :

١ - أن الوحدة الاقتصادية قررت الاحتفاظ بهذه الإلتزامات كما هى حتى
٢٠٠٥/١٢/٣١

٢ - أن الرقم القياسى العام للأسعار فى ٢٠٠٤/١٢/٣١ هو ٢٢٥ بينما الرقم
القياسى العام للأسعار فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ هو ٢٣٨
والمطلوب : حساب الأرباح الناتجة عن انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد .

الحل

١ - حساب إجمالي الإلتزامات فى ٢٠٠٤/١٢/٣١ :

دائنين ٤٠.٠٠٠

لوراق دفع + ٥٠.٠٠٠

قروض + ٩٠.٠٠٠

١٨٠.٠٠٠

ب - حساب القيمة المعطلة للإلتزامات فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

القيمة المعطلة للإلتزامات = الإلتزامات فى ٢٠٠٤/١٢/٣١ (الرقم القياسى العام
للأسعار فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ / الرقم القياسى العام للأسعار فى ٢٠٠٥/١٢/٣١) .

$$= \frac{238}{225} \times 180.000 - 190.400 \text{ جنيه}$$

ج - حساب الأرباح الناتجة عن انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد :

نظراً لأنه طبقاً لهذه الطريقة فإن الإلتزامات تظهر فى قائمة المركز المالى فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ بنفس قيمتها فى ٢٠٠٤/١٢/٣١، لذلك فإن الأرباح الناتجة عن الإحتفاظ بالإلتزامات النقدية يمكن حسابها كما يلى:

أرباح الإحتفاظ بالإلتزامات =

القيمة المعدلة للإلتزامات فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ - قيمة الإلتزامات فى ٢٠٠٤/١٢/٣١

$$= ١٩٠.٤٠٠ - ١٨٠.٠٠٠ = ١٠.٤٠٠ \text{ جنيه}$$

أما بالنسبة لحقوق الملكية فيتم تعديلها فى القوائم المالية المعدلة بنفس الأسلوب الذى أتبع فى تعديل الأصول غير النقدية، لأن حقوق الملكية تمثل بنود غير نقدية، والقيمة المعدلة لحقوق الملكية يمكن حسابها كما يلى:

القيمة المعدلة لأسهم رأس المال = التكلفة التاريخية (الرقم القياسى العام للأسعار فى تاريخ إعداد الميزانية / الرقم القياسى العام للأسعار فى تاريخ إصدار الأسهم).

مع ملاحظة أنه يقصد هنا بالتكلفة التاريخية أسعار الأسهم فى تاريخ إصدارها، ولتوضيح كيف يمكن قياس القيمة المعدلة لأسهم رأس المال يمكن الاعتماد على المثال التالى:

مثال : بالإطلاع على قائمة المركز المالى إحدى الوحدات الإقتصادية فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ التى تم إعدادها طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية وجد أن التكلفة التاريخية لأسهم رأس المال مبلغ وقدره ٢٤٠.٠٠٠ جنيه، وقد ذكر أن تاريخ إصدار هذه الأسهم هو ١٩٩٩/٥/١٠، فإذا علمت أن:

١ - الرقم القياسى العام للأسعار فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ هو ٢٣٨

٢ - الرقم القياسى العام للأسعار فى ١٩٩٩/٥/١٠ هو ١٢٠

فالمطلوب: حساب القيمة المعدلة لأسهم رأس المال التى تظهر فى قائمة المركز المالى المعدلة فى ٢٠٠٥/١٢/٣١

الحل

القيمة المعدلة لأسهم رأس المال = التكلفة التاريخية (الرقم القياسي العام للأسعار في تاريخ إعداد الميزانية / الرقم القياسي العام للأسعار في تاريخ إصدار الأسهم).

$$= ٢٤٠.٠٠٠ \times \frac{٢٣٨}{٤٧٦.٠٠٠} = ١٢٠$$

١٢٠

الخلاصة : أنه طبقاً لطريقة التكلفة التاريخية المعدلة طبقاً للتغيرات في المستويات العامة للأسعار يتبع فيها مايلي:

- ١ - أن الأصول النقدية لا يتم تعديلها وإنما يتم حساب خسائر التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد.
- ٢ - أن الأصول غير النقدية يتم تعديلها.
- ٣ - أن الإلتزامات كلها تعتبر الإلتزامات نقدية، لذلك لا يتم تعديلها وإنما يتم حساب أرباح التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد.
- ٤ - أن حقوق الملكية يتم تعديلها.
- ٥ - أن بنود حسابات النتيجة يتم تعديلها أيضاً وذلك بمراعاة تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ حدوث عملية البيع أو الشراء أو المصروف.

ولتوضيح ذلك سنعمد على المثال الشامل التالي نكره:

مثال: نقوم إحدى ابرعدات الإقتصادية بإعداد قوائمها المالية بالإعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية، وفيما يلي قائمة المركز المالي لهذه الوحدة في ٢٠٠٥/١٢/٣١، وقائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

- ١٩٢ -

شركة محمد سامي
قائمة المركز المالي
٢٠٠٥/١٢/٣١

<u>الأصول:</u>	
٧١ . . .	نقدية
١١٤ . . .	مدينين
١٢٠ . . .	مخزون
٣٠٠ . . .	الآلات ومعدات
(١٥٠ . . .)	متجمع الإهلاك
١٠٠ . . .	أراضى
٥٥٥ . . .	إجمالي الأصول
<u>الالتزامات وحقوق الملكية:</u>	
<u>الالتزامات:</u>	
٧٩ . . .	دائنين
٦٠ . . .	أوراق دفع (تستحق سنة ٢٠١٠)
<u>حقوق الملكية:</u>	
٢٧٠ . . .	أسهم رأس المال
١٤٦ . . .	أرباح محتجزة
٥٥٥ . . .	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

- ١٩٣ -

شركة محمد سامي فقمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١		
٥٩١ ٠٠٠		إيراد المبيعات
		<u>تكلفة البضاعة المباعة</u>
	١٠٠ ٠٠٠	مخزون أول المدة
	٣٨١ ٠٠٠	+ المشتريات
	٤٨١ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
	١٢٥ ٠٠٠	- مخزون آخر المدة
	٣١١ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	٣٠ ٠٠٠	+ الإهلاك
	١٣٠ ٠٠٠	+ المصروفات الأخرى
٥٢١ ٠٠٠		إجمالي المصروفات
٧٠ ٠٠٠		صافى الدخل
١٢٦ ٠٠٠		+ أرباح محتجزة في أول المدة
١٩٦ ٠٠٠		- أرباح موزعة
٥٠ ٠٠٠		أرباح محتجزة في آخر المدة
١٤٦ ٠٠٠		

فإذا علمت أن :

- ١ - الأرقام القياسية لأسعار السلع الإستهلاكية يمكن إستخدامها كرقم قياسي عام للأسعار، وهي التى إستخدمت فى هذه الحدة لقياس للقيم المعدلة.
- ٢ - أنه تم إنشاء هذه الشركة فى ١٩٩٩/١٢/٣١، وفى هذا التاريخ تم إصدار أسهم رأس المال، كما تم شراء كافة الأصول الثابتة، أما إهلاك الأصول

- الثابتة فقد تم حسابها باستخدام طريقة القسط المتساوى، وأن العمر الإنتاجى لهذه الأصول هو ١٠ أعوام بدون قيمة باقية فى نهاية عمرها الإنتاجى .
- ٣ - أن الرقم القياسى لأسعار السلع الإستهلاكية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ كان ٢٥٨ر٤
- ٤ - أن مخزون آخر المدة تم الحصول عليه خلال سنة ٢٠٠٥، وأن متوسط الرقم القياسى لأسعار السلع الإستهلاكية لسنة ٢٠٠٥ كان ٣٢٢ر٢ .
- ٥ - أن مخزون أول المدة تم الحصول عليه خلال سنة ٢٠٠٤، وأن متوسط الرقم القياسى لأسعار السلع الإستهلاكية لسنة ٢٠٠٤ كان ٣١١ر١ .
- ٦ - أن الأرباح الموزعة وقدرها ٥٠.٠٠٠ جنيه تم دفعها فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ وأن الرقم القياسى لأسعار السلع الإستهلاكية فى ذلك التاريخ هو ٣٢٧ر٤
- ٧ - أن المبيعات والمشتريات والمصروفات الأخرى تمت خلال سنة ٢٠٠٥
- ٨ - أن القيمة المعدلة للأرباح المحتجزة أول المدة هو ١٣٤ ٥١١ جنيه .
- ٩ - أن الأصول النقدية فى ٢٠٠٥/١/١ كانت ١٦٤ ٠٠٠ جنيه، وأن الإلتزامات النقدية فى ٢٠٠٥/١/١ كانت ١٤٨ ٠٠٠ جنيه .
- ١٠ - أن الرقم القياسى لأسعار السلع الإستهلاكية فى ٢٠٠٥/١/١ هو ٣١٥ر٥

والمطلوب:

- ١ - إعداد قائمة للمركز المالى المعدلة باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار وذلك فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ .
- ٢ - إعداد قائمة الدخل المعدلة باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار وذلك عن الفترة المالية المنتهية فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ .
- ٣ - حساب الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيرات فى القوة الشرائية لوحدة النقد عن الفترة المالية المنتهية فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ .

الحل

إعداد قائمة المركز المالي المعدلة:

لإعداد قائمة المركز المالي يجب أن يلاحظ أن البنود النقدية لا يتم تعديلها
أما البنود غير النقدية فيتم تعديلها، وذلك كما يلي:

شركة محمد سامي قائمة المركز المالي المعدلة في ٢٠٠٥/١٢/٣١			
القيمة المعدلة		التكلفة التاريخية	
٧١٠٠٠	لا تعدل	٧١٠٠٠	<u>الأصول:</u> نقدية
١١٤٠٠٠	لا تعدل	١١٤٠٠٠	مدينين
١٢١٩٣٧	(٣٢٢٧ر/٣٢٢٧ر٤)	١٢٠٠٠٠	مخزون
٣٨٠١٠٨	(٢٥٨ر٤/٣٢٢٧ر٤)	٣٠٠٠٠٠	آلات ومعدات
(١٩٠٠٥٤)	(٢٥٨ر٤/٣٢٢٧ر٤)	(١٥٠٠٠٠)	متجمع الإهلاك
١٢٦٧٠٣	(٢٥٨ر٤/٣٢٢٧ر٤)	١٠٠٠٠٠	أراضى
٦٢٣٦٩٤		٥٥٥٠٠٠	إجمالي الأصول
			<u>الالتزامات وحقوق الملكية:</u>
			<u>الالتزامات</u>
٧٩٠٠٠	لا تعدل	٧٩٠٠٠	دائنين
٦٠٠٠٠	لا تعدل	٦٠٠٠٠	أوراق دفع (استحقاق ٢٠١٠)
			<u>حقوق الملكية:</u>
٣٤٢٠٩٨	(٢٥٨ر٤/٣٢٢٧ر٤)	٢٧٠٠٠٠	أسهم رأس المال
١٤٢٥٩٦		١٤٦٠٠٠	أرباح محتجزة
٦٢٣٦٩٤		٥٥٥٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ملاحظات :

١ - أن البنود النقدية وهي النقدية والمدينين والدائنين وأوراق الدفع لم يتم تعديلها، وظهرت كما هي في القائمة المعدلة.

٢ - أن البنود غير النقدية وهي المخزون والآلات والمعدات ومتجمع الإهلاك والأراضي وأسهم رأس المال تم تعديلها بالإعتماد على المعادلة التالية:

القيمة المعدلة = التكلفة التاريخية (الرقم القياسي للأسعار في ٢٠٠٥/١٢/٣١

÷ الرقم القياسي للأسعار في تاريخ الشراء).

مع العلم بأن الرقم القياسي للأسعار في ٢٠٠٥/١٢/٣١ هو ٣٢٧.

٣ - أن القيمة المعدلة للأرباح المحتجزة تم حسابها بالفرق بين إجمالي القيمة المعدلة للأصول وإجمالي القيمة المعدلة لكل من الإلتزامات وأسهم رأس المال.

أعداد قائمة للدخل المعدلة:

يمكن إعداد قائمة الدخل المعدلة كما يلي:

شركة محمد سليمي			
قائمة الدخل المعدلة			
عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١			
٦٠٠٥٨٣	(٣٢٢٧ر/٣٢٢٧ر)	٥٩١٠٠٠	إيرادات المبيعات
			<u>تكلفة البضاعة المباعة</u>
١٠٥٢٣٩	(٣١١١ر/٣٢٢٧ر)	١٠٠٠٠٠	مخزون أول المدة
٣٨٧١٤٩	(٣٢٢٢ر/٣٢٢٧ر)	٣٨١٠٠٠	+ المشتريات
٤٩٢٣٨٨		٤٨١٠٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
١٢١٩٣٧	(٣٢٢٢ر/٣٢٢٧ر)	١٢٠٠٠٠	- مخزون آخر المدة
٣٧٠٤٥١		٣٦١٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٣٨٠١٠	(٢٥٨٨ر/٣٢٢٧ر)	٣٠٠٠٠	+ الإهلاك
١٣٢٠٩٨	(٣٢٢٢ر/٣٢٢٧ر)	١٣٠٠٠٠	+ المصروفات الأخرى
(٥٤٠٥٥٩)		(٥٢١٠٠٠)	إجمالي المصروفات
٥٩٩٧٩		٧٠٠٠٠	صافي الدخل
١٣٤٥١١		١٢٦٠٠٠	+ أرباح محتجزة أول المدة
٢٠٠		—	+ أرباح أو خسائر التغيرات
			في القوة الشرائية لوحدة النقد
١٠٠		١٩٦٠٠٠	إجمالي الأرباح المتاحة
٥٠٠٠٠	(٣٢٢٧ر/٣٢٢٧ر)	٥٠٠٠٠	- أرباح موزعة
١٤٢٥٩٦		١٤٦٠٠٠	أرباح محتجزة في نهاية المدة

ملاحظات :

١ - أنه تم تعديل كافة الأرقام الموجودة في قائمة الدخل بالإعتماد على المعادلة التالية:

القيمة المعدلة = التكلفة التاريخية (الرقم القياسى للأسعار فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ ÷ الرقم القياسى للأسعار فى تاريخ حدوث البند) مراعاة بأن المشتريات والمبيعات والمصروفات الأخرى تمت خلال سنة ٢٠٠٥ لذلك فإنه تم الإعتماد على متوسط الرقم القياسى للأسعار لسنة ٢٠٠٥، أما الإهلاك فيخص أصول ثابتة تم شرائها فى ١٩٩٩/١٢/٣١ لذلك تم الإعتماد على الرقم القياسى للأسعار الخاص بهذا التاريخ.

٢ - أن القيمة المعدلة للأرباح المحتجزة أول المدة موجودة فى التمرين وقيمتها ١٣٤٥١١ جنيه.

٣ - أن قيمة الأرباح المحتجزة فى نهاية المدة يمكن الحصول عليها من قائمة المركز المالى المعدلة وقيمتها ١٤٢٥٩٦ جنيه.

٤ - أن الأرقام التى لم يتم حسابها حتى الآن هى أرباح وخسائر التغيرات فى القوة الشرائية لوحدة النقد والتى يرمز لها بالرمز س٢، إجمالى الأرباح المتاحة والتى يرمز لها بالرمز س١ .

٥ - أنه لقياس كل من س١، س٢ يمكن الرجوع إلى القائمة المعدلة فى آخر جزء بها كما يلى:

إجمالى الأرباح المتاحة - الأرباح الموزعة = الأرباح المحتجزة فى نهاية العام.

$$\text{إذن ، س ١} - ٥٠٠٠ = ١٤٢٥٩٦$$

$$\text{إذن ، س ١} = ١٤٢٥٩٦ + ٥٠٠٠$$

$$\text{س ١ (إجمالى الأرباح المتاحة)} = ١٩٢٥٩٦ \text{ جنيه}$$

٦ - بعد حساب إجمالى الأرباح المتاحة يمكن حساب أرباح أو خسائر التغيرات فى القوة الشرائية لوحدة النقد وذلك كما يلى:

- ١٩٩ -

صافى الدخل + أرباح محتجزة أول المدة + أرباح أو خسائر التغيرات فى

القوة الشرائية لوحدة النقد = إجمالى الأرباح المتاحة

$$١٩٢٥٩٦ + ١٣٤٥١١ + ٢س = ١٩٢٥٩٦$$

$$١٩٢٥٩٦ + ١٩٤٤٩٠ + ٢س = ١٩٢٥٩٦$$

إذن، ٢س = ١٩٢٥٩٦ - ١٩٤٤٩٠ = -١٨٩٤ جنيه

وحيث أن الناتج بالسالب، إذن فالناتج يمثل خسائر التغيرات فى القوة

الشرائية لوحدة النقد .

قياس أرباح وخسائر التغيرات فى القوة الشرائية لوحدة النقد :

سبق أن ذكرنا أن الاحتفاظ بالأصول النقدية يترتب عليها خسائر نتيجة التغيرات فى القوة الشرائية لوحدة النقد، بينما الاحتفاظ بالالتزامات النقدية يترتب عليها أرباح، كما سبق وأوضحنا كيفية حساب هذه الأرباح والخسائر، ولكن الحالات التى أوضحناها كانت تقوم على افتراض أن الأصول النقدية فى أول المدة سيتم الاحتفاظ بها كما هى حتى آخر المدة، وكذلك بالنسبة للالتزامات النقدية فافتراضنا أيضاً أن الالتزامات النقدية فى أول المدة تساوى الالتزامات النقدية فى آخر المدة .

ولكن الحالة التى نقوم بتوضيحها الآن يوجد فيها اختلافات ما بين أرصدة الأصول والالتزامات النقدية فى أول المدة عنها فى آخر المدة، ولحساب أرباح وخسائر التغيرات فى القوة الشرائية لوحدة النقد لابد من قياس القيمة المعدلة لكل من:

١ - صافى الأصول النقدية فى أول المدة: ويتم حساب صافى الأصول النقدية

فى أول المدة كما يلى:

×	×	الأصول النقدية فى أول المدة
×	×	-الالتزامات النقدية فى أول المدة
×	×	صافى الأصول النقدية فى أول المدة

ثم يتم حساب القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية في أول المدة كمايلي:
القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية في أول المدة - صافي الأصول
النقدية في أول المدة (الرقم القياسي للأسعار في نهاية المدة / الرقم القياسي
للأسعار في أول المدة) .

٢ - العمليات التي تتم خلال الفترة المالية وتؤدي إلى زيادة البنود النقدية :
هناك بعض العمليات التي تتم خلال الفترة المالية وتؤدي إلى زيادة
البنود النقدية، وأهم هذه العمليات هو المبيعات، ويتم الحصول على رقم
المبيعات من قائمة الدخل، كما يتم حساب القيمة المعدلة كمايلي:
القيمة المعدلة للمبيعات - التكلفة التاريخية للمبيعات (الرقم القياسي
للأسعار في نهاية المدة / متوسط الرقم القياسي لأسعار السنة المالية) .
مع ملاحظة أنه يفضل في هذه الحالة استخدام متوسط الرقم
القياسي لأسعار السنة المالية وذلك على أساس أن المبيعات تتم في تواريخ
مختلفة خلال السنة .

٣ - العمليات التي تتم خلال الفترة المالية وتؤدي إلى نقص البنود النقدية :
هناك بعض العمليات التي تتم خلال الفترة المالية وتؤدي إلى نقص
البنود النقدية، وأهم هذه العمليات هي المشتريات والمصروفات المختلفة
والأرباح الموزعة، ويتم حساب القيمة المعدلة لهذه البنود كمايلي:
القيمة المعدلة للمشتريات والمصروفات المختلفة - التكلفة التاريخية
(الرقم القياسي للأسعار في آخر المدة / متوسط الرقم القياسي لأسعار
السنة المالية) .

مع ملاحظة أنه يفضل في هذه الحالة استخدام متوسط الرقم القياسي
للأسعار السنة المالية، وذلك لأن المشتريات والمصروفات المختلفة تتم في
تواريخ مختلفة خلال السنة المالية، كما يجب أن يلاحظ أيضا أن
المصروفات المختلفة لا تتضمن الإهلاك، وذلك لأن الإهلاك مصروف
غير نقدي وبالتالي لا يؤثر على أرصدة البنود النقدية، أما القيمة المعدلة
للأرباح الموزعة فيتم حسابها كمايلي:

القيمة المعدلة للأرباح الموزعة - التكلفة التاريخية (الرقم القياسي للأسعار
في آخر المدة / الرقم القياسي للأسعار في تاريخ توزيع الأرباح) .

وحيث أنه يتم عادة توزيع الأرباح في تاريخ إعداد الميزانية، لذلك فإن مقام هذه المعادلة في أغلب الأحوال يكون هو الرقم القياسي للأسعار في آخر المدة (تاريخ إعداد قائمة المركز المالي).

٤ - صافي الأصول النقدية في نهاية المدة :

ويتم حساب صافي الأصول النقدية في نهاية المدة كما يلي:

×	×	الأصول النقدية في نهاية المدة
×	×	- الإلتزامات النقدية في نهاية المدة
×	×	صافي الأصول النقدية في نهاية المدة

ثم يتم حساب القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية في نهاية المدة كما يلي:

القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية في نهاية المدة - صافي الأصول النقدية في نهاية المدة (الرقم القياسي للأسعار في نهاية المدة / الرقم القياسي للأسعار في نهاية المدة).

٥ - حساب الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد :

×	×	القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية في أول المدة
×	×	+ القيمة المعدلة للمبيعات
×	×	- القيمة المعدلة للمشتريات والمصروفات المختلفة
		والأرباح الموزعة
×	×	- القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية في نهاية المدة
×	×	أرباح أو خسائر التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد

مع ملاحظة أنه إذا كان الناتج موجب فإين الناتج يمثل خسائر التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد، أما إذا كان الناتج بالسالب فإين الناتج يمثل أرباح التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد.

- ٢٠٢ -

ويمكن تطبيق الخطوات السابقة في المثال الحالي كما يلي:

(١) صافي الأصول النقدية في أول المدة :

جنيه	١٦٤.٠٠٠	٢٠٠٥/١/١ الأصول النقدية في
جنيه	١٤٨.٠٠٠	- الإلتزامات النقدية في ٢٠٠٥/١/١
جنيه	<u>١٦.٠٠٠</u>	صافي الأصول النقدية في ٢٠٠٥/١/١
١٦.٠٠٠ -	٢٠٠٥/١/١	القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية في
		(٣١٥٥ر/٣٢٧٤) - ١٦٦.٣ جنيه

(٢) العمليات التي تؤدي إلى زيادة البنود النقدية :

جنيه	٥٩١.٠٠٠	قيمة المبيعات -
٥٩١.٠٠٠ (٣٢٢٢ر/٣٢٧٤)		القيمة المعدلة للمبيعات -
جنيه	٦.٠٠٥٣٨	-

(٣) العمليات التي تؤدي إلى نقص البنود النقدية :

		القيمة المعدلة للمشتريات -
٣٨١.٠٠٠ (٣٢٢٢ر/٣٢٧٤) -		
٣٨٧١٤٩ جنيه		القيمة المعدلة للمصروفات المختلفة -
١٣٢.٠٩٨ جنيه		١٣.٠٠٠ (٣٢٢٢ر/٣٢٧٤) -
		القيمة المعدلة للأرباح الموزعة -
٥.٠٠٠ -		٥.٠٠٠ (٣٢٧٤ر/٣٢٧٤) -
<u>٥٦٩٢٤٧</u>		

(٤) صافي الأصول النقدية في آخر المدة :

٧١.٠٠٠	نقدية
<u>١١٤.٠٠٠</u>	مدنيسين
١٨٥.٠٠٠	إجمالي الأصول النقدية في ٢٠٠٥/١٢/٣١

- ٢٠٣ -

الإلتزامات النقدية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

— ٧٩٠٠٠ دائنين

٦٠٠٠٠ أوراق دفع

إجمالي الإلتزامات النقدية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ ١٣٩٠٠٠

٤٦٠٠٠ جنيه

القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية في آخر المدة

— ٤٦٠٠٠ (٣٢٧٧ر٤/٣٢٧٧ر٤) = ٤٦٠٠٠ جنيه

٥ — حساب الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في القوة الشرائية
لوحة النقد :

القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية أول المدة ١٦٦٠٣

+ القيمة المعدلة للمبيعات ٦٠٠٥٣٨

— القيمة المعدلة للمشتريات والمصروفات المختلفة ٥٦٩٢٤٧

والأرباح الموزعة

— القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية آخر المدة ٤٦٠٠٠

+ ١٨٩٤

وحيث أن الناتج بالموجب، فإن الناتج وقدره ١٨٩٤ جنيه يمثل
الخسائر الناتجة عن التغيرات في القوة الشرائية لوحة النقد.

أثر التغيرات في المستويات العامة للأسعار على إهلاك الأصول الثابتة :

يهدف قياس إهلاك الأصول الثابتة في نهاية كل سنة مالية إلى تحقيق

الأهداف التالية:

أ - قياس التكلفة الحقيقية: وذلك لأن إهلاك الأصول الثابتة يعتبر عنصر من عناصر التكلفة، وعدم احتسابه سيؤدي إلى تخفيض إجمالي التكلفة وزيادة صافي الدخل الدفترى عن صافي الدخل الحقيقي.

ب - إظهار المركز المالي الحقيقي: حيث تظهر الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي في ٢٠٠٥/١٢/٣١، مساوية للتكلفة ناقصاً متجمع إهلاك الأصول الثابتة، وفي حالة عدم احتساب الإهلاك السنوي فلا يمكن حساب متجمع الإهلاك، ونتيجة لذلك فإن الأصول الثابتة التي تظهر قائمة المركز المالي لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي في ٢٠٠٥/١٢/٣١.

ج - تجميع الأموال اللازمة لشراء أصل جديد محل الأصل المستهلك في نهاية عمره الإنتاجي: وفي هذه الحالة يمكن للمنشأة أن تحتجز قيمة الإهلاك في نهاية كل سنة، حتى يصبح لديها المال الكافي لشراء أصل جديد محل الأصل المستهلك في نهاية عمره الإنتاجي.

ولكن المحاسبة تقوم على مبدأ التكلفة التاريخية، ونتيجة لذلك فإنه يتم حساب إهلاك الأصول الثابتة طبقاً للتكلفة التاريخية للأصول الثابتة، ونتيجة للتضخم والإتجاه المستمر لارتفاع أسعار الأصول الثابتة، ترتب على ذلك فإن إهلاك الأصول الثابتة الذي يتم احتسابه أقل من الإهلاك الحقيقي، أي أن إهلاك الأصول الثابتة المحتسب سيكون أقل من التكلفة الحقيقية وبالتالي فإن متجمع الإهلاك لا يمثل للقيمة الحقيقية، كما أن الأموال التي سيتم تجميعها لا تمكن من شراء أصل محل الأصل المستهلك في نهاية عمره الإنتاجي، لذلك يرى البعض بأنه من الضروري أن يتم تعديل قيمة الإهلاك المحتسب طبقاً للتغيرات في المستويات العامة للأسعار، ولتوضيح ذلك سنفترض المثال التالي:

مثال: بفرض أن إحدى الوحدات الاقتصادية قامت بشراء آلة في ٢٠٠٥/١/١، وتبلغ تكلفتها التاريخية في ذلك التاريخ مبلغ وقدره ١٢٥٠ جنيه، لعمر الإنتاجي المتوقع لهذه الآلة ٣ سنوات، القيمة المتوقعة لهذه الآلة مبلغ وقدره ٥٠ جنيه، بفترض أن الأرقام القياسية العامة للأسعار تزيد بمعدل ٢٠% في كل سنة عن

- ٢٠٥ -

السنة السابقة لها، أن الوحدة الاقتصادية تتبع طريقة القسط المتساوى عند حساب إهلاك الأصول الثابتة.

والمطلوب : حساب الإهلاك السنوى طبقاً للتغيرات فى المستويات العامة للأسعار .

الحل

يمكن حساب الإهلاك السنوى طبقاً للتغيرات فى المستويات العامة للأسعار كما تظهر فى الجدول التالى:

التاريخ	التكلفة المعدلة للألات	القيمة الباقية المعدلة	القيمة المستهلكة	الإهلاك السنوى
٢٠٠٥/١٢/٣١	١٥٠٠	٦٠	١٤٤٠	٤٨٠
٢٠٠٦/١٢/٣١	١٨٠٠	٧٢	١٧٢٨	٥٧٦
٢٠٠٧/١٢/٣١	٢١٦٠	٨٦	٢٠٧٤	٦٩١
	الإجمالي			١٧٤٧

ملاحظات :

١ - تم حساب التكلفة المعدلة للألات كما يلى:

التكلفة المعدلة للألات فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ = التكلفة التاريخية فى

$$٢٠٠٥/١/١ \times ١٢٠\% = ١٢٥٠ \times ١٢٠\% = ١٥٠٠ \text{ جنيه}$$

وبنفس الطريقة تم حساب التكلفة المعدلة للألات فى ٢٠٠٦/١٢/٣١،

$$٢٠٠٧/١٢/٣١$$

٢ - تم حساب القيمة الباقية المعدلة بنفس الطريقة المستخدمة فى حساب التكلفة المعدلة للألات كما يلى:

القيمة الباقية المعدلة فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ = القيمة الباقية فى ٢٠٠٥/١/١ ×

$$١٢٠\% = ٥٠ \times ١٢٠\% = ٦٠ \text{ جنيه}$$

وبنفس الطريقة تم حساب القيمة الباقية المعدلة فى ٢٠٠٦/١٢/٣١،

$$٢٠٠٧/١٢/٣١$$

٣ - تم حساب القيمة المستهلكة باستخدام المعادلة التالية:

القيمة المستهلكة = التكلفة المعدلة للألات - القيمة الباقية المعدلة

القيمة المستهلكة في ١٢/٣١/٢٠٠٥ = ١٥٠٠ - ٦٠ = ١٤٤٠ جنيه

وبنفس الطريقة تم حساب القيمة المستهلكة في ١٢/٣١/٢٠٠٦،

١٢/٣١/٢٠٠٧

٤ - تم حساب الإهلاك السنوي باستخدام المعادلة التالية:

الإهلاك السنوي = القيمة المستهلكة ÷ ٣

وذلك لأن الوحدة الإقتصادية تتبع طريقة القسط المتساوي والعمر الإنتاجي

لهذه الآلات ٣ سنوات.

الإهلاك السنوي لسنة ٢٠٠٥ = ١٤٤٠ ÷ ٣ = ٤٨٠ جنيه

وبنفس الطريقة تم حساب الإهلاك السنوي لسنة ٢٠٠٦، وسنة ٢٠٠٧

٥ - يلاحظ أن متجمع الإهلاك طبقاً لهذه الطريقة في نهاية العمر الإنتاجي أصبح

يساوي ١٧٤٧ جنيه، في حين أن متجمع الإهلاك في حالة إتباع مبدأ التكلفة

التاريخية ١٢٠٠ جنيه (١٢٥٠ - ٥٠ = ١٢٠٠).

٦ - يمكن القول بأنه طبقاً للطريقة السابقة بأنه أمكن إحتساب التكلفة الحقيقية

الخاصة بكل سنة مالية وبالتالي يمكن حساب صافي الدخل الحقيقي

الخاص بكل سنة مالية، إلا أن متجمع الإهلاكات الخاصة بالثلاث سنوات لا

يمكن من شراء أصل جديد محل الأصل المستهلك في نهاية عمره الإنتاجي،

ويرجع ذلك إلى أن إهلاك السنة الأولى يبلغ ١٤٤٠ جنيه فقط، بينما يبلغ

إهلاك السنة الثانية ١٧٢٨ جنيه، وإهلاك السنة الثالثة ٢٠٧٤ جنيه، أى أن

إهلاك كل سنة يزيد عن إهلاك السنة السابقة لها، ولم يتم تعديل إهلاكات أى

سنة طبقاً للزيادة السنوية في الإهلاكات، ويمكن علاج هذه المشكلة باستخدام

الجدول التالي:

التاريخ	التكلفة المعدلة للآلات	الإهلاك السنوي	الإهلاك الإضافي	متجمع الإهلاك	القيمة الباقية في نهاية السنة
٢٠٠٥/١٢/٣١	١٥٠٠	٤٨٠	—	٤٨٠	١٠٢٠
٢٠٠٦/١٢/٣١	١٨٠٠	٥٧٦	٩٦	١١٥٢	٦٤٨
٢٠٠٧/١٢/٣١	٢١٦٠	٦٩١	٢٣٠	٢٠٧٣	٨٧

ملاحظات :

- ١ - تم الحصول على التكلفة المعدلة والإهلاك السنوي من الجدول السابق، أو يتم احتساب كل منهما كما تم احتسابهما في الجدول السابق.
- ٢ - تم احتساب الإهلاك الإضافي لمعالجة مشكلة نقص الأموال اللازمة لشراء أصل جديد محل الأصل المستهلك في نهاية عمره الإنتاجي، وتم احتساب الإهلاك الإضافي كمايلي:

في السنة الأولى لا يوجد إهلاك إضافي

$$\begin{aligned} & \left\{ \begin{array}{l} \text{الإهلاك السنوي في} \\ \text{السنة الثانية} \end{array} \right\} - \left\{ \begin{array}{l} \text{الإهلاك السنوي في} \\ \text{السنة الأولى} \end{array} \right\} = \text{الإهلاك الإضافي في السنة الثانية} \\ & 1 \times 96 - 0 = 96 \text{ جنيه} \end{aligned}$$

$$1 \times (576 - 480) = 96 \text{ جنيه}$$

$$\begin{aligned} & \left\{ \begin{array}{l} \text{الإهلاك السنوي في} \\ \text{السنة الثالثة} \end{array} \right\} - \left\{ \begin{array}{l} \text{الإهلاك السنوي في} \\ \text{السنة الثانية} \end{array} \right\} = \text{الإهلاك الإضافي في السنة الثالثة} \\ & 2 \times 1152 - 96 = 2208 \text{ جنيه} \end{aligned}$$

$$2 \times (691 - 576) = 230 \text{ جنيه}$$

$$\begin{aligned} & \text{متجمع الإهلاك في السنة} = \text{متجمع الإهلاك في السنة السابقة} + \text{الإهلاك الإضافي في السنة} \\ & \text{في أي سنة} = \text{الإهلاك السنوي في السنة} + \text{الإهلاك الإضافي في السنة} \end{aligned}$$

- ٢٠٨ -

متجمع الإهلاك فى السنة الأولى = صفر + ٤٨٠ + صفر = ٤٨٠ جنيه
 متجمع الإهلاك فى السنة الثانية = ٤٨٠ + ٥٧٦ + ٩٦ = ١١٥٢ جنيه
 متجمع الإهلاك فى السنة الثالثة = ١١٥٢ + ٦٩١ + ٢٣٠ = ٢٠٧٣ جنيه
 (٤) للقيمة الباقية فى نهاية السنة - التكلفة المعدلة للآلات - متجمع الإهلاك
 القيمة الباقية فى نهاية السنة الأولى = ١٥٠٠ - ٤٨٠ = ١٠٢٠ جنيه
 القيمة الباقية فى نهاية السنة الثانية = ١٨٠٠ - ١١٥٢ = ٦٤٨ جنيه
 القيمة الباقية فى نهاية السنة الثالثة = ٢١٦٠ - ٢٠٧٣ = ٨٧ جنيه
 (٥) أن متجمع الإهلاك طبقاً لهذه الطريقة فى نهاية السنة الثالثة يساوى ٢٠٧٣ جنيه، إذا تم إضافة مبلغ ٨٧ جنيه (القيمة الباقية فى نهاية السنة الثالثة)، فالمبلغ الإجمالى ٢١٦٠ جنيه يمكن من شراء آلة جديدة محل الآلة القديمة فى نهاية عمرها الإنتاجى.

(٦) لا توجد أى مشكلة فى كيفية معالجة الإهلاك السنوى، فيرى أغلب المحاسبين أنها تعتبر عنصراً من عناصر التكلفة الحقيقية التى يجب أن تحمل بها الوحدة الاقتصادية، لذلك فإنها يجب أن تحمل على حساب الأرباح والخسائر، وتعتبر من عناصر التكلفة الحقيقية التى يجب أن تظهر فى قائمة الدخل، أما بالنسبة للإهلاك الإضافى فقد اختلفت الآراء بخصوصه، فيرى البعض أن يتم معالجتها بنفس الأسلوب الذى يتم به معالجة الإهلاك السنوى، ولكن أغلب المحاسبين يعارضون هذا رأى، وذلك على اعتبار أن الإهلاك الإضافى لا يعتبر عنصراً من عناصر التكلفة الحقيقية، لذلك يرى أغلب المحاسبين بأنه يجب خصمه من الأرباح المحتجزة كإحتياطيات، حيث يمكن اعتباره كأنه نوع من توزيع الأرباح.

٣ - طريقة الأسعار الجارية أو التكلفة الجارية :

يوجه إنتقاد أساسى إلى طريقة التكلفة التاريخية المعدلة طبقاً للتغيرات فى المستويات العامة للأسعار، وهو أن هذه الطريقة تتطلب إعداد مجموعة من القوائم باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية ثم إعداد مجموعة أخرى من القوائم المالية المعدلة باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار، وهذا يؤدي إلى:

أ - إعداد مجموعتين من القوائم المالية وهذا يؤدي إلى زيادة الجهد والتكاليف والوقت اللازم لإعداد القوائم المالية.

ب - أنها تعتبر إمتداد لتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية ولكن بطريقة أخرى، وكما سبق أن ذكرنا فإن مبدأ التكلفة التاريخية يوجه إليه العديد من الإنتقادات.

ج - أن هذه الطريقة بالرغم من أنها أفضل من طريقة التكلفة التاريخية من حيث أن القوائم المالية المعدلة أكثر تمثيلاً للمركز المالى للوحدة الإقتصادية ولنتائج أعمال الوحدة الإقتصادية، إلا أن هذه القوائم لازالت تبعد إلى حد كبير عن المركز المالى الحقيقى للوحدة الإقتصادية وعن نتائج الأعمال الحقيقية للوحدة الإقتصادية.

ولكن يرى البعض أن تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة طبقاً للتغيرات فى المستويات العامة للأسعار تمتاز بسهولة فهمها بواسطة مستخدمى القوائم المالية، وذلك لأنها تعتمد أساساً على تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية المتعارف عليه، كما أنها تمتاز أيضاً بالموضوعية فى القياس لأنها لا تعتمد على عنصر التقدير الشخصى للمحاسبين، وبالرغم من هذه المزايا الناتجة عن تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة طبقاً للتغيرات فى المستويات العامة للأسعار، إلا أن العديد من المحاسبين يفضلون عدم تطبيق هذه الطريقة وذلك لايوب الموجهة إلى هذه الطريقة والتي سبق ذكرها، لذلك يرى هؤلاء المحاسبين ضرورة تطبيق طريقة الأسعار الجارية أو التكلفة الجارية، وتمتاز هذه الطريقة بالمزايا التالية:

أ - أن هذه الطريقة تقوم على إعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية، وهى القوائم التى يتم تطبيقها طبقاً للتكاليف الجارية أو طبقاً للأسعار الجارية، وهذا يؤدى إلى توفير الوقت والمجهود والتكلفة اللازمين لإعداد مجموعتين من القوائم المالية كما فى الطريقة السابقة.

ب - حيث أن هذه الطريقة تقوم على إعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية، فإنها تمثل الانتقال الكامل من تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يعيوبه المتعددة التى سبق ذكرها.

ج - حيث أن هذه الطريقة تعتمد على الأسعار الجارية أو التكاليف الجارية، ويقصد بالأسعار الجارية أسعار بيع الأصول فى تاريخ إعداد القوائم المالية، أما التكاليف الجارية فتمثل تكاليف شراء أصول بنفس مستوى الجودة ومستوى الكفاءة والنوعية، لذلك فإنه يمكن القول بأن قائمتى المركز المالى المعدة طبقاً لهذه الطريقة فإنها تعبر عن المركز المالى الحقيقى للوحدة الإقتصادية، كما أن حسابات النتيجة المعدة طبقاً لهذه الطريقة تعبر إلى حد كبير عن نتيجة الأعمال الحقيقية للوحدة الإقتصادية. وبالرغم من المزايا المتعددة السابق ذكرها فإن هذه الطريقة يوجه إليها الانتقادات التالية:

أ - أن هذه الطريقة قد يصعب فهمها بواسطة مستخدمى القوائم المالية، وبصفة خاصة فى الفترة الأولى من تطبيق هذه الطريقة، وذلك لأنها تمثل الانتقال الكامل من تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية الذى اعتاد عليه مستخدمى القوائم المالية.

ب - أن هذه الطريقة يوجه إليها عيب أساسى ألا وهو عدم الموضوعية فى القياس، لأنه طبقاً لهذه الطريقة يتطلب الأمر إعادة تقييم أصول الوحدة الإقتصادية فى تاريخ إعداد القوائم المالية سواء بالإعتماد على أسعار البيع أو بالإعتماد على التكلفة، ونتيجة لذلك فإنه يمكن أن يكون هناك

عدة تقييمات لأصول الوحدة الاقتصادية في حالة تعدد المحاسبين
القائمين بالتقييم.

ج - أن إعادة تقييم أصول الوحدة الاقتصادية في تاريخ إعداد القوائم المالية في
نهاية كل سنة يحتاج إلى وقت ومجهود وتكلفة مرتفعة.

وبالرغم من الإنتقادات الموجهة إلى هذه الطريقة فإن أغلب المحاسبين
ومستخدمي القوائم المالية يفضلوا استخدام هذه الطريقة، وذلك لأن القوائم المالية
المعدة طبقاً لهذه الطريقة تعتبر أكثر تعبيراً عن المركز المالى الحقيقى وعن نتيجة
الأعمال الحقيقية للوحدة الاقتصادية.

وقد حاول المحاسبون التغلب على العيوب الرئيسية لهذه الطريقة الا وهى
عدم الموضوعية فى القياس، والتكاليف والأعباء المرتفعة الناتجة عن تطبيق هذه
الطريقة، لذلك فضل المحاسبون استخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار لحساب
القيمة الجارية للبنود المختلفة التى تظهر فى القوائم المالية بدلاً من إعادة تقييم هذه
البنود فى نهاية كل سنة مالية، وذلك على اعتبار أن الأرقام القياسية الخاصة
للأسعار تمثل التغيرات فى الأسعار الخاصة بكل نوع من السلع والخدمات، لذلك
يمكن القول بأنه بالإعتماد على الأرقام القياسية الخاصة للأسعار يمكن قياس القيمة
الجارية للبنود المختلفة التى تظهر فى قائمة المركز المالى وفى قائمة الدخل.

وفى نفس الوقت فإن استخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار تؤدي إلى
الموضوعية فى القياس، كما أنها تؤدي إلى التغلب على مشكلة زيادة التكاليف
والأعباء التى تتكلفها الوحدة الاقتصادية فى حالة قيامها بإعادة تقييم أصولها فى
نهاية كل فترة مالية.

وتقوم هذه الطريقة على قياس التكلفة الجارية أو سعر البيع الجارى،
ويقصد بالتكلفة الجارية (الإستبدالية) أنه إذا قامت الوحدة الاقتصادية بشراء أصل
بديل محل الأصل المستخدم فى الوحدة الاقتصادية بنفس مواصفاته وبنفس حالته
الفنية وبنفس مستوى الجودة فالمبلغ الواجب دفعه فى هذه الحالة يمثل التكلفة

الجارية (الإستبدالية)، أما سعر البيع الجارى فيقصد به المبلغ الذى يمكن تحصيله من بيع هذا الأصل المتواجد فى الوحدة الإقتصادية بنفس مستوى الجودة بنفس المواصفات وب نفس المستوى الفنى.

ويفضل أغلب المحاسبين الإعتماد على التكلفة الجارية (الإستبدالية) على أساس أن القوائم المالية تحتوى على بيانات عن التكلفة التاريخية للبنود المختلفة، والتي يمكن الإعتماد عليها فى حساب التكلفة الجارية (الإستبدالية)، أما أسعار بيع هذه البنود فى تواريخ مختلفة وخاصة بحالتها الفنية فى تاريخ إعداد القوائم المالية فهى فى أغلب الحالات غير متوافرة بالدفاتر المحاسبية، لذلك سنعتمد فى هذا الكتاب على التكلفة الجارية (الإستبدالية) والتي يتم قياسها كمايلى:

التكلفة الجارية (الإستبدالية) = التكلفة التاريخية (الرقم القياسى الخاص فى تاريخ إعداد القوائم المالية / الرقم القياسى الخاص فى تاريخ الشراء).

مع مراعاة أن الرقم القياسى الخاص لأحد أصول الوحدة الإقتصادية قد يختلف عن الرقم القياسى الخاص لأصل آخر، فالرقم القياسى الخاص بأسعار السيارات يختلف عن الرقم القياسى الخاص بأسعار الآلات، كما أن الرقم القياسى الخاص لأسعار بعض الآلات قد يختلف عن الرقم القياسى الخاص لأسعار بعض الآلات الأخرى، ولتوضيح كيف يمكن قياس التكلفة الجارية (الإستبدالية) لأحد الأصول سنفترض المثال التالى:

مثال : قامت إحدى الوحدات الإقتصادية بشراء لراضى فى ١/١/١٩٨٠ بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه، فإذا علمت أن الرقم القياسى لأسعار الأراضى فى ١/١/١٩٨٠ هو ٢٥٠ بينما الرقم القياسى لأسعار الأراضى فى ٣١/١٢/٢٠٠٥ هو ٤٢٠ والمطلوب: حساب التكلفة الجارية (الإستبدالية) لهذه الأراضى فى ٣١/١٢/٢٠٠٥

- ٢١٣ -

الحل

التكلفة الجارية (الإستبدالية) للأراضى فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ = التكلفة التاريخية (الرقم القياسى لأسعار الأراضى فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ ÷ الرقم القياسى لأسعار الأراضى فى ١/١/١٩٨٠) .

$$= ٢٠٠٠٠٠ (٤٣٠ ÷ ٢٥٠) = ٣٣٦٠٠٠ \text{ جنيه}$$

أى أن هذه الأراضى ستظهر فى قائمة المركز المالى فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ بمبلغ ٣٣٦٠٠٠ جنيه، بالرغم من أن تكلفتها التاريخية تبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه .

ونتيجة للتغيرات فى التكلفة الجارية (الإستبدالية) للأصول، والتي تظهر فى قائمة المركز المالى فى نهاية كل سنة مالية، فإن الإهلاك السنوى لهذه الأصول سيتغير من سنة لأخرى بالرغم من أن الوحدة الإقتصادية قد تتبع طريقة القسط المتساوى، ولتوضيح ذلك سنفترض المثال التالى:

مثال : قامت إحدى الوحدات الإقتصادية بشراء آلات فى ١/١/٢٠٠٥ بمبلغ ٣٩٠٠٠٠ جنيه، فإذا علمت أن :

أ - العمر الإنتاجى لهذه الآلات ٤ سنوات يبدأ فى ١/١/٢٠٠٥ وينتهى فى ٢٠٠٨/١٢/٣١

ب - أن الأرقام القياسية لأسعار هذه الآلات كما يلى:

$$\text{فى ١/١/٢٠٠٥} = ٣٠٠$$

$$\text{فى ٢٠٠٥/١٢/٣١} = ٣٦٠$$

$$\text{فى ٢٠٠٦/١٢/٣١} = ٤٣٥$$

$$\text{فى ٢٠٠٧/١٢/٣١} = ٥٢٥$$

$$\text{فى ٢٠٠٨/١٢/٣١} = ٦١٥$$

ج - أن هذه الوحدة الإقتصادية تتبع طريقة القسط المتساوى فى حساب إهلاك أصولها الثابتة .

د - أن هذه الوحدة الإقتصادية تعتمد على طريقة التكلفة الجارية (الإستبدالية) عند إعداد قوائمها المالية فى نهاية كل فترة مالية .

٢١٤

هـ - أن نهاية كل فترة مالية هو ٣١ ديسمبر من كل عام .
والمطلوب : حساب الإهلاك السنوى والقيمة الباقية لهذه الآلات فى نهاية كل سنة مالية .

الحل

نظراً لأن الوحدة الإقتصادية تطبق طريقة القسط المتساوى وأن العمر الإنتاجى لهذه الآلات هو ٤ سنوات، إذن فإن معدل الإهلاك السنوى لهذه الآلات هو ٢٥%، وسنوضح فيما يلى كيف يمكن قياس الإهلاك السنوى والقيمة الباقية لهذه الآلات فى نهاية كل سنة مالية فيما يلى:

فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

التكلفة الجارية (الإستبدالية)

فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ = التكلفة التاريخية فى ٢٠٠٥/١/١ (الرقم القياسى للأسعار فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ ÷ الرقم القياسى للأسعار فى ٢٠٠٥/١/١)

$$= ٣٩٠٠٠٠ (٣٦٠ ÷ ٣٠٠)$$

$$= ٤٦٨٠٠٠ جنيه$$

إذن ٠٠ إهلاك الآلات عن الفترة المالية المنتهية فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ =

$$= \text{التكلفة الجارية فى } ٢٠٠٥/١٢/٣١ \times \text{معدل الإهلاك السنوى}$$

$$= ٤٦٨٠٠٠ \times \frac{٢٥}{١٠٠} = ١١٧٠٠٠ جنيه$$

إذن ٠٠ القيمة الباقية فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ = التكلفة الجارية فى ٢٠٠٥/١٢/٣١

$$= \text{إهلاك الآلات الخاصة بسنة } ٢٠٠٥$$

$$٤٦٨٠٠٠ - ١١٧٠٠٠ = ٣٥١٠٠٠ جنيه$$

فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ :

لحساب التكلفة الجارية (الإستبدالية) لهذه الآلات فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ سنعتمد

على القيمة الباقية فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ على أساس أنها تمثل التكلفة التاريخية فى

$$٢٠٠٥/١٢/٣١$$

- ٢١٥ -

إن ٠٠ التكلفة الجارية (الإستبدالية) في ٢٠٠٦/١٢/٣١

$$= ٣٥١.٠٠٠ (٣٦٠/٤٣٥)$$

$$= ٤٢٤١٢٥$$
 جنيه

إن ٠٠ إهلاك الآلات عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١

$$= ٢٥ \times ٤٢٤١٢٥ = ١٠.٦٠٣١$$
 جنيه

$$١٠٠$$

إن ٠٠ القيمة الباقية في ٢٠٠٦/١٢/٣١

$$= ٤٢٤١٢٥ - ١٠.٦٠٣١ = ٣١٨.٩٤$$
 جنيه
 في ٢٠٠٧/١٢/٣١، ٢٠٠٨/١٢/٣١، يتبع نفس الخطوات السابقة.

ملحوظة :

١ - يمكن حساب الإهلاك الإضافي الأصول الثابتة كما سبق وأن ذكرنا في طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بإستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار .
 ١ - أن الأرقام القياسية العامة للأسعار تعكس التغيرات في الأسعار الناتجة عن التضخم، بينما الأرقام القياسية الخاصة للأسعار تعكس التغيرات في الأسعار الناتجة عن التضخم والتغيرات التكنولوجية التي حدثت في هذا النوع من الأصول، وحيث أنه بالإعتماد على الأرقام القياسية العامة للأسعار يمكن قياس القيمة المعدلة للأصول، كما أنه بالإعتماد على الأرقام القياسية الخاصة للأسعار يمكن قياس التكلفة الجارية (الإستبدالية) للأصول، لذلك فإنه لقياس أثر التغيرات التكنولوجية على قيمة الأصول فإنه يمكن الإعتماد على المعادلة التالية:

أثر التغيرات التكنولوجية على قيمة الأصول = التكلفة الجارية (الإستبدالية)
 للأصول - القيمة المعدلة لهذه الأصول .
 ولتوضيح ذلك سنفترض المثال التالي:

مثال : قامت إحدى الوحدات الإقتصادية بشراء آلات فى ٢٠٠٥/١/١ بمبلغ ٢٣٠٠٠٠ جنية ٠٠ فإذا علمت أن :

الرقم القياسى	الرقم القياسى	
العام للأسعار	الخاص للأسعار	
٢٧٠	٣٥٠	٢٠٠٥/١/١
٣٢٠	٤٤٠	٢٠٠٥/١٢/٣١

والمطلوب : حساب أثر التغيرات التكنولوجية على قيمة هذا النوع من الآلات .

الحل

قياس التكلفة الجارية (الإستبدالية) :

يتم قياس التكلفة الجارية (الإستبدالية) بالاعتماد على الرقم القياسى الخاص للأسعار كما يلى:

التكلفة الجارية (الإستبدالية) للآلات فى ٢٠٠٥/١٢/٣١

$$= 230000 \times \frac{440}{350} = 289143 \text{ جنية}$$

قياس القيمة المعدلة للآلات :

يتم قياس القيمة المعدلة للآلات بالاعتماد على الرقم القياسى العام

للأسعار كما يلى:

القيمة المعدلة للآلات فى ٢٠٠٥/١٢/٣١

$$= 230000 \times \frac{320}{270} = 272092 \text{ جنية}$$

حساب أثر التغيرات التكنولوجية على قيمة الآلات :

يتم قياس أثر التغيرات التكنولوجية على قيمة الآلات خلال سنة ٢٠٠٥

كما يلى:

أثر التغيرات التكنولوجية على قيمة الآلات =
 = التكلفة الجارية للآلات فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ - القيمة المعدلة للآلات فى
 ٢٠٠٥/١٢/٣١ = ٢٨٩.١٤٣ - ٢٧٢.٥٩٢ = ١٦.٥٥١ جنيه

أرباح الحيازة (الإستحواذ) :

يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على عدم الإعتراف بالأرباح إلا عند البيع، أما قبل عملية البيع فلا يعترف بأى أرباح قد تتحقق، فإذا افترضنا أن إحدى الوحدات الإقتصادية توقعت أن أسعار الأراضي ستزاد خلال السنوات القليلة القادمة، لذلك قررت وقامت بشراء قطعة أرض فى ٢٠٠٥/١/١ بمبلغ ٢ مليون جنيه، وقد تزايدت أسعار هذه الأرض خلال سنة ٢٠٠٥ وسنة ٢٠٠٦، وسنة ٢٠٠٧ حتى تم بيعها فى ٢٠٠٨/١/١ بمبلغ ٢.٨ مليون جنيه.

وطبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية فلا تحسب أرباح لسنة ٢٠٠٥ أو لسنة ٢٠٠٦ أو لسنة ٢٠٠٧، وإنما تحسب الأرباح كلها لسنة ٢٠٠٨ وقدره (٢.٨ مليون - ٢ مليون = ٨ مليون جنيه)، ويرى أنصار طريقة التكلفة الجارية (الإستبدالية) أن حساب الأرباح طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية يعتبر غير عادل، فطبقاً لهذا المبدأ تنسب كل الأرباح التى تحققت إلى سنة ٢٠٠٨، وهى السنة التى تم فيها البيع، بينما السنة التى إتخذ فيها قرار الشراء وتم فيها عملية الشراء وهى سنة ٢٠٠٥ لم ينسب لها أى أرباح، كما أن السنوات ٢٠٠٦، ٢٠٠٧ والتى إتخذ فيها قرار الإحتفاظ بهذه الأراضي حتى سنة ٢٠٠٨ لم ينسب لها أيضاً أى أرباح.

ويرى أنصار طريقة التكلفة الجارية (الإستبدالية) أن قياس الأرباح طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية يعتبر غير عادلاً، وأن جميع السنوات قد ساهمت فى الربح الذى تحقق فى سنة ٢٠٠٨، ولا بد من تقسيم الأرباح على السنوات التى ساهمت فى تحقيق هذا الربح، لذلك تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأرباح إلى الأنواع التالية:

١ - أرباح الإستحواذ: وتتحقق أرباح الإستحواذ عندما تقوم إحدى الوحدات الإقتصادية بشراء الأصل، وأن التكلفة الجارية (الإستبدالية) لهذا الأصل قد

زادت عن سعر الشراء، والفرق بين التكلفة الاستبدالية وسعر الشراء يمثل أرباح الإستحواذ، وأرباح الإستحواذ يمكن تقسيمها إلى :

- **أرباح الإستحواذ المحققة:** يطلق على أرباح الإستحواذ بأنها أرباح الإستحواذ المحققة في حالة بيع الأصل.

- **أرباح الإستحواذ غير المحققة:** يطلق على أرباح الإستحواذ بأنها أرباح الإستحواذ غير المحققة في حالة عدم بيع الأصل.

ب - **أرباح التشغيل:** تحسب أرباح التشغيل في حالة بيع الأصل، وهي تمثل الفرق بين سعر البيع وبين التكلفة الجارية (الاستبدالية).

مثال : قامت إحدى الوحدات الاقتصادية بشراء أراضي بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنية في ٢٠٠٦/١/١، وقامت بالاحتفاظ بهذه الأراضي حتى ٢٠٠٧/٦/٣٠، حيث تم بيع نصف هذه الأراضي بمبلغ ٣٥٠٠٠٠ جنية، ثم تم بيع النصف الباقي من الأراضي في ٢٠٠٨/٦/٣٠ بمبلغ ٤٥٠٠٠٠ جنية، فإذا علمت أن الأرقام القياسية لأسعار الأراضي كانت كما يلي:

في ١/١/٢٠٠٦ ٢٥٠

في ٣١/١٢/٢٠٠٦ ٢٨٠

في ٣٠/٦/٢٠٠٧ ٢٩٥

في ٣١/١٢/٢٠٠٧ ٣٢٠

في ٣٠/٦/٢٠٠٨ ٣٧٠

أن هذه الوحدة الاقتصادية تتبع طريقة التكلفة الجارية،

فالمطلوب:

١ - حساب الأرباح الخاصة بسنة ٢٠٠٦

ب - حساب الأرباح الخاصة بسنة ٢٠٠٧

ج - حساب الأرباح الخاصة بسنة ٢٠٠٨

- ٢١٩ -

الحل

١ - حساب الأرباح الخاصة بسنة ٢٠٠٦ :

نظراً لأنه تم شراء الأراضي في سنة ٢٠٠٦ ولم يتم بيع أى أجزاء منها خلال سنة ٢٠٠٦، لذلك فإن ما يتحقق خلال هذه السنة هو أرباح الإستحواذ غير المحققة، والتي يتم حسابها كمايلي:

$$\text{حساب التكلفة الجارية للأراضي في } ٢٠٠٦/١٢/٣١ = ٥٦٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$= (٢٥٠/٢٨٠) \times ٥٠٠٠ = ٥٦٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{حساب أرباح الإستحواذ غير المحققة لسنة ٢٠٠٦}$$

$$= \text{التكلفة الجارية في } ٢٠٠٦/١٢/٣١ - \text{التكلفة التاريخية في } ٢٠٠٦/١/١$$

$$= ٥٦٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ب - حساب الأرباح الخاصة بسنة ٢٠٠٧ :

في سنة ٢٠٠٧ تم بيع جزء من الأراضي، ونتيجة لعملية البيع يتحقق أرباح الإستحواذ المحققة وأرباح التشغيل، أما الجزء الذى لم يتم بيعه فيحقق فقط أرباح الإستحواذ غير المحققة.

بالنسبة للجزء الذى لم يتم بيعه :

$$\text{التكلفة الجارية للأراضي التى لم يتم بيعها في } ٢٠٠٦/١٢/٣١$$

$$= ٥٦٠٠٠٠ \div ٢ = ٢٨٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{التكلفة الجارية للأراضي التى لم يتم بيعها في } ٢٠٠٧/١٢/٣١$$

$$= \frac{٣٢٠}{٢٨٠} \times ٢٨٠٠٠٠ = ٣٢٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

إذن ٠٠ أرباح الإستحواذ غير المحققة في سنة ٢٠٠٧ =

$$= ٣٢٠٠٠٠ - ٢٨٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

- ٢٢٠ -

بالنسبة للجزء الذى تم بيعه :

التكلفة الجارية للأراضى التى تم بيعها فى ٢٠٠٦/١٢/٣١

$$= ٥٦٠.٠٠٠ \div ٢ = ٢٨٠.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

التكلفة الجارية للأراضى التى تم بيعها فى ٢٠٠٧/٦/٣٠ (تاريخ البيع)

$$= ٢٨٠.٠٠٠ \times \frac{٢٩٥}{٢٨٠} = ٢٩٥.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

إن ٠٠ أرباح الإستحواذ المحققة فى سنة ٢٠٠٧

$$= ٢٩٥.٠٠٠ - ٢٨٠.٠٠٠ = ١٥.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وحيث أنه قد تم بيع هذا الجزء من الأراضى بمبلغ ٣٥٠.٠٠٠ جنيه فإنه يمكن

حساب أرباح التشغيل كما يلى:

أرباح التشغيل = سعر البيع - التكاليف الجارية للأراضى فى تاريخ البيع

إن ٠٠٠ أرباح التشغيل فى سنة ٢٠٠٧ = سعر البيع فى ٢٠٠٧/٦/٣٠ - التكاليف الجارية فى ٢٠٠٧/٦/٣٠

$$= ٣٥٠.٠٠٠ - ٢٩٥.٠٠٠ = ٥٥.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

أى أن أرباح سنة ٢٠٠٧ هى كما يلى:

$$= ٤٠.٠٠٠ \text{ جنيه} \quad \text{أرباح الإستحواذ غير المحققة}$$

$$= ١٤.٠٠٠ \text{ جنيه} \quad \text{+ أرباح الإستحواذ المحققة}$$

$$= ٥٥.٠٠٠ \text{ جنيه} \quad \text{+ أرباح التشغيل}$$

$$= ١١٠.٠٠٠ \text{ جنيه} \quad \text{إن ٠٠ أرباح سنة ٢٠٠٧}$$

ج - حساب الأرباح الخاصة بسنة ٢٠٠٨ :

نظراً لأنه تم بيع الجزء الباقى من الأراضى فى سنة ٢٠٠٨، ولا يوجد

أى جزء باقى فى نهاية سنة ٢٠٠٨ لذلك فإن الوحدة الإقتصادية فى هذه

الحالة تحقق أرباح الإستحواذ المحققة ولأرباح التشغيل، وهذه الأنواع من

الأرباح يمكن حسابها كما يلى:

- ٢٢١ -

التكلفة الجارية للأراضي التي لم يتم بيعها في ٢٠٠٧/١٢/٣١ = ٣٢٠.٠٠٠ جنيه

التكلفة الجارية للأراضي في ٢٠٠٨/٦/٣٠ (تاريخ البيع) = ٣٢٠.٠٠٠ ×

$$(320 \div 370) = 370.000 \text{ جنيه}$$

إن ٠٠ أرباح الإستحواذ = ٣٧٠.٠٠٠ - ٣٢٠.٠٠٠ = ٥٠.٠٠٠ جنيه

وحيث أنه تم بيع هذه الأراضي بمبلغ ٤٥٠.٠٠٠ جنيه

إن ٠٠ فأرباح التشغيل = سعر البيع - التكلفة الجارية في ٢٠٠٨/٦/٣٠ (تاريخ

$$\text{البيع}) = 450.000 - 370.000 = 80.000 \text{ جنيه}$$

أي أن أرباح سنة ٢٠٠٨ هي كما يلي:

$$\text{أرباح الإستحواذ المحققة} = 50.000 \text{ جنيه}$$

$$\text{أرباح التشغيل} = 80.000 \text{ جنيه}$$

$$\text{إن ٠٠ أرباح سنة ٢٠٠٨} = 130.000 \text{ جنيه}$$

إعداد القوائم المالية باستخدام

طريقة التكلفة الجارية

تعرفنا فيما سبق كيف يمكن قياس التكلفة الجارية لكل بند من البنود وكيف يمكن حساب أرباح الإستحواذ لكل بند من البنود أيضاً، ولكن في هذا الجزء سنقوم بتوضيح كيف يمكن إعداد القوائم المالية باستخدام طريقة التكلفة الجارية.

١ - إعداد قائمة المركز المالي باستخدام طريقة التكلفة الجارية :

يتم إعداد قائمة المركز المالي باستخدام طريقة التكلفة الجارية تقريباً بنفس الطريقة المستخدمة في إعداد قائمة المركز المالي المعدلة باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار، حيث يتم التفرقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية، والبنود النقدية لا تعدل أما البنود غير النقدية فتعدل باستخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار، كما أن أسهم رأس المال لا تعدل، ويتم قياس القيمة المعدلة للبنود غير النقدية باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة الجارية للبنود غير النقدية} = \text{التكلفة التاريخية} \times \text{الرقم القياسي الجارى (الخاص)}$$

الرقم القياسي التاريخي (الخاص)

ويلاحظ من المعادلة السابقة أن الاختلاف الأساسى بين طريقة التكلفة الجارية والطريقة السابقة، أنه في طريقة التكلفة الجارية يتم الإعتماد على الأرقام القياسية الخاصة للأسعار بينما في طريقة التكلفة التاريخية المعدلة يتم الإعتماد على الأرقام القياسية العامة للأسعار.

كما يجب أن يلاحظ أيضاً أنه في حالة استخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار، فإنه يوجد رقم قياسي واحد للأسعار يتم استخدامه في معالجة كافة البنود غير النقدية، أما في حالة استخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار فإنه توجد عادة عدة أرقام قياسية خاصة للأسعار فالرقم القياسي الخاص لأسعار الأراضي يختلف عن الرقم القياسي الخاص لأسعار المباني والذي يختلف أيضاً عن الرقم القياسي الخاص لأسعار الآلات... الخ.

وفي حالة عدم توافر الرقم القياسي الخاص لأحد البنود غير النقدية
فيمكن في هذه الحالة الاعتماد على الرقم القياسي العام للأسعار لحساب
التكلفة الجارية الخاصة بهذا البند .

ب - إعداد قائمة الدخل باستخدام طريقة التكلفة الجارية :

تبدأ أولاً بحساب أرباح الاستحواذ الخاصة بكل بند من بنود الأصول
غير النقدية، وتكلفة البضاعة المباعة، ويتم حساب أرباح الاستحواذ كمايلي:

$$(١) \text{ حساب التكلفة الجارية للبند} = \text{التكلفة التاريخية} \times \text{الرقم القياسي الجاري (الخاص)}$$

الرقم القياسي لتاريخي (الخاص)

$$(٢) \text{ أرباح الاستحواذ للبند} = \text{التكلفة الجارية للبند} - \text{التكلفة التاريخية للبند}$$

$$(٣) \text{ إجمالي أرباح الاستحواذ ويتم حسابها بتجميع أرباح الاستحواذ لكافة}$$

بنود الأصول غير النقدية وتكلفة البضاعة المباعة .

ثم يتم إعداد قائمة الدخل طبقاً لطريقة التكلفة الجارية كمايلي:

- ٢٢٤ -

التكلفة التاريخية	إيراد المبيعات
التكلفة الجارية	- تكلفة البضاعة المباعة
xxx	مجمّل الربح
التكلفة التاريخية	- مصروفات التشغيل
xxx	أرباح التشغيل
xxx	+ أرباح الإستحواذ
xxx	صافي الدخل طبقاً لطريقة التكلفة الجارية

ملاحظات :

يلاحظ على قائمة الدخل المعدة طبقاً لطريقة التكلفة الجارية أن كل من إيرادات المبيعات ومصروفات التشغيل يتم تقييمهم طبقاً للتكلفة التاريخية، ويرجع ذلك إلى أن كل من المبيعات ومصروفات التشغيل تتم خلال نفس السنة المالية لذلك فيمكن القول بأن التكلفة التاريخية لكل من هذين البندين تعادل التكلفة الجارية، بينما تكلفة البضاعة المباعة فتتأثر بتكلفة مخزون أول المدة الذي تم شراؤه في السنة المالية السابقة، كما تتأثر بمخزون آخر المدة الذي سيتم استخدامه في السنة المالية المقبلة، لذلك يجب حساب التكلفة الجارية لتكلفة البضاعة المباعة .

ولتوضيح كيف يتم إعداد القوائم المالية طبقاً لطريقة التكلفة الجارية سنقوم بإعداد المثال التالي .

مثال : فيما يلي قائمة الدخل لمنشأة أشرف سمير عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١، وقائمة المركز المالي في ٢٠٠٥/١٢/٣١، والذين تم إعدادهم طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية .

- ٢٢٥ -

قائمة الدخل	
١٦٠.٠٠٠	إيراد المبيعات
٧٥.٠٠٠	- تكلفة البضاعة المباعة
٨٥.٠٠٠	مجمّل الربح
٢٥.٠٠٠	- مصروفات التشغيل
٦٠.٠٠٠	صافي الدخل

قائمة المركز المالي	
٣٠.٠٠٠	الأصول
٨٠.٠٠٠	النقدية
٤٠.٠٠٠	المخزون
١٥٠.٠٠٠	الأراضي
٩٠.٠٠٠	إجمالي الأصول
٦٠.٠٠٠	أسهم رأس المال
١٥٠.٠٠٠	الأرباح المحتجزة
	إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية

فإذا علمت أن الأرقام القياسية الخاصة للأسعار كانت كما يلي:

الرقم القياسي الجارى (فى ٢٠٠٥/١٢/٣١)	الرقم القياسي الدريخى	
١٩٠	١٥٠	تكلفة البضاعة المباعة
٢١٠	١٦٠	المخزون
١٢٠	١٠٠	الأراضي

- ٢٢٦ -

فالمطلوب : إعداد القوائم المالية طبقاً لطريقة التكلفة الجارية في ٢٠٠٥/١٢/٣١

الحل

(١) إعداد قائمة الدخل طبقاً لطريقة التكلفة الجارية :

أولاً : حساب أرباح الإستحواذ :

١ - تكلفة البضاعة المباعة :

التكلفة الجارية لتكلفة البضاعة المباعة = التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الجارى (الخاص)

الرقم القياسي للتاريخى (الخاص)

$$= 75000 \times \frac{190}{150} = 95000 \text{ جنيه}$$

أرباح الإستحواذ لتكلفة البضاعة المباعة = التكلفة الجارية - التكلفة التاريخية

$$= 95000 - 75000 = 20000 \text{ جنيه}$$

٢ - المخزون :

$$\text{التكلفة الجارية للمخزون} = 80000 \times \frac{210}{160} = 105000 \text{ جنيه}$$

أرباح الإستحواذ للمخزون = 105000 - 80000 = 25000 جنيه

٣ - الأراضى :

$$\text{التكلفة الجارية} = 40000 \times \frac{120}{100} = 48000 \text{ جنيه}$$

أرباح الإستحواذ للأراضى = 48000 - 40000 = 8000 جنيه

إجمالى أرباح الإستحواذ = 20000 + 25000 + 8000 = 53000 جنيه

ملحوظة : لم يتم احتساب أرباح الإستحواذ للنقدية لأنها بند نقدى .

ثانياً : إعداد قائمة الدخل :

بعد حساب إجمالى أرباح الإستحواذ يمكن إعداد قائمة الدخل كمايلى :

- ٢٢٧ -

منشأة أشرف سمير	
قائمة الدخل (طريقة التكلفة الجارية)	
عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١	
١٦٠.٠٠٠	إيراد المبيعات
٩٥.٠٠٠	- تكلفة البضاعة المباعة
٦٥.٠٠٠	مجمّل الربح
٢٥.٠٠٠	- مصروفات التشغيل
٦٠.٠٠٠	أرباح التشغيل
٤٣.٠٠٠	+ أرباح الإستحواذ
٩٣.٠٠٠	صافي الدخل

ملاحظات : تم قياس كل من إيراد المبيعات ومصروفات التشغيل بإستخدام التكلفة التاريخية، بينما تم قياس تكلفة البضاعة المباعة بإستخدام التكلفة الجارية .

(٢) إعداد قائمة المركز المالي طبقاً لطريقة التكلفة الجارية :

منشأة أشرف سمير	
قائمة المركز المالي (طريقة التكلفة الجارية)	
٢٠٠٥/١٢/٣١	
٣٠.٠٠٠	النقدية
١٠٥.٠٠٠	المخزون
٤٨.٠٠٠	الأراضي
١٨٣.٠٠٠	إجمالي الأصول
٩٠.٠٠٠	أنسهم رأس المال
٩٣.٠٠٠	أرباح محتجزة
١٨٣.٠٠٠	إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية

ملاحظات :

١ - تم تعديل كل من المخزون والأراضي لأنهما يمثلان بنود غير نقدية، بينما النقدية لم يتم تعديلها لأنها بند نقدي، وأسهم رأس المال لا تعدل، ويمكن حساب الأرباح المحتجزة بالفرق بين إجمالي الأصول من ناحية وبين إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية من ناحية أخرى والتي تبلغ ٩٣,٠٠٠ جنيه، والتي تمثل في نفس الوقت صافي الدخل طبقاً لطريقة التكلفة الجارية.

٢ - يمكن أن نبدأ في حل هذا التمرين بإعداد قائمة المركز المالي طبقاً لطريقة التكلفة الجارية، وفي هذه الحالة يجب أن تحسب الأرباح المحتجزة بالفرق بين إجمالي الأصول من ناحية وإجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية من ناحية أخرى، وفي هذه الحالة يمكن حساب أرباح الاستحواذ بالفرق بين صافي الدخل وأرباح التشغيل، حيث أن صافي الدخل يساوي الأرباح المحتجزة والتي سبق وأن تم حسابها في قائمة المركز المالي طبقاً لطريقة التكلفة الجارية.

أثر التغيرات في الأسعار على تكلفة البضاعة المباعة :

تمثل تكلفة البضاعة المباعة الجزء الرئيسي من إجمالي التكلفة، ويتم حساب هذه التكلفة بالإعتماد على المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = \text{مخزون أول المدة} + \text{المشتريات} - \text{مخزون آخر المدة}$$

ويختلف حساب تكلفة البضاعة المباعة باختلاف الطريقة المستخدمة في معالجة المخزون، فهناك ثلاث طرق رئيسية ألا وهي:

طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً، طريقة متوسط السعر، ولتوضيح أثر كل من هذه الطرق على مخزون آخر المدة وعلى تكلفة البضاعة المباعة سنفترض المثال التالي:

- ٢٢٩ -

مثال : فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر منشأة هشام عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١، والخاصة بالسلعة س :

التاريخ	البيان	الكمية	السعر	القيمة
٢٠٠٥/١/١	المخزون أول المدة	١٠٠	١ جنيه	١٠٠
٢٠٠٥/٢/١	مشتريات	٢٠٠	١ جنيه	٢٠٠
٢٠٠٥/٤/١	مشتريات	٢٠٠	١ جنيه	٢٠٠
٢٠٠٥/٦/١	مشتريات	٢٠٠	٢ جنيه	٤٠٠
٢٠٠٥/٨/١	مشتريات	٢٠٠	٢ جنيه	٤٠٠
٢٠٠٥/١٠/١	مشتريات	٢٠٠	٣ جنيه	٦٠٠
٢٠٠٥/١٢/١	مشتريات	٢٠٠	٣ جنيه	٦٠٠
	الإجمالي	١٣٠٠		٢٨٠٠

فإذا علمت أن الكمية المباعة من السلعة س خلال سنة ٢٠٠٥ هي ١٠٠٠ وحدة، فالمطلوب : حساب كل من تكلفة مخزون آخر المدة، وتكلفة البضاعة المباعة باستخدام الطرق التالية:

- طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً.
- طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً.
- طريقة متوسط السعر.

الحل

- طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً :

طبقاً لهذه الطريقة يفترض أن الكمية التي ترد أولاً هي التي يتم صرفها أولاً سواء لإستخدامها في العمليات الإنتاجية أو بغرض بيعها، ويترتب على ذلك أن مخزون آخر المدة سيكون من آخر كميات وردت إلى مخازن المنشأة، ونتيجة لذلك فإن تكلفة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة يمكن قياسهما كما يلي:

٢٣٠

$$\begin{aligned}
 & \text{تكلفة مخزون آخر المدة} = 200 \times 35 + 100 \times 3 \\
 & = 700 + 300 = 1000 \text{ جنيه} \\
 & \text{تكلفة البضاعة المباعة} = \text{إجمالي التكلفة} - \text{تكلفة مخزون آخر المدة} \\
 & = 2800 - 1000 = 1800 \text{ جنيه}
 \end{aligned}$$

ب - طريقة الوارد أخيراً بصرف أولاً :

طبقاً لهذه الطريقة يفترض أن الكمية التي ترد أخيراً هي التي يتم صرفها أولاً سواء لإستخدامها في العمليات الإنتاجية أو بغرض بيعها، وسيترتب على ذلك أن مخزون آخر المدة سيكون من أول الكميات التي وردت إلى مخازن المنشأة، ونتيجة لذلك فإن تكلفة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة يمكن قياسها كمايلي:

$$\begin{aligned}
 & \text{تكلفة مخزون آخر المدة} = 100 \times 1 + 200 \times 1 \\
 & = 100 + 200 = 300 \text{ جنيه} \\
 & \text{تكلفة البضاعة المباعة} = \text{إجمالي التكلفة} - \text{تكلفة مخزون آخر المدة} \\
 & = 2800 - 300 = 2500 \text{ جنيه}
 \end{aligned}$$

ج - طريقة متوسط السعر :

طبقاً لهذه الطريقة يتم أولاً قياس متوسط السعر بإستخدام المعادلة التالية:

$$\begin{aligned}
 & \text{متوسط السعر} = \frac{\text{إجمالي القيمة}}{\text{إجمالي الكمية}} = \frac{2800}{13} = 215.38 \text{ جنيه} \\
 & \text{إجمالي الكمية} = 13
 \end{aligned}$$

ثم يتم إستخدام متوسط السعر الناتج في قياس كل من تكلفة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة كمايلي:

$$\begin{aligned}
 & \text{تكلفة مخزون آخر المدة} = \text{عدد الوحدات} \times \text{متوسط السعر} \\
 & = 100 \times 215.38 = 21538 \text{ جنيه} \\
 & \text{تكلفة البضاعة المباعة} = 28000 - 21538 = 6462 \text{ جنيه}
 \end{aligned}$$

- ٢٣١ -

$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = \frac{28 \times 1000}{13} = \frac{28000}{13} = 2154 \text{ ر.جنيه}$$

ويمكن عرض نتائج الطرق الثلاثة باستخدام الجدول التالي:

تكلفة البضاعة المباعة	تكلفة مخزون آخر المدة	
١٨٠٠	١٨٠٠	طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً
٢٥٠٠	٣٠٠	طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً
٢١٥٤	٦٤٦	طريقة متوسط السعر

يظهر من الجدول السابق أنه في حالة اتجاه الأسعار إلى الارتفاع، فإن تكلفة البضاعة المباعة طبقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً هي أقل الطرق تكلفة، وسيجبه لذلك فإن صافي الدخل طبقاً لهذه الطريقة سيكون هو أعلى. صافي دخل في الطرق الثلاثة السابق ذكرها، وعكس ذلك تماماً يتحقق في طريق الوارد أخيراً يصرف أولاً، حيث أن تكلفة البضاعة المباعة طبقاً لهذه الطريقة هو أعلى الطرق تكلفة، ونتيجة لذلك فإن صافي الدخل طبقاً لطريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً سيكون أقل صافي دخل فيما بين الطرق الثلاثة السابق ذكرها، أما طريقة متوسط السعر فإن تكلفة البضاعة المباعة الخاصة بهذه الطريقة هي دائماً أقل من تكلفة البضاعة المباعة طبقاً لطريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً، وأكثر من تكلفة البضاعة المباعة طبقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً.

وبفرض أنه في حالة استخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، أن حجم المبيعات من السلعة س، والذي تم بيعه خلال سنة ٢٠٠٥ هو ١٠٠٠ وحدة، وكان سعر بيع الوحدة هو ٥ جنيه فإن مجمل الربح باستخدام هذه الطريقة يمكن قياسه كما يلي:

٢٣٢

مجمّل الربح = سعر البيع - تكلفة البضاعة المباعة

$$= (5 \times 1000) - 1800$$

$$= 5000 - 1800 = 3200 \text{ جنيه}$$

وهذا سيؤدي كما سبق أن قدمنا إلى زيادة صافي الدخل وبالتالي زيادة الضرائب التي تحمل على المنشأة وزيادة الأرباح الموزعة على المساهمين، وهذا قد يؤدي إلى الإضرار بالمنشأة في المستقبل، فبالرجوع إلى المثال السابق فإن سعر شراء السلعة س سينتزايد باستمرار بالمقارنة بسعر شرائها خلال سنة ٢٠٠٥ .

ولقياس التكلفة الجارية لتكلفة البضاعة المباعة بدأ بعض المحاسبين في استخدام طريقة المتوسطات والتي تعتبر من أسهل الطرق في تطبيقها، وتقوم هذه الطريقة على تعديل كل من تكلفة مخزون أول وآخر المدة باستخدام المتوسط السنوي للرقم القياسي الخاص للأسعار خلال السنة، وتكلفة البضاعة المباعة المعدلة سيتم قياسها بالأخذ في الاعتبار الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة التاريخية لكل من مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة.

ولتوضيح ذلك سنفترض أننا سنعتمد على بيانات المثال السابق بالإضافة إلى

البيانات التالية:

الرقم القياسي الخاص للأسعار في ١ / ١ / ٢٠٠٥	هو ١٠٠
الرقم القياسي الخاص للأسعار في ٢٠٠٥ / ١٢ / ٣١	هو ٣٥٠
متوسط الرقم القياسي الخاص لأسعار سنة ٢٠٠٥	هو ٢٢٥

والمطلوب: حساب تكلفة البضاعة المباعة المعدلة باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار، ثم حساب القيمة المعدلة لمجمّل الربح.

- ٢٣٣ -

الحل(١) قياس التكلفة الجارية لمخزون أول وآخر المدة :

التكلفة الجارية لمخزون أول المدة = التكلفة التاريخية للمخزون × المتوسط السنوي للرقم القياسي للأسعار

الرقم القياسي في ٢٠٠٥/١/١

$$= \frac{220}{100} \times 100 = 220 \text{ جنيه}$$

ملحوظة : يمكن حساب متوسط الرقم القياسي الخاص للأسعار في سنة ٢٠٠٥ في

حالة عدم تواجده في التمرين كمايلي:

متوسط الرقم القياسي الخاص للأسعار =

الرقم القياسي للأسعار في ٢٠٠٥/١/١ + الرقم القياسي للأسعار في ٢٠٠٥/١٢/١

$$= \frac{350 + 100}{2} = \frac{450}{2} = 225$$

التكلفة الجارية لمخزون آخر المدة =

التكلفة التاريخية للبضاعة المباعة × المتوسط السنوي للرقم القياسي للأسعار

الرقم القياسي في ٢٠٠٥/١٢/٣١

$$= \frac{220}{350} \times 1000 = 628 \text{ جنيه}$$

(٢) حساب التكلفة الجارية لتكلفة البضاعة المباعة :

٢٢٥

التكلفة المعدلة لمخزون أول المدة

+ ٢٧٠٠

+ المشتريات

٢٩٢٥

- ٦٤٣

- التكلفة الجارية لمخزون آخر المدة

٢٢٨٢

التكلفة الجارية لتكلفة البضاعة المباعة

- ٢٣٤ -

ملحوظة : أن المشتريات وقيمتها ٢٧٠٠ جنيه، تمثل ثمن الشراء خلال سنة ٢٠٠٥، ولم يتم تعديلها لأنها تمت خلال سنة ٢٠٠٥ .

(٣) التسويات الخاصة بتكلفة البضاعة المباعة :

التسويات الخاصة بتكلفة البضاعة المباعة هي عبارة عن الفرق بين التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية لتكلفة البضاعة المباعة .

التكلفة الجارية لتكلفة البضاعة المباعة	٢٢٨٢
— التكلفة التاريخية لتكلفة البضاعة المباعة	١٨٠٠
التسويات الخاصة بتكلفة البضاعة المباعة	٤٨٢

ملحوظة : أنه تم الإعتماد على طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً .

(٤) اعداد قائمة الدخل طبقاً لطريقة التكلفة الجارية :

إيراد المبيعات	٥٠٠٠
مخزون أول المدة	١٠٠
+ المشتريات	٢٧٠٠
— مخزون آخر المدة	٢٨٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١٨٠٠
+ التسويات الخاصة بتكلفة البضاعة المباعة	٤٨٢
التكلفة الجارية لتكلفة البضاعة المباعة	٢٢٨٢
مجموع الربح طبقاً لطريقة التكلفة الجارية	٢٧١٨

ويلاحظ من النتائج السابقة أن مجمل الربح طبقاً لطريقة التكلفة الجارية تقل بمبلغ ٤٨٢ جنيه عن مجمل الربح الذي تم حسابه طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، وهذا المبلغ يمثل أرباح الإستحواذ الخاصة بالمخزون، ويعتبر مجمل الربح طبقاً لطريقة التكلفة الجارية أفضل تمثيلاً من مجمل الربح الذي تم حسابه طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، إذ ينتج عن تطبيق هذه الطريقة أن

تتحمل المنشأة بأعباء ضريبية أقل كما أنها تقوم بتوزيع أرباح أقل وهذا يمكنها من الاحتفاظ بمبلغ أكبر كأرباح محتجزة والذي يمكن إستخدامه فى شراء مواد خام أو سلع والتي من المتوقع أن تزيد أسعارها فى السوق بمبلغ كبير فى المستقبل .

(٤) حالات تطبيقية :

السؤال الأول : قامت إحدى الوحدات الإقتصادية بشراء آلات فى ١/١/٢٠٠٥، هذه الآلات تستهلك بإستخدام طريقة القسط المتساوى بدون قيمة باقية فى نهاية عمرها الإنتاجى، والعمر الإنتاجى المتوقع لهذه الآلات هو ١٠ سنوات، وقد وجد أن التكلفة الجارية لهذه الآلات فى ٣١/١٢/٢٠٠٦ مبلغ وقدره ٨٠٠٠٠ ر.ج. وفى سنة ٢٠٠٧ وجد أن الأرقام القياسية الخاصة لأسعار الآلات كانت كما يلى:

فى ١/١/٢٠٠٧	:	١٠٠
فى ٣١/١٢/٢٠٠٧	:	١٣٧ر٥

والمطلوب : حساب صافى التكلفة الجارية لهذه الآلات فى ٣١/١٢/٢٠٠٧ :

السؤال الثانى : كانت التكاليف الجارية للمعدات فى إحدى الوحدات الإقتصادية فى ١/١/٢٠٠٥ مبلغ وقدره ٥٠٠٠٠ ر.ج. فإذا علمت أن:

الأرقام القياسية الخاصة الأرقام القياسية العامة

للأسعار

للأسعار

٣٠٠

١٠٠

فى ١/١/٢٠٠٥

٣٦٠

١٣٧ر٥

فى ٣١/١٢/٢٠٠٥

والمطلوب : حساب الزيادة فى أسعار المعدات الناتجة عن التغيرات التكنولوجية .

السؤال الثالث : فيما يلى قائمة المركز المالى لمنشأة أحمد سعيد فى

٣١/١٢/٢٠٠٥ والمعدة طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية:

- ٢٣٦ -

البيان	التكلفة التاريخية	العمليات الحسابية	القيمة المعدلة
الأصول :			
النقدية	٢٠٠٠		
المخزون	٨٠٠٠		
أصول ثابتة	٢٠٠٠٠		
أصول أخرى	٥٠٠٠		
إجمالي الأصول	٣٥٠٠٠		
الالتزامات وحقوق الملكية :			
الدائنون	٨٠٠٠		
قروض طويلة الأجل	٢٥٠٠٠		
أسهم رأس المال	٢٠٠٠		
أرباح (خسائر) التغيرات فى القوة الشرائية لوحة النقد	—		
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٣٥٠٠٠		

فإذا علمت أن الأرقام القياسية العامة للأسعار كانت كما يلي:

فى ١ / ١ / ٢٠٠٥ : ٣٠٠

فى ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٥ : ٣٩٠

المتوسط فى الربع الأخير من سنة ٢٠٠٥ : ٣٧٠

فالمطلوب : إعداد قائمة المركز المالى المعدلة باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار .
ملاحظات : نظراً لأنه لم يذكر فى التمرين تاريخ شراء كل بند من بنود الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية، لذلك فإنه يمكن اعتبار أن جميع هذه البنود حدثت فى ١ / ١ / ٢٠٠٥ .

- ٢٣٧ -

لذلك فإن الرقم القياسى التاريخى لجميع هذه البنود يعتبر هو الرقم القياسى فى ٢٠٠٥/١/١ ماعدا المخزون فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ على أساس أنه يعتبر أنه قد تم شراؤه فى الربع الأخير من السنة، لذلك فإن الرقم القياسى التسارىخ للمخزون هو ٣٧٠

السؤال الرابع : بدأت إحدى الوحدات الإقتصادية مخزونها فى ٢٠٠٥/١/١ بمبلغ ٥٠٠.٠٠٠ دولار، كما أن مخزونها فى نهاية السنة بلغ ٦٠٠.٠٠٠ دولار،

فإذا علمت أن الرقم القياسى الخاص بهذا النوع من السلع كانت كمايلى:

فى ٢٠٠٥/١/١ : ١٨٠

فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ : ١٩٨

والمطلوب : ١ - حساب القيمة المعدلة لمخزون أول المدة.

٢ - حساب إجمالى التسويات الخاصة بتكلفة البضاعة المباعة.

السؤال الخامس : فيما يلي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لمنشأة عمرو

سليمان وذلك عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١

منشأة عمرو سليمان قائمة المركز المالي ٢٠٠٥/١٢/٣١			
البيان	التكلفة التاريخية	العمليات الحسابية	القيمة المعدلة
الأصول :			
النقدية	٥٠٠		
المدينين	١٠٠٠		
المخزون	١٥٠٠		
الأصول الثابتة	٨٠٠٠		
إجمالي الأصول	١١٠٠٠		
الالتزامات وحقوق الملكية :			
الدائنين	٢٤٠٠		
قروض طويلة الأجل	٣٠٠٠		
أسهم رأس المال	٢٠٠٠		
الأرباح المحتجزة	٣٦٠٠		
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١١٠٠٠		

منشأة عمرو سليمان قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١			
البيان	التكلفة التاريخية	العمليات الحسابية	القيمة المعدلة
إيراد المبيعات	١٠.٠٠٠		
تكلفة البضاعة المباعة	(٥٩٥٠)		
مصروف الإهلاك	(١.٠٠٠)		
مصروفات أخرى	(١.٤٩٣)		
الدخل قبل الضرائب	١.٥٥٧		
ضريبة الدخل	(٤٦٧)		
+	أرباح محتجزة في ٢٠٠٥/١/١		
-	أرباح موزعة		
	٣.٦٠٠		

فإذا علمت أن:

١ - الأرقام القياسية العامة للأسعار كانت كما يلي:

في ٢٠٠٥/٢١/٣١ هو ١٨٠

في تاريخ إصدار الأسهم، وفي تاريخ شراء الأصول الثابتة هو ١٦٠

متوسط الربع الأخير من سنة ٢٠٠٥ هو ١٧٨ المتوسط السنوي للأرقام القياسية العامة

للأسعار لسنة ٢٠٠٥ هو ١٧٥ في ٢٠٠٥/١/١ هو ١٧٢

متوسط الربع الأخير من سنة ٢٠٠٤ هو ١٧٠

٢ - القيمة المعدلة للأرباح المحتجزة في ٢٠٠٥/١/١ هو ٣٣٠٠ جنيه.

٣ - أن الأرباح الموزعة تم توزيعها في ٢٠٠٥/١٢/٣١

والمطلوب:

١ - إعداد قائمة المركز المالي المعدلة في ٢٠٠٥/١٢/٣١

٢ - إعداد قائمة الدخل المعدلة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١

ملحوظة: أن القيمة المعدلة للأرباح المحتجزة في ٢٠٠٥/١/١ لا بد أن تذكر في التمرين، بينما القيمة المعدلة

للأرباح المحتجزة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ يتم حسابها عند إعداد قائمة المركز المالي المعدلة.

محتويات الكتاب

صفحة	الموضوع
٣	مقدمة
٧	القسم الأول : الإطار العام لنظرية المحاسبة
٩	مقدمة عن : الإطار العام لنظرية المحاسبة
١٥	الوحدة التعليمية الأولى : المفاهيم المحاسبية
٣٣	الوحدة التعليمية الثانية : المحاسبة لغة الإدارة الحديثة
	القسم الثاني : دراسة تحليلية لبعض معايير المحاسبة الدولية
	
	
٤٩	الإطار النظري - التطبيق العملي
٥١	مقدمة
	الوحدة التعليمية الثالثة : المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) عرض
٥٥	القوائم المالية
	الوحدة التعليمية الرابعة : المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢)
٧٩	لمخزون
	الوحدة التعليمية الخامسة : المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) العقارات
	والآلات والمعدات ذات الأصول
١٠٣	ثابتة
١٧٧	القسم الثالث : معيار المحاسبة عن التغيرات في الأسعار
	الوحدة التعليمية السادسة : معيار المحاسبة عن التغيرات في
١٧٩	الأسعار