

معيار المحاسبة الدولي 16 الممتلكات والمنشآت والمعدات IAS 16

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993 معيار المحاسبة الدولي 16 ليحل مكان (IAS 16) "محاسبة الممتلكات والمنشآت" والمعدات (الصادر في مارس 1982) وبعض أجزاء معيار المحاسبة الدولي 4 محاسبة الإهلاك (الذي تمت الموافقة عليه في نوفمبر 1975).

وبعد أن اعتمده مجلس معايير المحاسبة الدولية في أبريل 2001 أصدر نسخته المنقحة في ديسمبر 2003، ثم قام بمراجعتها في ماي وجوان 2014 وفي ماي 2020، كما ضمنه التوجيهات الواردة في التفسيرات ذات الصلة به بعد الغاء هذه الاخيرة (SIC-6 تكاليف تعديل البرامج الموجودة؛ SIC-14 التعويض عن انخفاض قيمة العناصر أو فقدانها؛ SIC-23 التفتيش الرئيسي أو تكاليف الإصلاح). وقد أجرى عليه تعديلات طفيفة بعد ذلك.

أولاً- هدف معيار المحاسبة الدولي 16:

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمنشآت (المباني) والمعدات، بحيث يمكن لمستخدمي القوائم المالية التعرف على معلومات حول استثمار المنشأة في ممتلكاتها ومنشآتها ومعداتها والتغيرات في هذا الاستثمار. تتمثل القضايا الرئيسية - لمحاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات - في الاعتراف بالأصول وتحديد قيمتها الدفترية وتكاليف الإهلاك، وخسائر القيمة التي سيتم الاعتراف بها لتلك الأصول.

ثانياً- أهمية وجود معيار للأصول الثابتة المادية:

ان الممتلكات والمنشآت والمعدات أو الأصول الثابتة المادية عموماً تمثل في الكثير من الأحيان أصولاً رئيسية للعديد من الشركات، فهي مكونات رأس المال المستخدم في أنشطة تلك الشركات، مما يعطي أهمية خاصة لتوضيح طرق تقييمها بغرض فهم وضعيتها الشركة كما تعكسه ميزانيتها الختامية. وهنا نجد بأنه من الضروري التأكد فيما اذا كانت الأصول المادية حقيقية وليست وهمية؛ فقد تلجأ الشركة الى رسملة التكاليف من خلال ادراج تكاليف التشغيل كأصول ثابتة وليس كمصاريف عادية، وبالتالي تقلل التكاليف وتزيد الأرباح وترفع "قيمة" الشركة عبر الميزانية.

ثالثاً- نطاق المعيار:

يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الممتلكات والمنشآت والمعدات إلا اذا اقتضى معيار آخر (أو) (سمح) بمعالجة محاسبية مختلفة.

لا يتم تطبيق هذا المعيار في الحالات التالية:

- الممتلكات والمنشآت والمعدات المصنفة على أنه محتفظ بها للبيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5 (الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة)؛

- الأصول الحيوية المرتبطة بالنشاط الزراعي بخلاف النباتات المثمرة (أنظر معيار المحاسبة الدولي 41 الزراعة)؛ هذا المعيار ينطبق على النباتات المثمرة ولكنه لا ينطبق على إنتاج النباتات المثمرة؛

- الاعتراف والقياس المتعلق بأصول التنقيب وتقييمها (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 6 استكشاف وتقييم الموارد المعدنية)؛

- الحقوق المعدنية والاحتياطات المعدنية، مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المماثلة.

رابعاً- تاريخ النفاذ للمعيار:

يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على الدورات السنوية التي تبدأ بتاريخ 1 جانفي 2005 أو بعده، مع تشجيع التطبيق المبكر؛ وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار لفترة تبدأ قبل هذا التاريخ، فيجب عليها الإفصاح عن هذه الواقعة.

خامساً- المصطلحات المعرفة:

لقد تضمن المعيار الدولي تعريفات لمجموعة من المصطلحات، ولكننا سنكتفي بأهم التعريفات، فيما نذكر باقي المصطلحات التي تم تعريفها (دون شرح):

- المبلغ القابل للاهلاك هو تكلفة الأصل (أو مبلغ آخر بديل للتكلفة) مخففا منها قيمته المتبقية.

- الاهلاك هو التوزيع المنهجي للمبلغ القابل للاهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي.

- القيمة الخاصة بالمنشأة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة أن تنشأ من الاستخدام المستمر للأصل ومن التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي، أو تتوقع تحملها عند تسوية الالتزام.

- الممتلكات والآلات والمعدات هي أصول ملموسة تحقق شرطين:

✓ محتفظ بها للاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية؛

✓ من المتوقع استخدامها خلال أكثر من دورة واحدة.

- المبلغ القابل للاسترداد (للتحصيل) هو القيمة العادلة للأصل مخففة منه تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية (المنفعية)، أيهما أكبر.

- القيمة المتبقية للأصل هي المبلغ المقدر (حاليا) الذي ستحصل عليه المنشأة من التخلص من الأصل (أو التنازل عنه)، بعد خصم التكاليف المقدرة للتخلص منه (أو التنازل عنه)،

- يعرف العمر الانتاجي على أنه: الفترة التي من المتوقع أن يكون الأصل خلالها متاحاً للاستخدام من طرف المنشأة؛ أو عدد وحدات الإنتاج (أو الوحدات المشابهة) التي من المتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل. كما تضمن المعيار IAS 16 التعريفات التالية: النبات المنتج، القيمة الدفترية للأصل، التكلفة، القيمة العادلة، خسارة (انخفاض) القيمة.

سادساً- الاعتراف بالملكيات والمنشآت والمعدات:

يتم الاعتراف بتكلفة أحد بنود الملكيات والآلات والمعدات كأصل إذا تحقق شرطان:

✓ من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى المنشأة؛

✓ يمكن قياس تكلفة البند بشكل موثوق فيه.

1- المحاسبة عن الإصلاحات والصيانة: ينبغي رسملة تكاليف صيانة الأصول والإصلاحات (اللاحقة) عندما تعطي التكاليف منافع اقتصادية محتملة تزيد عن المنافع الاقتصادية الأصلية، أي إذا كانت تلك النفقات تؤدي إلى تحسين فعلي لأداء الأصل أو عمره الانتاجي.

2- القياس عند الاعتراف: يتم قياس بند الملكيات والمنشآت والمعدات (المؤهلة للاعتراف بها كأصل) بتكلفتها، ويتم تحديد تكلفة الأصل المنتج ذاتياً باستخدام نفس المبادئ المطبقة على الأصل المكتسب.

تشتمل تكلفة عناصر الملكيات والآلات والمعدات على ما يلي:

- سعر الشراء، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير القابلة للاسترداد، بعد طرح الخصومات والخصومات التجارية.

- أية تكاليف تنسب مباشرة إلى وصول الأصل إلى الموقع والحالة اللازمة له ليكون قادراً على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة.

- التقدير المبدئي لتكاليف تفكيك وإزالة الأصل وإعادة الموقع الذي يوجد به، وهو الالتزام الذي تتحمله المنشأة إما عند اقتناء الأصل أو نتيجة لاستخدامه.

المثال التطبيقي 1: ضمن القائمة التالية للأعباء، حدد التكاليف التي يجب أن تنسب مباشرة للأصول الثابتة

المادية وفقاً للمعيار الدولي IAS 16

- تكاليف التسليم والمناولة الأولية، تكاليف ممارسة الأعمال في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)، تكاليف مزايا الموظفين ناشئة مباشرة عن إنتاج أو حيازة عناصر الملكيات والآلات والمعدات (كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي 19 مزايا الموظفين)، تكاليف التركيب والتجميع، تكاليف فتح منشأة جديدة، تكاليف إعداد الموقع، الرسوم المهنية، التكاليف الإدارية والتكاليف العامة الأخرى، تكاليف اختبار فيما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح، بعد خصم صافي

المتحصلات من بيع أي عناصر تم إنتاجها أثناء إحضار الأصل إلى ذلك الموقع وتلك الحالة (مثل العينات المنتجة عند اختبار المعدات)، تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الإعلان والأنشطة الترويجية).

الحل- التكاليف المنسوبة مباشرة: تكاليف مزايا الموظفين ناشئة مباشرة عن إنتاج أو حيازة عناصر الممتلكات والآلات والمعدات - تكاليف إعداد الموقع، تكاليف التسليم والمناولة الأولية، تكاليف التركيب والتجميع، تكاليف اختبار فيما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح، الرسوم المهنية.

أما التكاليف التي لا تمثل تكاليف أحد بنود الممتلكات والآلات والمعدات ما يلي: تكاليف فتح منشأة جديدة، تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة، تكاليف ممارسة الأعمال في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء، التكاليف الإدارية والتكاليف العامة الأخرى.

3- توقف الاعتراف بالتكاليف: يتوقف الاعتراف بالتكاليف في القيمة الدفترية لأي بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات عندما يكون الأصل في الموقع والحالة اللازمة ليكون قادرا على العمل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. لذلك، لا يتم تضمين التكاليف المحتملة عند استخدام الأصل (أو إعادة توزيع أحد عناصره) في القيمة الدفترية لذلك الأصل.

على سبيل المثال، لا يتم تضمين التكاليف التالية في القيمة الدفترية لأحد بنود الممتلكات والآلات والمعدات:

- التكاليف المحتملة عندما يكون العنصر القادر على التشغيل بالطريقة التي قصدتها الإدارة لم يتم استخدامه بعد أو يتم تشغيله بأقل من طاقته الكاملة؛

- خسائر التشغيل الأولية، مثل تلك التي يتم تحملها أثناء تزايد الطلب على مخرجات السلعة. و

- تكاليف نقل أو إعادة تنظيم جزء أو كل عمليات المنشأة.

مثال 2: تعتزم شركة الصناعات توسيع نشاطها بإقامة ورشة جديدة، وقد تحملت في سبيل ذلك الأعباء والتكاليف التالية:

تكلفة الورشة (مجموع فواتير الموردين مع الضرائب غير المسترجعة المدفوعة)	5000000 دج
أعباء المناولة الأولية	30000 دج
تكلفة تحضير الموقع	90000 دج
تكاليف التفكيك المقدرة التي سيتم تحملها بعد 7 سنوات	8000 دج
مصاريف إدارية (عامة)	40000 دج
أتعاب الاستشارة الفنية (هندسة معمارية)	50000 دج
حقوق التسجيل	5000 دج
خسائر التشغيل قبل بدء الإنتاج العادي (للسوق)	3000 دج

المطلوب: حساب تكلفة الورشة التي ستدرج بها في الدفاتر المحاسبية بمقتضى معيار المحاسبة الدولية IAS

16

الحل: خسائر التشغيل قبل الإنتاج التجاري البالغة 3000 دج لا تنسب بشكل مباشر لتكلفة الورشة وبالتالي لا يمكن رسملتها، وكذلك الأمر بالنسبة للاعباء الادارية. وبالتالي فتكلفة الورشة تعادل مجموع ما تبقى من اعباء وتكاليف، أي 5183000 دج.

4- التعامل مع تكاليف الاقتراض: يتم دمج تكلفة الاقتراض اللازمة لتمويل إنشاء أو إعداد الأصل الثابت ضمن تكلفة هذا الأصل إذا اختارت الشركة "المعاملة الأخرى المصرح بها" المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي 23 "تكلفة" القروض".

سابعاً- القياس بعد الاعتراف:

يجب على المنشأة أن تختار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية لها، ويجب أن تطبق تلك السياسة على كامل فئة (أو صنف) الممتلكات والمنشآت والمعدات.

1- نموذج التكلفة: بعد الاعتراف بأي عنصر من عناصر الممتلكات والآلات والمعدات كأصل، يتم ترحيل (تسجيل) أي بند من بنوده بتكلفته مطروحا منها أي اهتلاك متراكم وأي خسائر متراكمة لانخفاض القيمة.

2- نموذج إعادة التقييم: بعد الاعتراف بأي عنصر من عناصر الممتلكات والآلات والمعدات كأصل (والتي يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق فيه)، يتم ترحيل (تسجيل) أي بند منها بالمبلغ المعاد تقييمه، وهو القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مع طرح أي اهتلاك متراكم لاحق وخسائر القيمة المتراكمة اللاحقة.

عند إعادة تقييم أحد بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات، يتم تعديل القيمة الدفترية لذلك الأصل لتكون مساوية للمبلغ المعاد تقييمه. في تاريخ إعادة التقييم، يتم التعامل مع الأصل بإحدى الطريقتين:

أ- يتم تعديل إجمالي القيمة الدفترية بطريقة تتفق مع إعادة تقييم القيمة الدفترية للأصل. يمكن إعادة بيان إجمالي القيمة الدفترية بالرجوع إلى بيانات السوق التي يمكن ملاحظتها أو يمكن إعادة بيانها بشكل متناسب مع التغير في القيمة الدفترية. يتم تعديل الاهتلاك المتراكم في تاريخ إعادة التقييم ليعادل الفرق بين إجمالي القيمة الدفترية والقيمة الدفترية للأصل بعد الأخذ في الاعتبار خسائر القيمة المتراكمة؛ أو

ب - يتم حذف الاهتلاك المتراكم مقابل إجمالي القيمة الدفترية للأصل.

يتم التعامل مع التغيير الناجم عن إعادة التقييم على النحو التالي:

أ- إذا زادت القيمة الدفترية للأصل نتيجة لإعادة التقييم:

- يتم إثبات الزيادة في الدخل الشامل الآخر وتجميعها في حقوق الملكية (الأموال الخاصة) تحت بند فائض إعادة التقييم؛

– أو يجب الاعتراف بالزيادة في الربح أو الخسارة (حساب النتيجة) إلى الحد الذي يعكس النقص في إعادة التقييم لنفس الأصل المعترف به سابقا في الربح أو الخسارة.

ب- إذا انخفضت القيمة الدفترية للأصل نتيجة لإعادة التقييم:

– يجب الاعتراف بالنقص في الربح أو الخسارة؛

– أو يتم الاعتراف بالنقص في الدخل الشامل الآخر بمقدار أي رصيد دائن موجود في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بذلك الأصل. إن النقص المعترف به في الدخل الشامل الآخر يقلل من المبلغ المتراكم في حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم.

ملاحظة: يضم الدخل الشامل الآخر التغيرات في قيمة بنود الميزانية والتي تؤثر على حقوق الملكية دون المرور على حساب النتيجة.

عندما يتم إلغاء الاعتراف بالأصل، يمكن تحويل فائض إعادة التقييم المدرج في حقوق الملكية (فيما يتعلق بأحد بنود الممتلكات والألات والمعدات) مباشرة إلى الأرباح المحتجزة. وقد يتضمن ذلك تحويل الفائض بالكامل عند سحب الأصل أو التخلص منه.

مثال 3: تم شراء مبنى اداري بتاريخ 2021/1/1 بمبلغ 6000000 دج. وقد تغيرت قيمة المبنى بعد ذلك على النحو التالي: 2021/12/31: 6006000 دج؛ 2022/12/31: 5500000 دج؛ 2023/12/31: 6010000 دج.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية الضرورية باعتماد نموذجي التكلفة واعادة التقييم.

الحل:

نموذج التكلفة:

		2021/1/1			
6000000	6000000	النقدية (البنك)	مباني (ادارية)		
		2022/12/31			
500000	500000	مخصصات خسائر القيمة للأصول غير الجارية خسائر قيمة – مباني ادارية $500000 = 5500000 - 6000000$			
		2022/12/31			

500000	500000	خسائر قيمة - مباني ادارية مباني (ادارية)		
		2023/12/31		
500000	500000	مباني (ادارية) استرجاع خسائر قيمة - مباني ادارية $500000 = 5500000 - 6000000$		

نموذج اعادة التقييم:

		2021/1/1		
6000000	6000000	مباني (ادارية) النقدية (البنك)		
		2021/12/31		
6000	6000	مباني (ادارية) فرق اعادة التقييم $6000 = 6000000 - 6006000$		
		2022/12/31		
506000	6000 500000	فرق اعادة التقييم مخصصات خسائر القيمة للأصول غير الجارية مباني (ادارية)		
		2023/12/31		
500000 10000	510000	مباني (ادارية) استرجاع خسائر قيمة - مباني ادارية فرق اعادة التقييم		

مثال 4 عن معالجة اعادة التقييم: كان لدى شركة الرواد الصناعية الات في خط الانتاج الرئيسي قدرت تكلفتها الاولية بـ 200000 دج؛ بتاريخ اعادة التقييم (نهاية الدورة 2023) كان الاهتلاك المتراكم لهذه الات 110000 دج. بالاستناد الى تقديرات خبراء، قدرت القيمة العادلة بـ 130000 دج. المطلوب المعالجة المحاسبية لفرق اعادة التقييم؟

		2023/12/31			
110000	110000	الات الانتاج	اهتلاك الالات		
		2023/12/31			
40000	40000	الات الانتاج	الات الانتاج		
		فرق اعادة التقييم ق.م.ص=110000-200000=90000 40000=90000-130000			

3- التخلي عن الاعتراف: يجب إلغاء الاعتراف بالقيمة الدفترية لبند الممتلكات والآلات والمعدات في حالتين: عند التخلص منها (أو التنازل عنها)؛ أو عندما لا يكون من المتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامها (أو من التخلص منها).

يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة عن إلغاء الاعتراف ببند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات على أنه الفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد (أو إيرادات التنازل) إن وجدت، والقيمة الدفترية لهذا البند. وعند إلغاء الاعتراف بالبند، يجب إدراج النتيجة الايجابية أو السلبية لذلك في حساب الربح أو الخسارة.

ثامنا- الاهتلاك وطرقه:

يتم الاهتلاك بشكل منفصل لكل جزء من عنصر معين من الممتلكات والآلات والمعدات يكون مسجلا بتكلفة هامة مقارنة بإجمالي تكلفة هذا العنصر.

يتم الاعتراف بمصروف الاهتلاك لكل فترة في الربح أو الخسارة (حساب النتيجة). يتم توزيع المبلغ القابل للاهتلاك للأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي، ويجب أن يعكس النمط الذي من المتوقع أن تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل.

يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاهتلاك لتوزيع المبلغ القابل للاهتلاك للأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي. وتشمل هذه الطرق: طريقة القسط الثابت وطريقة الاهتلاك المتناقص (الرصيد المتناقص) وطريقة وحدات الإنتاج.

يؤدي الاهتلاك بالقسط الثابت إلى تحميل ثابت على مدى العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل، أما طريقة وحدات الإنتاج ينتج عنها تقدير الاعباء على أساس الاستخدام أو الإنتاج المتوقع.

تقوم المنشأة باختيار الطريقة التي تعكس بشكل وثيق نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل، ويتم تطبيق هذه الطريقة بشكل ثابت من فترة إلى أخرى ما لم يكن هناك تغيير في نمط الاستهلاك المتوقع لتلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

يتم تحديد المبلغ القابل للاهلاك للأصل بعد خصم قيمته المتبقية؛ هذه الأخيرة غالباً ما تكون ضعيفة أو غير معتبرة من الناحية العملية، وبالتالي غير مهمة عند حساب المبلغ القابل للاستهلاك.

يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل حسب المنفعة المتوقعة منه بالنسبة للكيان. ولذلك فإن العمر الإنتاجي للأصل قد يكون أقصر من عمره الاقتصادي؛ علماً أن تحديد العمر الإنتاجي للأصل هو مسألة تقديرية تعتمد على خبرة المنشأة التي لديها أصول مماثلة.

ويجب مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي وطريقة اهتلاك الأصل على الأقل مرة في نهاية كل سنة مالية، وإذا اختلفت التوقعات عن التقديرات السابقة، فسيتم اعتبار التغيير (التغييرات) الحاصل على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 8 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

مثال 5: تمتلك شركة المقاولات معدات انتاج بقيمة أصلية تبلغ 400000 دج. عند الاكتساب قررت الإدارة المالية أن العمر الإنتاجي للأصل هو 10 سنوات وأن القيمة المتبقية ستكون 40.000 دج. يبلغ عمر المعدات الآن (نهاية 2023) 9 سنوات، علماً انه لم يخضع لمراجعة سابقة تتعلق بأي من عناصر نظام الاهتلاك. ولكن في نهاية العام التاسع تقرر مراجعة كل من العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية، حيث يمكن تمديد العمر الإنتاجي إلى 13 عاماً في ضوء برنامج الصيانة المعتمد من قبل الشركة؛ ونتيجة لذلك يقدر أن تنخفض القيمة المتبقية إلى 20000 دج. فما هو أثر قرار المراجعة على اهتلاك المعدات؟

القيمة الدفترية (ق.م.ص) في نهاية العام التاسع هي 76000 دج حيث:

$$400000 - 40000 = 360000 \dots 10/360000 = 36000 \text{ الاهتلاك السنوي الاصيلي}$$

$$36000 * 9 = 324000 \dots 400000 - 324000 = 76000 \text{ دج}$$

زيادة العمر الانتاجي الى 13 سنة تعني انه سيتبقى للمعدات 4 سنوات أخرى

$$76000 - 20000 = 56000 \text{ (ق.م.ص - ق.م)}$$

وبالتالي سيكون القسط الجديد للاهلاك $4/56000 = 14000$ دج

تاسعا- العرض والإفصاح:

يتوجب على المنشأة أن توضح تفاصيل أساس قياس الاصول وطريقة الاهتلاك مع العمر المتوقع أو معدل الاهتلاك لكل فئة من الأصول، ويشمل التوضيح كل ما يتعلق بشراء الاصول والتنازل عنها واهتلاكها وخسارة قيمتها. يجب عليها باختصار أن تعرض وتفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من الاطلاع على استثمار المنشأة (في ممتلكاتها ومنشأتها ومعداتها) والتغيرات في هذا الاستثمار.