

دورة التكاليف

الإطار التطبيقي لمحاسبة التكاليف

الأستاذ

علاء رياض

أصول ثابتة

ت

EMIL : alaa_reyad2000@yahoo.com

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وقل اعلموا

فسيري الله علمكم ورسوله والمؤمنون

ويشركون إلى علم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون .

صدق الله العظيم

مقدمة

يهتم هذا الجزء من محاسبة التكاليف " تكلفة الأصول الثابتة " بتقديم مادة علمية متخصصة وقد تم الاعتماد فى إعداده على الأسلوب العلمى الذى يجمع بين الجانب النظرى و الجانب التطبيقى اللذين يشكلان إطار المعرفة .
ويشتمل هذا الجزء على :

- ١- مفاهيم عامة .
 - ٢- القياس الأولى للأصول الثابتة .
 - ٣- الإهلاكات و الطرق المختلفة لحساب الإهلاك .
 - ٤- الإضافة والاستبعاد من الدفاتر والإفصاح .
 - ٥- شهرة المحل وطريقة اهلاكها .
 - ٦- المحاسبة عن الاستثمارات العقارية .
 - ٧- تكلفة الاقتراض .
 - ٨- تقارير الاصول الثابتة .
- وفى ختام التقديم أود أن أسجل خالص شكرى و تقديرى للأخ الأستاذ / ياسر عبدالمجيد سعد المدير المالى بالمجموعة الاستشارية للمحاسبة والمراجعة للتشجيع والتوجيهات القيمة التى قدمها لى .

والله ولى التوفيق

أ / علاء رياض

٢٠١٠ م

الأصول الثابتة

تعريفات هامة :

القيمة الدفترية : هي القيمة التي يظهر بها الأصل الثابت في الميزانية بعد خصم مجمع الإهلاك الخاص به ومجمع خسائر الاضمحلال في قيمته .

التكلفة : هي مبلغ النقدية أو ما في حكمها المدفوعة أو التي تم تكبدها أو القيمة العادلة للمقابل الذي قدم من أجل الحصول على الأصل الثابت عند اقتنائه أو إنشائه .

القيمة القابلة للإهلاك : هي تكلفة الأصل الثابت أو أي قيمة أخرى بديلة للتكلفة في القوائم المالية ناقصاً القيمة التخريدية له أو القيمة المتبقية له في نهاية عمره الإنتاجي المقدر .

الإهلاك : هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على العمر الإنتاجي المقدر له

القيمة التي تحددها المنشأة للأصل : هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل ومن تخريده في نهاية عمره الإنتاجي المقدر أو من المتوقع أن تتكبده عند تسوية التزام .

القيمة العادلة : هي القيمة التبادلية لأصل معين بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة .

اضمحلال القيمة : هي مقدار النقص في القيمة الاستردادية للأصل الثابت عن قيمته الدفترية .

الأصول الثابتة : هي الأصول الملموسة التي :

(أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات ، أو لتأجيرها للغير

، أو لأغراضها الإدارية .

(ب) من المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة .

القيمة الاستردادية : هي صافي القيمة البيعية للأصل أو قيمته في الاستخدام أيهما أكبر .

القيمة التخريدية : هي صافي القيمة المتوقعة الحصول عليها حالياً نتيجة التخلص من الأصل لو

كان بحالته المتوقع أن يكون عليها في نهاية عمره الإنتاجي المقدر بعد خصم تكاليف التخلص منه .

العمر الإنتاجي المقدر للأصل : هو إما أن يكون :

(أ) الفترة التي تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل الثابت .
أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مماثلة تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل الثابت .

متى يتم الاعتراف بالأصول الثابتة :

يعترف بأى بند من بنود الأصول الثابتة كأصل فقط عندما :

- (أ) يكون من المحتمل أن يحقق استخدام هذا البند منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .
و(ب) يمكن للمنشأة قياس تكلفة اقتناء البند بدرجة عالية من الدقة .

القياس الأولي للأصول الثابتة :

يتم قياس أى بند من بنود الأصول الثابتة عند الاعتراف به كأصل ثابت على أساس التكلفة

عناصر التكلفة

تتضمن تكلفة الأصل الثابت :

سعر شرائه شاملاً رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد استنزال أى خصم تجارى أو تخفيض فى القيمة للوصول إلى سعر شرائه .

أى تكلفة مباشرة أخرى تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى الحالة التى يتم تشغيله بها فى موقعه وفى الغرض الذى اقتنى من أجله كما حددته الإدارة .

(ج) التكلفة المقدرة لفك وإزالة أصل وإعادة تسوية الموقع الذى يوجد به الأصل إلى ما كان عليه

بداية وذلك فى حالة التزام المنشأة بذلك إما عند اقتناء البند أو فيما بعد استخدامه خلال فترة

معينة لأغراض غير متعلقة بإنتاج المخزون خلال تلك الفترة .

مثال للتكاليف المباشرة المتعلقة بالأصل:

- (أ) تكاليف مزايا العاملين والمتعلقة مباشرة بإنشاء أو اقتناء الأصل •
- (ب) تكلفة إعداد الموقع •
- (ج) تكاليف المناولة والتسليم •
- (د) تكلفة التجميع والتركيب •
- (هـ) تكلفة اختبار ما إذا كان الأصل يعمل كما يجب ، وذلك بعد خصم صافى العائد من بيع أية وحدات أنتجت لجعل الأصل فى المكان والحالة اللازمة لبدء تشغيله (كمثال لذلك : العينات المنتجة عند اختبار المعدات) •
- (و) الأتعاب المهنية •

أمثلة للتكاليف التى لا يمكن اعتبارها ضمن تكلفة بند الأصول الثابتة :

- (أ) تكلفة فتح تسهيلات إئتمانية جديدة •
- (ب) تكلفة تقديم منتج أو خدمة جديدة (تشمل تكلفة الإعلانات والأنشطة الدعائية) •
- (ج) تكلفة القيام بالعمل فى موقع جديد أو مع طبقة جديدة من العملاء (تشمل تكلفة تدريب العاملين) •
- (د) المصروفات الإدارية وعناصر التكاليف غير المباشرة العامة •

تحديد قيمة الأصول بعد القياس الأولى :

قد تختار المنشأة ما بين أسلوب التكلفة أو إعادة التقييم كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود الأصول الثابتة •

أسلوب التكلفة :

تحدد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولى كما هو وارد سابقاً على أساس تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع الإهلاك بالإضافة الى الخسارة المجمعة الناتجة عن الاضمحلال فى قيمته •

إعادة التقييم :

بعد الاعتراف الأولى بالأصل كبند من الأصول الثابتة والذي يمكن قياس قيمته العادلة ، يتم إدراجه عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل فى تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أى مجمع إهلاك لاحق وأية خسارة مجمعة لاحقة ناتجة عن الاضمحلال فى القيمة ، ويتم إعادة التقييم على فترات منتظمة وكافية للتأكد من أن التكلفة الدفترية لا تختلف جوهرياً عن التي تم تحديدها باستخدام القيمة العادلة فى تاريخ إعداد الميزانية •

تتمثل القيمة العادلة للأراضى والمباني عادة فى القيمة السوقية ، ويتم تحديد هذه القيمة عن طريق التقدير الذى يتم عادة بمعرفة خبراء متخصصين فى التقييم والتأمين •

تحدد القيمة العادلة لبند الأصول الثابتة بالقيمة السوقية التى يحددها المثلثون . وعندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للأصل أو بسبب ندرة تداول مثل هذه الأصول إلا كجزء من نشاط مستمر ، فإنه يتم تقييمها على أساس العائد أو التكلفة الاستبدالية بعد خصم مجمع الإهلاك •

تكرار إعادة التقييم عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك تعتمد على التغير فى القيمة العادلة لبند الأصول الثابتة المعاد تقييمها، وعندما تكون القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها تختلف جوهرياً عن قيمتها الدفترية سوف يتطلب الأمر إعادة تقييمها مرة أخرى . وبعض بنود الأصول الثابتة تتغير قيمتها العادلة تغيراً هاماً و تغيراً سريعاً بسبب طبيعتها وهذا سيستدعى إعادة تقييمها سنوياً عندما تسمح القوانين بذلك •

بنود الأصول الثابتة التى لا تتغير قيمتها العادلة تغيراً هاماً فتكرار إعادة تقييمها يكون غير ضروري ، و بدلاً من ذلك قد يكون من الضروري إعادة التقييم فقط كل ثلاث أو خمس سنوات •

عند إعادة تقييم بند من بنود الأصول الثابتة يعالج مجمع إهلاكه فى تاريخ إعادة التقييم إما :

(أ) بإعادة حسابه بالنسبة والتناسب إلى التغيير الإجمالى فى القيمة الدفترية للأصل بحيث تكون

القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم مساوية مبلغ التقييم . وتستخدم هذه الطريقة غالباً عند

إعادة تقييم الأصل باستخدام جداول تكلفة الاستبدال بعد خصم الإهلاك •

أو(ب) باستبعاده مقابل إجمالى القيمة الدفترية للأصل وتعديل صافى القيمة الى قيمة إعادة التقييم

للأصل ، ومن أمثلة ذلك استخدام هذه الطريقة للمباني •

وتعتبر قيمة التسوية التي تنتج عن إعادة حساب أو استبعاد مجمع الاهلاك جزءاً من الزيادة أو التخفيض فى القيمة الدفترية للأصل والتي سيتم التعامل معها .

عندما يعاد تقييم أحد بنود الأصول الثابتة فيجب إعادة تقييم كل بنود مجموعة الأصول الثابتة التي ينتمى إليها هذا البند .

يجب إعادة تقييم كل بنود الأصول التي تشكل مجموعة من الأصول الثابتة فى نفس الوقت حتى يمكن تجنب التقييم الاختيارى وما يترتب عليه من أن تحتوى القوائم المالية على بنود متعددة تابعة لمجموعة واحدة مقومة بأسس مختلفة .

عندما يزيد صافى القيمة الدفترية للأصل نتيجة لإعادة تقييمه فيجب إضافة قيمة الزيادة إلى حقوق المساهمين تحت مسمى فائض إعادة التقييم ، ومع هذا فإن فائض إعادة التقييم يتم إدراجه بقائمة الدخل إلى المدى الذى يعكس الانخفاض السابق لنفس الأصل و الذى سبق إدراجه بقائمة الدخل .

عندما تنخفض صافى القيمة الدفترية للأصل فإن هذا الانخفاض يجب أن يثبت كمصروف ، ومع ذلك فإن الانخفاض يجب أن يخصم مباشرة من أى فائض إعادة تقييم سبق تكوينه ومتعلق بنفس الأصل وبعد أقصى قيمة الفائض فى هذا الحساب المتعلق بنفس الأصل .

يمكن أن يحول فائض إعادة التقييم الى حساب الأرباح المرحلة عندما يتم تحقق هذا الفائض ، ويتحقق إجمالى الفائض نتيجة للاستغناء عن أو التخلص من الأصل ، وقد يتحقق بعض من هذا الفائض نتيجة لاستخدام المنشأة لهذا الأصل ، وفى هذه الحالة فإن قيمة الفائض المحققة تساوى الفرق بين الإهلاك المحسوب على القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم وبين الإهلاك المحسوب على التكلفة الأصلية لنفس الأصل علماً بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم الى حساب الأرباح المرحلة لا يتم من خلال قائمة الدخل .

يتم إثبات تأثير الضرائب الدخلية - إن وجد - الذى ينتج عن إعادة تقييم الأصول الثابتة .
يحمل إهلاك الفترة على قائمة الدخل ما لم يكن قد أدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل آخر .

القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك

يجب أن تحمل القيمة القابلة للإهلاك لأى أصل من الأصول الثابتة بطريقة منتظمة على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل الثابت .

يجب إعادة النظر فى العمر الإنتاجى المقدر والقيمة التخريدية لكل أصل من الأصول الثابتة بصفة دورية على الأقل عند نهاية كل سنة مالية . وفى حالة وجود تغيير للتوقعات عن التقديرات السابقة فيجب معالجتها كتغيير فى التقدير المحاسبى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء .

يتم إثبات إهلاك الأصل حتى إذا كانت قيمته العادلة تزيد عن قيمته الدفترية ما دامت القيمة التخريدية لهذا الأصل لا تزيد عن قيمته الدفترية . و لا يمنع إصلاح وصيانة الأصل الحاجة لإهلاك هذا الأصل .

تحسب قيمة الإهلاك للأصل بعد خصم القيمة التخريدية له . وفى الحياة العملية غالباً ما تكون القيمة التخريدية للأصل غير ذات قيمة ولذا فهى غير مؤثرة على القيمة القابلة للإهلاك . القيمة التخريدية لأصل قد تزيد لتصل لقيمة مساوية أو أكبر من قيمته الدفترية وفى هذه الحالة فإن إهلاك الأصل يكون صفرأ حتى تنخفض قيمته التخريدية لاحقاً عن قيمته الدفترية .

يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام أى عندما يكون فى مكانه وفى حالته التى يصبح عليها قادراً على التشغيل بالطريقة التى حددتها الإدارة . و يتوقف إهلاك الأصل فى التاريخ الذى يصنف فيه الأصل كأصل محتفظ به للبيع أو تاريخ إلغاء الاعتراف به أياً سبق ، وبالتالي فلا يتوقف الإهلاك عندما يكون الأصل عاطلاً أو تم تقاعده عن العمل النشط إلا فى حالة كونه مهلكاً بالكامل ، ومع هذا إذا كانت طريقة وحدات الإنتاج هى المستخدمة فى حساب الإهلاك لأنها تناسب طبيعة الأصل فإن مصروف الإهلاك يصبح صفرأ 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 و القيود القانونية .

تستند المنشأة العوائد الاقتصادية للأصول الثابتة عن طريق استخدامها للأصل ، ولكن هناك عوامل أخرى مثل التقادم الفنى والزمنى تؤدي الى إنقاص المنافع الاقتصادية المتوقعة حتى لو لم يستخدم الأصل ، **وعلى ذلك يجب أخذ جميع العوامل الآتية فى الاعتبار 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) التآكل المادى المتوقع الذى يعتمد على عوامل التشغيل مثل عدد الورديات التى يستخدم فيها الأصل وبرامج المنشأة للإصلاح والصيانة والمحافظة على وصيانة الأصل فى حالة عدم استخدامه للإنتاج .
- (ج) التقادم الفنى الناتج عن تغير أو تقدم فى الإنتاج أو تغير فى الطلب على المنتج أو الخدمة الناتجة عن استخدام الأصل .
- (د) القيود القانونية أو ما فى حكمها المفروضة على استخدام الأصل .

يحدد العمر الإنتاجى المقدر للأصل من خلال الاستخدام المتوقع له من قبل المنشأة وقد تتطلب سياسة المنشأة التخلص من الأصل بعد مدة زمنية محددة أو بعد استخدام نسبة محددة من المنافع الاقتصادية له ، ولذا فإن العمر الإنتاجى المقدر لأصل من الأصول الثابتة قد يكون أقل من العمر الاقتصادى له ، ويعتمد تقدير العمر الإنتاجى المقدر لأصل ما من الأصول الثابتة على التقدير والحكم الشخصى المبنى على خبرة المنشأة فى التعامل مع أصول ثابتة مماثلة .

تعتبر الأراضى والمبانى أصولاً منفصلة ويتم التعامل معهما منفصلين للأغراض المحاسبية حتى لو تم اقتناؤهما معاً . ومع بعض الإستثناءات مثل المحاجر و المواقع المستخدمة لمقالب النفايات فإن الأرض ليس لها عمر افتراضى محدد ولذلك فهى لا تهلك . أما المبانى فلها عمر إنتاجى مقدر محدد ولذلك فهى أصول قابله للإهلاك . ولا تؤثر أى زيادة فى قيمة الأرض التى عليها المبنى على تحديد العمر الافتراضى لإهلاك هذا المبنى .

إذا كانت تكلفة الأرض تتضمن تكلفة فك وإزالة وترميم الموقع فإن تكلفة الترميم هذه يتم إهلاكها على مدار فترة المنافع المتحصلة من حدوث هذه التكاليف ، و فى بعض الحالات ، قد يكون للأرض نفسها عمر إنتاجى مقدر محدد ، ويتم إهلاكها فى هذه الحالة بصورة تعكس المنافع المستخرجة منها .

الإهلاكات

ما المقصود بالإهلاك ؟

الإهلاك هو " ذلك النقص فى قيمة الأصل والنتائج عن مجموعة من العوامل سواء كانت هذه العوامل ذاتية " مرتبطة بذات الأصل كالاستخدام والصيانة الخ " وأخرى غير ذاتية "أى غير متعلقة بذات الأصل كالتردد ومضى المدة " .

والسؤال هنا : ما هى مسببات الإهلاك ؟

تتمثل مسببات الإهلاك فى نوعين:

أولاً : مسببات ذاتية :-

وهذه المسببات تنتج عن عوامل داخلية تتعلق بالأصل نفسه مثل :-

- ١- التآكل التدريجى الذى يصيب الأصل بسبب استعماله فى عمليات المشروع درجة استعمال الأصل .
 - ٢- طريقة صيانة الأصل والعناية به .
- وهذه المسببات تؤثر على معدلات إهلاك الأصل بدرجة كبيرة .

ثانياً: مسببات غير ذاتية :-

وهذه المسببات تنتج عن عوامل لا تتعلق بالأصل نفسه ومن أهمها :-

- ١- التقادم : ويعنى ظهور مخترعات جديدة ذات كفاية إنتاجية عالية تجعل من المستحيل على رجال الإدارة من الناحية الاقتصادية الاستمرار فى الإنتاج باستخدام الأصل الحالى "حيث يكون من الأوفر لهم إحلال الأصل الجديد محل الأصل القديم على الرغم من صلاحية الأصل القديم للاستخدام" ولعلاج هذا التقادم تلجأ بعض المنشآت إلى تكوين احتياطي خاص لمواجهة هذه الظاهرة عند حدوثها . ومن ناحية أخرى قد يلحق التقادم بالأصل نتيجة تحول الطلب على منتجات الأصل أو صدور قوانين جديدة تحرم إنتاج استخدام منتجات الأصل بشكل يجعل المنشأة تتوقف عن استخدام الأصل الموجود رغم صلاحيته للإنتاج .
- ٢- مضى المدة : قد يحدث الإهلاك بالنسبة للأصل الثابت نتيجة لمضى المدة حتى بدون استخدامه فى الإنتاج ، وتتطبق هذه الحالة على الأصول المحتكرة "أى تلك الأصول التى يكون للمنشأة بناء على عقد بينها وبين مالك الأصل الحق فى استعمال واستغلال الأصل لمدة زمنية محددة نظير مبلغ معين ، وهنا يجب على المنشأة أن تستهلك مثل هذه الأصول خلال مدة الحكر "حق الانتفاع"بعض النظر عن العمر الحقيقى للأصل .

الأسباب التي تدعو لحساب الإهلاك

إن حساب الإهلاك وتحميله على حساب الأرباح والخسائر يعتبر ذا أهمية بالغة للأسباب الآتية :

- ١- أن عدم حساب الإهلاك أو حسابه بأقل مما يجب يؤدي إلى عدم صحة النتائج التي تظهرها القوائم المالية ، علاوة على أنه يهدر مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات لتحديد صافى ربح المشروع .
- ٢- أنه إذا ما حسب الإهلاك بطريقة صحيحة فإن حساب الأرباح والخسائر يظهر الأرباح الحقيقية للمشروع وبالتالي يمكن توزيع هذه الأرباح مع الاحتفاظ برأس المال سليما ، في حين أنه إذا لم يحسب الإهلاك أو تم حسابه بأقل مما يجب فإن الأرباح الظاهرة تكون غير حقيقية، وإذا ما تم توزيع هذه الأرباح فإنه يعتبر توزيعا من رأس المال .
- ٣- يترتب على حساب قيمة الإهلاك الصحيحة أن تكون الضرائب المستحقة على المشروع سليمة ، وطالما أنها تم تحديدها على أساس الأرباح الفعلية بعد خصم الإهلاكات الصحيحة ومن ثم لا يكون هناك ثمة ظلم على الدولة أو على المشروع .

-
- ٤- يعتبر الإهلاك عنصر من عناصر التكاليف في أغلب الأحوال خاصة بالنسبة للمشروعات الصناعية ، فإذا ما تم تحديده بدقة يمكن حساب تكلفة الإنتاج بدقة أيضا مما يساعد في تحديد أسعار المنتجات إلى حد كبير ، بينما يؤدي إهمال حسابه أو عدم حسابه بدقة إلى عدم صحة لتكلفة .
 - ٥- يساعد حساب الإهلاك بطريقة سليمة على إمكان المقارنة بين العباء السنوى للأصل القديم بمثيله للأصل الجديد عند التفكير في استبدال الأصل بأصل أحدث منه .
-

أنواع الإهلاك

تتمثل أنواع الإهلاك فى :-

أ- إهلاكات مرتبطة بالأصول الثابتة وتتمثل فى :-

- ١- إهلاكات المباني والإنشاءات
- ٢- إهلاكات الأثاث و المهمات المكتبية
- ٣- إهلاكات العدد و الأدوات
- ٤- إهلاكات الآلات و المعدات
- ٥- إهلاكات وسائل النقل والانتقال... الخ

ب - إهلاكات أخرى وتتمثل فى :

- ١- إهلاك مصروفات التأسيس
- ٢- إهلاك المصروفات السابقة على بدء التشغيل
- ٣- إهلاك النفقات الإيرادية المؤجلة { كخدمات المعونة الفنية – حق المعرفة – مأموريات سفر }

ما هى طرق حساب الإهلاك ؟ وما هى مميزات و عيوب كل طريقة ؟ وما هى الأنشطة التى تناسب كل منها ؟

طرق الإهلاك

يجب أن تعكس طريقة الإهلاك الأسلوب الذى من المتوقع أن تستفيد به المنشأة من المنافع الاقتصادية للأصل

يجب إعادة النظر فى طرق الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة على الأقل فى نهاية كل سنة مالية ، وفى حالة وجود تغيير جوهري فى أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من تلك الأصول فيجب تغيير طريقة الإهلاك لتعكس هذا التغيير ، ويتم المحاسبة عن هذا التغيير " كتغيير فى تقدير محاسبي " وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) .

تتمثل طرق حساب الإهلاك في الآتي :-

- ١- طريقة القسط الثابت " الطريقة التي نص عليها النظام المحاسبي الموحد " .
- ٢- طريقة القسط المتناقص .
- ٣- طريقة إعادة التقدير .
- ٤- طريقة معدل النفاذ .
- ٥- طريقة معدل إهلاك الساعة .
- ٦- طريقة الدفعات السنوية .
- ٧- طريقة بوليصة التأمين .
- ٨- طريقة قسط الإهلاك المستمر .

وسوف نتناول بالشرح طرق تطبيق كل طريقة من هذه الطرق ومميزات وعيوب كل طريقة والأنشطة التي تناسب كل منها :

أولاً : طريقة القسط الثابت

وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن الإهلاك يتوقف كلية على عامل الزمن أى أن قيمة الأصل تتناقص بقيمة ثابتة من سنة لأخرى ومن ثم يتم توزيع القيمة الواجب إهلاكها للأصل بالتساوى على عمره الإنتاجى المتوقع ، وبالتالي فإن الإهلاك السنوى يكون ثابت من سنة لأخرى .

مميزات هذه الطريقة

- تتميز هذه الطريقة بالسهولة فى التطبيق .

عيوب هذه الطريقة

- ١- أن هذه الطريقة لا تأخذ فى الاعتبار إلا عنصر الزمن فقط عند حساب الإهلاك دون أخذ مقدرة الأصل الإنتاجية فى الاعتبار .
- ٢- أنه بأخذ مصروفات صيانة الأصل فى الاعتبار - حيث تتزايد مصروفات الصيانة كلما تقدم العمر بالأصل وبالتالي فإن عبء الأصل من الإهلاك + م الصيانة فى السنوات النهائية يكون أكبر منه فى السنوات الأولى

لتشغيل الأصل) فإن هذه الطريقة لا تكون عادلة في تحميل كل سنة بما تستحقه من القيمة الإهلاكية للأصل .
٣- أن هذه الطريقة تقتضى إمساك سجلات للأصول الثابتة لمعرفة تكلفة الأصل وما حدث له من إضافات وإهلاكات وإستبعادات وغير ذلك .

مثال على هذه الطريقة

نفترض أن ثمن الشراء لأصل ثابت " بند عدد و أدوات " مثلاً هو ماكينة منشار صنيه ٩ بوصة بقيمة { ١٦٧٢ } جم وقدر له عمر إنتاجى ١٠ سنوات وأن قيمة النفاية المقدرة له ١٠٠ جم .

المطلوب :

١ - حساب قسط الأهلاك وفقاً لطريقة القسط الثابت ؟

٢ - إجراء القيود المحاسبية اللازمة ؟

الحل:

أولاً : قيمة الاهلاك = { إجمالي قيمة الأصل - قيمة النفاية او الخردة } ÷ عدد سنوات عمرة الانتاجى .
قيمة قسط الاهلاك السنوى = { ١٠٠ - ١٦٧٢ } ÷ ١٠ = ١٥٧.٢٠ جم
إذن القسط الشهرى الذى يعد به قيد اليومية = ١٥٧.٢٠ ÷ ١٢ شهر = ١٣.١٠ جم .

ثانياً :

قيد اليومية ويعد كما يلى :

١٣.١٠ من ح / المصاريف الصناعية
رئيسى إهلاك ١١٩٤
١٣.١٠ إلى ح / مجمع الإهلاك ٢٢١
عدد و أدوات ٤

٢- طريقة القسط المتناقص

وبمقتضى هذه الطريقة يتم حساب قسط الإهلاك السنوى على قيمة الأصل الخاضعة للإهلاك الصافية ، أى على أساس قيمة الأصل الخاضعة للإهلاك بعد استنزال الإهلاكات السابقة .

وتؤدى هذه الطريقة إلى تحميل السنوات الأولى بالعبء الأكبر من الإهلاك وتقليل هذا العبء بمضى المدة .

مميزات هذه الطريقة

- ١- تناقص قسط الإهلاك السنوى مع تزايد مصروفات الصيانة كلما تقدم عمر الأصل ، وبالتالي يميل العبء السنوى المحمل لحساب النتيجة إلى التساوى وبالتالي تتحقق العدالة .
- ٢- تناقص الإهلاك السنوى يتوافق مع تناقص القدرة الإنتاجية للأصل الثابت كلما تقدم به العمر .

عيوب هذه الطريقة

- ١- ضرورة استخدام معدل إهلاك مرتفع فى السنوات الأولى من عمر الأصل ، حتى يمكن إهلاك قيمة الأصل بالكامل فى نهاية عمره الإنتاجى مما ينتج عنه تحميل السنوات الأولى بعبء يفوق طاقتها دونما سند أو مبرر .
- ٢- ضرورة الاحتفاظ بسجلات تفصيلية للأصول حتى يمكن تتبع ما يطرأ على الأصل من تغيرات خلال عمره الإنتاجى .
- ٣- أن طول العمر المنتج الذى تتطلبه هذه الطريقة لا يتماشى مع تطور الاختراعات الحديثة والتقدم التكنولوجى الذى يسود فى العصر الحالى وما يترتب على ذلك من سرعة فى استبدال الأصول .

الأصول التى تناسبها هذه الطريقة

تستخدم هذه الطريقة بالنسبة للألات و السيارات وغيرها من الأصول التى يتبقى منها مخلفات يمكن بيعها فى نهاية العمر الإنتاجى للأصل ، وكذلك بعض الأصول التى يحدث انخفاض فى إنتاجها مع الزمن بشكل ملحوظ مثل أفلام السينما .

مثال على هذه الطريقة

بفرض أن القيمة الخاضعة للإهلاك لأحد الأصول تبلغ ٢٠٠٠٠ جم ، وأن معدل إهلاكه ١٠ % سنويا فيكون حساب قسط الإهلاك كما يلي :

$$\text{قسط إهلاك السنة الأولى} = ٢٠٠٠٠ \times ١٠ \% = ٢٠٠٠ \text{ جم}$$

$$\text{قسط إهلاك السنة الثانية} = ١٨٠٠٠ \times ١٠ \% = ١٨٠٠ \text{ جم}$$

$$\text{قسط إهلاك السنة الثالثة} = ١٦٢٠٠ \times ١٠ \% = ١٦٢٠ \text{ جم}$$

$$\text{قسط إهلاك السنة الرابعة} = ١٤٥٨٠ \times ١٠ \% = ١٤٥٨ \text{ جم}$$

$$\text{قسط إهلاك السنة الخامسة} = ١٣١٢٢ \times ١٠ \% = ١٣١٢ \text{ جم}$$

وهكذا (يلاحظ أنه يتم خصم قيمة الإهلاكات السابقة قبل حساب الإهلاك الجديد) .

٣- طريقة إعادة التقدير

وطبقا لهذه الطريقة يعاد تقدير الأصل فى نهاية كل فترة مالية ويتمثل الإهلاك فى الفرق بين قيمة الأصل فى أول الفترة وآخرها وذلك بعد عمل التسويات اللازمة لما تم شراءه أو بيعه خلال الفترة .

عيوب هذه الطريقة

يعاب على هذه الطريقة اعتمادها على التقدير الشخصى البعيد عن الموضوعية .

الأصول التى تناسبها هذه الطريقة

وتصلح هذه الطريقة للتطبيق عند حساب إهلاك الأصول التى يصعب تقدير عمرها الإنتاجى مثل العدد والأدوات الصغيرة ومهمات الفنادق والمواشى وحقوق الطبع والنشر والمعدات المكتبية وغيرها .

٤- طريقة معدل النفاذ

طبقا لهذه الطريقة يتم الوصول إلى قيمة الإهلاك عن طريق قسمة تكلفة الأصل الكلية (ثمن الشراء + النفقات الاستكشافية وخلافه) على عدد الوحدات المقدر إنتاجها من هذا الأصل كأطنان البترول أو الأمتار المكعبة من الأحجار فينتج ما يسمى بمعدل الاستخدام يتم ضرب هذا المعدل فى عدد الوحدات التى يتم إنتاجها أو استخراجها فى فترة معينة فنحصل على قيمة الإهلاك عن هذه الفترة .

الأصول التى تناسبها هذه الطريقة

تناسب هذه الطريقة الأصول التى تتعرض للنفاذ مثل آبار البترول والمناجم .

٥- طريقة معدل إهلاك الساعة

وطبقا لهذه الطريقة يتم تقدير عدد الساعات التى ستعملها الآلة خلال عمرها الإنتاجى ، وبقسمة تكلفة الآلة على عدد الساعات نل إلى معدل الإهلاك فى الساعة ، وبضرب هذا المعدل فى عدد الساعات التى استخدمت فيه الآلة خلال فترة معينة ينتج قسط الإهلاك الخاص بهذه الفترة .

مميزات هذه الطريقة

تتميز به الطريقة بالدقة والواقعية حيث تحمل كل فترة مالية بالعبء المناسب تبعا لدرجة استعمال الأصل .

عيوب هذه الطريقة

يعاب على هذه الطريقة كثرة العمليات الحسابية وزيادة التكاليف بحيث لا يمكن استخدامها إلا فى المنشآت الكبيرة .

الأصول التى تناسبها هذه الطريقة

تطبق هذه الطريقة بالنسبة للألات والمعدات الثقيلة فى الشركات الكبيرة .

٦- طريقة الدفعات السنوية

وتقوم هذه الطريقة على أساس اعتبار أن قيمة الأصل تستثمر في المشروع بمعدل معين ، وأن قيمة الأصل مضافا لها الفوائد يتم إهلاكها على دفعات سنوية بحيث تصبح هذه القيمة الإجمالية صفرا في نهاية الحياة الإنتاجية للأصل .

٧- طريقة بوليصة التأمين

وطبقا لهذه الطريقة يلجأ المشروع إلى إحدى شركات التأمين لتصدر له بوليصة تأمين يدفع المشروع فيها قسطا سنويا معيناً بشرط حصوله على قيمة الآلة المطلوب شرائها وذلك في نهاية العمر الإنتاجي للآلة القديمة المستخرج عنها البوليصة .

مميزات هذه الطريقة

تتميز هذه الطريقة بأنها لا تحقق الارتباط في السياسة المالية للشركة عند استبدال الأصل ، كما أنها تعود على الشركات بوفورات تتمثل في الفرق بين مبلغ التأمين في البوليصة .

عيوب هذه الطريقة

يعاب على هذه الطريقة حرمان الشركة من استثمار قيمة الإهلاك السنوي في أعمالها وتقوية رأسمالها العامل به .

٨- طريقة قسط الإهلاك المستثمر

وطبقا لهذه الطريقة تقوم المنشأة باستثمار مبلغ نقدي مقابل قسط الإهلاك في أوراق مالية من الدرجة الأولى وذلك بصفة مستمرة في نهاية كل فترة مالية حتى يصبح مجموع الإهلاكات في نهاية العمر الإنتاجي للأصل مساويا لتكلفته ، وهنا يقوم المشروع ببيع الأوراق المالية واستخدام ثمن البيع في شراء أصل جديد يحل محل الأصل المستهلك .

مميزات هذه الطريقة

تؤدي هذه الطريقة إلى توفير الأموال اللازمة لاستبدال الأصل في نهاية عمره بدون الحاجة إلى البحث عن مصدر تمويل جديد .

الأصول التي تناسبها هذه الطريقة:-

هذه الطريقة تناسب الأصول التي يمكن تقدير حياتها الإنتاجية بدقة من واقع الخبرة السابقة مثل الأثاث والمباني وحقوق الاختراع .

السؤال المهم ماذا نفعل لو تم اضافة قطعة غيار على الاصول ؟
الجواب : فى الجدول التالى يتم تنفيذة على شيت اكسيل بنفس الكيفية :

النسب / القيم	بيــــــــان
4.48%	نسبة الاهلاك للاصل
4.48	نسبة الاهلاك بدون علامة %
100	مقلوب النسبة ثابت
22	عدد سنوات الاهلاك
12	عدد شهور السنة ثابت
268.00	ضرب عدد السنوات فى عدد الشهور ثابت
57	عدد الشهور التى تم اهلاكها بالفعل
211.00	عدد الشهور التى لم يتم اهلاكها ثابت
53,015.08	قيمة الأصل المراد إضافة
251.26	قيمة الاهلاك ثابت { قيمة الاصل المراد اضافة / عدد الشهور التى لم يتم اهلاكها }
3015.08	قيمة الاهلاك ثابت { نأخذ القيمة المستخرجة من الخطوة السابقة ونضربها فى عدد شهور السنة }

0.06	نسبة الاهلاك { نأخذ القيمة المستخرجة من الخطوة السابقة ونضربها فى قيمة الاصل المراد اضافة }
------	---

5.69%	نسبة الاهلاك بالعلامة المئوية
-------	-------------------------------

الاستبعاد من الدفاتر :

يتم استبعاد القيمة الدفترية لبند من بنود الأصول الثابتة من الدفاتر :

(أ) عند استبعاده .

أو (ب) فى حالة عدم توقع أية منافع اقتصادية مستقبلية منه سواء من الاستخدام أو الاستبعاد .

يتم إدراج الأرباح أو الخسائر الناشئة من استبعاد بند من الأصول الثابتة من الدفاتر فى قائمة الدخل

(إلا إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) يتطلب غير ذلك فى حالة البيع و إعادة التأجير) ،

حيث لا يتم تصنيف الأرباح كإيرادات .

الإفصاح :

يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلى لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة :

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية .

(ب) طرق الإهلاك المستخدمة .

(ج) الأعمار الانتاجية المقدرة أو معدلات الإهلاك المستخدمة .

(د) إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك مضافاً إليه مجمع الخسارة الناتجة عن اضمحلال قيمة

الأصل فى بداية ونهاية الفترة .

(هـ) كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة يظهر ما يلى :

(١) الإضافات

(٢) الاستبعادات

(٣) الأصول المقتناة نتيجة عمليات الإدماج

(٤) الزيادات والتخفيضات الناتجة عن إعادة التقييم وكذلك الخسارة المدرجة الناتجة عن

اضمحلال القيمة أو الظاهرة فى حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم

(٣١) الخاص باضمحلال قيمة الأصول .

(٥) الخسارة الناشئة عن اضمحلال القيمة و المدرجة فى قائمة الدخل وذلك طبقاً لمعيار

المحاسبة المصرى رقم (٣١) اضمحلال قيمة الأصول .

(٦) رد الخسارة الناشئة عن اضمحلال القيمة و السابق تحميلها على قوائم الدخل السابقة نتيجة لخسارة نشأت عن اضمحلال قيمة الأصل طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) الخاص باضمحلال قيمة الأصول .

(٧) الإهلاك .

(٨) صافى فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية .

(٩) أية تأثيرات أخرى .

البيانات المقارنة غير مطلوبة للتسوية المذكورة فى (هـ) عاليه

يجب أن تفصح القوائم المالية أيضا عما يلى :

(أ) مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة وقيمة هذه القيود-إن وجدت- وكذا الإفصاح

عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات .

(ب) قيمة الإنفاق على الأصول الثابتة خلال فترة تكوينها .

(ج) قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً .

(د) قيمة التعويض من طرف ثالث لبند الأصول الثابتة التى حدث اضمحلال فى قيمتها أو التى

فقدت أو استبعدت ما لم يكن قد أدرجت كبند مستقل فى قائمة الدخل.

أمثلة على الاصول الثابتة وكيفية اثباتها :

سؤال هام :

ماذا نفعل عند قيامنا بشراء أصل ثابت وسوف يؤجل سداد ثمن هذا الأصل لفترة ما ؟

الإجابة :

عندما يؤجل سداد ثمن الأصل الثابت لفترة ما فإن تكلفة الأصل تحسب على أساس السعر النقدي على أن يعالج الفرق بين السعر النقدي و ثمن شراء الأصل على أنه تكاليف تمويلية ويتم توزيعها على فترة الائتمان { بافتراض عدم توافر شروط رسملة تكلفة الاقتراض } .

مثال رقم { ١ } :

قامت احدى الشركات في ٠١ / ٠١ / ٢٠١٠ بشراء آلة بمبلغ ٣.٠٠٠.٠٠٠ جم ويتم السداد على خمسة أقساط متساوية تسدد في آخر كل عام وقيمة كل قسط ٦٠٠.٠٠٠ جم مع العلم أن سعر الشراء النقدي يبلغ ٢.٢٧٥.٠٠٠ جم .

المطلوب :

١- قيود اليومية لإثبات اقتناء الآلة ؟

٢- قيود اليومية لإثبات تحميل تكاليف التمويل كل سنة بافتراض أن سعر الفائدة ١٠ % ؟

الحل :

١- قيود اليومية اللازمة لإثبات اقتناء الآلة ؟

منه	له	بيان
٢.٢٧٥.٠٠٠		من مذكورين
٧٢٥.٠٠٠		ح / الالات
		ح / تكاليف تمويل مؤجلة
		الى ح / المورد
	٣.٠٠٠.٠٠٠	

٢- قيود اليومية لإثبات تحميل تكاليف التمويل كل سنة :

يتم إعداد قيد اليومية التالي في آخر كل سنة لإثبات تكاليف التمويل

منه	له	بيان
		من حـ / تكاليف التمويل
		الى حـ / تكاليف تمويل مؤجلة

ويتم تحديد نصيب أى سنة من تكاليف التمويل باستخدام المعادلة التالية :

تكاليف التمويل =

{ قيمة الأصل الثابت - (قيمة الأقساط المسددة - تكاليف التمويل للسنوات السابقة) } X معدل الفائدة .
إذن تكاليف التمويل تكون كما يلي :

السنة الأولى : = { ٢.٢٧٥.٠٠٠ - (صفر - صفر) } X ١٠%

= ٢٢٧.٥٠٠ جم

السنة الثانية : = { ٢.٢٧٥.٠٠٠ - (٦٠٠.٠٠٠ - ٢٢٧.٥٠٠) } X ١٠%

= ١٩٠.٢٥٠ جم

السنة الثالثة : = { ٢.٢٧٥.٠٠٠ - (١.٢٠٠.٠٠٠ - ٤١٧.٧٥٠) } X ١٠%

= ١٤٩.٢٧٥ جم

السنة الرابعة : = { ٢.٢٧٥.٠٠٠ - (١.٨٠٠.٠٠٠ - ٥٦٧.٠٢٥) } X ١٠%

= ١٠٤.٢٠٠ جم

السنة الخامسة : = { ٢.٢٧٥.٠٠٠ - (٢.٤٠٠.٠٠٠ - ٦٧١.٢٢٥) } X ١٠%

= ٥٣.٧٧٥ جم

إذن إجمالي فوائد الـ ٥ سنوات = { ٧٢٥.٠٠٠ } جم .

شهرة المحل

تعريف شهرة المحل :

الشهرة هي الفرق بين القيمة الاجمالية للمنشأة في مجموعها واجمالي القيمة العادلة لصادف الأصول المستقلة

المعالجة المحاسبية للشهرة :

- أ - هناك عدد من الطرق المحاسبية الممكن استخدامها للمحاسبة عن الشهرة وفيما يلي هذه الطرق :
- ١ - التحميل كأصل والاستهلاك على مدار العمر الافتراضى من خلال قائمة الدخل •
 - ٢ - الاستبعاد مقابل الاحتياطيات عند اكتساب الشهرة •
 - ٣ - تحميلها كأصل مستديم ما لم يصبح إنخفاض القيمة واضحاً •
 - ٤ - تحميلها كرصيد مدين معلق يظهر كبند مخصوم من اجمالى رأس المال والاحتياطيات •
 - ٥ - انشاء احتياطي خاص قابل للاستهلاك •
- ب - الطريقة الأولى هي الطريقة المعتمدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية لمعالجة الشهرة •
- ج - الشهرة المشتراة والتي لم يتم استهلاكها يتم الافصاح عنها كعنصر منفصل ضمن الاصول طويلة الاجل بالميزانية •

استهلاك الشهرة :

- أ - يتم استهلاك الشهرة باستخدام طريقة القسط الثابت •
- ب - يجب استهلاك الشهرة على مدار فترة لا تتجاوز عشرين عام وإذا كان سيتم ذلك بشرط تقييمها مرة سنوياً على الأقل •
- ج - يمكن خفض العمر الافتراضى للشهرة ولكن لا يجوز زيادته •
- د - لا يجوز إعادة تقييم الشهرة المشتراة وزيادة قيمتها •
- هـ- إذا كان هناك انخفاض فى قيمة الشهرة المشتراة فيلزم خفض قيمتها فى الحال من خلال قائمة الدخل بمقدار هذا الانخفاض •

المحاسبة عن الاستثمارات العقارية

أولاً - تعريف الاستثمار العقارى :

الاستثمار العقارى هو استثمار المنشأة فى الأراضى والمبانى التى لا يتم حيازتها بهدف استخدامها بصفة رئيسية فى أعمالها ولكن تكون الحيازة بهدف تحقيق الإيجارات أو زيادة قيمة هذه الاستثمارات أو كلاهما وذلك عندما يتم استخدامها مستقبلاً فى نشاط المنشأة أو بيعها للغير .

ثانياً - الاعتراف بالاستثمارات العقارية :

يتم الاعتراف بالاستثمارات العقارية كأصل عندما :

١- يكون من المحتمل أن تتدفق الفوائد الاقتصادية المستقبلية المرتبطة

بالاستثمار العقارى على المنشأة .

٢ - يمكن قياس تكلفة الاستثمار العقارى بدرجة موثوق فيها .

ثالثاً - القياس الأولى :

يتم قياس الاستثمار العقارى مبدئياً بسعر التكلفة .

رابعاً - القياس اللاحق للاعتراف الأولى :

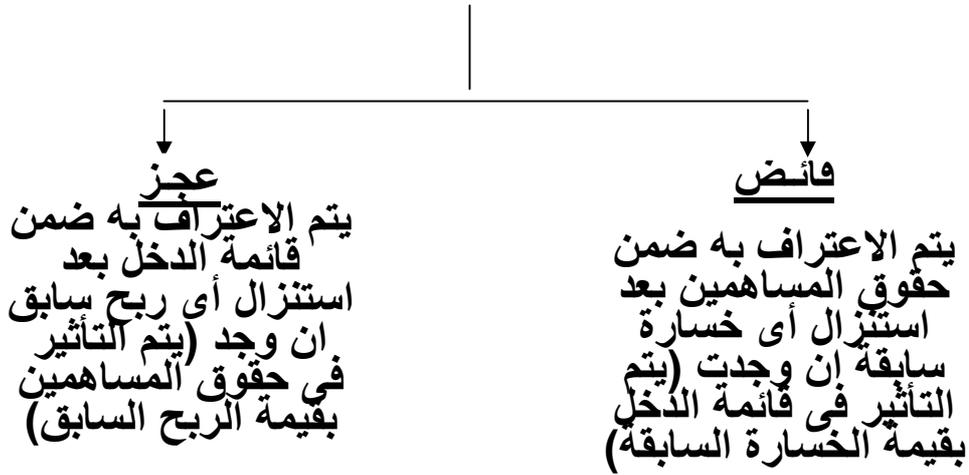
للمنشاء الحق فى قياس قيمة الاستثمارات العقارية اما على أساس التكلفة أو على أساس القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بشرط تطبيق السياسة التى وقع عليها الاختيار على جميع عناصر الاستثمارات العقارية الخاصة بالمنشأة .

خامساً - تقييم الاستثمارات العقارية على أساس التكلفة :

وفقاً لهذا الأسلوب يتم تقييم الاستثمارات العقارية على أساس تكلفتها مخصوم منها مجمع الإهلاك وآية خسائر متراكمة للنقص في قيمة الأصول .

سادساً - تقييم الاستثمارات العقارية على أساس القيمة العادلة :

- ١ - القيمة العادلة هي المبلغ الذي يتم استبدال العقار مقابله بين أطراف راغبة في التبادل ولها دراية وفي صفقات حرة .
- ٢ - يتم الحصول على القيمة العادلة بالرجوع الى الاسعار الجارية في سوق عقارات نشطة مماثلة في نفس المكان والحالة للعقار قيد التقييم .
- ٣ - في حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بدرجة موثوق منها فيجب استخدام سياسة التكلفة .
- ٤ - يعالج فائض / عجز الناتج عند استخدام اسلوب القيمة العادلة كالتالى :



سابعاً - التحويلات (التحول من عقار الى آخر) :

إن التحويلات من أو إلى الاستثمار العقارى يجب أن تتم فقط عندما تظهر الحاجة إلى تغيير فى الاستعمال أو الى استخدام جديد لهذا العقار وهناك أربعة احتمالات هي :

- ١ - التحويل من عقار استثمارى الى عقار يشغله المالك عند بدء اشغال المالك للاستثمار العقارى ويتم التحويل باستخدام القيمة العادلة فى تاريخ التغيير .
- ٢ - التحويل من عقار استثمارى الى عقار متاح للبيع (مخزون) عند بدء التطوير والاستعداد لبيع الاستثمار العقارى ويتم التحويل باستخدام القيمة العادلة فى تاريخ التغيير .
- ٣ - التحويل من عقار يشغله المالك الى عقار استثمارى عند انتهاء اشغال المالك للعقار ويتم التحويل باستخدام القيمة العادلة مع الاعتراف بالنقص فى قائمة الدخل مع قيد أى أرباح فى حساب حقوق المساهمين تحت عنوان فائض اعادة تقييم .
- ٤ - التحويل من عقار متاح للبيع الى عقار استثمارى عند بدء الايجار التشغيلى لطرف اخر ويتم التحويل باستخدام القيمة العادلة مع الاعتراف بأى اختلاف بين القيمة العادلة والتكلفة الدفترية فى قائمة الدخل .

ثامناً - الاستبعادات والإزالة :

يتم استبعاد الاستثمار العقارى من الدفاتر عند بيعه أو الدخول فى عقد تأجير تمويلي ويتمثل ربح أو خسارة الاستبعاد فى الفرق بين عائد الاستبعاد والتكلفة الدفترية للأصل .

تاسعاً - الإفصاح :

أ - متطلبات إفصاح عامة سواء تم استخدام التكلفة أو القيمة العادلة :

- ١ - الدخل الناتج من الإيجار خلال الفترة .
- ٢ - نفقات التشغيل للاستثمارات العقارية التي لم تحقق دخل خلال الفترة .
- ٣ - القيود المفروضة على الاستثمارات العقارية .
- ٤ - اى التزامات تعاقد مادية لشراء وانشاء وتطوير الاستثمارات العقارية .

ب - متطلبات افصاح عندما يتم استخدام القيمة العادلة :

- ١ - الطرق والافتراضات المستخدمة فى تحديد القيمة العادلة .
- ٢ - الاضافات والاستبعادات خلال الفترة .
- ٣ - صافى المكاسب والخسائر من تسوية القيمة العادلة .
- ٤ - التحويلات خلال الفترة .

ج - متطلبات افصاح عندما يتم استخدام التكلفة :

- ١ - طرق الاهلاك المستخدمة .
- ٢ - الاعمار الافتراضية او معدلات الاهلاك المستخدمة .
- ٣ - اجمالى التكلفة الدفترية ومجمع الاهلاك فى بداية ونهاية الفترة .
- ٤ - مطابقة رصيد القيمة الدفترية عند بداية ونهاية الفترة (الاضافات والاستبعادات والاهلاك وخسائر النقص فى قيمة الاصول المعترف بها أو المعكوسة) .
- ٥ - التحويلات خلال الفترة .

تكلفة الاقتراض

أ - تعريف تكلفة الاقتراض :

- تكلفة الاقتراض هي الفوائد والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة نتيجة لإقتراض أموال وقد تشمل تكلفة الاقتراض ما يلي :
- الفوائد أو الأعباء البنكية على كل من حسابات السحب على المكشوف والاقتراض القصير والطويل الأجل •
 - استهلاك الخصم أو العلاوة المتعلقة بالاقتراض •
 - استهلاك التكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة من أجل الاقتراض •
 - فروق العملة التي تنشأ من الاقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذي تعتبر فيه تلك الفروق تعديلاً لتكلفة الفوائد •

ب - المعالجة القياسية للمحاسبة عن تكلفة الاقتراض :

- يتم إثبات تكلفة الاقتراض كمصروفات تحمل على الفترة التي تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة •

ج - المعالجة البديلة المسموح بها :

من الممكن رسملة تكلفة الاقتراض كجزء من تكلفة اقتناء الأصل بشرط توافر الشروط التالية مجتمعة :

- ١ - أن يكون الأصل الذي تم تحميله بتكلفة الاقتراض مؤهلاً لتحمل تكلفة الاقتراض وهو الأصل الذي يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للإستخدام في الأغراض المحدد له أو بيعه مثل بنود المخزون التي يتطلب تجهيزها لتكون في صورة قابلة للبيع فترة زمنية طويلة والمصانع ومحطات توليد الطاقة والاستثمارات العقارية •
- ٢ - أن تتسبب الرسملة في خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة •
- ٣ - إمكانية قياس تكلفة الاقتراض بشكل يمكن الاعتماد عليه •

د - تحديد تكلفة الاقتراض التي يمكن رسملتها :

- ١ - تكلفة الاقتراض التي يمكن رسملتها على أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض هي تكلفة الاقتراض التي كان يمكن تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على هذا الأصل .
- ٢ - إذا تم الاقتراض خصيصاً بفرض الحصول على أصل محدد ومؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض فإن تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة بهذا الأصل يمكن تحديدها ورسملتها على الأصل بسهولة .

هـ - بدء الرسملة :

- تبدأ رسملة تكلفة الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض عند توافر الشروط التالية مجتمعة .
- وجود انفاق فعلى على الأصل ويتضمن ذلك الانفاق النقدي أو تحويل أصول أخرى مملوكة للمنشأة لاستخدامها في إنشاء الأصل مثل استخدام بعض بنود المخزون أو الالتزام بالتزامات ينتج عنها تحمل أعباء تمويل مثل شراء مستلزمات خاصة بالأصل بالأجل .
- تكبد المنشأة تكاليف اقتراض فعلية .
- ان تكون الأنشطة اللازمة لاعداد الأصل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو بيعه للغير محل تنفيذ في الوقت الحالى .

و - تعليق الرسملة :

- ١ - إذا توقفت الأعمال الخاصة بإنشاء الأصل المؤهل للرسملة نتيجة للقصور في اعداد الدراسات الفنية أو تأخير المواد الخام ، في هذه الحالة يجب التوقف عن رسملة فوائد الاقتراض على ذلك الأصل وذلك لحين البدء في عملية الانشاء مرة أخرى .
- ٢ - إذا توقفت الأعمال الخاصة بإنشاء الأصل المؤهل للرسملة نتيجة لظروف تتطلب عملية الانشاء ، في هذه الحالة يتم الاستمرار في رسملة فوائد الاقتراض على ذلك الأصل .

ومن أمثلة الفروق التي قد تؤدي الى توقف عملية الانشاء :

- القيام بالأعمال الفنية والادارية الجوهرية لاعداد الأصل
- فترات تأخير انشاء كوبرى بسبب ارتفاع منسوب المياه .

ز - التوقف عن الرسملة :

يجب التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض عندما يتم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لاعداد الاصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض للاستخدام فى الأغراض المحدده له أو لبيعه للغير .

ح - الإفصاح :

يجب أن تفصح القوائم المالية عن الأتى :

- - السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكلفة الاقتراض .
- - مبلغ تكلفة الاقتراض التى تم رسملتها خلال الفترة .
- - معدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة الاقتراض التى تم رسملتها .

محللات وتقارير الأصول الثابتة