

# المحاسبة المتوسطة ( ١ )

# الفصل الثامن

## العقارات والآلات والمعدات

## الأهداف التعليمية للفصل :

- تحديد ما اذا كان يجب تضمين التكلفة ضمن العقارات والآلات والمعدات ، وبأي قيمة يجب تبويب التكلفة كأصل او كمصروف .
- تطبيق طرق مختلفة للاستهلاك ، بما في ذلك أثر التغييرات في التقديرات على احتساب قيمة الاستهلاك .
- تطبيق معايير الاستبعاد أو التلخيص من العقارات والآلات والمعدات ، وفهم معنى المكاسب والخسائر المترتبة على الاستبعاد .
- تحليل المعاملات التي تتم بمقابل غير نقدي وتطبيق المعايير المحاسبية لعمليات التبادل غير النقدي .

## الاعتراف والقياس في تاريخ الاقتناء :

يتطلب الاعتراف بالعقارات والآلات والمعدات في تاريخ الاقتناء ضرورة الإجابة عن السؤالين هما : ما هي التكاليف التي يجب ان تعترف بها المنشأة كأصل؟ وبأي من حسابات الأصول يجب تسجيل هذه التكلفة فيه.  
(مصدر التكلفة و غرضها)

### ماذا يجب على المنشأة رسمته؟

تعني رسملة التكلفة إثباتها بقائمة المركز المالي كأصل وينص معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) في فقرته السابعة على ما يلي

## ماذا يجب على المنشأة رسمته؟

تعني رسمة التكلفة إثباتها بقائمة المركز المالي كأصل وينص معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) في فقرته السابعة على ما يلي

يجب الاعتراف بتكلفة احد بنود العقارات والآلات والمعدات فقط اذا

وكانت التكلفة هذا البند يمكن قياسها بطريقة يمكن الوثوق بها.

كان من المحتمل ان تتدفق للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية ترتبط بهذا البند

\*يمكن للمشأة رسمة جميع التكاليف اللازمة لاقتناء او تشييد الأصل واعداده للغرض الذي اقتني او شيد من اجله.

## التكاليف التي تتضمنها عادة لحسابات الأراضي والمباني والآلات والمعدات

الأراضي	المباني	الآلات والمعدات
تكلفة شراء الاراضي	تكلفة شراء المباني	تكلفة شراء الآلات والمعدات
تكلفة البحث عن الملكية	تكلفة تراخيص البناء	ضريبة المبيعات
الرسوم القانونية	تكلفة التصميم	تكلفة النقل و التسليم
الضريبة على النقل الملكية	تكلفة المسح الهندسي للموقع	تكلفة التركيب
تكلفة هدم المباني المقامة عليها	تكلفة التشييد	تكلفة الاختبار
تكلفة تجهيز الارض	تكلفة فوائد قرض التشييد المرسمة	تكلفة التدريب الخاص لتشغيل الآلة

## بعض المشاكل المتعلقة بتكلفة الأصول :

تكلفة الاقتراض لتمويل تشييد  
الأصول ذاتيا

تكلفة الأصول التي يتم  
إنشائها أو تشييدها ذاتيا

١/تكلفة الأصول التي يتم انشاؤها او تشييدها ذاتيا:  
عندما تقوم الشركات ببناء أو انتاج عقاراتها والاتها ومعداتنا.

تطهير التربه = تجهيز الأرض او الموقع

التكاليف المتعلقة بتطوير العقار لدى شركة إنفيرمير

المبلغ	المعاملة
٣٠٠ مليون \$	١- شراء الأراضي (أراضي)
١٥٠٠ مليون	٢- المواد وتكلفة العمل والمصروفات الإضافية (بناء)
٣٠ مليون	٣- تكلفة تطوير العقار بما فيها تكلفة التصميم المعماري (بناء)
١٥٠ مليون	٤- تجهيز الموقع (اراضي)
٢٠٠ مليون	٥- المساحات الخضراء، والمركز الاجتماعي ، والتسهيلات الأخرى التي يطلبها مجلس المدينة للموافقة على طلب التطوير (أراضي او بناء)
٢ مليون سنويا	٦- الرواتب الإدارية (بناء + م.تشغيل )
١ مليون سنويا	٧- العاملين بمكتب التأجير (بناء + م.تشغيل)
١ مليون سنويا	٨- التامين (بناء + م. فتره)
٦٠ مليون سنويا	٩- متوسط تكلفة الاقتراض خلال التشييد لمدة ١٠ سنوات (بناء)



٢-٢ تكلفة الإقراض لتمويل تشييد الأصول ذاتيا  
وينص معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٣) بالفقرة ٨ على مايلي:

يجب على المنشأة رسمة تكلفة الإقراض التي يمكن أن تهدف مباشرة لإقتناء أو  
تشيد. أو إنتاج أصل – تتوافر فيه الشروط – كجزء من تكلفة هذا الأصل. ويجب على  
المنشأة الاعتراف بتكاليف الإقراض الأخرى كمصروف في الفترة التي تنفق فيها.

## تكلفة الاصول المنتجة ذاتيا:

قد تقوم بعض المنشأة بإنتاج الاصل داخليا، في مثل هذه الحالة يتم الاخذ بمدخل التكلفة الكلية في حساب تكلفة الاصل ، وفي حالة كان سعر السوق اعلى من التكلفة لا يتم الاعتراف بالمكاسب وفقاً لقاعدة التحفظ، أما حالة وجود خسائر إذا كان سعر السوق أقل من التكلفة يتم الاعتراف بالخسائر بشرط أن لا يتجاوز مبلغ التكاليف الصناعية الغير مباشرة .

**مثال:** قام مصنع الخزف بإنتاج احدى الات ذاتيا وقد بلغت تكاليف المواد المباشرة ٢٠٠,٠٠٠ و تكاليف اجور مباشرة ١٠٠,٠٠٠ ، وت ص غير مباشرة متغيرة ٢٠% من التكاليف المباشرة في حين التكاليف ص غير مباشرة المخصصة على تلك الالة بلغت ٣٠٠٠٠ ريال. المطلوب تسجيل قيود اليومية اللازمة في دفتر اليومية في كل حالة من الحالات التالية

- ١ ان القيمة السوقية العادلة ٤٠٠,٠٠٠ ريال
- ٢ ان القيمة السوقية العادلة ٢٩٠,٠٠٠ ريال
- ٣- ان القيمة السوقية العادلة ٣٢٠,٠٠٠ ريال

## طريقة التمويل

### تمويل عن طريق الإقتراض

١-أ: تقوم شركة إنفيرمير بتشبيد مبنى. بتكلفه قدرها \$١٥٠٠ مليون. وتتفق التكلفة بطريقة منتظمة خلال ١٠ سنوات والتي يتم تمويلها. عن طريق قرض يبلغ متوسط رصيده \$٧٥٠ مليون بمعدل فائده ٨٪ سنويا.

٢-أ: تقوم شركة إنفيرمير بالتعاقد مع شركة ألفا العقارية بعقد قيمته \$٢٢٠٠ مليون. وتقترض شركة ألفا مبلغا يبلغ في المتوسط \$٧٥٠ مليون لتمويل عملية التشييد بمعدل ( فائده) قدرة ٨٪ سنويا.

### تمويل داخلي

١-ب: تقوم شركة إنفيرمير بتشبيد المبنى. بتكلفة قدرها \$١٥٠٠ مليون تنفق بصفة منتظمة خلال ١٠ سنوات وتمول التكلفة داخليا من النقد المتاح ولا توجد على الشركة قروض جوهريه للتمويل.

٢-ب:تقوم شركة إنفيرمير بالتعاقد مع شركة بيتا العقارية بعقد قيمته \$٢٢٠٠ مليون وتقوم الشركة بالسداد للشركة العقارية من أموالها المتاحة المتاحة داخليا.

التشييد الذاتي

إستخدام شركة للتشييد

طريقة التشييد

## الشكل ٨-٤ أمثلة على كيفية حساب الفائدة المرسمة

الشركة (ج)	الشركة (ب)	الشركة (أ)	
\$٠	\$٨٠,٠٠٠,٠٠٠	\$٠	قرض. لأغراض تمويل التشييد
n/aX	X9%	n/aX	معدل الرسملة
٠	٧,٢٠٠,٠٠٠	٠	الفائدة. على قرض التشييد
٤٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠,٠٠٠	قروض عامة استخدمت في تمويل التشييد
X7%	X7%	X7%	معدل الرسملة
٢,٨٠٠,٠٠٠	١,٤٠٠,٠٠٠	٧,٠٠٠,٠٠٠	الفائدة على القروض العامة المستخدمة في التشييد
٢,٨٠٠,٠٠٠	٨,٦٠٠,٠٠٠	٧,٠٠٠,٠٠٠	إجمالي الفائدة على القروض التشييد والقروض العامة المستخدمة في. التشييد
٢,٦٠٠,٠٠٠	١٥,٤٥٠,٠٠٠	١٥,٤٥٠,٠٠٠	إجمالي الفائدة التي تحملتها الشركة (معطى)
\$٢,٦٠٠,٠٠٠	\$ ٨,٦٠٠,٠٠٠	\$٧,٠٠٠,٠٠٠	الأقل من بين القيمتين. = إجمالي الفائدة التي. يمكن ردها لتمويل عملية التشييد

## الشكل ٨-٥ ملخص للمعايير المحاسبية المتعلقة برسمة الفائدة

المعيار	تكلفة القروض المرتبطة مباشرة بالتشديد	تكلفة التمويل الداخلي
ASPE	يمكن رسملتها أو اعتبارها مصروفاً	يمكن رسملتها أو اعتبارها مصروفاً
IFRS	ترسمل	تحمل على الفترة كمصروف

### (ج) فترة الرسملة:

تتوقف الرسملة عندما يكون الأصل جاهزاً للإستخدام في الغرض الذي أنشئ من أجله، وليس المهم أن يبدأ فعلاً إستخدام الأصل.

### (د) الاستبدال والاصلاحات:

يجب على المنشأة اعتبار النفقات مصروفاً اذا كانت ناتجة عن عمليات صيانة واصلاح عادية، بينما ترسمل إذا كانت ناتجة عن استبدال جزء جوهري من الاصل.

**مثال:** شركة كيمبرلي قامت بشراء مبنى بـ ١٢ مليون دولار، وبعد فترة قامت باستبدال سطح المبنى بتكلفة ٣ مليون دولار، وكانت القيمة الدفترية للمبنى ٨ مليون دولار، وكانت نسبة الاستهلاك ١٠%، وتقدر الشركة ان السطح يمثل ٢٠% من تكلفة المبنى.

الشكل ٦-٨ قيد اليومية اللازمان لإثبات عملية تطوير سطح المبنى ٢٢ شركة كيمبرلي كعملية استبدال		
ح/ مجمع استهلاك المبنى (٨٠٠٠٠٠٠٠ × ١٠%)		٨٠٠٠٠٠٠
ح/ خسائر استبدال سطح المبنى ٢٢ (٨,٠٠٠,٠٠٠ × ٢٠%)		١٦٠٠٠٠٠
ح/ المبنى ٢٢ (بتكلفة المبنى)	٢٤٠٠٠٠٠٠	
ح/ المبنى		٣٠٠٠٠٠٠
ح/ النقدية	٣٠٠٠٠٠٠	

الشكل ٧-٨ جدول معالجة سطح المبنى ٢٢ بشركة كيمبرلي كعملية استبدال

القيمة الدفترية	مجمع الاهلاك	التكلفة	
\$٨,٠٠٠,٠٠٠	\$٤,٠٠٠,٠٠٠	\$١٢,٠٠٠,٠٠٠	الرصيد قبل استبدال السطح (بالدولار \$)
(١,٦٠٠,٠٠٠)	(٨٠٠,٠٠٠)	(٢,٤٠٠,٠٠٠)	يطرح: الجزء المتعلق بالسطح القديم (٢٠%)
<u>٣,٠٠٠,٠٠٠</u>	<u>٠</u>	<u>٣,٠٠٠,٠٠٠</u>	تضاف: تكلفة السطح الجديد
<u>\$٩,٤٠٠,٠٠٠</u>	<u>\$٣,٢٠٠,٠٠٠</u>	<u>\$١٢,٦٠٠,٠٠٠</u>	الرصيد بعد عملية الاستبدال (بالدولار \$)

- لو كانت شركة كيمبرلي قد عالجت عملية استبدال السطح كعملية اصلاح، لكانت قد اعتبرت المبلغ بالكامل وقدره \$٣ مليون كمصروف. مما يؤدي إلى تخفيض الدخل الخاضع للضريبة بنفس القيمة، مع عدم وجود أي تأثير على المباني بقائمة المركز المالي.

**. هـ) تكلفة التفكيك، والإزالة، وإعادة الوضع إلى ما كان عليه:**

تتطلب عادة القوانين من الشركات التي تعمل في مجال الصناعات التشغيلية أو الثقيلة إعادة الموقع في نهاية فترة التشغيل إلى الحالة التي كان عليها عند بدء أنشطة الشركة. ويعتبر انفاق هذه التكاليف المستقبلية ضرورياً للحصول على ترخيص لعمل الشركة. وبالتالي فإن هذه التكاليف يجب ان تعالج كجزء من التكلفة الأولية المتعلقة بالعقارات والآلات والمعدات، كما يتم استهلاكها ضمن تكلفة هذه الأصول.

**ثالثاً: كيف يجب أن تصنف المنشآت التكلفة المرسمة كعقارات وآلات ومعدات؟**

### **٣-١ وحدة القياس والتجزئة**

ينص معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) مايلي:

**فقرة ٤٣:** "كل جزء من أحد بنود العقارات والآلات والمعدات تكون تكلفة جوهرية قياساً. بالتكلفة الإجمالية للبند يجب أن يتم إستهلاك تكلفته بصفة مستقلة

**فقرة ٤٤:** قد يكون العمر الاقتصادي وطريقة الاستهلاك لجزء جوهرية. من أحد بنود العقارات والآلات والمعدات مماثلاً للعمر الاقتصادي وطريقة الاستهلاك لجزء جوهرية آخر لنفس البند. وبالتالي يجب. تجميع. هذين الجزئيين معاً. عند تحديد مصروف الاستهلاك.



## ٣-٢ شراء الأصول في مجموعات

قد تقوم المنشأة الى شراء مجموعة من الأصول في عقد شراء موحد، والمشكلة هنا كيف يتم توزيع تكلفة الشراء على كل أصل على حدى ، وفقا للمعايير الدولية يتم الاعتماد على نسبة القيمة السوقية العادلة لكل أصل على اجمالي القيمة السوقية العادلة للمجموعة

**مثال:**

قامت شركة الصفاء التجارية شراء قطعة أرض ومبنى بسعر ٩٠٠,٠٠٠ ريال ، وقد كانت القيمة السوقية العادلة لكلا من

الأرض و المبنى على التوالي ٤٠٠,٠٠٠ ريال ، ٦٠٠,٠٠٠ ريال

المطلوب: اجراء قيد اليومية اللازم لأثبات عملية الشراء ؟

## ٣-٣ القياس اللاحق

### ١- أساس القياس : التكلفة التاريخية أم التكلفة الجارية

بعض الطرق البديلة لقياس قيمة العقارات والآلات والمعدات بقائمة المركز المالي- التكلفة التاريخية، أو القيمة الجارية. ويمكن قياس القيمة الجارية بثلاثة أسس للقياس: تكلفة الإحلال. والقيمة في الاستخدام ، وصافي والقيمة الممكن تحقيقها.

١- **التكلفة التاريخية:** يستخدم هذا الأساس لقياس التكلفة الأصلية لشراء أو تشييد الأصل ويحسب الاستهلاك على مدار العمر الافتراضي للأصل.

٢- **القيمة الجارية:** ويمكن قياسها بإحدى هذه المقاييس:

- أ- تكلفة الإحلال (التكلفة الاستبدالية)- وهي قيمة الأصل مقاسه بوحدات النقد اللازمة لإستبدال القدرة الانتاجية للأصل.
- ب- القيمة في الاستخدام : وتقيس قيمة الأصل بمقدار التدفقات النقدية التي يوقعها المشروع من مخرجات هذا الأصل.
- ج- صافي القيمة الممكن تحقيقها: وهو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل بعد خصم أي تكلفة للتخلص من الأصل

**ملاحظه/ وتعتبر المقاييس الثلاثة للقيمة الجارية واحدة في حالة السوق الكاملة فقط.**

## ٢/ الحيادة و التعبير الصادق

### ٣/ الاستهلاك في ظل اساس التكلفة التاريخية :

الاستهلاك هو عملية منتظمة لتوزيع تكلفة الأصل الثابت على فترات عمره الافتراضي. ويعبر الاستهلاك عن تخصيص التكاليف على الفترات التي تحققت خلالها المنافع.  
قيد التسوية لإثبات الاستهلاك

قيد إثبات الاستهلاك	
ح/ مصروف استهلاك	XX
ح/ مجمع استهلاك (نوع الأصل)	XX

## العوامل المؤثرة على تحديد مصروف الاستهلاك:

١/ المبلغ الاجمالي القابل للإستهلاك: يتمثل في تكلفة الأصل مطروحاً منها القيمة المتبقية (الخردة).

٢/ فترة الإستهلاك: هي الفترة الزمنية التي يتوقع أن يكون الأصل خلالها متاحاً للإستخدام.

٣/ طريقة الإستهلاك: هناك ثلاث طرق

**\*القسط الثابت\*** يتم فيه تخصيص القيمة القابلة للإستهلاك

بالتساوي خلال سنوات العمر الافتراضي للأصل

$$\frac{\text{قيمة الخردة - التكلفة}}{\text{العمر الافتراضي}}$$

**\*الرصيد (القسط) المتناقص\***

(القيمة الدفترية في بداية الفتر  $\times$  معدل الرصيد المتناقص)

يتم فيها تحديد الإستهلاك كنسبة ثابتة من القيمة الدفترية للأصل

## تابع طرق الاستهلاك:

### \*وحدات الإنتاج\*

تقوم بتوزيع القيمة القابلة للإستهلاك بنسبة الكمية المنتجة إلى إجمالي الطاقة الإنتاجية المقدرة للأصل

$$1 \text{ متوسط تكلفة الوحدة} \\ = \frac{\text{خرقة - تكلفة}}{\text{انتاجها متوقع وحدات}}$$

$$2 \text{ مصروف الاستهلاك} =$$

$$\text{متوسط استهلاك الوحدة} \times \text{الطاقة الانتاجية السنوية}$$

## مثال:

قامت شركة ماكينزي بشراء آلة بمبلغ ١٢٠ الف دولار لاحتلالها محل آلة مماثلة انتهى عمرها الافتراضي . ويقدر العمر للآلة المشتراة بـ ٥ سنوات أو ألف وحدة . الوحدات التي تم انتاجها بلغت (١٥٠, ٢٠٠, ٢٥٠, ٢٥٠, ٥٠) في ٥ سنوات على التوالي باجمالي ٩٠٠ وحدة . تستخدم الشركة معدل استهلاك ٤٠% باستخدام الرصيد المتناقص.

القيمة الدفترية = (التكلفة - مجمع الإستهلاك)		الإستهلاك					
السنة	ط/ القسط الثابت ٥ سنوات	ط/ الرصيد المتناقص	ط/ وحدات الإنتاج	القسط الثابت	الرصيد المتناقص	وحدات الإنتاج	
٠	-	-	-	١٢٠	١٢٠	١٢٠	
١	٢٠	٤٨	١٥	١٠٠	٧٢	١٠٥	
٢	٢٠	٢٨.٨	٢٠	٨٠	٤٣,٢	٨٥	
٣	٢٠	١٧.٣	٢٥	٦٠	٢٥.٩	٦٠	
٤	٢٠	٥,٩	٢٥	٤٠	٢٠	٣٥	
٥	٢٠	٠,٠	٥	٢٠	٢٠	٣٠	
اجمالي	١٠٠	١٠٠	٩٠				

## 4- أثر التغيير في التقديرات على الاستهلاك:

تعتبر العوامل الثلاث (التكلفة القابلة للاستهلاك، والعمر الافتراضي، ونمط الاستهلاك) والتي تستخدم في حساب الاستهلاك هي مجرد أفضل تقديرات مستقبلية للإدارة في تاريخ اقتناء الأصل. ويمكن تعديل أي من هذه التقديرات إذا توافرت معلومات أفضل وتعتبر هذه التغييرات " تغييرات في التقديرات المحاسبية "

افترض ان شركة ماكينزي في المثال السابق قد قامت بإجراء التغييرات الثلاثة التالية في التقديرات (كل حالة مستقلة عن الحالتين الأخيرتين):

- **طريقة القسط الثابت** – خلال السنة ٢ قامت الشركة بتخفيض العمر الافتراضي للآلة من خمس سنوات الى أربع سنوات.
- **طريقة الرصيد المتناقص** – خلال السنة ٣ قامت الشركة بتخفيض معدل الاستهلاك من ٤٠% الى ٣٠% بما يعكس العمر الافتراضي بطريقة أفضل.
- **طريقة وحدات الإنتاج** – خلال السنة ٤ وجدت الشركة انها كانت قد غالت في تقدير عدد الوحدات التي يتوقع ان تنتجها الآلة، وقررت تعديل تقديرها لعدد الوحدات الإجمالي ليكون ٩٢٠ وحدة بدلا من ١٠٠٠ وحدة.

● جدول الاستهلاك لآلة شركة ماكينزي بعد تغيير التقديرات ( القيم بالآلف \$ ) :

القيمة الدفترية (التكلفة - مجمع الاستهلاك)		الاستهلاك				
وحدات الإنتاج	الرصيد المتناقص	القسط الثابت	بطريقة وحدات الإنتاج	بطريقة الرصيد المتناقص	طريقة القسط الثابت على ٥ سنوات	السنة
١٢٠,٠	١٢٠,٠	١٢٠,٠	-	-	-	٠
١٠٥,٠	٧٢,٠	١٠٠,٠	١٥,٠	٤٨,٠	٢٠,٠	١
٨٥,٠	٥٠,٤	٨٠,٠	٢٠,٠	٢١,٦	٢٠,٠	٢
٦٠,٠	٣٥,٣	٥٠,٠	٢٥,٠	١٥,١	٣٠,٠	٣
٢٨,٧٥	٢٤,٧	٢٠,٠	٣١,٢٥	١٠,٦	٣٠,٠	٤
٢٢,٥٠	٢٠,٠	٢٠,٠	٦,٢٥	٤,٧	-	٥
-	-	-	٩٧,٥٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	الإجمالي



## ● إيضاحات على الحل:

١- استهلاك السنة ٣ =  $(٢٠ - ٨٠) + ٢$  سنة = ٣٠ للسنة ، ونفسه بالنسبة للسنة ٤

٢- استهلاك السنة ٢ =  $٧٢ \times ٣٠\% = ٢١,٦$  : السنة ٣ =  $٥٠,٤ \times ٣٠\% = ١٥,١$  :

السنة ٤ =  $٣٥,٣ \times ٣٠\% = ١٠,٦$  :

السنة ٥ = الأقل من بين  $(٢٤,٧ \times ٣٠\%)$  او ( التكلفة القابلة للاستهلاك الباقية ) = الأقل من بين ٧,٤ او ٤,٧ = ٤,٧

٣- الاستهلاك للوحدة عن السنتين ٤ و ٥ =  $(٢٠ - ٦٠) \div ٣٢٠ = ٠,١٢٥$  للوحدة :

استهلاك السنة ٤ =  $٢٥٠ \times ٠,١٢٥ = ٣١,٢٥$  وحدة =

استهلاك السنة ٥ =  $٥٠ \times ٠,١٢٥ = ٦,٢٥$  وحدة =

## 5 - استبعاد (أو التخلص من) العقارات والآلات والمعدات:

في مثل هذه الحالة يتم المقارنة بين قيمة البيعة للأصل الثابت مع العمر الدفترية في تاريخ البيع والفرق يعتبر مكاسب أو خسائر التخلص من الأصل، ويثبت الفرق في قائمة الدخل.

خسائر

من مذكورين:  
XX ح/ النقدية  
XX ح/ مجمع استهلاك الأصل  
XX ح/ خسائر بيع الأصل  
XX إلى ح/ الأصل

مكاسب

من مذكورين:  
XX ح/ النقدية  
XX ح/ مجمع استهلاك الأصل  
إلى مذكورين:  
XX ح/ الأصل  
XX ح/ مكاسب بيع الأصل

# ٦- معاملات التبادل غير النقدي

استبدال الأموال الثابتة

6-1 الحالات العامة ← 6-2 الحالات الاستثنائية

(التبادل بدون جوهر تجاري)

(للتبادل جوهر تجاري)

- تكلفة الأصل الجديد = القيمة الدفترية للأصل القديم.
- في حالة وجود نقدية
- ١- تكلفة الأصل الجديد = قيمة الدفترية للقديم + النقدية المدفوعة
- ٢- تكلفة الأصل الجديد = قيمة الدفترية للقديم - النقدية المستلمة
- ت: الأصل الجديد = القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه أو القيمة العادلة للأصل الجديد أيهما أكثر دقة ، ويفضل الأخذ بالقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه (القديم) إذا كان الأصلان يمكن قياسهما بنفس الدقة.

**\*ملاحظة مهمة :** في حالة حصول المنشأة على نقدية لابد من اخذها بعين الاعتبار في اثبات تقييم الأصل الجديد في قائمة المركز المالي.

## قيد استبدال الحالات الاستثنائية

قيد الاستبدال	
من مذكورين ح/الأصل الجديد	XX
ح/الأصل الجديد (قيمة دفترية للأصل القديم)	XX
ح/مجمع استهلاك الأصل القديم	XX
الى ح/ الأصل القديم	XX

## قيود الحالات العامة

قيد الاستبدال		الحالة
من مذكورين ح/الأصل الجديد	XX	القيمة العادلة للأصل القديم أو الجديد < القيمة دفترية للقديم (مكاسب استبدال)
ح/مجمع استهلاك القديم الى مذكورين	XX	
ح/الأصل القديم	XX	
ح/مكاسب استبدال	XX	
من مذكورين ح/الأصل الجديد	XX	القيمة العادلة للأصل القديم أو الجديد > القيمة الدفترية للأصل القديم (خسائر استبدال)
ح/مجمع استهلاك الأصل القديم	XX	
ح/خسائر استبدال	XX	
الى ح/ الأصل الجديد	XX	

## مثال

### ١- تبادل جوهري

في عملية التبادل الثانية، قامت شركة النانو بإستبدال القارب ٣٦ بقارب اخر ٣٢ وتتميز القوارب من هذا النوع بأن تشغيلها موسمي وتتسم بحساسيتها لأسعار الوقود. وتبلغ تكلفة القارب ٣٦ مبلغ ٢٠٠,٠٠٠ ومجمع استهلاكه ٧٠,٠٠٠ وتعتقد الشركة ان هذا القارب تبلغ قيمته السوقية ١٥٠,٠٠٠، ولكن لم تتم اي عمليات بيع لمثل هذا النوع ، وكانت هناك عملية بيع منذ شهرين قبل تاريخ الإستبدال لقارب مماثل لذلك من النوع ٣٢ في نفس المدينة بمبلغ ١٤٠,٠٠٠.

القيد:

١٤٠,٠٠٠ د/ القارب الجديد ٣٢

٧٠,٠٠٠ د/ مجمع استهلاك قارب ٣٦

٢٠٠,٠٠٠ د/قارب ٣٦

١٠,٠٠٠ د/ مكاسب استبدال اصول

ملاحظه/ يتم الاخذ بالقيمة العادلة للأصل الجديد لأنها أكثر دقة.

## ٢- تبادل جوهري مع وجود نقدية

إفترض أن شركة نانايمو إستلمت أيضا مبلغ \$١٥٠٠٠ نقدا في عملية التبادل .

	ح/ النقدية	١٥٠٠٠
	ح/ القارب بايلاينر ٣٢	١٤٠٠٠٠
	ح/مجمع إستهلاك القارب ديوفر ٣٦	٧٠٠٠٠
	ح/ قارب ديوفر ٣٦	٢٠٠٠٠٠
	ح/ مكاسب إستبدال الأصول	٢٥٠٠٠

### ٣- تبادل غير جوهري

قامت شركة نانايمو باستبدال قارب من نوع ديوفور ٣٦ بقارب اخر نوع بينيتو ٣٧ لتقليل من انواع القوارب التي تمتلكها تقريبا. و كلا النوعان من نفس الحجم تقريبا ( ٣٦ و ٣٧ قدم) بعد عملية التبادل تنوي شركة نانايمو تاجر القارب من النوع بينيتو ٣٧ بنفس السعر الذي كانت تؤجر به القارب من النوع ديوفور ٣٦ و الذي يبلغ \$ ٥٠٠ في اليوم و تبلغ تكلفه القارب من النوع ديوفور ٣٦ في سجلات شركة نانايمو \$ ٢٠٠٠٠٠٠ و مجمع استهلاكه \$ ٧٠٠٠٠٠٠ بينما يتم الاعلان عن قوارب مثيلة بسعر \$ ١٥٥٠٠٠٠

تعتبر عملية التبادل هذه عملية تبادل بدون جوهر تجاري نظرا لكون قدرة كل من القارين على توليد التدفقات النقدية متماثلة و يترتب على ذلك تسجيل المعاملة كحاله خاصه من القاعدة العامة وذلك باستخدام القيمة الدفترية للأصل المستغنى عنه (القارب من النوع ديوفور ٣٦):

ح/ القارب بينيتو ٣٧	١٣٠٠٠٠
ح/مجمع استهلاك القارب ديوفور ٣٦	٧٠٠٠٠
ح/القارب ديوفور ٣٦-التكلفة	٢٠٠٠٠٠

## ز. الفروق الرئيسية بين المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) ومعايير المحاسبة للمشروعات الخاصة (ASPE)

الموضوع	المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS)	معايير المحاسبة للمشروعات الخاصة (ASPE)
رسمة الفائدة	تتم رسمة تكلفه الاقتراض المرتبطة مباشرة بال اقتناء او تشييد العقارات و الآلات و المعدات	للمنشاء حق في اختيار بين ان ترسمل تكلفه او التشييد الفائدة المرتبطة مباشر باقتناء العقارات و الآلات و المعدات على الاصول يحمل على الفترة عند او اعتبارها مصروفا ذاته حدوثها مع ضرورة الافصاح عن المبلغ الذي تم رسملته
التكلفة المنفقة على بنود عقارات و آلات و المعدات قائمة	يجب التمييز بين تكلفة الاستبدال و تكلفه الاصلاح حيث تتم رسمة تكلفة الاستبدال مع استبعاد القيمة الدفترية للأصل المستبدل اما تكلفه الاصلاح فيتم اعتبارها مصروفا يحمل على الفترة التي تحدث فيها	يتم التمييز بين تكلفه التحسين و الصيانة حيث تتم رسمة التكلفة التحسين بينما تعالج تكلفة الصيانة كمصروف
اساس القياس	يتم قياس العقارات و الآلات و المعدات اما بنموذج التكلفة التاريخية او بنموذج اعادة التقويم	تظهر العقارات و الآلات و المعدات و بتكلفتها معدلة بمجمع الاستهلاك