

## المحاضرة (7): المعيار المحاسبي IAS 16 التثبيتات المادية

### أهداف المحاضرة:

- ✓ بعد إكمال المحاضرة السابعة على الطالب فهم ما يلي:
- ✓ التعريف الجديد للتثبيتات العينية وفق المعيار المحاسبي رقم 16.
- ✓ التقييم الأولي و اللاحق للتثبيتات العينية.
- ✓ إعادة تقييم التثبيتات القابلة للاهلاك و كيفية تسجيل عملية التنازل عن التثبيتات العينية .
- ✓ كيفية تسجيل عملية التنازل عن التثبيتات العينية.
- ✓ مختلف الجوانب التقنية الخاصة بعقارات التوظيف.

### تمهيد:

من خلال القراءة الجديدة للتقييس المحاسبي، فإن التثبيتات تظهر كوعاء للمنافع الاقتصادية التي تنوي المؤسسة إستهلاكها لمدة طويلة. وعليه فإن التثبيتات المادية تمثل الجزء الأكبر من الأصول الإجمالية للمؤسسة، مما يجعلها ذات أهمية عند تقديم المؤسسة لوضعيتها المالية.

### تعريف التثبيتات المادية IAS 16:

المعيار المحاسبي IAS 16 يعرف التثبيتات العينية على أنها تلك الأصول المحتجرة من قبل المؤسسة التي:

- تستعمل في الإنتاج أو اللوازم و الخدمات، أو العناصر المؤجرة للغير، أو المخصصة لأغراض إدارية.
  - ينتظر أن تستخدم لأكثر من فترة.
- ويشترط في إعتبار العنصر كتثبيت ضمن الأصول أن تكون مدة إستخدامه لأكثر من فترة، وأن يكون مراقب من قبل المؤسسة، وأن تنتظر من إستخدامه تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية، وأن يتم تقييم تكلفة الأصل بموضوعية<sup>1</sup>. من أمثلة تلك العناصر: السلع، الأراضي، المباني، الآلات، السيارات، أثاث المكتب الخ...
- المعيار المحاسبي IAS 16 يهدف إلى توضيح المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية، والإجابة عن التساؤلات المتعلقة بتاريخ تسجيل التثبيتات المادية كأصول، وتحديد القيمة المحاسبية و كيفية إهلاكها.

### التقييم الأولي:

التثبيتات المادية التي تستوفي الشروط من أجل أن تسجل كأصل يجب أن تقيم في البداية بتكلفتها التاريخية التي تشمل على ثمن الشراء بعد اقتطاع التخفيضات التجارية و المالية، مضافا إليها حقوق الجمارك والرسوم غير المسترجعة، والأعباء المباشرة لإيصال الأصل إلى موقع إستغلاله وجعله في موضع الإستخدام، وأيضا التقدير الأولي للتكاليف الواجبة للتفكيك وإرجاع الموقع على حالته.

أما إذا كانت السلع منتجة من قبل المؤسسة فإنها تقيم بتكلفة الإنتاج، بينما التثبيتات المتحصل عليها عن طريق التبادل فتسجل بالقيمة العادلة للعناصر غير المتشابهة، أما العناصر المتشابهة فتسجل بالقيمة الصافية المحاسبية للتثبيت المعطى للتبادل مقربة مع الدفعات التكميلية.

**ملاحظة:** خاصة بالأعباء المالية المرتبطة بالسداد المؤجل بعيدا عن شروط الدين العادي، الفرق بين الثمن الفوري ومجموع التسديدات يسجل ضمن الأعباء المالية على فترة الدين بشرط أن لا تدمج ضمن تكلفة الأصل كما ينص عليها المعيار ias23.

(أ) **المقاربة بالمكونات:** كل جزء من التثبيتات المادية له تكلفة ذات دلالة بالنسبة إلى التكلفة الكلية للعنصر، أو التي تدر منافع إقتصادية حسب نسق مختلف مثل مكونات الطائرة مثلا يجب أن يسجل ويهتك بصفة منفصلة. حيث تكون لديه مدة إستخدام تختلف عن الأجزاء الأخرى للتثبيت، أو نمط إهلاك مختلف. تطبق هذه الطريقة في الحالات التالية:

- **إقتناء كل أو جزء من أصل مثبت:**العناصر ذات مدة الإستخدام والإهلاك المختلف تسجل منفردة ضمن الأصول إذا كانت قيمة الوحدة ذات دلالة ويمكن تقييمها بصورة صادقة.
- **التجديد الجزئي للأصل:**في حالة إستبدال عنصر يمثل جزء من تجهيز، يسجل منفردا حيث:
  - \* تكلفة التبديل للمكون تدرج ضمن الأصول
  - \* القيمة الصافية المحاسبية للمكون المستبدل ضمن الأعباء (مستهلك).

**(ب) التكاليف اللاحقة** المرتبطة بتهيئة مسجل سابقا لا تحسب إلا إذا إستوفت للشروط العامة لتسجيل الأصل (التهيئة المادي). وكل الأعباء اللاحقة الأخرى تسجل محاسبيا ضمن أعباء الفترة التي نشأت فيها.

كما تؤخذ بعين الإعتبار النفقات اللاحقة المرتبطة بالتهيئات المادية وغير المادية المسجلة ضمن التهيئات، فتسجل ضمن أعباء الفترة التي نشأت فيها إذا كان الغرض منها الإصلاح والصيانة للحفاظ على الحالة الراهنة للأصل، أو الرفع من كفاءة الأصل، الأمر الذي يستلزم إستنفاد تلك النفقات. وتسجل ضمن التهيئات إذا كان الغرض زيادة القيمة المحاسبية للأصل ، يعني أن المنافع الإقتصادية المتوقعة ستزيد عما كانت عليه في المستوى الأول، وبالتالي رسملتها. والتي توافق(الفقرة 23 من IAS16).

لرسملة التكاليف يجب توافر أحد الشروط التالية:

- حدوث زيادة في العمر الإنتاجي للأصل.
  - حدوث زيادة في كمية الوحدات التي ينتجها الأصل.
  - حدوث تحسن واضح في نوعية الوحدات التي ينتجها الأصل<sup>1</sup>.
- إن الإستثمارات تفقد جزءا من قيمتها نتيجة عامل الزمن و الإستعمال في الإستغلال والتطور التكنولوجي، الأمر الذي يتطلب تحديد الإهلاك . مع الأخذ بعين الإعتبار عملية التحيين في حالة التسديد المؤجل إذا تجاوزت الشروط العادية للدين.

#### التقييم اللاحق للتهيئات المادية:

المعيار IAS 16 يبين طريقتين للتسجيل: نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم. إن الإختيار بين الطريقتين يتم حسب نوع التهيئات، مع الأخذ بعين الإعتبار تجميع الأصول ذات الطبيعة والإستخدام المتماثل.

- **طريقة التكلفة:** تبين هذه الطريقة أنه بعد التسجيل الأولي كأصل، التثبيت المادي يجب أن يعالج محاسبيا بتكلفته مخفضا منه الإهلاكات وخسائر القيمة.
 
$$\text{القيمة المحاسبية} = \text{التكلفة} - \text{تراكم الإهلاكات} - \text{تراكم خسائر القيمة}$$
- **طريقة إعادة التقييم:** تنص هذه الطريقة على أن تسجل التهيئات المادية بالمبلغ المعاد تقديره، إنطلاقا من معرفة قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مخفضا منه تراكم الإهلاكات السابقة وتراكم خسائر القيمة السابقة<sup>2</sup>.
- عملية إعادة التقييم تجري بانتظام حتى لا يكون هناك إختلاف واضح بين القيمة المحاسبية للأصل عن القيمة العادلة، التي يشترط أن تكون صادقة، أي أنها تمثل قيمة السوق أو تكلفة التبديل الصافية من الإهلاكات.
  - بالنسبة لخسارة القيمة الناتجة عن إعادة التقييم تسجل في حساب النتائج إلا إذا كان هناك فرق إعادة التقييم ضمن الأموال الخاصة.
  - فإذا كان فرق إعادة التقييم موجب يسجل ضمن الأموال الخاصة إذا زادت القيمة المحاسبية للأصل نتيجة إعادة التقييم، إلا إذا كانت هناك عملية مقاصة لإعادة التقييم السالب المسجل سابقا في النتيجة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>دونالد كيسو، جيرى ويجانت، مرجع سابق، ص.478.

<sup>2</sup>catherine maillet، anne le manh, OP; CIT .p.52

<sup>3</sup> OBERT ROBERT, PRATIQUE DES NORMES IAS/IFRS OP; CIT :. P 52

- فرق إعادة التقييم يسترجع ويحول إلى النتائج غير الموزعة حسب نسق إهلاك الأصل المعاد تقييمه، أوفي حالة الاستغناء عن الأصل.
- القيمة العادلة للأراضي والمباني هي في العادة قيمة السوق. هذه القيمة تحدد على أساس تقدير يقوم به المقيمين المهنيين ذوي الاختصاص.

والأمثلة التالية تخص توضيح المعالجة المحاسبية عند إعادة تقييم بعض التثبيات على النحو التالي:

#### مثال 1: إعادة تقييم التثبيات المادية القابلة للإهلاك

في 31/12/2012 ن لدى احدى المؤسسات معدات صناعية قيمتها المحاسبية الصافية 1200000 دج، تكلفة اقتنائها 2000000 دج، عمرها الإنتاجي 10 سنوات، تراكم إهلاكها في هذا التاريخ بلغ 800000 دج. تم إعادة تقييم هذه المعدات في نفس التاريخ بقيمة 1500000 دج. نسبة الضريبة IBS 25% .

**ملاحظة:** في نهاية كل فترة يتم إطفاء فائض إعادة التقييم على العمر الإنتاجي للإستثمار وذلك بتحويله إلى

|     |                            |        |        |
|-----|----------------------------|--------|--------|
| 21  | معدات صناعية               | 500000 | 200000 |
| 281 | إهلاك المعدات              |        | 175000 |
| 105 | فرق التقييم                |        | 125000 |
| 134 | الضرائب المؤجلة على الخصوم |        |        |

نتيجة الدورة بالشكل التالي:

|     |                   |       |       |
|-----|-------------------|-------|-------|
| 105 | فرق إعادة التقييم | 17500 | 17500 |
| 12  | نتيجة الدورة      |       | 17500 |

$$175000 \div 10 = 17500 \text{ دج}$$

#### مثال 2: إهلاك أصل تم إعادة تقييمه

في 31/12/2012 ن لدى احدى المؤسسات معدات صناعية تكلفة اقتنائها 1000000 دج تاريخ اقتناؤها 01/01/2012، عمرها الإنتاجي 10 سنوات، تم إهلاكها بطريقة الأقساط الثابتة، قيمتها كأنقاص في نهاية المدة 100000 دج.

تم إعادة تقييم هذه المعدات في 31/12/2012 ن بقيمة عادلة 950000 دج. نسبة الضريبة IBS 25% .

#### فيد الإهلاك

|     |                              |       |       |
|-----|------------------------------|-------|-------|
| 681 | مخصصات الإهلاكات             | 90000 | 90000 |
| 281 | إهلاك المعدات                |       |       |
|     | $10 \div (100000 - 1000000)$ |       |       |

فيد إعادة التقييم

|     |                              |       |       |
|-----|------------------------------|-------|-------|
| 281 | إهلاك المعدات                | 90000 | 50000 |
| 21  | معدات صناعية                 |       | 30000 |
| 105 | إعادة التقييم                |       | 10000 |
| 134 | الضرائب المؤجلة على الخصوم   |       |       |
|     | $10 \div (100000 - 1000000)$ |       |       |

#### مخطط الإهلاك

المعيار IAS 16 يحدد بأن كل مركب للتثبيات المادي الذي تكون تكلفته ذات دلالة بالنسبة لمجموع التثبيات، يجب أن يهتك بصفة منفردة ومن محددات مخطط الإهلاك: الأساس، المدة والشكل.

أ) القيمة القابلة للإهلاك: هي تكلفة الأصل أو كل مبلغ آخر بديل، مخفضا منه القيمة الباقية VR للأصل، الذي يوزع بصفة منتظمة على مدة استخدامه.  
مخصصات الإهلاكات لكل فترة يجب أن تسجل محاسبيا ضمن الأعباء بشرط أن ألا تحمل إلى القيمة المحاسبية لأصل آخر.  
القيمة الباقية VR: المبلغ المتوقع أن تحصل عليه الوحدة حاليا من خروج الأصل، بعد تخفيض تكاليف الخروج المقدرة، إذا بلغ الأصل عمره الإنتاجي ويوجد على الحالة المقدرة في نهاية مدة المنفعة.  
مبلغ إهلاك الأصل يجب أن يوزع بانتظام على مدة استخدامه.

## ب) مدة الاستخدام:

هي الفترة التي تنتظر فيها المؤسسة استخدام الأصل، أو عدد الوحدات المنتجة أو المماثلة التي تنتظر المؤسسة الحصول عليها من الأصل.

## ج) طرق الإهلاك:

المعيار IAS 16 ينص على أن الإهلاك يجب أن يعكس وتيرة إستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل من المؤسسة (خطي، متناقص، أو طريقة الوحدات المنتجة).  
كما يجب أن تشمل مخططات الإهلاك على القيمة الباقية التي يجب أن تحدد بصورة صادقة، ومدة الاستخدام وطريقة الإهلاك يجب أن تراجع على الأقل في نهاية كل دورة سنوية. وأي تغيير في مخطط الإهلاك لا بد أن يسجل محاسبيا كتغيير للتقديرات سيكون له (تأثير مستقبلي في حساب النتائج).

## التنازل عن التثبيتات العينية

التثبيت المادي يحذف من الميزانية عند خروج الأصل، أو لم يعد يستعمل بصفة نهائية، وأن المؤسسة لم تعد تنتظر تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من خروجه.

بالنسبة للنتيجة المترتبة عن إستبعاد أو خروج التثبيت المادي يجب أن تحدد بالفرق الحاصل بين نواتج الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل. ويجب أن تسجل ضمن نواتج أو أعباء النشاطات العادية في حساب النتائج حسب القيد التالي:

## — حالة الربح

|   |   |                                |     |
|---|---|--------------------------------|-----|
|   | X | ح/البنك                        | 512 |
|   | X | إهلاك التثبيت                  | 28  |
|   | X | خسارة القيمة عن التثبيت        | 29  |
| x |   | التثبيت                        | 2   |
| x |   | فوائض القيمة عن خروج التثبيتات | 752 |

## — حالة الخسارة

|   |   |                                |     |
|---|---|--------------------------------|-----|
|   | X | ح/البنك                        | 512 |
|   | X | إهلاك التثبيت                  | 28  |
|   | X | خسارة القيمة عن التثبيت        | 29  |
|   | X | نواقص القيمة عن خروج التثبيتات | 652 |
| x |   | التثبيت                        | 2   |

## الإفصاح:

حتى تكون القوائم المالية معبرة بصدق عن وضعية المؤسسة يجب أن تحدد لكل صنف من التثبيات المادية:

- اتفاقات التقييم المستعملة لتحديد القيم الإجمالية المحاسبية.
- طرق الإهلاكات المستخدمة.
- مدد الإستخدام أو معدلات الإهلاك المستعملة.
- القيم الإجمالية المحاسبية وتراكم الإهلاكات (مع تراكم خسائر القيمة) في بداية ونهاية الفترة.
- مقارنة بين القيم المحاسبية في بداية ونهاية الفترة ميرزين التغيرات (المدخولات، المخروجات، الزيادات أو الإنقاصات الناتجة عن إعادة التقييم وخسائر القيمة)<sup>1</sup>.

## اثر تطبيق المعايير المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية:

- طرق حساب الإهلاك في النظام المحاسبي المالي ترتبط بمشكلة توزيع الأعباء (مخصصات الإهلاكات) عند تقييم تكلفة المنتجات، مما يؤثر في حساب النتيجة، وهذا طبعا سيؤثر على قرارات السعر.
- إن إختيار طريقة الإهلاك لها أهمية كبيرة بالنسبة للمسيرين عند إتخاذ القرار فيما يخص تحديد عمر وإستبدال التثبيات.

## أسئلة:

- 1) اقتنت شركة مجموعة من التثبيات من اجل التجديد، و قامت بالنفقات التالية، ما هي التي لا تسجل ضمن أعباء الفترة؟
  - ثمن شراء الأرض. – أتعاب الموثق.
  - ثمن شراء المبنى. – الاتعاب.
  - حقوق التسجيل. – مصروفات المهندسين.
  - مصروفات العقود. – الإصلاحات الكبرى
- 2) نفس السؤال: ما هي التي تسجل ضمن الأراضي؟ و ضمن المباني؟
- 3) يعرف المعيار IAS16 الأصول المادية حسب مفهوم الملكية القانونية للأصل (صحيح أم خطأ).
- 4) القيمة العادلة لأصل ثابت مادي = تكلفتها التعويضية الجديدة (صحيح أم خطأ).
- 5) تم شراء آلة بمبلغ 30000 دج، قدرت مدة استعمالها ب 4 سنوات، يتضمن عقد الشراء عقد صيانة كل سنتين، و تكلفة الصيانة 4000 دج، ما هو سعر دخول الآلة؟
- 6) تم شراء آلة بمبلغ 220000 دج على الحساب (الدفع يتم بعد سنة من بداية استعمالها) فإذا علمت أن معدل التحديث السنوي هو 10% فما هو المبلغ الذي ستظهر به الآلة مع اصول الميزانية، حسب المعيار IAS16.