

المحاضرة الثامنة

ثانياً: طريقة القسط المتناقص المضاعف Double Declining balance method:

طبقاً لهذه الطريقة يتم مضاعفة نسبة (معدل) استهلاك القسط الثابت، وتستخدم هذه النسبة المضاعفة على الرصيد المتناقص للقيمة الدفترية (الأصل - مخصص الاهتلاك)، وطبقاً لهذه الطريقة فإن قسط اهتلاك السنة الأولى يكون كبيراً ثم يتناقص تدريجياً فيكون أول قسط أكبر الأقساط، بينما قسط السنة الأخيرة أصغر الأقساط.
خطوات حساب القسط:

1- نستخرج نسبة القسط الثابت (المعدل = $1/100 \times$ العمر الانتاجي).

2- نضاعف هذه النسبة (نضرب بالعدد 2).

3- نطبق النسبة (المعدل) على الرصيد الدفترية (تكلفة الأصل - مخصص الاهتلاك).

مع العلم بأنه يتم تجاهل قيمة الخردة أو النفاية حسب هذه الطريقة. كما أن القسط بنهاية المدة يتمثل في الفرق بين القيمة الدفترية وقيمة الخردة (النفاية). أو الفرق بين المخصص بالسنة الأخيرة والتي قبلها.

مثال:

ظهر الرصيد التالي في ميزان المراجعة لأحدى المنشآت في 12/31

2000000 السيارات

وعند الجرد تبين ما يلي:

1- تستهلك السيارات بطريقة القسط المتناقص المضاعف، وقدرت القيمة التخريدية 100000،

والعمر الانتاجي للأصل خمس سنوات.

المطلوب: حساب قسط اهتلاك السيارات، لمدة خمس سنوات مبيناً قسط الاهتلاك، مخصص الاهتلاك، القيمة الدفترية.

الحل:

1- نسبة القسط الثابت = $1/5 \times 100 = 20\%$.

2- نضاعف النسبة: $2 \times 20 = 40\%$.

السنة	قسط الاهتلاك (رصيد الأصل × المعدل)	مخصص الاهتلاك (يزداد بمقدار القسط)	القيمة الدفترية (رصيد الأصل) = (التكلفة - المخصص)
1	$80000 = 2000000 \times 40\%$	800000	-2000000 $1200000 = 800000$
2	$480000 = 1200000 \times 40\%$	1280000	-2000000 $720000 = 1280000$

3	$288000 = 40\% \times 720000$	1568000	-2000000
			$432000 = 1568000$
4	$172800 = 40\% \times 432000$	1740800	-2000000
			$259200 = 1740800$
5	-259200	1900000	100000
	$159200 = 100000$		

نلاحظ في السنة الأخيرة لم نستخدم المعدل، والسبب لأن هذه النسبة تقريبية، حيث لدينا قيمة الخردة 100000 وهي ستبقى كقيمة دفترية في السنة الأخيرة، ومخصص الاهتلاك في السنة الأخيرة سيكون مساوياً للتكلفة - الخردة = (1900000)، وبالتالي سيكون قسط الاهتلاك في السنة الأخيرة عبارة عن الفرق بين القيمة الدفترية وقيمة النفاية أو مخصص الاهتلاك للسنة الأخيرة ومخصص الاهتلاك للسنة السابقة لها. ويطبق ذلك فقط في السنة الأخيرة.

مثال:

ظهرت الأرصدة التالية في ميزان المراجعة لإحدى المنشآت في 2012/12/31 كما يلي:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
300000		الأثاث
	120000	مخصص اهتلاك الاثاث

عند الجرد تبين ما يلي: قدر العمر الانتاجي للأثاث 5 سنوات والقيمة التخريدية 20000.
المطلوب:

- 1- حساب قسط الاهتلاك طبقاً لطريقة القسط المتناقص المضاعف.
- 2- اثبات قيود التسوية والاقفال اللازمة.

الحل:

معدل (نسبة) الاهتلاك = $5/1 \times 100 = 20\%$.

نضاعف النسبة: $20\% \times 2 = 40\%$.

قسط الاهتلاك = $40\% \times (120000 - 300000) = 72000$

72000	من د/ قسط اهتلاك الأثاث	
	إلى د/ مخصص اهتلاك الأثاث	72000
	اثبات عبء الاهتلاك	
72000	من د/ أ.خ (ملخص الدخل)	
	إلى د/ قسط اهتلاك الأثاث	72000
	اقفال عبء الاهتلاك	

$$192000 = 72000 + 120000 = \text{مخصص الاستهلاك الجديد للميزانية}$$

ثالثاً: طريقة مجموع أرقام سنوات العمر الانتاجي: sum-of-the years- Digits:

هذه الطريقة أيضاً من طرق الاهتلاك المتناقص فهذه الطريقة تشبه طريقة القسط المتناقص المضاعف في أن كل منهما تعمل على تعجيل حساب الاهتلاك، حيث يكون قسط الاهتلاك في السنة الأولى كبيراً ثم يبدأ بالتناقص، كما أنها تشبه طريقة القسط الثابت في استخدام التكلفة (-) قيمة الخردة، حيث يتم طرح الخردة أو النفاية كما هو الحال بالنسبة للقسط الثابت، والمبلغ الباقي يمثل القيمة القابلة للاهتلاك Depreciable base، حيث تعتمد على أرقام سنوات العمر الانتاجي، فإذا كان العمر الانتاجي مثلاً 5 سنوات، هذا يعني أن مجموع أرقام السنوات = 15 = 1+2+3+4+5.

كما يمكن استخدام القانون التالي لحساب مجموع أرقام سنوات العمر الانتاجي: $n(n+1)/2$ حيث أن n تمثل عدد السنوات.

فيكون قسط الاهتلاك في السنة الأولى: (التكلفة - الخردة) $\times 15/5$ (البسط 5، المقام 15)

قسط الاهتلاك في السنة الثانية: (التكلفة - الخردة) $\times 15/4$

قسط الاهتلاك في السنة الثالثة: (التكلفة - الخردة) $\times 15/3$

قسط الاهتلاك في السنة الرابعة: (التكلفة - الخردة) $\times 15/2$

قسط الاهتلاك في السنة الخامسة: (التكلفة - الخردة) $\times 15/1$

مثال:

ظهرت الأرصدة التالية في ميزان المراجعة لإحدى المنشآت في 2012/12/31 كما يلي:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
150000		الأثاث

عند الجرد تبين ما يلي: قدر العمر الانتاجي للأثاث 5 سنوات والقيمة التخريدية 30000.

المطلوب: 1- حساب قسط الاهتلاك طبقاً لطريقة مجموع أرقام سنوات العمر الانتاجي لخمس سنوات.

2- اثبات قيود التسوية والاقفال اللازمة للسنة الأولى فقط.

السنة	القيمة الخاضعة للاهتلاك (التكلفة - النفاية) \times النسبة	قسط الاهتلاك	مخصص الاهتلاك (يزداد بمقدار القسط)
1	$15/5 \times 120000$	40000	40000
2	$15/4 \times 120000$	32000	72000
3	$15/3 \times 120000$	24000	96000
4	$15/2 \times 120000$	16000	112000

120000	8000	15\1×120000	5
--------	------	-------------	---

قيود التسوية والاقفال للسنة الأولى:

40000	من د/ قسط اهتلاك الأثاث إلى د/ مخصص اهتلاك الأثاث اثبات عبء الاهتلاك	40000
40000	من د/ أ.خ(ملخص الدخل) إلى د/ قسط اهتلاك الأثاث اقفال عبء الاهتلاك	40000

الاستغناء عن الأصول الثابتة

Disposal of Fixed Assets

أولاً: بيع الأصل الثابت sale of fixed Asset:

قد تقوم المنشأة ببيع أصل ثابت لأي سبب من الاسباب، فلا بد من حساب قسط الاهتلاك للأصل المباع للفترة المالية الأخيرة (من بداية العام حتى تاريخ البيع)، ثم يضاف إلى مجمع(مخصص) الاهتلاك وذلك لتحديد صافي القيمة الدفترية(التكلفة- مجمع الاهتلاك). عندها يتم مقارنة ثمن البيع بصافي القيمة الدفترية:

ثمن البيع يساوي صافي القيمة الدفترية فالنتيجة لا ربح ولا خسارة لبيع الأصل.

ثمن البيع أكبر من صافي القيمة الدفترية فالنتيجة ربح بيع أصل.

ثمن البيع أقل من صافي القيمة الدفترية فالنتيجة خسارة بيع أصل.

ويكون القيد في حالة الربح:

البيان	دائن	مدين
من مذكورين د/ النقدية د/ مخصص الاهتلاك إلى مذكورين د/ الأصل د/ أرباح بيع الأصل بيع أصل ثابت بربح		

ويكون القيد في حالة الخسارة:

البيان	دائن	مدين
من مذكورين د/ النقدية د/ مخصص الاهتلاك د/ خسارة بيع الأصل إلى د/ الأصل بيع أصل ثابت بخسارة		

مسألة:

في 1/1/2015 كان رصيد الآلات 1000000 ل.س ومجمع اهتلاك الآلات 500000 ل.س، باعت الشركة احدى الآلات نقدا في 1/7/2015 بمبلغ 35000 ل. حيث تبلغ تكلفة الآلة 100000 وتهتك بمعدل 10 % سنويا" علماً بأن تاريخ شرائها 1/1/2010.

المطلوب :

- 1- تسجيل القيود اللازمة لبيع الآلة .
- 2- تصوير حساب الآلات ومجمع اهتلاك الآلات وترصيدهما

الحل:

اهتلاك الآلة المباعة من 1-1-2010 الى 1-1-2015 = 5 سنوات $\times 100000 \times 10\% = 50000$ مسجلة في الدفاتر

اهتلاك الآلة المباعة من 1-1-2015 الى 1-7-2015 = $100000 \times 10\% \times \frac{6}{12} = 5000$ غير مسجلة في الدفاتر

مجمع الاهتلاك لتاريخ البيع = 55000

100000	تكلفة الآلة
55000	(-)مخصص الاهتلاك
45000	القيمة الدفترية(المحملة)
35000	ثمن البيع
10000	خسائر بيع الآلة

اثبات قيد الاهتلاك من بداية العام وحتى تاريخ البيع كما يلي:

البيان	دائن	مدين
من د/ قسط اهتلاك الأصل الآلات إلى د/ مخصص اهتلاك الآلات اثبات عبء الاهتلاك	5000	5000

قيد بيع الآلة

البيان	دائن	مدين
من مذكورين د/ النقدية		35000
د/ مخصص الاهتلاك		55000
د/ خسارة بيع الآلة		10000
إلى د/ الآلات بيع أصل ثابت (الآلات) بخسارة	100000	

له	د/ الآلات	منه
من مذكورين	100000	رصيد سابق
رصيد مدين (ميزانية)	900000	1000000
	<u>1000000</u>	<u>1000000</u>

له	د/ مخصص الآلات	منه
رصيد سابق	500000	إلى د/ الآلات .
من د / قسط اهتلاك الآلات	5000	رصيد دائن للميزانية
	<u>505000</u>	<u>505000</u>

ثانياً: استبدال الأصل الثابت Exchange of fixed Asset:

بداية أشار معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، (IAS 16) فيما يتعلق بالتمتلكات، المصانع، والمعدات للمصطلحات التالية:

التمتلكات، المصانع، والمعدات Property, Plant, and Equipment: هي أصول ملموسة بحيث يحتفظ بها المشروع لاستخدامها في إنتاج أو تزويد السلع والخدمات أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية، ومن المتوقع استخدامها خلال أكثر من دورة مالية واحدة.

المبلغ المرسل Book value: هو المبلغ المعترف به للأصل في قائمة المركز المالي بعد خصم أي استهلاك متراكم Accumulated Depreciation وأي خسائر انخفاض القيمة.

التكلفة Cost: مبلغ النقدية أو ما يعادل مبلغ النقدية المدفوع، أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل وقت شرائه أو إنشائه، أي المبلغ المسجل للأصل عندما يتم الاعتراف به بشكل أولي.

القيمة العادلة Fair value: هو السعر الذي يُستلم لبيع الأصل، أو يُدفع لنقل الالتزام من خلال معاملة منظمة بين الأطراف المشاركة في السوق بتاريخ القياس.

القيمة القابلة للاستهلاك Depreciable Base: تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محله في البيانات المالية مطروحاً منها قيمة الخردة Residual value.

الاستهلاك Depreciation: التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك على مدى حياته الإنتاجية.

الحياة الإنتاجية useful life: وهي إما الفترة الزمنية المتوقعة استخدام الأصل خلالها من قبل المشروع، أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل.

خسارة انخفاض القيمة Impairment of Asset: مقدار زيادة المبلغ المرسل للأصل (القيمة الدفترية) عن مبلغه القابل للاسترداد.

المبلغ القابل للاسترداد: صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه أيهما أعلى.

القيمة المتبقية Residual value: المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المنشأة حالياً من التصرف بالأصل بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف، إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية حياته الإنتاجية.

الاعتراف Recognition: يجب الاعتراف ببند التملكات، المصانع والمعدات كأصل عندما: يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل إلى المشروع، ويمكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

استبدال الأصول غير النقدية:

فيما يتعلق بالمحاسبة عن تبادل الأصول غير النقدية كالممتلكات، المصانع والمعدات، Property, Plant, and Equipment هناك محل خلافي Controversial (جدل)¹، البعض يرى بأن الشركات يجب أن تقوم بالمحاسبة عن هذا النوع من التبادل بالاعتماد على القيمة العادلة للأصول المُتخلى (المتنازل) عنها، أو القيمة العادلة للأصول المستلمة، مع الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر. بينما يعتقد البعض بأنه يجب المحاسبة عن التبادل على أساس المبلغ المسجل (القيمة الدفترية) (Book value) للأصل المُستغنى عنه وعدم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر، ولا يزال يفضل البعض مدخل الاعتراف بالخسائر في جميع الحالات وتأجيل المكاسب في حالات خاصة. وعادة تقوم الشركات بالمحاسبة عن تبادل الأصول غير النقدية على أساس القيمة العادلة للأصول المُتخلى عنها أو القيمة العادلة للأصول المستلمة (المُقتناة) أيهما يقدم دليل بشكل أوضح، وبالتالي الاعتراف بأي مكاسب أو خسائر ناتجة عن التبادل، والأساس المنطقي Rationale للاعتراف الفوري للمكاسب أو الخسائر يتمثل بأن أغلب العمليات لها صفة تجارية. فالقيمة العادلة تعد أساس قياس الأصول المُقتناة في التبادل غير النقدي إذا كانت العملية لها أساس تجاري، ويعنى ذلك إذا كانت التدفقات النقدية المستقبلية تتغير كنتيجة للعملية. بمعنى إذا تغير الوضع الاقتصادي لكلا الجهتين فالعملية لها صفة تجارية سواء كانت أصول متشابهة أو غير متشابهة، مع ملاحظة أن العملية إذا كان لها صفة تجارية بشكل ضعيف Lacks Commercial substance يتم تأجيل الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر. ويتم توضيح ذلك من خلال ما يلي:

تبادل بخسارة (عملية لها صفة تجارية): في هذه الحالة يتم الاعتراف بخسارة التبادل على اعتبار أن العملية لها صفة تجارية، والأساس المنطقي بأن المنشأة لا يجب أن تقيم الأصول بأعلى من السعر النقدي المعادل (المكافئ) Cash Equivalent price، وبالتالي إذا تم تأجيل الاعتراف بالخسائر في هذه الحال فالأصول سيكون مغالى فيها overstated لذلك يجب الاعتراف بالخسائر بشكل فوري سواء أكان التبادل له صفة تجارية أم لا.

مثال: منشأة لديها آلة القيمة الدفترية لها 800000 (التكلفة الأصلية 1200000-400000 مجمع الاهتلاك)، والقيمة العادلة لها 600000. وتم دفع مبلغ 700000 لاستبدالها بآلة أخرى. في هذه الحالة ستكون تكلفة الآلة الجديدة مساوية للقيمة العادلة للأصل المُستغنى عنه إضافة إلى المبلغ المدفوع = 700000 + 600000 = 1300000.

¹ Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, Intermediate Accounting, IFRS Edition, Third Edition, Wiley, printed in Singapore, copyright©2018 john Wiley& sons, inc p 776.

ويكون القيد:

البيان	دائن	مدين
من مذكورين ح/ الآلة (الجديدة)		1300000
ح/ مجمع اهتلاك الآلة (القديمة)		400000
ح/ خسائر الاستغناء عن الآلة		200000
إلى مذكورين ح/ الآلة (القديمة)	1200000	
ح/ النقدية (الصندوق)	700000	

حيث تتمثل خسائر الاستغناء عن الآلة بالفرق بين القيمة العادلة للأصل المستغنى عنه وقيمه الدفترية كما يلي:

600000		القيمة العادلة للآلة المستخدمة
	1200000	تكلفة الآلة المستخدمة
	(400000)	- مجمع الاهتلاك
(800000)		القيمة الدفترية للآلة
(200000)		خسائر الاستغناء عن الآلة

تبادل بمكاسب (عملية لها صفة تجارية): في حال وجود عملية تبادل مع وجود مكاسب في هذه الحالة فالمنشأة تسجل تكلفة الأصل غير النقدي المكتسب (المقتنى) في عملية التبادل بالقيمة العادلة للأصل المستغنى عنه مع الاعتراف بالمكاسب. وبالتالي فالمنشأة تستخدم القيمة العادلة للأصل المستلم فقط إذا كان هنالك دليل أكثر وضوحاً من القيمة العادلة للأصل المستغنى عنه.

مثال: استبدلت المنشأة شاحنة بقيمة دفترية 420000 (تكلفة الأصل 640000-220000 مجمع الاهتلاك)، وكانت القيمة العادلة للأصل المستغنى عنه (الشاحنة) 490000، مع دفع مبلغ 110000 لاستبدال الشاحنة بأخرى مماثلة.

في هذه الحالة ستكون تكلفة الأصل الجديد مساوية للقيمة العادلة للأصل المستغنى عنه إضافة إلى المبلغ المدفوع = 490000 + 110000 = 600000.

ويكون القيد:

البيان	دائن	مدين
من مذكورين ح/ الشاحنة (الجديدة) (semi)		600000

220000	د/مجمع اهتلاك الشاحنة(القديمة) إلى مذكورين
640000	د/ الشاحنة(القديمة)(Used)
110000	د/النقدية(الصندوق)
70000	د/مكاسب الاستغناء عن الشاحنة

تتمثل المكاسب بالفرق بين القيمة العادلة Fair value للأصل المُتخلى عنه وبين قيمته الدفترية Book value كما يلي:

490000	القيمة العادلة للشاحنة المستخدمة
640000	تكلفة الشاحنة المستخدمة
(220000)	- مجمع الاهتلاك
(420000)	القيمة الدفترية للشاحنة
70000	مكاسب الاستغناء عن الشاحنة

تبادل بمكاسب) عملية ليس لها صفة تجارية): في حال وجود عملية تبادل مع وجود مكاسب في هذه الحالة فالمنشأة تسجل تكلفة الأصل غير النقدي المكتسب(المقتنى) في عملية التبادل بالقيمة العادلة للأصل المستغنى عنه إضافة إلى المبلغ المدفوع مع تخفيض قيمته بالمكاسب. وبالتالي فالمنشأة تستخدم القيمة العادلة للأصل المستلم فقط إذا كان هنالك دليل أكثر وضوحاً من القيمة العادلة للأصل المستغنى عنه.

مثال: في المثال السابق على اعتبار أن العملية ليس لها صفة تجارية بشكل واضح Lacks commercial substance في هذه الحالة يتم تخفيض قيمة الأصل المستلم بمبلغ المكاسب كما يلي:

420000	القيمة الدفترية للشاحنة المستخدمة
110000	النقدية المدفوعة
530000	قيمة الشاحنة الجديدة

كما تكون قيمة الأصل المستلم كما يلي:

600000	قيمة الشاحنة الجديدة
(70000)	- مكاسب الاستبدال
530000	قيمة الشاحنة الجديدة بعد التخفيض

ويكون القيد كما يلي:

مدین	دائن	البيان
530000		من مذكورين د/ الشاحنة(الجديدة)(semi)

د/مجمع اهتلاك الشاحنة(القديمة) إلى مذكورين		220000
د/ الشاحنة(القديمة)(Used)	640000	
د/النقدية(الصندوق)	110000	

اقتناء الأصل بالتبادل وفق المعيار المحاسبي(16).

يمكن شراء بند واحد أو أكثر من الممتلكات، المصانع والمعدات و Property, Plant, and Equipment مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية أو غير النقدية، حيث ميّز المعيار المحاسبي الدولي رقم(16) بين الحالتين التاليتين:

أ- عملية المبادلة لها جوهر تجاري commercial substance.

ب- عملية التبادل ليس لها جوهر تجاري Lack commercial substance.

حيث تحدد المنشأة ما إذا كانت معادلة التبادل ذات جوهر تجاري عن طريق دراسة الحد الذي يُتوقع فيه أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للتعامل، وتكون معاملة التبادل ذات جوهر تجاري في الحالات الآتية:

1- إذا كان شكل التدفقات النقدية(المخاطر والتوقيت والمبلغ) للأصل المستلم يختلف عن شكل التدفقات النقدية للأصل المنقول، أو:

2- إذا كانت القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة تتغير نتيجة التبادل، و:

3- إذا كان الفرق بين (1) و(2) كبير مقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة.

وتم توضيح ذلك من خلال المثالين السابقين.