

الفصل التاسع الأصول طويلة الأجل الثابتة الملموسة

مفهوم الأصول طويلة الأجل (الأصول الثابتة) الملموسة :

الأصول طويلة الأجل مصطلح يطلق على تلك الأصول التي تكون ذات طبيعة مادية ملموسة، يتم اقتنائها من قبل الوحدة الاقتصادية للمساعدة في العملية الانتاجية لعدد من الفترات المحاسبية، ومن العناصر الشائعة لهذه الأصول : الأرض ، المباني، الآلات ، الاثاث، التركيبات، المعدات المكتبية، والسيارات، ولكل منها عمر انتاجي محدد وقد عرف معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز الأصول طويلة الأجل على انها تلك الأصول التي تستخدم من قبل الوحدة الاقتصادية بقصد الحصول على إيراد وليس بقصد بيعها اثناء النشاط العادي. تأسيسا لما تقدم فإن استهلاك هذه الأصول يجرى خلال أكثر من فترة محاسبية توافقا مع توزيع تكلفة الخدمات المستنفذة لكل اصل من هذه الأصول، يستثنى من ذلك الارض غير الزراعية، وأراضي مقالع الحجر وغيرها.

ونستطع ان نميز عددا من الصفات التي تتصف بها الأصول طويلة الأجل منها مساهمتها لفترات طويلة (تزيد عن السنة) في العملية الانتاجية مع المحافظة النسبية على شكلها الطبيعي، وتفقد هذه الأصول اجزاء من قيمتها وعلى مراحل، ويتم احتساب قيمة الاجزاء المفقودة في الحياة العملية وفقاً لطرق معينة من تكلفة الاصل، ويسمى الجزء المفقود بقسط الاستهلاك، وهذا يعني ان تكلفة الأصول طويلة الأجل يتم توزيعها على فترات الاستخدام كعبء دفترتي محملاً على دخل كل فترة جرى استخدام الاصل فيها.

الميزة الثانية لهذه الأصول انها تمتلك للمساعدة في العملية الانتاجية التي انشئت الوحدة الاقتصادية من اجلها، بمعنى اخر تمتلك هذه الأصول ليس بقصد اعادة البيع وتحقيق ربحاً من ذلك، الا انه وفي حالات معينة لا يمنع من اعادة البيع.

والميزة الثالث والاخيرة للاصول طويلة الاجل هي اتسامها بالطابع المادي، اي انها ذات طبيعة مادية ملموسة، والتي تميزها عن بقية الاصول الاخرى التي لا يمكن رؤيتها بالعين ولا يكون لها وجود مادي ملموس كشهر المحل، والعلامة التجارية، وحقوق الطبع... الخ.

أنواع الأصول طويلة الأجل:

تستخدم في الوحدات الاقتصادية المختلفة العديد من الاصول لإنجاز العملية الإنتاجية تتناسب مع طبيعة عمل كل وحدة ومع حجم النشاط الذي تمارسه ويمكن تقسيم هذه الاصول على النحو التالي :-

أولاً: الأصول المادية (الملموسة):

ويقصد بها جميع انواع الاصول ذات الوجود المادي الملموس التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية بهدف استخدامها في العملية الانتاجية التي تمارسها. ومن اهم انواع هذه الاصول الآتي :

المنشآت والتركيبات:

يصنف ضمن المنشآت والتركيبات الاصول ذات الطبيعة المادية الملموسة، ويندرج في اطارها ، الاراضي، المباني، والمكاتب والاثاث..الخ. وبرز ما يميزها هو :-

عمرها الانتاجي:

ان تقديمها للخدمة دائما يكون اكثر من سنة ولها قيمة دفترية متناقصة مع عمرها الانتاجي بسبب الاستهلاك السنوي الذي يطرأ عليها بطرق مختلفة وبنسب مختلفة ايضا. وكذلك لها قيمتين حقيقيتين الاولى عند شرائها والثانية عند بيعها.

الغرض من اقتنائها ليس لاعادة بيعها بل لاستخدامها في العملية الانتاجية:

وهذه الخاصية تعتبر عامة لجميع انواع الاصول طويلة الاجل. وقد تقوم المنشأة الاقتصادية ببيع احد او بعض او جميع عناصرها لأي سبب كان. كأن يكون عدم انسجام الطراز مع التقدم التقني او ظهور اصول حديثة عن تلك التي تملكها الوحدة الاقتصادية، ولكن يبقى ذلك عارضا ولا يتكرر باستمرار.

كما ان المنشآت والتركيبات من الاصول المعمرة التي ينظر على انها مجموعة من الخدمات المتجانسة والتي تقدم خدماتها لفترات زمنية ليست بالقصيرة.

وتتكون هذه الاصول من عنصرين هما :-

أ- الأراضي :

يمكن اعتبار الأراضي من الأصول طويلة الأجل ذات الطابع الخاص الذي يميزها عن باقي أنواع الأصول الأخرى التي تنضوي تحت الأصول طويلة الأجل، وذلك لكون عمرها الانتاجي غير محدد على خلاف الأصول الأخرى، وان قيمتها الانتاجية لا تتناقص بمرور الزمن، لذلك فان الأراضي تظهر بالقوائم المالية دون اخضاعها للأستهلاك.

ب - أصول ذات حياة انتاجية محدودة:

وهي جميع أنواع الأصول الأخرى ذات الطابع المادي الملموس التي يتم استخدامها بشكل مباشر او غير مباشر في العمليات الانتاجية للوحدة الاقتصادية التي تحصل عليها لهذا الغرض، ويستثنى من ذلك الأراضي باعتبارها ذات عمر انتاجي غير محدد كما تم الاشارة اليه سابقاً.

ثانياً: الأصول القابلة للنفاد:

المقصود بالأصول القابلة للنفاد تلك الأصول التي تنتهي بانتهاء كمية العناصر التي تحويها من موارد طبيعية نتيجة الاستخراج، ويتناسب النفاذ طردياً مع كمية المستخرج من عناصر الموارد الطبيعية الاجمالية لهذه الأصول، ومن هذه الأصول حقول البترول ، المناجم ، الغابات... الخ.

ثالثاً: الأصول غير الملموسة :

تشمل جميع أنواع الأصول التي تتميز بانعدام كيانها المادي مثل شهرة المحل، العلامات التجارية، حقوق الاختراع ، حقوق التأليف، وسوف نؤجل البحث في هذا الموضوع الى فصل اخر من هذا الكتاب، علماً بان الأصول غير الملموسة تنقسم الى عنصرين هما :

أ- اصول غير ملموسة ذات حياة انتاجية محدودة.

ب - اصول غير ملموسة ذات حياة انتاجية غير محدودة .

ان جميع الأصول طويلة الأجل ينظر اليها على انها مخزون من الخدمات التي يستفاد منها لفترات طويلة ترتبط بالعمر الانتاجي لكل نوع من أنواع الأصول وذلك وفقاً للقوانين والتعليمات الصادرة في كل بلد والتي تنظم هذا الجانب ، ومن الملائم ان ننظر لهذه الأصول على انها تيار من الخدمات المتوقع ان يحصل عليها المالك.

وللبحث في موضوع تكلفة الاصل طويل الأجل بشكل مفصل وشامل سوف نقوم بتقسيمه الى ثلاث اقسام رئيسية هي : أولاً تحديد العناصر التي تدرج ضمن تكلفة تمكّل الاصل، وثانياً قياس تكلفة تمكّل الاصل طويلة الأجل، واخيراً كيفية معالجة تكاليف تمكّل الاصل^(١).

(١) د. احمد نور، د. احمد بيسوني: المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٧م ص ٤٢٩.

١- عناصر تكاليف الأصول طويلة الاجل الملموسة (المعمرة):

لتحديد عناصر تكاليف الاصل طويل الاجل يجب اولاً التمييز بين نوعين من هذه الاصول، الاول منها يعتبر صالح للاستخدام بمجرد شرائه ونقله الى المكان المناسب للعمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية، ولذلك فإن تكلفة الاصل في مثل هذه الحالة عبارة عن سعر شراء الاصل وفقاً لفاتورة الشراء مضافاً اليها تكاليف النقل، ومن امثلة هذا النوع من الاصول الآلات الحاسبة والكتابة، اما النوع الثاني من الاصول هو ذلك النوع الذي عند شرائه ونقله الى المكان المناسب يحتاج الى بعض النفقات الضرورية واللازمة لعملية التشغيل وعليه فإن تكلفة الاصل لهذا النوع تكون شاملة سعر الشراء وفقاً للفاتورة مضافاً اليها كافة المصاريف اللازمة والضرورية حتى يصل الى مقر العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية والمصاريف بالاضافة الى النفقات الاخرى لاعداده للتشغيل لحين يصبح جاهزاً للإستخدام، مثال ذلك استيراد معصرة زيتون من خارج البلد فإن تكلفة هذا الاصل تكون عبارة عن سعر الشراء مضافاً اليها كافة المصاريف لنقلها الى مكان التشغيل ومصاريف اعداد المنصات الخرسانية المرتبطة بعمليات التجميع والقواعد والتركيب والفحص، والتي تعالج على انها جزء من تكلفة الاصل، كما ان النفقات الناجمة عن الإضافات والتحسينات على الاصول طويلة الاجل بعد تشغيلها تعتبر ايضاً جزء من تكلفة الاصل، لان الهدف من الإضافات والتحسينات هو زيادة او تحسين القدرة الانتاجية للاصل بقصد تحقيق خدمات اضافية منه في المستقبل ، ولذلك فإن جميع المصروفات السابقة والتي تكون جزء من تكلفة الاصل تعتبر مصروفات رأسمالية، وما عدا ذلك تعتبر مصروفات ايرادية تحمل على الفترة المالية الجارية.

وتأسيساً على ما تقدم فإن التكلفة التاريخية هي الاساس في تقييم هذا النوع من الاصول ويرجع السبب في استخدام التكلفة التاريخية الى ما يلي^(١):-

- ١- انها تمثل التكلفة الحقيقية وقت الحصول على الاصل .
- ٢- انها ناتجة عن عملية تبادل حقيقية وليست افتراضية ولذا يمكن الاعتماد عليها .
- ٣- عند استخدام طرق اخرى لتقييم الاصل ونجم عنها مكاسب او خسارة فيجب ان لا تؤخذ بنظر الإعتبار ما دام الاصل ما زال في حيازة الوحدة الاقتصادية.

(١) دونالد كيسو، جيرى ويجانت: المحاسبة المتوسطة الجزء الاول، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ، الرياض ، ١٩٨٨م، ص ٣٨٦.

تكلفة الأراضي :

تعتبر من الاصول طويلة الاجل، والمتمثلة في الممتلكات الطبيعية الملموسة والمنظورة بالعين وعمرها الانتاجي غير محدد، وتشمل تكلفتها سعر الشراء مضافا اليها المصاريف الاضافية الاخرى المتمثلة بالرسوم القانونية مثل ضرائب، ورسوم تسجيل الملكية، واتعاب السماسرة، واتعاب محاماة وغيرها، وكذلك مصاريف ازالة المباني القديمة والانقراض ان وجدت وتنظيفها لتهيئتها للاستخدام المطلوب. وتحسب كلفة الاراضي محاسبيا كوحدة منفصلة عن المنشآت التي تقام عليها.

مثال :

نفرض ان احدى الشركات قامت بشراء ارض وعليها مبنى قديم وان قيمة الشراء كانت ٨٠٠٠٠ د وقد تم صرف مبالغ اضافية (المصاريف الاضافية) قدرها ٥٠٠٠ د وان تكلفة ازالة المبنى القديم الذي كان عليها بلغت (٧٠٠٠ د) علماً ان الانقراض قد بيعت بمبلغ ٢٠٠٠ د فتصبح تكلفة الاراض كالاتي :

تكلفة شراء الأرض		٨٠٠٠٠
المصاريف الاضافية	٥٠٠٠	
تكلفة ازالة المبنى القديم	٧٠٠٠	
ناقص : المتحصل من بيع الانقراض	(- ٢٠٠٠)	١٠٠٠٠
		<u>٩٠٠٠٠</u>
تكلفة الأرض		

وتجدر الاشارة الى أن الأرض لا تتأثر باستخدام ما عدا الاراضي الزراعية التي تفقد من خصوبتها الإنتاجية بالتدريج، او تكون عرضه للتلف او التآكل.

مثال :

قامت شركة الجنوب بشراء قطعة ارض لإنشاء مصنع عليها مساحتها ٣٠٠ متر الواحد ٢٠ د. وقد دفعت عليها المصاريف التالية:

- ١- ٥٪ من سعر الشراء عمولة مكتب العقارات .
- ٢- ١٠٠٠ د. رسوم تسجيل الارض.
- ٣- ٥٠ د. اتعاب المحامي الذي قام بإتمام عملية تسجيل الارض.
- ٤- ٢٠٠ د. ضرائب عقار مستحقة على الارض تحمّلها الشركة بموجب الإتفاق مع البائع.

٥- ٥٠٠ د. مصاريف تهديم المبنى القديم المشيد على الارض.

٦- ١٠٠٠ د. تكلفة سور حول القطعة وممر يربط الارض مع الشركة .

علماً بأن الشركة بعد تهديم المبنى القديم قامت ببيع انقاضه بمبلغ ٣٥٠ د وبتاريخ ١٩٩٦/١/١م أصبحت الارض جاهزة للإستخدام في اغراض الشركة التشغيلية.

المطلوب : احتساب تكلفة الارض.

الحل :

$٣٠٠ \times ٢٠ = ٦٠٠٠$ د. سعر شراء الارض،

$٦٠٠٠ \times ٥\% = ٣٠٠$ د. عمولة السمسار

سعر الشراء ٦٠٠٠

يضاف:

عمولة سمسرة ٣٠٠

رسوم تسجيل ١٠٠

أتعاب محاماة ٥٠

ضرائب عقار مستحقة ٢٠٠

م. تهديم المبنى القديم ٥٠٠

٧١٥٠

٣٥٠

٦٨٠٠ دينار

يطرح: مستحصلات نقدية عن بيع أنقاض

تكلفة الأرض

اما تكلفة السور المقام حول الارض والممر الذي يربط الارض بمقر الشركة البالغة ١٠٠٠ دينار فإنها لا تعتبر من ضمن تكلفة الارض وانما تثبت في حساب يطلق عليه حساب تحسينات الأرض يعامل بشكل مستقل عن حساب الارض. وعليه سوف يظهر لدينا بموجب المثال السابق حسابين لاصلين مستقلين هما :

ح/ تكلفة الارض ٦٨٠٠ دينار

ح/ تحسينات الارض ١٠٠٠ دينار

ولو فرضنا ان البلدية فرضت على الشركة مبلغ ٣٠٠ دينار كرسوم تحسينات خاصة اجرتها قرب الارض التي اشترتها الشركة، ففي هذه الحالة تضاف قيمة الرسوم السابقة الى تكلفة الارض لتصبح ٧١٠٠ دينار (٦٨٠٠ + ٣٠٠).

تكلفة المباني :

تدخل في تكلفة المباني كل ما ينفق نقداً او عيناً او ما يعادلها في سبيل الحصول على المباني بقصد الامتلاك سواء كان ذلك يتم بواسطة التشييد او الشراء وغالبا تشمل تكلفة المباني على جميع المصاريف اللازمة والضرورية لامتلاك المباني لغاية ان تصبح معدة للإستخدام مثل : اجور العمال، مواد البناء الاولية، رسوم التسجيل وغيرها. أما اذا عهدت مسؤولية تشييد المباني الى مقاول، ففي هذه الحالة تكون تكلفة المباني متمثلة بقيمة العقد المبرم بين الطرفين.

اما مصاريف الصيانة بعد تشييد واستخدام المبنى فهي تعتبر مصروفات ايرادية تحمل بها الفترة التي حدثت فيها.

ومن المشاكل المحاسبية التي تصادف المحاسب في الحياة العملية هي معالجة المبنى القديم الذي سيتم استبداله بالمبنى الجديد. فكيف يتم معالجة تكلفة إزالة المبنى او المباني القديمة من حيث اعتباره من عناصر تكلفة الاراضي او تكاليف المباني الجديدة. وتتم معالجة هذه المشكلة وفق الرايين التاليين^(١):

١- اذا كان الغرض الاساسي من شراء الاراضي هو تشييد بناء جديد يختلف عن المبنى القديم، فتعتبر جميع التكاليف المتعلقة بإزالة المبنى القديم جزء من تكلفة الاراضي ولذلك تحمل لحساب الاراضي.

٢- اما اذا كان إزالة المبنى القديم بهدف انشاء مبنى جديد بدلا عنه يستخدم في الاغراض التشغيلية فإن تكاليف الإزالة تعتبر مصروفات ايرادية تحمل على الفترة التي نفذت خلالها عملية الإزالة وينفس الطريقة تعالج الإيرادات الناجمة عن بيع الانقراض، حيث هي الاخرى تعتبر ايرادات تخص الفترة التي تحققت فيها.

والاساس في المعالجة السابقة هو البحث عن العلاقة السببية بين النفقة وتكلفة الاصول، اي ايجاد الرابطة بين النفقة وتكلفة الاصل « ان المعيار الاساسي الذي يستخدم في مثل هذه الحالات هو هل توجد علاقة سببية بين النفقة واحد عناصر الاصول، بمعنى انه ينبغي البحث في مدى ارتباط النفقة بالاصل الذي تمتلكه المنشأة، وبناء على ذلك فإنه اذا حصلت المنشأة على قطعة ارض لأستخدامها في اغراض البناء، فإن جميع التكاليف المتعلقة بوضع الاراضي في حالة تمكن من استخدامها في الغرض المشتراه من اجلة تعتبر جزء من تكلفة الاراضي، ولكن من ناحية اخرى فان تكاليف تحليل وفحص التربة اللازمة لتحديد نوع الاساس المطلوب لا تعتبر جزء من تكلفة الاراضي»^(٢).

(١) دونالد كيسو، جيرى ويجانت: مصدر سابق ص ٢٨٨.

(٢) د. خيرت ضيف، د احمد نور، د. احمد بسيوني: مصدر سابق ص ٤٠٠.

والمسألة الأخرى التي يمكن ان نشير إليها هنا هي كيف يتم معالجة تكلفة المباني عند الشراء؟ وما الحكم على نفقات الإصلاحات والصيانة الضرورية واللازمة لإستكمال المبنى لأغراض تهيئته للإستخدام الفعلي في العمليات التشغيلية؟ من عرض المشكلة الأخيرة يمكن تقسيم الإجابة عليها الى شقتين: الأولى هو تكلفة المبنى عند الشراء وهو جاهز للإستعمال بعد توقيع عقد الشراء ففي هذه الحالة تكون عناصر التكلفة سعر الشراء مضافاً إليه كافة المصروفات الضرورية واللازمة لانتقال ملكيته الى المشتري كرسوم التسجيل ، أتعاب المحامي، عمولة السماسرة، الضرائب المستحقة. أما مصروفات الصيانة والإصلاحات التي يتم انفاقها بعد انتقال ملكيته للمشتري واستخدامه في العمليات التشغيلية فهي تعتبر من المصروفات الأيرادية التي تحمل على الفترة التي تمت فيها هذه المصروفات. ولكن إذا كانت هذه المصروفات هي لإستكمال تجهيز المبنى للإستخدام الفعلي في العمليات التشغيلية ففي هذه الحالة تعتبر جزء من تكلفة المبنى^(١).

مثال (٢) :

بتاريخ ١٥/١/١٩٩٥ م قررت إحدى الشركات تشييد مبنى يستخدم في الأغراض الإنتاجية للشركة ولهذا الغرض قامت وبنفس التاريخ شراء أرض بلغت تكلفتها ٦٠.٠٠٠ دينار، ثم باشرت تحت إشراف مجموعة من المهندسين المختصين في تنفيذ البناء وخلال فترة التشييد التي استمرت لغاية ١٥/١/١٩٩٦ انفقت المبالغ التالية:

١- أجور عمال بناء	١٠٠٠٠٠ دينار
٢- مواد بناء	٢٥٠٠٠٠ دينار
٣- أتعاب المهندسين	٥٠٠٠٠ دينار
٤- رسوم تسجيل المبنى	١٥٠٠ دينار

المطلوب / احتساب تكلفة المبنى .

(٢) د. أحمد نور ، د. أحمد بسيوني : مصدر سابق ص ٤٤٣-٤٤٤ بتصرف.

الحل:

تكلفة الأرض ٦٠٠٠٠ دينار

يضاف:

أجور عمال البناء ١٠٠٠٠٠ دينار

مواد بناء ٢٥٠٠٠٠ دينار

أتعاب المهندسين ٥٠٠٠٠ دينار

رسوم تسجيل ١٥٠٠ دينار

تكلفة المبنى ٤٦١٥٠٠ دينار

ملاحظة / عند احتساب استهلاك المبنى اعتباراً من تاريخ استخدامه في ١٥/١/١٩٩٦م يتم فصل تكلفة الأرض عن التكلفة الاجمالية للمبنى، بمعنى اخر يحتسب الاستهلاك على مبلغ ٤٠١٥٠٠ دينار باعتبار ان تكلفة الأرض ٦٠٠٠٠ دينار لا تخضع الى الاستهلاك.

مثال (٣) :

فلو قررت الشركة في مثالنا رقم (١) بتشديد مبنى لاغراض اعمال الشركة وقد اعطى هذا المبنى لاحد المقاولين واتفقت الشركة مع المقاول على تشييد المبنى بكلفة قدرها ٣٠٠٠٠٠ د. فيكون تكلفة المبنى هي :-

٣٠٠٠٠٠ دينار وحسب شروط الاتفاق مع المقاول

مثال (٤) :

اشترت شركة مبنى قديم بمبلغ ٢٥٥٠٠٠ دينار بهدف استخدامه بما يخدم العمليات التشغيلية للمشروع وبعد الانتهاء من اجراءات نقل الملكية اجرت الشركة بعض الاصلاحات الضرورية على المبنى وقد انفقت في سبيل ذلك مبلغ ١٥٠٠٠٠ دينار حتى امكن ان يكون جاهزاً للإستخدام .

المطلوب / احتساب تكلفة المبنى :

الحل :

سعر الشراء ٢٥٥٠٠٠

يضاف :

مصاريف اصلاحات ١٥٠٠٠

تكلفة المبنى ٢٧٠٠٠٠

تكلفة الآلات والتركيبات :

تشتمل الآلات على مجموعة من العناصر مثل الآلات والمعدات المكتبية ووسائل النقل المختلفة والأثاث والمفروشات والحاسبات الالكترونية والتركيبات المكتبية وغيرها من العناصر التي تدخل ضمن هذه المجموعة من الأصول. ويتم اثبات تكلفة كل عنصر من هذه العناصر بحساب مستقل يسمى باسم الاصل وتشمل تكلفة هذه الأصول على ثمن الشراء مضافاً إليه كافة المصروفات الضرورية واللازمة للحصول عليه وأعداده للتشغيل مثل مصاريف النقل والتأمين وكافة التكاليف اللازمة لتركيبه وتشغيله وأي مصروفات أخرى لازمة لادخال أي تعديلات عليه.

تكلفة التحسينات (التجهيزات) :

ويقصد بالتحسينات أو التجهيزات الإضافات الرأسمالية التي يتم إدخالها على أي أصل ثابت بقصد زيادة قدرته الانتاجية أو استكمال غايات استخدامه مثل اضافة مصعد كهربائي لمبنى يستخدم في المهام التشغيلية غير مملوك للوحدة الاقتصادية أو يتم تضمينه بعض الإضافات الضرورية مثل اقامة ارفف في بعض المحلات غير المملوكة للوحدة الاقتصادية ، ولذلك فإن هذه التحسينات أو التجهيزات الإضافية تسجل بحساب مستقل ويتم استهلاكها حسب العمر الإنتاجي المتوقع لها. وعند تأجير المبنى والتجهيزات يتم استهلاكها خلال مدة الايجار أو خلال العمر الاقتصادي للأصل أيهما أقصر^(١).

ب - قياس تكلفة تملك الأصول طويلة الاجل :

الهدف من قياس تكلفة تملك الأصول طويلة الاجل هو تحديد القيمة النقدية أو المقابل النقدي الذي تتحمله الوحدة الاقتصادية في سبيل تملك أصل من الأصول طويلة الاجل، وتحدد القيمة على اساس مقدار المقابل النقدي أو ما يعادله والتي تم التضحية به مقابل الحصول على الاصل أو القيمة السوقية للأصل أيهما أكثر وضوحاً « يجب تحديد قيمة الاصل في تاريخ الحصول عليه على اساس القيمة «السوقية العادلة» Fair Market value للأصل الذي تم التضحية به مقابل الحصول على ذلك الاصل، أو القيمة السوقية العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أيهما أكثر وضوحاً^(٢).

ان تحديد القيمة السوقية بتاريخ الحصول على الاصل تثير كثيراً من المشاكل المتعلقة بمعنى لفظ المقابل النقدي، ولعاجلة هذه الموضوع لا بد مناقشة بعض الامور المهمة ذات العلاقات وهي^(٣):

(١) د. جمعة خليفة الحاسي، د. محمد مفتاح بيت المال، د. سالم محمد بن غريبة: المحاسبة المتوسطة، منشورات جامعة قارونوس ، الطبعة الثانية، الجماهيرية الليبية بنغازي صفحة ٤٠٠.
(٢) دونالد كيسو ، جيرري ويجانت : مصدر سابق صفحة ٣٩١.
(٣) المصدر سابق الذكر.

- ١- الخصم النقدي .
- ٢- الشراء بالاجل .
- ٣- الاستبدال باصول غير نقدية.
- ٤- الهبات والتبرعات.

الخصم النقدي :

كثيراً ما يحدث في الحياة العملية شراء اصل بخصم نقدي نتيجة لدفع الوحدة الاقتصادية قيمة الاصل خلال فترة زمنية معينة، ولذلك فإن قيمة الاصل يظهر في هذه الحالة على اساس سعر الشراء مطروحاً منه قيمة الخصم النقدي المكتسب فعلاً، ففي حالة شراء آلة بمبلغ ١٥٠٠٠ دينار وبخصم نقدي ٢٪ -١٠ او -٣٠ فإذا استفادت الوحدة الاقتصادية من الخصم النقدي تكون تكلفة الآلة بالصورة التالية:

سعر الشراء ١٥٠٠٠ دينار

يطرح:

$$\frac{\text{الخصم النقدي } ٣٠٠}{\text{تكلفة الاصل } ١٤٧٠٠} = \frac{٢}{١٥٠٠٠} \times ١٥٠٠٠$$

وهناك من يرى تخفيض الخصم النقدي من سعر الشراء سواء استفادت الوحدة الاقتصادية منه او لم تستفد، واعتبارا مبلغ الخصم النقدي غير المكتسب نتيجة عدم الاستفادة من شروط تعجيل الدفع خسارة يحمل على مصروفات الفترة الجارية.

مثال (٤):

بتاريخ ٥/١ اشترت شركة صناعية آلة بمبلغ ٢٥٠٠٠ دينار بشروط دفع ٥٪ -٥ ايام او -١٠ تسليم محل المشتري، وينص الاتفاق على تحمل البائع كافة مصاريف التركيب والتشغيل حتى تصبح صالحة للإستخدام.

المطلوب / إحتساب تكلفة الاصل على اساس الفرضين المستقلين التاليين:

١- استفادت الشركة من الخصم النقدي، وهي تتبع سياسة اثبات الخصم النقدي عند الاستفادة منه فقط (طريقة اجمالي الفاتورة).

٢- لم تستفد الشركة من الخصم النقدي ، وهي تتبع سياسة اثبات الخصم النقدي عند الاستفادة منه فقط (طريقة صافي الفائرة).

الحل :

١- احتساب تكلفة الآلة بموجب الفرض الاول:

سعر الشراء ٢٥٠٠٠ دينار

يطرح:

الخصم النقدي $25000 \times 5\% = 1250$

تكلفة الاصل ٢٣٧٥٠ دينار

ويتم القيد في الدفاتر كالاتي :

٢٥٠٠٠ من ح/ الآلة

الى مذكورين :

٢٣٧٥٠ ح/ النقدية

١٢٥٠ ح/ خصم مكتسب

٢- احتساب تكلفة الآلة بموجب الفرض الثاني :

سعر الشراء ٢٥٠٠٠ دينار

يطرح:

الخصم النقدي $25000 \times 5\% = 1250$

تكلفة الاصل ٢٣٧٥٠ دينار

٢٣٧٥٠ من ح/ الآلة

٢٣٧٥٠ الى ح/ النقدية

من المثال السابق نلاحظ ان كلا الطريقتين تأخذ بنظر الاعتبار عند احتساب تكلفة الاصل قيمة الخصم النقدي، الا ان الافتراض الثاني (عند عدم استفادة الوحدة الاقتصادية من قيمة الخصم النقدي المتاح) فيعتبر خسارة يحمل على ايرادات الفترة الجارية.

اي :

١٢٥٠ من ح/ خصم نقدي

١٢٥٠ الى ح/ الصندوق

١٢٥٠ من ح/ أ. خ

١٢٥٠ الى ح/ خصم نقدي (مفقود).

الشراء الأجل :

عند شراء اصل بموجب شروط الدفع المؤجل فإن قيمة الاصل تحتسب على اساس ايجاد المقابل النقدي للأصل في تاريخ الشراء، او يتم احتسابه على اساس الأخذ بنظر الاعتبار سعر الفائدة الضمني الذي يشير اليه عقد الشراء.

فعلى سبيل المثال قد تحصل شركة على اصل مقابل دفع مبلغ ٢٥٠٠ دينار في نهاية كل سنة اعتباراً من السنة الاولى ولدة عشرة سنوات. فإذا تجاهلنا الفوائد الضمنية المحتسبة عند الاتفاق فمعني ذلك ان تكلفة الاصل هي عبارة عن قيمة القسط السنوي مضروباً في عدد الاقساط (١٠×٢٥٠٠)، الا ان هذه الطريقة لا تبين التكلفة الحقيقية للأصل نظراً لتجاهلها قيمة الفائدة وهي بالتالي تعتبر غير مقبولة، ولعلاج هذه المسألة يتم البحث عن المقابل النقدي لقيمة الاصل في تاريخ الشراء، فإذا كانت القيمة عند الشراء بمبلغ ٢٠٠٠٠ دينار، فإن المبلغ الاخير يعتبر تكلفة الاصل الذي يتم اثباته بالسجلات، واعتبار الفرق بين السعر الاول ٢٥٠٠٠ دينار والتكلفة الحقيقية ٢٠٠٠٠ دينار مصاريف فوائد تحمل على دخل الفترة التي تخصصها . وفي حالة عدم امكانية احتساب التكلفة بالطريقة السابقة فإنه يجب تقدير سعر الفائدة الضمني لعقد الشراء ، فلو فرضنا ان سعر الفائدة بموجب عقد الشراء يبلغ ٥٪ فتكون القيمة الحالية لعشرة دفعات بمبلغ ٢٥٠٠ دينار هي ٢٠٠٠٠ دينار تقريباً، ولذلك فإن تسجيل تكلفة تملك الاصل، وسداد القسط الاول والثاني على سبيل المثال تكون كالآتي:

٢٠٠٠٠ من ح/ الآلات تاريخ الحصول على الأصل

٢٠٠٠٠ الى ح/ الدائنين (او عقد توريد الآلات المتسحقة)

(اثبات شراء الآلات بعقد يتطلب دفع مبلغ ٢٥٠٠ دينار سنوياً لمدة عشر سنوات، بسعر

فائدة ٥٪ قيمتها المالية هي ٢٠٠٠٠٠ دينار).

وعند سداد قسط العقد في نهاية السنة الاولى يظهر القيد على النحو التالي:

من مذكورين

١٠٠٠ ح/ مصاريف فوائد

١٥٠٠ ح/ الدائنين (او عقد توريد الآلات المستحقة)

٢٥٠٠ الى ح/ البنك (او النقدية)

(اثبات الفائدة المستحقة على مبلغ ٢٠.٠٠٠ دينار لمدة سنة وسداد جزء من الالتزام

المستحق من عقد توريد الآلات)

اما في نهاية السنة الثانية فيظهر القيد على الصورة التالية :

من مذكورين

٩٢٥ ح/ مصاريف فوائد

١٥٧٥ ح/ الدائنين (أو عقد توريد الآلات المستحقة)

٢٥٠٠ الى ح/ البنك (او النقدية)

[اثبات سداد القسط المستحق من عقد توريد الآلات والفائدة على مبلغ

(١٥٠٠-٢٠.٠٠٠)]

وهكذا يتم احتساب فائدة الاقساط المتبقية بنفس الطريقة السابقة اي من الرصيد

المستحق بعد استبعاد القسط المسدد في السنة السابقة^(١).

مثال (٥):

اشترت شركة آلة خراطة بمبلغ ١٥٠٨٠ دينار على ان يتم تسديد قيمتها على أربعة أقساط

سنوية متساوية. قيمة كل قسط ٣٧٧٠ دينار علماً بان القيمة السوقية لهذه الآلة تبلغ ١٤٠٠٠

دينار.

المطلوب :

١- اثبات قيمة الآلة في دفتر يومية الشركة.

٢- اثبات اقساط تسديد قيمة الآلة والفوائد المترتبة عليها.

٣- بيان تأثير العمليات السابقة على الحسابات المختصة.

(١) د. خيرت ضيف، د. احمد نور، د. احمد بسيوني: مصدر سابق صفحة ٤٠٧-٤٠٨.

في نهاية السنة الثانية :

من مذكورين

ح/ الدائنين ٣٤٥٠,٥

ح/ مصاريف الفوائد ٣١٩,٥

٣٧٧٠ الى ح/ البنك (او النقدية)

اثبات سداد القسط المستحق من عقد شراء آلة الخراطة والفائدة على المبلغ (١٤٠٠٠) -
٣٣٥٠ × ٣٪ .

في نهاية السنة الثالثة :

من مذكورين

ح/ الدائنين ٣٥٥٠,٠١٥

ح/ مصاريف الفوائد ٢١٩,٩٨٥

٣٧٧٠ الى ح/ البنك (او النقدية)

اثبات سداد القسط المستحق من عقد شراء آلة الخراطة والفائدة على المبلغ (١٤٠٠٠) -
٦٨٠٠,٥ × ٣٪ .

في نهاية السنة الرابعة :

من مذكورين

ح/ الدائنين ٣٦٤٩,٤٨٥

ح/ مصاريف الفوائد ١٢٠,٥١٥

٣٧٧٠ الى ح/ البنك (او النقدية)

إثبات سداد القسط المستحق من عقد شراء آلة الخراطة والفائدة على المبلغ (١٤٠٠٠) -
١٠٣٥٠,٠١٥ × ٣٪ .

ثانياً حسابات الاستاذ :

له	ح/ الدائنين	منه
	١٤٠٠٠ من ح/ الآلات	٣٣٥٠ الى ح/ البنك
		٣٤٥٠,٥ الى ح/ البنك
		٣٥٥٠,٠١٥ الى ح/ البنك
		٣٦٤٩,٤٨٥ الى ح/ البنك
	<u>١٤٠٠٠</u>	<u>١٤٠٠٠</u>

الحل :

من المعلومات الواردة في المثال يتضح ان القيمة السوقية للآلة تبلغ ١٤٠٠٠ دينار وهو يمثل قيمة الآلة التي يجب ان يثبت بالدفاتر لان سعر الشراء ١٥٠٨٠ دينار يشمل على فوائد تأخير ضمنية.

أولاً - قيود اليومية :

١٤٠٠٠ من ح/ الآلات تاريخ الحصول على الاصل
١٤٠٠٠ الى ح/ الدائنين .

وفي نهاية كل سنة من السنوات الاربعة عند دفع القسط المستحق يتم احتساب الفوائد المتعلقة بتلك الفترة ويتم تحميله على حساب الدخل. وتحسب الفوائد على اساس سعر الفائدة الضمني باستخدام جداول القيمة الحالية بواسطة المعادلة التالية:

القيمة الحالية = معامل القيمة الحالية لدينار × قيمة القسط

$$١٤٠٠٠ = \text{معامل القيمة الحالية} \times ٣٧٧٠$$

$$\text{معامل القيمة الحالية} = ١٤٠٠٠ / ٣٧٧٠$$

$$٣٧٧٠$$

$$= ٣,٧١٣٥$$

وبالنظر الى جدول القيمة الحالية نلاحظ ان هذا المعامل يقع تحت عمود ٣٪ تقريباً.

وبذلك يكون نصيب السنة الاولى من الفوائد :

$$١٤٠٠٠ \times ٣\% = ٤٢٠ \text{ دينار}$$

وعليه يكون قيد القسط الاول مع الفوائد بالصوردة التالية:

من مذكورين نهاية السنة الأولى

$$٣٣٥٠ \text{ ح/ الدائنين}$$

$$٤٢٠ \text{ ح/ مصاريف الفوائد}$$

$$٣٧٧٠ \text{ الى ح/ البنك (او النقدية)}$$

اثبات سداد القسط المستحق من عقد شراء آلة الخراطة والفائدة على المبلغ (١٤٠٠٠ × ٣٪).

له	ح/ مصاريف الفوائد	منه
	٤٢٠ من ح/ أ.خ السنة الأولى	٤٢٠ الى ح/ البنك
	٣١٩,٥ من ح/ أ.خ السنة الثانية	٣١٩,٥ الى ح/ البنك
	٢١٩,٩٨٥ من ح/ أ.خ السنة الثالثة	٢١٩,٩٨٥ الى ح/ البنك
	١٢٠,٥١٥ من ح/ أ.خ السنة الرابعة	١٢٠,٥١٥ الى ح/ البنك
	<u>١٠٨٠</u>	<u>١٠٨٠</u>

من الارصدة الظاهرة في حسابي الدائنين ومصاريف الفوائد يتبين ان مجموع الحسابين السابقين (١٤٠٠٠ + ١٠٨٠) هي مساوية لقيمة شراء الماكينة البالغ ١٥٠٨٠ دينار.

مثال (٦):

اشترت شركة آلة بمبلغ ١٠٥٠٠ وتعهدت بدفع قيمتها على ثلاثة اقساط قيمة كل قسط ٣٥٠٠ دينار وسحبت مقابل ذلك ثلاث اوراق دفع كل ورقة مساوية لقيمة القسط علماً ان القيمة السوقية لهذه الآلة تبلغ ٩٠٢٠ دينار.

المطلوب /

١- اثبات قيد الشراء.

٢- اثبات قيود تسديد اوراق الدفع.

الحل :

تمهيد الحل :

أ- القيمة الحالية = معامل القيمة الحالية لدينار × قيمة القسط

٩٠٢٠ = معامل القيمة الحالية لدينار × ٣٥٠٠

معامل القيمة الحالية لدينار = $\frac{٩٠٢٠}{٣٥٠٠}$

= ٢,٥٧٧١

وعند مطابقة المعامل السابق مع جداول القيمة الحالية لدفعة تحت ن = ٢ نجد انه يقع

تحت عمود ٨٪.

٢- قيمة الشراء - القيمة السوقية للآلة = قيمة الفوائد مدفوعة مقدماً

١٥٠٠ - ٩٠٢٠ = ١٤٨٠ دينار

قيد الشراء :

من مذكورين

٩٠٢٠ ح/ الآلات

١٤٨٠ ح/ فوائد مدفوعة مقدماً

١٠٥٠٠ الى ح/ اوراق الدفع

نهاية السنة الاولى:

من مذكورين

٣٥٠٠ ح/ اوراق دفع

٧٢١,٦ ح/ مصروف فوائد

الى مذكورين

٧٢١,٦ ح/ فوائد مدفوعة مقدماً

٣٥٠٠ ح/ النقدية

اثبات سداد ورقة الدفع المستحقة من عقد شراء الآلة والفائدة على الورقة (٨×٩٠٢٠/)

نهاية السنة الثانية :

اصل الدين - صافي القسط المسدد = الرصيد المتبقي × ٨٪.

٩٠٢٠ - (٧٢١,٦ + ٣٥٠٠) × ٨٪ = ٣٨٣,٨٧٢ دينار مصروف الفوائد.

من مذكورين

٣٥٠٠ ح/ اوراق الدفع

٣٨٣,٨٧٢ ح/ مصروف فوائد

الى مذكورين

٣٥٠٠ ح/ النقدية

٣٨٣,٨٧٢ ح/ فوائد مدفوعة مقدماً

اثبات سداد ورقة الدفع المستحقة (الثانية) من عقد شراء الآلة والفائدة على الورقة.

وفي نهاية السنة الثالثة يتم اتباع نفس الخطوات المتبعة في نهاية السنة الثانية في

احتساب الفوائد على رصيد الدين.

الإستبدال بأصول غير نقدية:

قد يحدث لدى بعض الوحدات الإقتصادية إستبدال الأصول أو احدهما بأصول أو أصل آخر وقد يتم الاتفاق على تساوي قيمة الأصل القديم بالأصل الجديد أو دفع أو استلام مبلغ نقدي مقابل الأصل المتنازل عنه، ويتم التقييم بين الأصل المستبدل والأصل المتنازل عنه بالقيمة السوقية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، على أن تكون قيمة التقييم واضحة، وفي حالة تعذر تحديد القيمة السوقية يستعاض عنها بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل لتقييم الأصل البديل. والمشكلة التي تواجه المحاسب عند استخدام القيمة السوقية للأصل المستبدل هي كيف يتم معالجة الفرق بين القيمتين؟ حيث إذا كانت القيمة الدفترية أكبر من القيمة السوقية يعني ذلك تحقيق مكاسب، أما إذا كانت أقل من القيمة السوقية فإن ذلك يؤدي إلى حدوث خسائر. وذلك انسجاماً مع تطبيق مبدأ «التحقق» عند مقايضة أصل باخر غير متماثل معه. والأمر يختلف تماماً عند مبادلة أصلين متماثلين حيث هنا يتم استبعاد الزيادة أو النقص في القيمة النقدية للأصلين المتبادلين لطرفي التبادل «طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يجب أن يقوم الأصل المشتري على أساس القيمة السوقية للأصل الذي تم استبداله أو الأصل الذي تم الحصول عليه، أيهما أكثر وضوحاً. أما إذا تعذر تحديد القيمة السوقية لأي من الأصلين، فيجب استخدام القيمة الدفترية للأصل المستبدل لتقويم الأصل البديل. وإذا ما استخدمنا القيمة السوقية للأصل المستبدل فهذا قد يؤدي إلى تحقيق مكاسب أو خسائر عن عملية الإستبدال (الفرق بين القيمة الدفترية والسوقية). وهذا يتمشى مع تطبيق مبدأ «التحقق» عندما تكتمل عملية المبادلة وخاصة إذا كان الأصلان المتبادلان غير متماثلين Dissimilar مثل مقايضة قطعة أرض مع مبنى أو معدات مع مخزون سلعي.

ويعدل تطبيق هذه القاعدة عندما يتم تبادل أصلين (مع استبعاد النقدية) متماثلين (Similar Nonmonetar) مثل مخزون السلعي مع مخزون شركة أخرى مختلف اللون أو الحجم. ولا نستطيع أن نقول أن هناك أرباحاً قد تحققت نظراً لعدم حدوث واقعة بيع أو شراء فعلية. وكذلك إذا كان التبادل يشمل أصول ثابتة متماثلة (أصول مملوكة بغرض استخدامها في إنتاج الإيرادات مثل مبادلة قطعة أرض باخرى أو آلة بألة مماثلة)، فإنه لا يجب أن يعترف بأي مكاسب قد تتحقق عن هذه العملية نظراً لأن هذه المبادلة لا تمثل عملية اقتصادية كاملة (التوقع عدم زيادة المنفعة)،

وعلی العکس من ذلك

فيجب ان نعترف بأية خسارة قد تحدث وتحمل فوراً على دخل الفترة الجارية طبقاً لمبدأ (الحيطة والحذر). وقد تتضمن بعض عمليات مبادلة الاصول المتماثلة نقدية واصولاً اخرى غير نقدية معاً، فيفترض ان الشخص الذي استلم نقدية واصلاً غير نقدي نظير الاصل الممنوح للشخص الاخر قد قام بعمليتين اقتصاديتين مختلفتين في ان واحد، وهما (١) استبدال جزءاً من الاصل الذي كان يمتلكه باصل اخر (٢) وباع الجزء الاخر من هذا الاصل نظير نقدية. وعليه قد تتحقق مكاسب او خسائر نتيجة لاستغنائه عن هذا الجزء من الاصل الذي تم بيعه^(١).

ومما تقدم يمكن ان نخلص باستنتاج مختصر لعملية الاستبدال بأصول غير نقدية مفاده الآتي :

١- يتم الاعتراف بالخسائر الناجمة عن المقايضة، سواء كانت ناجمة عن اصول متماثلة او اصول غير متماثلة. وما دام تم الاعتراف بهذه الخسائر فلا بد والحالة هذه من اثباتها بالدفاتر المحاسبية.

٢- اذا كانت نتيجة المقايضة بالاصول المتماثلة تحقيق ارباح فلا يجب الاعتراف بها. ونظراً لعدم الاعتراف بالمكاسب الناجمة عن مثل هذه العمليات فإنه يجب اثبات الاصول المتبادلة لطرفي العملية (المستبدل والمتنازل) على اساس القيمة الدفترية للأصل.

٣- اذا كانت المبادلة باصول نقدية وغير نقدية معاً ينتج عنها ارباح فيجب والحالة هذه الاعتراف بالأرباح المتحققة بالنسبة للوحدة الاقتصادية التي استلمت فعلاً نقدية بالإضافة الى الاصل غير النقدي المماثل.

٤- يتم الاعتراف بالارباح والخسائر الناجمة عن مبادلة الاصول غير المتماثلة.

وزيادة في توضيح الخلاصة السابقة نجلها بالصورة التالية :

الاستنتاج	النتيجة	العملية
يعترف بها	خسائر	١- مقايضة أصول متماثلة
لا يعترف بها	أرباح	٢- مقايضة أصول متماثلة
يعترف بها بالنسبة للجهة التي استلمت النقدية	أرباح نقدية + أصل	٣- مبادلة بأصول نقدية وغير نقدية متماثلة
يعترف بها.	أرباح أو خسائر	٤- مبادلة أصول غير متماثلة

(١) دونالد كسو، جيرى ويجانت، مصدر سابق صفحة ٣٩٣-٣٩٤.

مثال (٧) عن تبادل اصول غير مماثلة :

اتفقت شركة الجودة مع الشركة الوطنية للنحاس على استبدال آلة مع دفع مبلغاً نقدياً مقابل قطعة ارض فضاء تستخدم في العمليات الانتاجية لشركة الجودة. وقد كانت القيمة الدفترية للآلة تبلغ ٨٤٠٠٠ دينار (التكلفة الاصلية للآلة ١٢٨٠٠٠ دينار مطروحا منها ٤٤٠٠٠ دينار مخصص استهلاك). بالإضافة الى ذلك دفعت للشركة الوطنية للنحاس مبلغ ٣٤٠٠٠ دينار. علما ان القيمة السوقية للآلة قدرت بمبلغ ٩٨٠٠٠ دينار.

المطلوب /

- ١- تحديد قيمة قطعة الارض.
- ٢- تحديد الارباح المتحققة عن استبدال الآلة.
- ٣- اثبات قيد اليومية الخاص بالعملية السابقة في دفتر يومية شركة الجودة.

الحل :

١- سعر قطعة الارض:
القيمة السوقية المعادل للآلة ٩٨٠٠٠ دينار
النقدية المدفوعة ٣٤٠٠٠
١٣٢٠٠٠ دينار

٢- الارباح المتحققة من استبدال الآلة :
القيمة السوقية المعادلة للآلة ٩٨٠٠٠

ناقصا:

التكلفة الاصلية للآلة ١٢٨٠٠٠
مخصص الإستهلاك (٤٤٠٠٠)

القيمة الدفترية للآلة ٨٤٠٠٠
١٤٠٠٠

٣- قيد اليومية الخاص بعملية الاستبدال في دفتر يومية تشاركية الجودة:
من مذكورين

١٣٢٠٠٠ ح/ الأراضي
٤٤٠٠٠ ح/ مخصص الاستهلاك (الآلة)
الى مذكورين
١٢٨٠٠٠ ح/ الآلة
١٤٠٠٠ ح/ الارباح (استبدال الآلة)
٣٤٠٠٠ ح/ النقدية

مثال (٨) عن تبادل اصول متماثلة (مع وجود خسائر):

استبدلت شركة الحديد والصلب ثلاث سيارات نقل كبيرة بأربع سيارات نقل متوسطة وقد بلغت القيمة الدفترية للسيارات القديمة ١٠٠٠٠٠ دينار، علماً ان تكلفتها الاصلية ١٥٠٠٠٠٠ دينار، ومخصص الاستهلاك ٥٠٠٠٠٠ دينار، اما القيمة السوقية لها فقد بلغت ٧٥٠٠٠٠ دينار، اما القيمة السوقية للسيارات الجديدة فقد بلغت ٢٠٠٠٠٠ دينار. وقد اتفق الطرفان على ان تكون قيمة السيارات القديمة ١١٢٥٠٠ دينار. والفارق يدفع نقداً.

المطلوب /

- ١- تحديد تكلفة شراء السيارات الجديدة .
- ٢- احتساب الخسائر الناجمة عن عملية الاستبدال .
- ٣- اثبات قيد يومية الاستبدال في دفتر يومية شركة الحديد والصلب.

الحل :

- ١- تكلفة شراء السيارات الجديدة :
القيمة السوقية المعادلة للسيارات الجديدة ٢٠٠٠٠٠٠ دينار
ناقصاً : قيمة المبادلة للسيارات القديمة ١١٢٥٠٠
النقدية المستحقة على شركة الحديد والصلب ٨٧٥٠٠ دينار
تضاف : القيمة السوقية المعادلة للسيارات القديمة ٧٥٠٠٠
تكلفة شراء السيارات الجديدة ١٦٢٥٠٠ دينار
- ٢- احتساب الخسائر الناجمة عن عملية الاستبدال :
القيمة الدفترية للسيارات القديمة ١٠٠٠٠٠٠ دينار
ناقصاً : القيمة السوقية المعادلة للسيارات القديمة ٧٥٠٠٠
الخسائر الناتجة عن استبدال السيارات القديمة ٢٥٠٠٠ دينار
- ٣- القيد المحاسبي بدفتر يومية شركة الحديد والصلب:

من مذكورين

- | | |
|----------------------------------|--------|
| ح/ السيارات الجديدة | ١٦٢٥٠٠ |
| ح/ مخصص استهلاك السيارات القديمة | ٥٠٠٠٠ |
| ح/ خسارة استبدال السيارات | ٢٥٠٠٠ |

الى مذكورين

- | | |
|---------------------|--------|
| ح/ السيارات القديمة | ١٥٠٠٠٠ |
| ح/ النقدية | ٨٧٥٠٠ |

مثال (٩) : عن تبادل الاصول المتماثلة (مع وجود مكاسب ودفع نقدية)

قررت الجمعية التعاونية الزراعية في عين الباشا زيادة عدد جراراتها وتوزيعها فقررت مبادلة جرارين نوع الجدع ١٣٠٠ بجرارين صناعة ايطالية، وقد بلغت القيمة السوقية لجرارات الجدع مبلغ ٢٠٠٠٠ دينار والقيمة الدفترية لهما ١٦٨٧٥٠ دينار علماً ان تكلفتها تبلغ ١٨٧٥٠٠ دينار ومخصص الاستهلاك حتى تاريخ المبادلة بلغ ١٨٧٥٠ دينار. اما القيمة السوقية للجرارين الايطاليين فقد بلغت ٢١٢٥٠٠ دينار. وقد تمت الموافقة على المبادلة شريطة ان تدفع الجمعية التعاونية مبلغ وقدره ١٢٥٠٠ دينار بالاضافة الى الجرارين نوع جدع.

المطلوب :

- ١- احتساب مجموع المكاسب .
- ٢- احتساب قيمة الجرارين الجديدين .
- ٣- اجراء قيد اليومية اللازم بدفتر يومية جمعية عين الباشا الزراعية.

الحل :

١- احتساب مجموع المكاسب غير المحققة :

القيمة السوقية للجرارين القديمين	٢٠٠٠٠٠ دينار
ناقصاً : القيمة الدفترية للجرارين القديمين	١٦٨٧٥٠
المكاسب غير المحققة	٣١٢٥٠ دينار

٢- احتساب قيمة الجرارين الجديدين :

القيمة السوقية للجرارين الجديدين	٢١٢٥٠٠ دينار
ناقصاً : المكاسب غير المحققة	٣١٢٥٠
قيمة الجرارين الجديدين	١٨١٢٥٠ دينار

ويمكن احتساب قيمة الجرارين الجديدين بالاضافة الى الطريقة السابقة وذلك بموجب

الطريقة التالية :

القيمة الدفترية للجرارين القديمين	١٦٨٧٥٠ دينار
تضاف : النقدية المدفوعة	١٢٥٠٠
قيمة الجرارين الجديدين	١٨١٢٥٠ دينار

٢- قييد اليومية اللازم :

من مذكورين

ح/ الجرارين الجديدين ١٨١٢٥٠

ح/ مخصص استهلاك الجرارين القديمين ١٨٧٥٠

الى مذكورين

ح/ الجرارين القديمين ١٨٧٥٠٠

ح/ النقدية ١٢٥٠٠

مثال (١٠) : المحاسبة عن تبادل الاصول المتماثلة (مع وجود ارباح واستلام نقدية) :

لدى شركة النسر لنقل الركاب سيارة فولفو قديمة تبلغ تكلفتها عند الشراء ١٦٠٠٠ دينار وقد قدر عمرها الانتاجي بعشر سنوات تصبح بعدها صفرأ (بدون قيمة خردة) وفي نهاية السنة الثالثة تم الاتفاق مع شركة الصقر للنقليات باستبدالها بسيارة بيجو صالون تبلغ تكلفتها ١١٠٠٠ ديناراً ومخصص الاستهلاك ٢٠٠٠ دينار بالاضافة الى استلام مبلغ نقدي قدره ٢٥٠٠ دينار.

المطلوب : اثبات العمليات السابقة بدفتر يومية شركة نقليات الصقر.

الحل :

١- تحديد المكاسب المحققة :

أ- تكلفة السيارة الجديدة	١٦٠٠٠ دينار
ناقصاً - مجمع الاستهلاك	٤٨٠٠ دينار
القيمة الدفترية	<u>١١٢٠٠ دينار</u>
يضاف - المبلغ المدفوع نقداً	٢٥٠٠ دينار
قيمة السيارة الجديدة	<u><u>١٣٧٠٠ دينار</u></u>
ب - تكلفة السيارة القديمة	١١٠٠٠ دينار
ناقصاً - مجمع الاستهلاك	٢٠٠٠ دينار
قيمة السيارة القديمة	<u><u>٩٠٠٠ دينار</u></u>

ج- المكاسب المحققة = قيمة السيارة الجديدة - قيمة السيارة القديمة

$$= ١٣٧٠٠ - ٩٠٠٠ = ٤٧٠٠ \text{ دينار}$$

٢- القيود المحاسبية :

من مذكورين

٢٥٠٠ ح/ النقدية

١١٢٠٠ ح/ السيارة الفولفو

٢٠٠٠ ح/ مخصص استهلاك السيارة البيجو

الى مذكورين

١١٠٠٠ ح/ السيارة البيجو

٤٧٠٠ ح/ مكاسب استبدال السيارة الفولفو

الهبات والتبرعات :

عندما تحصل الوحدة الاقتصادية على اصل من الاصول طويلة الاجل على شكل هبة او تبرع دون ان تدفع عنه اي مقابل سواء كان نقدي او عيني، فإن الاصل او الاصول هذه تقيم بسعر السوق ويجري اثباتها في دفتر اليومية بال قيد الآتي:

xx من ح/ الاصل (اسم الاصل)

xx الى ح/ رأس مال الهبات والتبرعات

اما اذا قامت الوحدة الاقتصادية بالإهداء او التبرع وبدون مقابل فإن القيد المحاسبي يأخذ الصورة التالية :-

xx من ح/ التبرعات والهبات

xx الى ح/ الأصل (اسم الاصل).

مثال (١) : في ١/٥/١٩٩٦ قامت شركة الهناء بالعمليتين التاليتين :-

١- تحصلت على مبنى من الدولة مجاناً وقد قدر سعر السوق للمبنى بمبلغ ٨٥٠٠٠ د.

٢- اهدت الشركة سيارة تكلفتها ١٠٠٠٠ د. الى الجمعية الاستهلاكية الكائن عملها في

مقر عمل الشركة، وعليه فإن الحاليتين السابقتين يتم اثباتهما بدفتر يومية شركة الهناء بموجب

القيدتين الآتيتين :

٨٥٠٠٠ من ح/ المباني

٨٥٠٠٠ الى ح/ رأسمال الهبات والتبرعات

الحصول على مبني كاعانة من الدولة بالسعر السائد بالسوق

١٠٠٠٠ من ح/ الهبات

١٠٠٠٠ الى ح/ السيارات

اهداء سيارة الى الجمعية التعاونية في الشركة .

الغاء الأصل طويل الأجل او التنازل عنه بدون مقابل :

في بعض الاحيان ولأي سبب من الاسباب يتم الاستغناء عن الاصل طويل الاجل اما بتركة او رصده او التنازل عنه بدون مقابل ففي مثل هذه الحالة تكون الخسارة الناجمة من جراء ذلك محصورة فقط بالقيمة الدفترية للاصل^(١).

مثال :

تملك شركة صناعية آلة بلغت تكلفة تشغيلها مبلغ ٢٥٠٠٠ د. وقد قدر العمر الانتاجي للآلة بعشرة سنوات تصبح بعدها غير صالحة للاستعمال بدون قيمة خردة. وفي نهاية السنة الثامنة تم شطب الآلة من سجلات الشركة.

والمطلوب / اثبات عملية الشطب في دفاتر الشركة المذكورة .

الحل :

١- تمهيد الحل :

يتضح مما سبق ان قسط الاستهلاك السنوي للآلة هو $\frac{25000}{10}$
= ٢٥٠٠ د.

∴ مجموع مخصص الاستهلاك خلال ثمان سنوات

= ٢٠٠٠٠ × ٨ = ٢٠٠٠٠ د.

وبذلك تكون خسارة شطب الآلة = تكلفة الآلة - مخصص الاستهلاك

= ٢٥٠٠٠ - ٢٠٠٠٠ = ٥٠٠٠ د.

(١) د. خالد امين عبد الله، د. سليمان حسن عطية وآخرون. اصول المحاسبة، مركز الكتب الاردني، الأردن- عمان، ١٩٩٠ م. ص ٢٨٨.

٢- قيد اليومية من مذكورين

٢٠٠٠٠ ح/ مخصص استهلاك الآلة

٥٠٠٠ ح/ خسارة شطب الآلة

٢٥٠٠٠ الى ح/ الآلة

التكاليف الإضافية بعد الاقتناء :

عندما يتم اقتناء الأصول طويلة الاجل واعدادها حتى تصبح جاهزة للاستخدام الفعلي قد يحدث، ان تقوم الوحدة الاقتصادية وبعد سنوات من استخدام الاصل الانفاق على الاصل لأسباب مختلفة، ونتيجة لذلك تنشأ مشكلة تمييز هذه النفقات من حيث اعتبارها اضافة على تكاليف الاصل او اعتبارها جزء من مصاريف الصيانة الدورية. ولتغلب على هذا الاجراء يتم الاستعانة بمعييار الغرض الذي تم من اجله الانفاق. فإذا كانت النفقات بهدف زيادة المنافع المتوقع تحقيقها من الاصل مستقبلاً فهي تعتبر نفقات رأسمالية يستوجب تحميلها على حساب الاصل، أما اذا كان الغرض من الانفاق هو المحافظة على الاصل، فإن هذه النفقات تعتبر مصروفات ايرادية تخص الفترة المالية التي انفقت فيها المصروفات. ولاعتبار النفقة مصروفاً رأسمالياً لا بد من توفر احد الشروط الاربعة التالية :

١- اذا كان المصروف مخصصاً لأكثر من فترة محاسبية واحدة.

٢- ان تؤدي النفقة الى زيادة القدرة الانتاجية للاصل.

٣- ان تؤدي النفقة الى زيادة العمر الانتاجي للاصل .

٤- ان تؤدي الى تحسين جودة السلع او الخدمات التي يقدمها الاصل .

وتأسيساً على ماسبق يمكن ان نعرف المصروفات الرأسمالية، بانها «المصروفات التي يتم انفاقها من قبل الوحدة الاقتصادية لاضافة شيئاً جديداً الى اصولها او لزيادة كفاءتها او عمرها الانتاجي». اما المصروفات التي تنفق بقصد الابقاء على الاصل في حالة صالحة للاستخدام دون ان تترك اي اثر على كفاءته او عمره الانتاجي فانها تعتبر مصروفات ايرادية، كمصروفات الوقود والزيوت والقوى المحركة لتشغيل الاصل او تكاليف الصيانة العادية والدورية والاصلاحات وقطع الغيار وغيرها. علماً ان جميع النفقات تتحول الى مصروفات عندما يتم استنفاد خدمات الاصول التي من اجلها تم انفاق النفقة، وهذا يتم اما بأهلاكها او استخدامها. وتلجأ الكثير من الوحدات الاقتصادية الى وضع بعض المعايير بغرض التمييز بين النفقات الرأسمالية والاييرادية ومن هذه المعايير هو تحديد حد ادنى للنفقات الرأسمالية (مثل ١٠٠ او ١٥٠ دينار). وذلك حسب طبيعة وحجم عملها.

ج- المعالجات المحاسبية لتكاليف تملك الأصول طويلة الأجل :

لكل اصل من الاصول طويلة الاجل عمر انتاجي محدد باستثناء الاراضي، وعادة يتم تحديد العمر الانتاجي بعدد معين من السنوات يصبح بعدها غير صالح للإستخدام (مستهلك). ولذلك يتم توزيع تكلفة الاصل كمصروف على السنوات التي يستخدم فيها الاصل. ويسمى الجزء المستنفذ من تكاليف الاصل نتيجة استخدام الاصل بالعملية الانتاجية بقسط الاهلاك او الاستهلاك، والاستهلاك يعني عملية تخصيص تكلفة الاصل طويل الاجل على الفترات المحاسبية التي استفادت من خدماته. وفي الواقع فإن موضوع استهلاك الاصول طويلة الاجل يرتبط محاسبياً بعملية قياس الدخل المحاسبي، لان الجزء المستنفذ من تكلفة الاصول خلال دوره محاسبية معينة يساهم في عملية خلق ايرادات تلك الفترة، وهذا يستدعي خصم قسط استهلاك الفترة من ايراداتها لاجل قياس الدخل الدوري «ترتبط المحاسبة على اهلاك الاصول طويلة الاجل ارتباطاً وثيقاً بعملية قياس الدخل، لذلك لان جزء من الاصول يستنفذ في عملية خلق الايرادات في كل فترة محاسبية، وبناء عليه فان تكلفة الجزء المستنفذ من الاصول ينبغي ان تخصم من تلك الايرادات بصرف النظر عن مدى ملائمتها وذلك حتى يمكن قياس الدخل الدوري اي انه يمكن القول بعبارة اخرى ان قيمة الجزء المستنفذ من الاصول في خلق الايرادات ينبغي ان يسترد اولاً حتى يمكن القول ان المنشأة في نفس درجة الثراء التي كانت عليها في بداية الفترة (١).

ومصروف الاستهلاك يختلف عن اي مصروف اخر وذلك من حيث كونه لا يتطلب دفع مبالغ نقدية في الوقت الذي يتم اثباته بالدفاتر المحاسبية بمعنى ان اثبات مصروف استهلاك الاصول طويلة الاجل سوف لا يترك اثره على الاصول المتداولة او الالتزامات.

ولاجل دراسة وافية لكيفية معالجة تكاليف تملك الاصول طويلة الاجل سوف نقوم بتقسيم هذا الموضوع الى جزئين، هما اولاً كيفية اثبات تكاليف الاصول بالدفاتر المحاسبية ، وثانياً مشاكل الاستهلاك وطرق احتسابها.

اولاً : اثبات الاصول طويلة الاجل بالدفاتر المحاسبية :

بعد الحصول على الاصول طويلة الاجل وتحديد تكلفتها النهائية وفق المعايير المحاسبية التي تم استعراضها في الفقرات السابقة يقوم محاسب الوحدة الاقتصادية وبتاريخ صلاحيتها للاستخدام الفعلي اثبات تكلفة الاصل في دفتر اليومية بحساب يسمى باسم الاصل ويجعل مديناً والنقدية او الدائنين او كلاهما دائناً حسب طريقة تسديد تكلفته وذلك بموجب القيد التالي :

(١) د. خيرت ضيف، د. احمد نور ، د. احمد بسيوني: مصدر سابق صفحة ٤٢٨.

xx من ح/ الاصل

xx الى ح/ النقدية

او :

xx من ح/ الاصل

الى مذكورين

xx ح/ النقدية

xx ح/ الدائنين

مثال (١):

بتاريخ ١٥/٢/١٩٩٦م قررت احدى الشركات الصناعية تشييد مبنى يستخدم في الاغراض الانتاجية للشركة. وينفس التاريخ قامت الشركة بشراء ارض بلغت تكلفتها ١٢٠٠٠٠ دينار، ثم باشرت اعمال التشييد وخلال فترة البناء التي استمرت لغاية ١٤/٢/١٩٩٧/نفقت المبالغ التالية : اجور عمال بناء ٥٠٠٠٠ دينار، مواد بناء ٢٠٠٠٠٠ دينار، اتعاب المهندسين ٦٠٠٠٠ دينار، رسوم تسجيل المبنى ٢٠٠٠ دينار. علماً ان جميع المبالغ السابقة دفعت نقداً في حينه .

المطلوب / ١- احتساب تكلفة المبنى .

٢- اثبات ذلك بالدفاتر المحاسبية.

الحل :

١- احتساب تكلفة المبنى :

تكلفة الارض ١٢٠٠٠٠ دينار

تكلفة المبنى:

دينار	٥٠٠٠٠	اجور عمال البناء
دينار	٢٠٠٠٠٠	مواد البناء
دينار	٦٠٠٠٠	اتعاب المهندسين
دينار	<u>٢٠٠٠</u>	رسوم تسجيل
دينار	<u><u>٣١٢٠٠٠</u></u>	تكلفة البناء

٢- اثبات تكلفة المبنى بدفتر اليومية :

من مذكورين

ح/ الأراضي ١٢.٠٠٠

ح/ المبنى ٣١٢.٠٠٠

٤٣٢.٠٠٠ الى ح/ النقدية

وتجدر الاشارة هنا الى ان قسط استهلاك المبنى يحتسب في نهاية سنة ١٩٩٧ عن الفترة من ١٩٩٧/٢/١٤ ولغاية ١٩٩٧/١٢/٣١ م اما السنوات التالية فيحتسب قسط استهلاك سنوي كامل حتى تصبح قيمته صفرأ على جميع تكاليف المبنى مطروحاً منه تكلفة الارض اي (٤٣٢.٠٠٠ - ١٢.٠٠٠) فقط.

معالجة التكاليف الإضافية للأصول طويلة الأجل :

تعالج التكاليف الاضافية للأصول طويلة الاجل من حيث اثباتها في السجلات المحاسبية بنفس الطريقة التي عالجت بها تكاليف هذه الاصول عند اقتنائها اول مرة. وذلك باضافة قيمة تكاليف الاضافة الى حساب الاصل، وهذا ما يستدعي تعديل العمر الانتاجي للأصل بالكامل، لان احد اهداف الاضافات الرأسمالية كما بينا سابقاً هي زيادة العمر الانتاجي والذي يستدعي معالجة الاضافات على الاصل بنفس نسب الاستهلاك التي يتحملها مع مراعاة تاريخ الاضافة .

مثال (٢) :

على فرض ان الشركة في المثال السابق وبعد سنتين من استخدام المبنى قررت اجراء توسعات على المبنى وقد كلفت مبلغاً قدره ١٥٠٠٠ دينار، ففي مثل هذه الحالة يقوم المحاسب باثبات القيد التالي :

١٥٠٠٠ من ح/ المبنى

١٥٠٠٠ الى ح/ النقدية

قيمة تكاليف التوسعات على المبنى

ثانياً : الطرق المحاسبية لأستهلاك الأصول طويلة الأجل :

الاستهلاك هو ذلك الجزء الذي يخصم من تكلفة الاصل نظير خدماته المستنفذه في عمليات المشروع، ويرى المحاسبون بان الاستهلاك هو توزيع تكلفة الاصل على عمره الانتاجي مع تحميل كل فترة محاسبية بتكاليف خدمات الاصول المستنفذه، وفقاً لمبدأ مقابلة الايرادات

بالمصروفات، باعتبار الاستهلاك احد العناصر المهمة لقياس دخل الفترة، وعلى هذا الاساس يعرف الاستهلاك على انه قيمة الاصل طويل الاجل المستنفذ في الانتاج خلال فترة قياس الدخل. ويعتبر الاستهلاك احد عناصر تكاليف الانتاج شأنه شأن تكلفة المواد الاولية او تكلفة العمل، التي يتم خصمها من قيمة ايرادات الفترة «الاستهلاك السنوى للأصول الثابتة هو تكلفة من تكاليف الانتاج مقابل النقص الفعلى في قيمة الاصول الثابتة والنتاج عن استعمالها او مضي المدة او ظهور اختراعات حديثة تقلل من القيمة الانتاجية للأصل. ومن هنا فالاستهلاك لا يختلف في طبيعته عن تكلفة المواد الاولية او تكلفة العمل، حيث ان كل هذه البنود تعتبر جزء من تكلفة كلية يجب خصمها من قيمة الايرادات للوصول الى صافي الربح القابل للتوزيع»^(١).

وقبل البحث في اهم الطرق المستخدمة في حساب الاستهلاك لا بد من اعطاء فكرة عن العوامل المؤثرة على تحديد الاستهلاك حيث هناك ثلاثة عوامل رئيسية تؤثر على تحديد قيمة الاستهلاك الدوري للأصول طويلة الاجل هي :

- أ - تقدير الحياة الانتاجية للأصل.
- ب- تقدير القيمة الاستهلاكية للأصل.
- ج- اختيار طريقة توزيع الاستهلاك على العمر الانتاجي للأصل .

تقدير الحياة الانتاجية للأصل : ويعتمد هذا العامل على تحديد وحدات قياس الحياة الانتاجية للأصل وفق معايير مقبولة ومتعارف عليها وذلك حسب طبيعة الاصل نفسه. والشائع منها في الحياة العملية هي :

- ١- عدد سنوات استخدام الاصل.
- ٢- عدد ساعات استخدام الاصل.
- ٣- عدد الكيلومترات المستنفذة في الاصل.

وتجدر الاشارة هنا الى ضرورة التفرقة بين العمر الانتاجي للأصل والعمر الطبيعي له، لانه غالباً ما يتم استهلاك القيمة الدفترية للأصل في الوقت الذي يكون فيه الاصل مستمراً في العمليات الانتاجية، الا انه قد يكون الاستمرار في استخدام الاصل خلال سنوات ما بعد العمر الانتاجي عملية غير اقتصادية لارتباط ذلك بارتفاع تكلفة تشغيل الاصل او انخفاض جودة المنتج.

وتتوقف انتاجية اي اصل من الاصول طويلة الاجل من حيث تقديم خدماته على عوامل مختلفة، ابرزها عوامل طبيعية واخرى اقتصادية، حيث ان العوامل الاقتصادية تشمل على ما يحدث من تطور وتقدم في صناعة الاصول المماثلة بعد حصول الوحدة الاقتصادية على الاصل

(١) د. حلمي نمر، المدخل في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، مصر - القاهرة، ١٩٨٢م، ص ٢٧٥.

وادخاله في عملية الانتاج مما يؤدي الي حيلولة استخدام الاصول القديمة بنفس كفاءة وقدرة الاصول المستحدثة. ومن الامثلة علي ذلك دخول الآلات الجديدة في الاسواق بديلة عن الآلات المستخدمة من حيث مواصفاتها الفنية وكفاءتها في الانتاج واقتصادها في تكاليف الانتاج. اما العوامل الطبيعية فهي تتعلق بالتلف والتآكل والتقاعد الذي يصيب الاصول. ولذلك عند تقدير العمر الانتاجي للاصول لا بد من الاخذ بنظر الاعتبار العمر الطبيعي للاصل والعمر الاقتصادي، حيث ان افضل طريقة لتقدير حياة الاصل هو ان يكون بين العمر الطبيعي كحد اعلى وعمره الاقتصادي كحد ادنى.

تقدير القيمة الاستهلاكية للأصل :

ان اساس احتساب القيمة الاستهلاكية للاصل (تكلفة الاهلاك) يتم عادة بواسطة احتساب تكلفته التي تحمل على الايرادات خلال الحياة الانتاجية للاصل. ويكون ذلك بتحديد الفرق بين تكلفة الحصول على الاصل وقيمه عندما يصبح نفاية في نهاية حياته الانتاجية او عند الاستغناء عنه، وللوصول الى الاساس السابق نطبق المعادلة التالي :

$$\text{اساس الاستهلاك} = \text{تكلفة تملك الاصل} + \text{تكاليف ازالة الاصل} - \text{النفاية}$$

مثال (١) : اذا كانت تكلفة آلة ٢٥٠٠٠ دينار وبعد انتهاء حياتها الانتاجية قدرت قيمة الخردة بمبلغ ٢٠٠٠ دينار. فان اساس استهلاك الآلة سيكون ٢٣٠٠٠ دينار (٢٥٠٠٠-٢٠٠٠). اما اذا تكبدت الوحدة الاقتصادية نفقات معينة لازالة الاصل ففي مثل هذه الحالة فان هذه النفقات تضاف الى تكلفة الاصل. فلو افترضنا ان تكلفة ازالة الآلة في المثال السابق تكلف ٣٠٠٠ دينار، فإن اساس الاستهلاك يكون ٢٦٠٠٠ دينار (٢٥٠٠٠+٣٠٠٠-٢٠٠٠).

في الممارسات المهنية ان معظم الوحدات الاقتصادية لا تحتسب قيمة للنفاية في نهاية العمر الانتاجي المقدر، ولذلك فإن بعض المحاسبين يتجاهلون احتساب قيمة النفاية ، ففي مثل هذه الحالة يكون اساس القيمة الاستهلاكية للاصل هو تكلفة تملك الاصل فقط، كما انه هناك بعض الاصول تكون تكاليف ازالتها ضئيلاً وغير مؤكد لذلك يتم تجاهل هذه النفقات ايضاً. وعليه توجد ثلاث حالات لاحتساب القيمة الاستهلاكية للاصل هي :

$$\text{اساس الاستهلاك (القيمة الاستهلاكية)} = \text{تكلفة تملك الاصل}$$

$$\text{اساس الاستهلاك (القيمة الاستهلاكية)} = \text{تكلفة تملك الاصل} - \text{النفاية}$$

$$\text{اساس الاستهلاك (القيمة الاستهلاكية)} = \text{تكلفة تملك الاصل} + \text{تكاليف ازالة الاصل} -$$

النفاية

اختيار طريقة توزيع قيمة الاستهلاك على العمر الانتاجي للأصل :

بعد ان يتم اختيار تقدير الحياة الانتاجية للأصل واساس احتساب الاستهلاك الخطوة الاخيرة في موضوع تحديد الاستهلاك السنوي للأصل هو تحديد تكلفة الأصل الذي يتوقع ان يستنفذ خلال السنة المالية. وهذا يتوقف على الطريقة التي سيتم اتباعها في توزيع القيمة الاستهلاكية على فترات خدمة الأصل وذلك بتطبيق إحدى طرق الاستهلاك التي تنسجم مع طبيعة الأصل وتحقق في هذا الصدد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بأسلوب منطقي ومنظم في عملية توزيع الاستهلاك. وسوف نقوم باستعراض اهم الطرق المطبقة في احتساب الاستهلاك وهي :

١- طريقة القسط الثابت.

٢- طريقة القسط المتناقص.

٣- طريقة مجموع ارقام سنوات استخدام الأصل .

٤- طريقة ضعف نسبة القسط الثابت في رصيد الأصل.

٥- طريقة عدد ساعات التشغيل .

٦- طريقة اعادة التقدير .

طريقة القسط الثابت :

اساس هذه الطريقة قائم على افتراض ان جميع الفترات المحاسبية التي يستخدم فيها الأصل متساوية في معدل الخدمات المتوقع تحقيقها من الأصل. ويعني هذا الافتراض ان كفاءة الأصل في اداء هذه الخدمات تظل ثابتة على مدار الفترات المحاسبية ولا تتناقص بمرور الزمن او بتوالي الاستخدام^(١). ولذلك سوف تكون جميع اقساط الاستهلاك خلال العمر الانتاجي للأصل متساوية. وتعتبر هذه الطريقة من الطرق شائعة الاستخدام في كثير من البلدان النامية عموماً والعربية خصوصاً لسهولة تطبيقها ووضوح استخداماتها.

ويتم احتساب الاستهلاك السنوي للأصل القابل للاستهلاك وفق هذه الطريقة بموجب

المعادلة التالية :

$$س = \frac{ت - ق}{ع}$$

(١) الدكتور عبد الحي مرعي: مقدمة في اصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت ١٩٩١م ، ص ٦١٣.

تكلفة الاصل - القيمة المتوقعة كخردة ÷ عدد سنوات العمر الانتاجي المقدر للاصل = الاستهلاك السنوي.

ويتم احتساب قسط الاستهلاك السنوي ايضاً في حالة اعتماد اسلوب النسب المئوية للاستهلاك بموجب المعادلة التالية :

تكلفة الاصل - القيمة المتوقعة كخردة × نسبة الاستهلاك السنوية للاصل/.

ولهذه الطريقة بعض المساوي كما لها بعض المحاسن كما اشرنا الى ذلك سابقا حيث من مساوئها:

١- ان هذه الطريقة لا تمثل الاستخدام الامثل للاصل .

٢- ان معظم الاصول طويلة الاجل لا تحتاج الى كثير من مصاريف الصيانة في بداية عمرها الانتاجي .

مثال (١):

اشترت احدى المنشآت اصل معمر في ١/١/١٩٩٥ بتكلفة قدره (١٢٠٠٠) د. ومن المتوقع ان يكون له قيمة النفايات الباقية (الخردة) في نهاية عمرها الانتاجي بعد خمس سنوات قدرها ٨٠٠ د. وان المنشأة تعتمد الفترة المالية المنتهية في ١٢/٣١ من كل عام.

الحل :

$$\frac{\text{تكلفة الاصل - قيمة الخردة}}{\text{عدد السنوات (العمر الانتاجي)}} = \text{الاستهلاك للفترة الواحدة}$$

$$\frac{11200}{5} = \frac{800 - 12000}{5} = 2240 \text{ ديناراً}$$

وعلى اساس هذه الطريقة سوف تكون مصاريف استهلاك كل فترة محاسبية ثابتة خلال العمر الانتاجي. والجدول التالي يوضح ذلك:

القيمة الدفترية في نهايك كل فترة مالية	مجمع الاستهلاك	الاستهلاك	السنة
٩٧٦٠	٢٢٤٠	٢٢٤٠	الأولي
٧٥٢٠	٤٤٨٠	٢٢٤٠	الثانية
٥٢٨٠	٧٦٢٠	٢٢٤٠	الثالثة
٣٠٤٠	٩٨٦٠	٢٢٤٠	الرابعة
٨٠٠	١١٢٠٠	٢٢٤٠	الخامسة

٢٧٠

ويمكن تحويل العمر الانتاجي للأصل المحدد بالسنوات الى نسبة مئوية وذلك بقسمة تكلفة الأصل المعادل الى ١٠٠٪ على العمر الانتاجي للأصل كما هو موضح أدناه:

$$\frac{100}{5} = 20\%$$

فيكون القيد في نهاية سنة

٢٢٤٠ من ح/ م. الاستهلاك

٢٢٤٠ الى ح/ مجمع الاستهلاك

ويمكن ان نصور جدول الاستهلاك السابق بالصورة التالية:

سنة ٥	سنة ٤	سنة ٣	سنة ٢	سنة ١	البيان
١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	الأصل بقيمة الفاتورة
١١٢٠٠	٨٩٦٠	٦٧٢٠	٤٤٨٠	٢٢٤٠	(-) الاستهلاك المتراكم (نهاية كل سنة)
٨٠٠	٣٠٤٠	٥٢٨٠	٧٥٢٠	٩٧٦٠	قيمة الأصل الدفترية (نهاية كل سنة)

مثال (٢) :

اشترت منشأة الوادي الأخضر الصناعية آلات بلغت تكلفتها ١٦٢٠٠ دينار وتم تقدير عمرها الانتاجي بخمس سنوات وقيمة الخردة الباقية في نهاية السنة الاخيرة بمبلغ ١٢٠٠ دينار.

المطلوب / تحديد قسط الاستهلاك السنوي وفق طريقة القسط الثابت.

الحل :

أولاً: احتساب قسط الاستهلاك :

$$\text{قسط الاستهلاك السنوي} = \frac{\text{تكلفة الآلات} - \text{قيمة الخردة}}{\text{العمر الانتاجي}}$$

$$= \frac{16200 - 1200}{5} = 3000 \text{ دينار}$$

مثال (٣) :

اشترت الشركة الوطنية للمنظفات والصابون آلة خاصة بإنتاج الصابون بلغت تكلفتها ٧٥٠٠٠ دينار وقد قدر العمر الانتاجي للآلة بست سنوات تصبح بعدها غير صالحة للاستعمال وبدون انقاض. علماً ان الشركة تتبع طريقة القسط الثابت في احتساب الاستهلاك المطلوب / ١ - احتساب قسط الاستهلاك السنوي وذلك اعتباراً من ١/١/١٩٩٦م.
٢- تصوير جدول الاستهلاك للسنوات الست.

الحل :

اولاً: قسط الاستهلاك السنوي .

$$12500 = \frac{75000}{6} \text{ دينار}$$

ثانياً : جدول الاستهلاك السنوي :

السنة	التكلفة الاصلية	قسط الاستهلاك السنوي	مجمع الاستهلاك	القيمة الدفترية
١٩٩٦/١/١	٧٥٠٠٠	-	-	٧٥٠٠٠
١٩٩٦/١٢/٣١	٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠	١٢٥٠٠	٦٢٥٠٠
١٩٩٧/١٢/٣١	٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
١٩٩٨/١٢/٣١	٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠	٣٧٥٠٠	٣٧٥٠٠
١٩٩٨/١٢/٣١	٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠	٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
١٩٩٩/١٢/٣١	٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠	٦٢٥٠٠	١٢٥٠٠
٢٠٠٠/١٢/٣١	٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠	٧٥٠٠٠	صفر

مصروف الأستهلاك لأجزاء من الفترة المحاسبية:

تنشأ مشكلة احتساب مصروف الاستهلاك لجزء من الفترة المحاسبية عندما يتم اضافة أو استبعاد أصل من الاصول الثابتة خلال الفترة المحاسبية. في مثل هذه الحالة يصبح من الضروري تحديد مصروف الاستهلاك للأصل عن جزء من السنة وليس لسنة كاملة^(١).

(١) د. محمد مطر: المحاسبة المالية - الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والافصاح والتحليل، دار حنين ، عمان ١٩٩٣ . ص ٤٦١.

فعلى سبيل المثال نفترض ان احدى المنشآت الاقتصادية قد اشترت اصل معمر في ١/٤/١٩٩٥ قيمته عند الشراء ١٢٦٠٠ د. وقد قدر عمره الانتاجي بـ ٥ سنوات يصبح بعدها خرده بمبلغ ٦٠٠ د.، وان المنشأة تستخدم الفترة المالية المنتهية في ٣١/١٢/ لكل سنة فيكون القيد في نهاية السنة الاولى :

$$١٨٠٠ \text{ د. الاستهلاك} = \frac{٩}{١٢} \times \frac{٦٠٠ - ١٢٦٠٠}{٥}$$

١٨٠٠ من ح/ م. الاستهلاك

١٨٠٠ الى ح/ مجمع الاستهلاك (للأصل المعمر)

نهاية السنة الثانية، تكون مصاريف الاستهلاك لمدة سنة كاملة وهي ٢٤٠٠ د. ويكون

القيد:

٢٤٠٠ من ح/ الاستهلاك

٢٤٠٠ الى ح/ مجمع الاستهلاك (للأصل المعمر)

وفي نهاية السنة الاخيرة او نهاية عمر الاصل يكون عن ثلاث شهور فقط

$$٦٠٠ \text{ د.} = \frac{٣}{١٢} \times ٢٤٠٠$$

أو $٦٠٠ \text{ د.} = ١٨٠٠ - ٢٤٠٠$

٦٠٠ من ح/ م. استهلاك

٦٠٠ الى ح/ مجمع استهلاك (للأصل المعمر)

طريقة القسط المتناقص:

بموجب هذه الطريقة يتم احتساب قسط الاستهلاك بصورة متناقصة من سنة الى أخرى. بحيث تتحمل السنة الاولى قسطاً أكبر من السنة الثانية، والسنة الثالثة قسطاً أقل من السنة الثانية، وهكذا حتى نهاية العمر الانتاجي للأصل. وتتميز هذه الطريقة بعدالتها في توزيع عبء الاستهلاك على الفترات المحاسبية المختلفة بطريقة تتسجم مع القدرة الانتاجية للأصل. باعتبار ان الطاقة الانتاجية للأصل تتناقص من فترة محاسبية الى أخرى، لذلك يرى انصار هذه الطريقة ضرورة تحميل كل فترة بنصيبها من مصروف الاستهلاك الذي يتناسب مع طاقة الاصل على تحقيق الايراد.

واتحديد قسط الاستهلاك السنوي بموجب هذه الطريقة يتم استخدام المعادلة التالية:

$$\text{مصروف الاستهلاك السنوي} = \text{تكلفة الاصل} \times \text{نسبة الاستهلاك} = \text{مجمع الاستهلاك} \times \text{النسبة}$$

ولتوضيح هذه الطريقة نفترض ان شركة اشترت آلة بلغت تكلفتها ٩٠٠٠ دينار وذلك في ١/١/١٩٩٥ وقد قدر الخبراء عمرها الانتاجي بأربعة سنوات، تستهلك بنسبة ٥٠٪ سنوياً وفق طريقة القسط المتناقص، لتصبح في نهاية السنة الرابعة خردة قيمتها ٥٦٢,٥ دينار.

الحل:

$$\text{قسط استهلاك السنة الاولى} = ٩٠٠٠ \times ٥٠\% = ٤٥٠٠ \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الثانية} = ٤٥٠٠ \times ٥٠\% = ٢٢٥٠ \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الثالثة} = ٢٢٥٠ \times ٥٠\% = ١١٢٥ \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الرابعة} = ١١٢٥ \times ٥٠\% = ٥٦٢,٥ \text{ دينار}$$

$$\text{الرصيد في نهاية السنة الرابعة} = ١١٢٥ - ٥٦٢,٥ = ٥٦٢,٥ \text{ دينار}$$

ويمكن ان نصور تسلسل الحل السابق بالطريقة التالية :

دينار

٩٠٠٠ المبلغ الواجب الاستهلاك

٤٥٠٠ - قسط استهلاك السنة الاولى بنسبة ٥٠٪ من رصيد ٩٠٠٠ دينار

٤٥٠٠ الرصيد في نهاية السنة الاولى

٢٢٥٠ - قسط استهلاك السنة الثانية بنسبة ٥٠٪ من رصيد ٤٥٠٠ دينار

٢٢٥٠ الرصيد في نهاية السنة الثانية

١١٢٥ - قسط استهلاك السنة الثالثة بنسبة ٥٠٪ من رصيد ٢٢٥٠ دينار

١١٢٥ الرصيد في نهاية السنة الثالثة

٥٦٢,٥ - قسط استهلاك السنة الرابعة بنسبة ٥٠٪ من رصيد ١١٢٥ دينار

٥٦٢,٥ الرصيد في نهاية السنة الرابعة .

طريقة مجموع أرقام سنوات استخدم الأصل:

مفاد هذه الطريقة احتساب أقساط استهلاك السنوات الأولى من تكلفة الأصل بعد استبعاد قيمة الانقراض بمعدلات مرتفعة عن السنوات الأخيرة بحيث يكون قسط استهلاك السنة الثانية أقل من قسط استهلاك السنة الأولى والسنة الثالثة أقل من السنة الثانية وهكذا حتى نهاية السنة الأخيرة من عمر الأصل الانتاجي وأساس هذه الطريقة التعجيل في الاستهلاك في السنوات الأولى من استخدام الأصل انسجاماً مع ظاهرة تضخم وارتفاع الاسعار. ويتم احتساب أقساط الاستهلاك وفق هذه الطريقة باتباع الخطوات التالية:

- ١- يتم تحديد مجموع ارقام سنين استخدام الأصل، فإذا كان العمر الانتاجي للأصل خمس سنوات، فتكون مجموع ارقام سنوات استخدام الاستخدام هي :
 $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$ وهو يمثل مقام عدد سنوات الحياة الانتاجية.
- ٢- تحديد مجموع ارقام سنوات الفترة المحاسبية، وذلك وفق الصيغة التالية:

$\frac{5}{15}$	السنة الأولى
$\frac{4}{15}$	السنة الثانية
$\frac{3}{15}$	السنة الثالثة
$\frac{2}{15}$	السنة الرابعة
$\frac{1}{15}$	السنة الخامسة

- ٣- تحديد قسط الاستهلاك السنوي وذلك بضرب التكلفة التاريخية للأصل بعد استبعاد قيمة الانقراض في مجموع ارقام سني الفترة المحاسبية.
ويكون الاستهلاك بموجب هذه الطريقة على اساس:

$$\text{مجممل تكلفة الأصل - الانقراض (القيمة المتبقية من الأصل)} \times \frac{\text{عدد السنوات الباقية}}{\text{سنوات الأصل}}$$

ولو افترضنا ان قيمة احدى الآلات الثقيلة في احدى المنشآت الحديثة كان ١٢٦٠٠ د. وان عمرها الانتاجي ٤ سنوات وقدرت قيمتها عند نهاية العمر الانتاجي بـ ٦٠٠ د. فيكون الاستهلاك وفق هذه الطريقة كالاتي :

$$10 = 4 + 3 + 2 + 1$$

$$12600 - 600 = \frac{4}{10} \times 600 = 240$$

وبذلك تكون أقساط الاستهلاك بموجب طريقة مجموع ارقام سنوات الاستخدام كما يلي:

السنة	احتساب الاستهلاك	الاستهلاك	الاستهلاك المتراكم	القيمة الدفترية
الأولى	$\frac{4}{10} \times 12000$	4800	4800	7200
الثانية	$\frac{3}{10} \times 12000$	3600	8400	3600
الثالثة	$\frac{2}{10} \times 12000$	2400	10800	1200
الرابعة	$\frac{1}{10} \times 12000$	1200	12000	600

مثال (٥)

فلو افترضنا ان تكلفة آلة بلغت ١٢٥٠٠ دينار وقيمة الانقراض بعد نهاية عمرها الانتاجي البالغة ٥ سنوات هي ٥٠٠ دينار فإن اقساط استهلاك الآلة للسنوات الخمس تكون كالآتي :

تكلفة الآلة القابلة للاستهلاك = تكلفة الآلة - قيمة الانقراض

$$= 12000 - 500 = 11500 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الاولى} = \frac{5}{15} \times 11500 = 3833.33 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الثانية} = \frac{4}{15} \times 11500 = 3066.67 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الثالثة} = \frac{3}{15} \times 11500 = 2300 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الرابعة} = \frac{2}{15} \times 11500 = 1533.33 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الخامسة} = \frac{1}{15} \times 11500 = 766.67 \text{ دينار}$$

مجمع الاستهلاك في نهاية العمر الانتاجي = 12000 دينار

طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الأصل:

تقوم هذه الطريقة في احتساب قسط الاستهلاك السنوي للأصل على اساس طريقة القسط الثابت للرصيد الدفترى المتناقص للأصل بعد مضاعفة نسبة الاستهلاك، وهي بذلك تشبه الى حد ما طريقة النسب الثابتة على الرصيد المتناقص، وبموجب هذه الطريقة يتم تحديد قسط الاستهلاك السنوي وفق الخطوات التالية:

١- يتم تحديد نسبة الاستهلاك السنوي على اساس طريقة القسط الثابت

$$100 \times \left(\frac{1}{\text{العمر الانتاجي}} \right)$$

- ٢- تضاعف النسبة المستخرجة في الفترة السابقة ($\frac{1}{\text{العمر الانتاجي}} \times 2 \times 100$)
- ٣- يستخرج قسط استهلاك السنة الاولى بضرب النسبة المستخرجة في الفقرة (٢) في تكلفة الاصل، دون استبعاد قيمة الانقراض من تكلفة الاصل.
- ٤- يتم استخراج قسط الاستهلاك السنة الثانية بنفس الطريقة المتبعة في الفقرة (٣) بعد خصم قسط استهلاك السنة الاولى من تكلفة الاصل، وهكذا بالنسبة لبقية العمر الانتاجي.
- ويتم اتباع هذه الطريقة في بعض البلدان لكونها مقبولة من الناحية الضريبية. الا ان المشكلة المحاسبية التي تظهر عند استخدام طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الاصل هي ان قيمة الانقراض في نهاية السنة الاخيرة قد تكون غير مساوية للقيمة الدفترية مما يستدعي تعديل قسط استهلاك السنة الاخيرة.
- مثال (٦):

اشترت منشأة بتاريخ ١/١/١٩٩٥م آلة بلغت تكلفتها ٦٠٠٠٠ دينار وقد قدر العمر الانتاجي للآلة بخمس سنوات تصبح بعدها انقراض تقدر قيمتها بمبلغ ١٥٠٠ دينار. المطلوب احتساب اقساط استهلاك السنوات الخمس وفق طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الاصل.

الحل: نسبة الاستهلاك السنوية = $\frac{1}{5} \times 100 = 20\%$

ضعف نسبة الاستهلاك السنوي = $2 \times 20\% = 40\%$

التاريخ	قسط الاستهلاك	مجمع الاستهلاك	القيمة الدفترية
١٩٩٥ / ١٢ / ٣١	$24000 = 40\% \times 60000$	٢٤٠٠٠	$36000 = 24000 - 60000$
١٩٩٦ / ١٢ / ٣١	$14400 = 40\% \times 36000$	٣٨٤٠٠	$21600 = 38400 - 60000$
١٩٩٧ / ١٢ / ٣١	$8640 = 40\% \times 21600$	٤٧٠٤٠	$12960 = 47040 - 60000$
١٩٩٨ / ١٢ / ٣١	$5184 = 40\% \times 12960$	٥٢٢٢٤	$7776 = 52224 - 60000$
١٩٩٩ / ١٢ / ٣١	$6276 = 100\% - 7776$	٥٨٥٠٠	$1500 = 58500 - 60000$

* تم تعديل استهلاك السنة الخامسة لكي تكون القيمة الدفترية مساوية لقيمة الانقراض وهي ١٥٠٠ دينار.

طريقة عدد ساعات التشغيل:

تعتمد هذه الطريقة في احتساب قسط الاستهلاك على عدد ساعات تشغيل الاصل ويجري تطبيقها فقط على الآلات والمعدات التي يتناقص عمرها الانتاجي بمقدار ساعات استخدامها مثل الطائرات والقطارات الكهرومغناطيسية والبواخر ... الخ. تتماشى هذه الطريقة مع مبدأ اساس الاستحقاق اذ يتم تحميل السنة المالية بقسط استهلاك يتناسب تناسباً طردياً مع عدد تشغيل الاصل.

ولتطبيق هذه الطريقة نستخدم المعادلات التالية:

$$(1) \text{ معدل استهلاك الساعة الواحدة} = \frac{\text{تكلفة الآلة القابلة للاستهلاك}}{\text{عدد ساعات تشغيل الآلة}}$$

$$(2) \text{ قسط الاستهلاك} = \frac{\text{تكلفة الاصل} - \text{قيمة الخردة}}{\text{عدد ساعات التشغيل}} \times \text{عدد الوحدات المنتجة}$$

مثال :

اشترت منشأة بتاريخ ١/١/١٩٩٦ آلة بلغت تكلفتها ٢٤٠٠٠ د. وان عدد ساعات تشغيلها حتى نهاية عمرها البالغة ٥ سنوات كانت ١٥٠٠٠ ساعة وقد شغلت خلال السنة الاولى ٤٠٠٠ ساعة وخلال السنة الثانية ٤٥٠٠ ساعة وخلال السنة الثالثة ٣٥٠٠ ساعة وخلال السنة الرابعة ٢٠٠٠ ساعة وخلال السنة الخامسة ١٠٠٠ ساعة.

المطلوب : احتساب اقساط الاستهلاك السنوي.

الحل :

$$1,6 \text{ دينار قيمة استهلاك الساعة الواحدة} = \frac{24000}{15000}$$

السنة	ساعة	قيمة استهلاك الساعة الواحدة	الاستهلاك السنوي
الأولى	٤٠٠٠ ×	١,٦ =	٦٤٠٠
الثانية	٤٥٠٠ ×	١,٦ =	٧٢٠٠
الثالثة	٣٥٠٠ ×	١,٦ =	٥٦٠٠
الرابعة	٢٠٠٠ ×	١,٦ =	٣٢٠٠
الخامسة	١٠٠٠ ×	١,٦ =	١٦٠٠
			<u>٢٤٠٠٠</u>
			<u>١٥٠٠٠</u>

طريقة اعادة التقدير :

يجري استخدام طريقة اعادة التقدير على الاصول التي يصعب تحديد معدلات استهلاكها، وخصوصاً الاصول التي تتكون من اعداد كبيرة واثمان ضئيلة. مثل المواشي والخيول والدواجن وغيرها من الاصول القابلة لزوال أثناء الفترة المحاسبية ويتم احتساب قسط استهلاك هذه الأنواع من الاصول عن طريق حصر عددها في نهاية الفترة المحاسبية ومقارنته مع رصيد أول المدة والفرق بين الرصدين يعتبر قسط استهلاك الفترة.

مثال (٨) :

بلغ رصيد العدد والادوات في بداية عام ١٩٩٦ م ١٧٠٠ دينار وقد اشترت الشركة المالكة عدد جديدة خلال العام بمبلغ ٧٥٠ دينار. وقد قدرت قيمة العدد في نهاية العام بمبلغ ٢١٥٠ دينار.

المطلوب / تحديد استهلاك العدد في نهاية عام ١٩٩٦ م.

الحل:

العدد المستهلكة خلال عام ١٩٩٦ = العدد والادوات في بداية السنة + العدد والادوات المشتراه خلال السنة - قيمة العدد والادوات في نهاية السنة

$$= ١٧٠٠ + ٧٥٠ - ٢١٥٠ = ٣٠٠$$
 دينار استهلاك العدد والادوات خلال سنة ١٩٩٦ م والذي يعتبر قسط استهلاك ينزل من القيمة الاجمالية والذي يحمل على حساب الارباح وخسائر نفس السنة.

طرق اثبات الأستهلاك بالدفاتر المحاسبية:

يعتبر استهلاك الاصول طويلة الاجل من الاعباء الدفترية التي يجب ان تخصم من الربح الاجمالي للفترة قبل تحديد الربح الصافي. ويحمل عبء الاستهلاك على الحساب الختامي المختص حسب طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية، خصماً على ايراد الفترة.

وقد شاعت في الحياة العملية ثلاث طرق محاسبية لاثبات الاستهلاك وهي:

١- اثبات عبء الاستهلاك السنوي بحساب الاستهلاك مباشرة.

٢- اثبات عبء الاستهلاك السنوي بحساب الاستهلاك ومخصص الاستهلاك.

٣- اثبات عبء الاستهلاك السنوي مباشرة بمخصص الاستهلاك دون توسيط حساب

الاستهلاك.

اثبات عبء الاستهلاك السنوي بحساب الاستهلاك مباشرة :

بموجب هذه الطريقة يتم تحميل الاصل بعبء الاستهلاك السنوي مباشرة دون توسيط اي حساب اخر، مما تؤدي الى تخفيض قيمة الاصل بمقدار قسط الاستهلاك السنوي ثم يقلل

حساب الاستهلاك سنويا بعبئه في حساب الارباح والخسائر، على ان يتم اظهار الاصل بالميزانية في نهاية الفترة المالية بالقيمة الصافية بعد خصم عبء الاستهلاك. وهذه الطريقة عادة ما تطبق فقط في الوحدات الاقتصادية الصغيرة التي تمتلك عددا محدودا من الاصول طويلة الاجل.

مثال (١)

اشترت منشأة في ١/١/١٩٩٦م سيارة لتوزيع منتجات المنشأة بلغت تكلفتها ٦٥٠٠ دينار وقد قدر العمر الانتاجي لها بأربعة سنوات تصبح بعدها انقاض بمبلغ ١٠٠٠ دينار.

والمطلوب :

١- اثبات عبء الاستهلاك السنوي للسنوات للسنة الأولى فقط علماً أن المنشأة تتبع طريقة الاثبات المباشر للاستهلاك بالدفاتر.

الحل :

١- احتساب قسط الاستهلاك السنوي :

التكلفة القابلة للاستهلاك = التكلفة الاصلية للاصل - قيمة الانقاض .

قسط الاستهلاك السنوي = التكلفة القابلة للاستهلاك ÷ العمر الانتاجي .

$$= ٦٥٠٠ - ١٠٠٠ = ٥٥٠٠ \text{ دينار التكلفة القابلة للاستهلاك.}$$

$$= ٥٥٠٠ \div ٤ = ١٣٧٥ \text{ دينار قسط الاستهلاك السنوي .}$$

$$\text{أو قسط الاستهلاك السنوي} = \frac{\text{التكلفة الاصلية للاصل - قيمة الانقاض}}{\text{العمر الانتاجي}}$$

$$= \frac{١٠٠٠ - ٦٥٠٠}{٤} = ١٣٧٥ \text{ دينار}$$

٢- اثبات الاستهلاك بالدفاتر :

أ- قيمة اجراء القيد التالين سنويا في دفتر اليومية :

١٣٧٥ من ح/ قسط استهلاك السيارات

١٣٧٥ الى ح/ السيارات

١٣٧٥ من ح/ الارباح والخسائر

١٣٧٥ الى ح/ قسط استهلاك السيارات

اثبات عبء الاستهلاك السنوي بحساب الاستهلاك ومخصص الاستهلاك:

اساس هذه الطريقة قائم على توسيط حساب يطلق عليه مخصص او متراكم الاصل والذي يتم اقتطاع قيمته من ارباح الفترة ويكون مساوياً لقيمة استهلاك الفترة المحاسبية التي نحن بصدد اعداد حساباتها الختامية، وذلك بجعل حساب عبء استهلاك الفترة لدينا وحساب مخصص استهلاك الاصل دائماً. أن استخدام هذه الطريقة تؤدي الى بقاء تكلفة الاصل ثابتة في الدفاتر طوال عمره الانتاجي بينما يتزايد مخصص الاستهلاك من فترة محاسبية الى اخرى بمقدار قسط الاستهلاك السنوي. ونتيجة لذلك تظهر تكلفة الاصل بالميزانية خلال عمره الانتاجي له بشكل ثابت ويظهر بجانب الاصول منها ، بينما مخصص الاستهلاك يظهر اما مطروحاً من تكلفة الاصل او بجانب الخصوم تحت بند الاحتياطات والمخصصات وتختلف قيمته من سنة الى اخرى بمقدار اقساط الاستهلاك السنوية. تعتبر هذه الطريقة من افضل الطرق المستخدمة في اثبات عبء الاستهلاك لانسجامها مع مبدأ الافصاح المحاسبي ولذلك دأب المحاسبون على تطبيقها في الحياة العملية.

مثال (٢):

اشترت منشأة آلة بمبلغ ٩٥٠٠ دينار وذلك في ١/١/١٩٩٦م وقد قدر عمرها الانتاجي بثلاث سنوات تصبح بعدها انقاض بمبلغ ٥٠٠ دينار.

والمطلوب /

١- اثبات اقساط الاستهلاك السنوية، بتوسيط حساب مخصص الاستهلاك.

الحل :

$$\begin{aligned} \text{١- قسط الاستهلاك السنوي} &= \frac{\text{التكلفة الاصلية للآلة - قيمة الانقاض}}{\text{العمر الانتاجي}} \\ &= \frac{٩٥٠٠ - ٥٠٠}{٣} = ٣٠٠٠ \text{ دينار} \end{aligned}$$

٢- اثبات قسط الاستهلاك في دفتر اليومية :

نهاية السنة الاولى :

٣٠٠٠ من ح/ قسط استهلاك الآلات

٣٠٠٠ الى ح/ مخصص استهلاك الآلات

٣٠٠٠ من ح/ أ.ح

٣٠٠٠ الى ح/ قسط استهلاك الآلات

اثبات عبء الاستهلاك السنوي مباشرة بمخصص الاستهلاك دون توسيط حساب الاستهلاك :

لا تختلف هذه الطريقة كثيراً عن الطريقة السابقة من حيث تكوين حساب وسيط هو حساب مخصص استهلاك الاصل، الا انها تختلف عنها من ناحية واحدة فقط، وهي اختصار قيود اليومية، اذ بمقتضاها يتم إقفال حساب مخصص الاستهلاك السنوي للاصل مباشرة بحساب الأرباح والخسائر دون اظهار اثر لحساب الاستهلاك. ويعاب على هذه الطريقة باعتبارها لا تتماشى ومبدأ الافصاح المحاسبي.

مثال (٣) :

اشترت شركة ماكينة بمبلغ ٧٠٠٠ دينار وذلك في اول سنة ١٩٩٥م. وقد قدر عمرها الانتاجي بثلاث سنوات تصبح بعدها انقراض بمبلغ ١٠٠٠ دينار.

المطلوب :

١- اثبات الاقساط السنوية بتوسيط مخصص الاستهلاك السنوي دون توسيط حساب الاستهلاك.

الحل :

$$١- \text{ قسط الاستهلاك السنوي} = \frac{\text{التكلفة الماكينة الاصلية - قيمة الانقراض}}{\text{العمر الانتاجي}}$$
$$= \frac{٧٠٠٠ - ١٠٠٠}{٣} = ٢٠٠٠ \text{ دينار}$$

٢- اثبات الاستهلاك بدفتر اليومية في نهاية السنة الاولى:

٢٠٠٠ من ح/ أ.خ

٢٠٠٠ الى ح/ مخصص استهلاك الماكائن.

وفي نهاية السنتين التاليتين نطبق نفس القيد السابق.

أسئلة وتمارين الفصل التاسع

- ١- ما المقصود بالاصول طويلة الاجل الملموسة. وما هو الفرق بينها وبين الاصول المتداولة والاصول غير الملموسة.
- ٢- ما هي خصائص الاصول طويلة الاجل. عددها ثم اشرح كل واحدة منها بالتفصيل.
- ٣- تعتبر الاراضي من الاصول طويلة الاجل. الا انها تتميز عن بقية الاصول الاخرى. ما هي ميزاتها التي يمكن ان تجعلها ذات صفات تختلف فيها عن بقية الاصول الاخرى. تكلم عن ذلك بالتفصيل.
- ٤- يقال ان جميع الاصول طويلة الاجل تعتبر مصدراً للخدمات المستقبلية. تكلم عن ذلك مبيناً ما يأتي :
 - علاقة تكلفة هذه الاصول بخدماتها المستقبلية .
 - تكلفة الاصول طويلة الاجل والعمر الانتاجي للاصل والعلاقة بينهما.
 - ٥- عند تحديد تكلفة الاصول طويلة الاجل لا بد من التأكد من معقولية وضرورة النفقات التي تدخل ضمن تكلفة الاصل. ماذا نعني بذلك. وكيف نتحقق من هذه المعقولية والضرورة.
 - ٦- حدد عناصر تكلفة اصل طويلة الاجل تم شراؤه من قبل احدى الوحدات الاقتصادية، واخرى قامت بالإشراف على تصنيعه حتى اصبح جاهزاً للاستعمال.
 - ٧- فسر المعادلة التالية محاسبياً:
تكلفة الارض = (ثمن الشراء + العمولات + المصروفات القانونية + تكاليف الاعداد + نفقات الاضافة والتحسنين) - المتحصلات النقدية الناجمة عن الاعداد.
 - ٨- اشترت الشركة الأردنية بتاريخ ١٥/٧/١٩٩٦م قطعة ارض مساحتها ٢٥٠م بسعر ٣٠٠ دينار للمتر الواحد، وكان على الارض مبنى شيد قديماً. وانفقت الشركة المصاريف التالية لكي تصبح الارض صالحة للاستخدام:

- ١- ١٠٪ من سعر الشراء عمولة مكتب العقارات لقاء وساطته في شراء الأرض.
- ٢- ٤٠٠ دينار رسوم تسجيل الأرض.
- ٣- ٢٥٠ دينار اتعاب المحامي المختص باتمام المعاملات المتعلقة بالتسجيل.
- ٤- ٣٥٠ دينار ضرائب عقارية مستحقة على الأرض تحملتها الشركة بموجب العقد.
- ٥- ٢٠٠٠ دينار تكلفة ممر يربط الأرض بمقر الشركة.

المطلوب :

- أ- احتساب تكلفة الأرض واثباتها بالدفاتر علما ان الشركة باعت انقراض المبنى المشيد على الأرض بمبلغ ١٥٠٠ دينار، كما دفعت مبلغ ٣٠٠ دينار الى الجهة المختصة عن تحسينات قامت بها الاخيرة قرب الأرض .
- ب - بعد فترة سنة من استخدام المبنى انفقت الشركة مبلغ ٣٠٠٠ دينار اصلاحات صيانة على المبنى نتيجة بعض العيوب الفنية في مواصفات البناء.
- ٩- اشترت شركة ماكينة بمبلغ ١٥٠٠٠ دينار وبشروط دفع ٢٪ - ١٠ ايام ، ن ١٥ يوم، بشرط تسليم محل المشتري، وقد انفقت الشركة مبلغ ٣٥٠٠ دينار مصاريف تركيب وتشغيل، اصبحت الماكينة بعدها صالحة للاستخدام بتاريخ ١٤/٧/١٩٩٥م، وقد قدر العمر الانتاجي للماكينة بخمس سنوات تصبح بعدها انقراض بمبلغ ٥٠٠ دينار.

المطلوب :

- أ- احتساب تكلفة الماكينة علما ان الشركة استفادت من الخصم النقدي وهي تتبع سياسة اثبات الخصم النقدي عند الاستفادة منه، ثم احتسب قسط الاستهلاك السنوي وفق الطرق التالية :
- ١- طريقة القسط الثابت .
- ٢- طريقة مجموع ارقام سنوات الاستخدام.
- ٣- طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الاصل.
- ب - اجراء القيود اللازمة بالاستهلاك طوال العمر الانتاجي وبين اثرها على حسابات الاستاذ المختصة والحسابات الختامية والميزانية.

١٠- اشترت شركة آلات بمبلغ ٤٥٢٤٠ دينار وقد تم الاتفاق مع الشركة الموردة على تسديد قيمة الآلات على اربعة اقساط سنوية، قيمة كل قسط ١١٣١٠ دينار، وكانت القيمة السوقية لهذه الآلات ٤٢٠٠٠ دينار.

المطلوب:

- ١- اثبات قيمة الآلات بدفاتر الشركة المشترية.
 - ٢- اثبات اقساط سداد قيمة الآلات والفوائد المترتبة عليها.
 - ٣- بيان تأثير العمليات السابقة على حسابات الاستاذ المختصة.
- ١١- اشترت احدى الشركات التجارية سيارة حمل بمبلغ ٢١٠٠٠ دينار وتعهدت بدفع قيمتها على ست اقساط سنوية متساوية قيمة كل قسط ٣٥٠٠ دينار وسحبت مقابل ذلك اوراق دفع تعادل كل ورقة قيمة كل قسط . علماً ان القيمة السوقية للسيارة كانت ١٨٠٤٠ دينار.

المطلوب :

- ١- اثبات قيد الشراء.
- ٢- اثبات قيود تسديد اوراق الدفع.
- ١٢- اتفقت شركة الصابون والمنظفات الوطنية مع شركة اجنبية على استبدال آلة مع دفع مبلغ نقدي مقابل ارض فضاء تستخدم في العمليات الانتاجية لشركة الصابون وقد كانت القيمة الدفترية للآلة ٤٢٠٠٠ دينار (التكلفة الاصلية للآلة تبلغ ٦٤٠٠٠ دينار مطروحاً منها ٢٢٠٠٠ دينار مخصص استهلاك) بالاضافة الى ذلك دفعت شركة الصابون الى الشركة المستبدلة مبلغ ١٧٠٠٠ دينار، علماً ان القيمة السوقية للآلة قدرت بمبلغ ٤٩٠٠٠ دينار.

المطلوب :

- ١- تحديد قيمة قطعة الارض.
 - ٢- تحديد المكاسب المتحققة عن استبدال الآلة .
 - ٣- اثبات قيد اليومية الخاص بالعملية السابقة في دفتر يومية شركة الصابون.
- ١٣- استبدلت شركة النور للنقل اربعة سيارات نقل كبيرة بخمس سيارات نقل متوسطة الحجم وقد بلغت القيمة الدفترية للسيارات القديمة مبلغ ١٥٠٠٠٠ دينار، علماً ان تكلفتها

الاصلية كانت ٢٢٥٠٠٠ دينار ومخصص استهلاكها ٧٥٠٠٠ دينار. اما القيمة السوقية لها فقد بلغ ١١٢٥٠٠ دينار. وقد بلغت القيمة السوقية للسيارات الجديدة مبلغ ٣٠٠٠٠٠ دينار. واتفق الطرفان على تحديد مبلغ ١٦٨٧٥٠ دينار كقيمة للسيارات القديمة.

المطلوب :

١- تحديد تكلفة شراء السيارات الجديدة.

٢- احتساب الخسائر الناجمة عن عملية الاستبدال .

٣- اثبات قيد الاستبدال في دفتر يومية شركة النور.

١٤- لدى جمعية تعاونية زراعية معصرة زيتون نوع فرنسي قديمة تبلغ تكلفتها الاصلية عند الشراء ٤٨٠٠٠ دينار وقد قدر عمرها الانتاجي بسبعة سنوات تصبح بعدها انقراض بدون قيمة. وفي نهاية السنة الثانية تم الاتفاق مع شركة ايطالية باستبدال المعصرة القديمة بمعصرة جديدة تبلغ تكلفتها ٣٣٠٠٠ ديناراً وكان مقدار مخصص استهلاك المعصرة الجديدة ٦٠٠٠ دينار. على ان تقوم الجمعية بالاضافة الى تسليم المعصرة القديمة بدفع مبلغ نقدي قدره ٧٥٠٠ دينار.

المطلوب :

اثبات العمليات السابقة بدفتر يومية الجمعية التعاونية بعد تحديد المكاسب او الخسائر المتحققة عن هذه العملية .

١٥- تملك احدى الشركات الوطنية سيارة بلغت تكلفتها عند الشراء ٧٥٠٠ دينار وقدر عمرها الانتاجي بثلاث سنوات تصبح بعدها انقراض بدون قيمة وفي نهاية السنة الاولى تم شطب الالة من سجلات الشركة.

المطلوب :

اثبات عملية الشطب بدفاتر الشركة.

١٦- كثيرا ما يحدث وبعد اقتناء الاصل الثابت واستخدامه تضطر الوحدة الاقتصادية الى انفاق بعض المصاريف لاسباب متعددة. فما هو الحكم المحاسبي امام هذه الحالة ؟

تكلم عن ذلك موضحاً مع الامثلة ما يلي :