

المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) «الممتلكات والمصانع والمعدات»

1- نبذة تاريخية عن المعيار

في أبريل 2001 تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" الذي صدر أصلاً عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) عام 1993، وقد حل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) "محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات" الصادر في مارس 1982. كما حل أيضاً هذا الأخير محل بعض أجزاء المعيار المحاسبي الدولي (IAS 4) "محاسبة الاهتلاك" التي تمت المصادقة عليه في نوفمبر 1975. وفي ديسمبر 2003 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" المنقح، كما حل المعيار المنقح محل الارشادات الواردة في ثلاثة تفسيرات هي التفسير 6 "تكاليف تعديل البرمجيات القائمة"، والتفسير 14 "الممتلكات والمصانع والمعدات - التعويض عن انخفاض قيمة أو خسارة البنود" والتفسير 23 "الممتلكات والمصانع والمعدات - تكاليف التفتيش والفحص الرئيسية".

2- هدف المعيار

الهدف من هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات (الأصول الملموسة) حتى يتمكن مستخدمو التقارير المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار الشركة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الاستثمار، وتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الاعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتحديد أقساط الاهتلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها.

3- نطاق المعيار

يتم تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) في المحاسبة عما يلي:

✓ الممتلكات والمصانع والمعدات (الأصول غير الجارية) التي تستخدم في انتاج البضاعة أو توريدها للمشتري والأصول المستخدمة من قبل الإدارة والأصول المعدة لغايات تأجيرها للغير، أي تلك الأصول التي يتم اقتناءها لتسيير أعمال الشركة ومن المتوقع أن تستخدم لأكثر من فترة واحدة.

✓ الأصول النباتية المولدة (المنتجة) للمنتجات الزراعية مثل الأشجار المثمرة حيث يتم تصنيفها ومعالجتها كأصول غير جارية (ملموسة) اعتباراً من 2016/1/1. ولا ينطبق هذا على المواشي أو الأصول التي لها صفات مشتركة بأنها مولدة لمنتجات بيولوجية ويمكن استهلاكها بذاتها. أي أن المواشي تنتج منتجات بيولوجية مثل الحليب ويتم استهلاك لحومها لذلك تعالج كأصول بيولوجية ضمن المعيار (IAS 41) "الزراعة".

ولا يطبق هذا المعيار على ما يلي:

✚ الممتلكات والمصانع والمعدات المصنفة كممتلكات المحتفظ بها للبيع، بما يتفق مع المعيار (IFRS 5)؛

✚ الأصول البيولوجية الخاصة بالنشاط الزراعي (تعالج في المعيار المحاسبي الدولي "الزراعة" IAS 41)؛

✚ الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم وقياسها (IFRS 6)؛

✚ حقوق المعادن، واستكشاف واستخراج المعادن، والبتروول، والغاز الطبيعي والمواد غير المتجددة المشابهة.

4- المصطلحات والعبارات:

- **الممتلكات والمصانع والمعدات (Property, plant and equipment):** هي الأصول الملموسة التي يتم استخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو للتأجير للغير أو لأغراض إدارية ومن المتوقع أن يستفيد منها الشركة خلال أكثر من فترة محاسبية واحدة. يشار إليها أيضًا باسم الأصول الثابتة.
- **الأصول النباتية المنتجة (المولدة) للمنتجات البيولوجية:**
 - هي الأصول التي تتصف بما يلي:
 - ✓ تستخدم لإنتاج أو توليد المنتجات الزراعية.
 - ✓ يتوقع أن تنتج المنتجات الزراعية لأكثر من فترة مالية واحدة.
 - ✓ من غير المحتمل بيعها كمنتجات زراعية باستثناء المبالغ العرضية المتحصل عليها من بيعها كنفاية (كخردة).
- **القيمة الدفترية (القيمة المرحلة) (Carrying amount):** هو المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية بعد خصم أي اهتلاك متراكم وأية خسائر انخفاض في قيمته.
- **القيمة العادلة (Fair value):** هو السعر الذي يُستلم لبيع الأصل أو الذي يُدفع لنقل الالتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.
- **التكلفة (Cost):** هو مبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل في وقت شرائه أو انشائه.
- **القيمة القابلة للاهتلاك (Depreciable amount):** هي تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محله في القوائم المالية ناقصا قيمته التخريدية (المتبقية).
- **الاهتلاك (Depreciation):** هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاهتلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية.
- **الحياة الإنتاجية (Useful life):** هي إما:
 - ✓ الفترة الزمنية المتوقعة لإستخدام الأصل خلالها من قبل المشروع؛ أو
 - ✓ عدد الوحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل.
- **القيمة المتبقية (التخريدية) (Residual value):** هو المبلغ المقدر الذي تحصل عليه الشركة حاليا جراء التصرف في الأصل، بعد اقتطاع التكاليف المقدرة إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.
- **المبلغ القابل للاسترداد (Recoverable amount):** صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استعماله (استخدامه) أيهما أعلى.
- **القيمة الخاصة بالشركة (قيمة الاستعمال) (Entity-specific value):** هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع الشركة نشوءها من الاستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتكبدتها عند تسوية الالتزام.
- **خسائر انخفاض القيمة (Impairment loss):** هي مقدار زيادة القيمة الدفترية (المبلغ المرحل) للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.

5- متطلبات المعيار الرئيسية:

5-1- الاعتراف والقياس:

5-1-1- الاعتراف بالأصل: يجب أن يُعترف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات (الأصول الملموسة) كأصل عندما يتوفر الشرطين التاليين:

- ✓ يكون من المحتمل ان المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق إلى الشركة نتيجة استغلال أو استخدام الأصل؛ و
- ✓ يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

5-1-2- القياس الأولي: يجب تسجيل الممتلكات والمعدات والمصانع عند تملكها بالتكلفة، وتتضمن التكلفة مجموعة من المصاريف الضرورية التي تتحملها الشركة حتى يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام المرغوب فيه وبالشكل الذي اشتري الأصل من أجله.

5-1-2-1- التكاليف المباشرة: وتتضمن ما يلي:

- ثمن الشراء مخصوماً منه التنزيلات والتخفيضات التجارية؛
 - الرسوم الجمركية والضرائب غير المسترجعة على الأصل؛
 - تكاليف اعداد وتهيئة الموقع (المكان)؛
 - تكاليف التجميع والتركيب؛
 - تكاليف اختبار (تجريب) حسن سير الأصل لأول مرة، وذلك بعد خصم صافي نواتج بيع الوحدات المنتجة من عملية التجريب ان وجدت؛
 - أتعاب المهنيين مثل المهندسين والمستشارين والموثقين وغيرهم...
- ✚ التقدير الأولي لتكاليف التفكيك وإزالة الأصل من مكانه واعدة تسوية الموقع الذي يوجد في الأصل إلى الحالة التي كان عليها في البداية وذلك في حالة التزام الشركة قانونياً أو تعاقدياً بذلك.
- ✚ تكاليف الاقتراض إذا كان الأصل تتوفر فيه شروط رسملة تكاليف الاقتراض (أي تتطلب عملية اقتناؤه أو تشييده فترة طويلة من الزمن عادة تفوق 12 شهراً)، وإذا اختارت الشركة المعالجة المحاسبية البديلة (أي رسملة تكاليف الاقتراض) وهذا حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 23) "تكاليف الاقتراض".

5-1-2-2- التكاليف غير المباشرة: هي تكاليف متعلقة بالأصول لكن تعتبر تكاليف غير مباشرة ويجب قيدها على

- أنها مصاريف تظهر في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) ولا تضاف إلى ثمن شراء الأصل وتشمل ما يلي:
- تكاليف افتتاح شركة أو فرع جديد للشركة (وتسمى مصاريف التأسيس ومصاريف ما قبل التشغيل)؛
 - تكاليف تدريب الموظفين على استخدام الأصل؛
 - تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة؛
 - تكاليف الإعلانات والشهار والترويج للأصل؛
 - تكاليف بيع السلعة أو تقديم الخدمة في موقع جديد؛
 - تكاليف الإدارة والخاصة بالإشراف ومتابعة شراء وتركيب الأصل؛

تنبيه هام:

- يتم تجميع البنود أو العناصر ذات القيمة الضئيلة مثل العدد والأدوات في عنصر واحد ونطبق المعيار على القيمة المجمعة.
- من الأفضل توزيع إجمالي تكلفة الأصل على الأجزاء المكونة للأصل ومحاسبة كل جزء على حدة، ويتم ذلك في حالة اختلاف العمر الافتراضي لمكونات الأصل أو إذا كانت الاستفادة من هذه المكونات غير نمطية مما يستدعي استخدام نسب وطرق اهتلاك مختلفة مثل (محرك الطائرة، وهيكل الطائرة، وتجهيزات الداخلية للطائرة).
- تتم معالجة قطع الغيار والأدوات كمخزون ويتم تحميل قيمتها عند الاستخدام كمصاريف تحمل للدورة أما بالنسبة لمكونات الأصل ذات الأهمية النسبية وكذا المعدات الاحتياطية يمكن اعتبارها كأصل ثابت ويتم اهلاكها خلال فترة زمنية لا تتعدى العمر الإنتاجي للأصل المرتبط بها وذلك عندما تتوقع الشركة استخدام هذه المكونات والمعدات خلال أكثر من فترة مالية، وعندما يكون استخدامها فقط مرتبط باستخدام أحد الأصول، ويتوقع ان يكون الاستخدام غير منتظم.
- قد يكون من الضروري الحصول على بعض الأصول لأسباب تتعلق بالسلامة أو البيئة وعلى الرغم من أنها لا تزيد بشكل مباشر من المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول المرتبطة بها، لذلك يجب تعليية هذه الإضافات على القيمة الدفترية للأصل الثابت المرتبط بها وذلك الى المدى الذي لا تتعدى فيه القيمة الدفترية للأصل بما فيها قيمة الإضافات القيمة القبلية للاسترداد الخاصة بهذا الأصل. على سبيل المثال، قد تكون محطة تنظيف المياه ضرورية من أجل المضي قدماً في بعض العمليات الكيميائية داخل الشركة المصنعة للمواد الكيميائية.

5-3- اقتناء الأصول الثابتة العينية عن طريق المبادلة:

5-3-1- عند اقتناء أصل ثابت عن طريق المبادلة بأصل آخر غير مماثل له فإن تكلفة الأصل المكتنى تتحدد عادة بالقيمة العادلة لهذا الأصل أو بقيمة الأصل المستبدل به بعد تسويتها بالفرق الذي تحمته الشركة، أو حصلت عليه سواء في شكل عيني أو نقدي. حيث:

- تكلفة الأصل المكتنى الجديد = القيمة العادلة للأصل القديم + النقدية المدفوعة - النقدية المحصلة.
- يتم اثبات الأصل المكتنى الجديد بتكلفته السابق تحديدها.
- يتم مقارنة القيمة العادلة للأصل القديم مع صافي قيمته الدفترية والفرق الناتج يتم معالجته كربح أو خسارة استبدال الأصول.

5-3-2- عند اقتناء الشركة أصل ثابت عن طريق المبادلة بأصل آخر مماثل وله نفس الاستخدام والقيمة العادلة فإن تكلفة الأصل المكتنى تعادل القيمة الدفترية للأصل المستبدل به ولا تنتج أية أرباح أو خسائر عن هذا التبدل. حيث:

- تكلفة الأصل المكتنى الجديد = صافي القيمة الدفترية للأصل القديم + النقدية المدفوعة - النقدية المحصلة.
- تحديد القيمة العادلة للأصل المكتنى الجديد.
- اثبات الأصل المكتنى الجديد بتكلفته وعدم تحقق أرباح أو خسائر نتيجة عملية الاستبدال ويتم اثبات الأصل المكتنى الجديد بتكلفته السابق تحديدها.

4-5- شراء الأصول الثابتة العينية في مجموعات: قد تقوم الشركة بشراء مجموعة من الأصول بسعر إجمالي للمجموعة ككل ومن ثم تكون المشكلة هي كيفية تخصيص تكلفة شراء المجموعة على كل عنصر من عناصر المجموعة على حده. في هذه الحالة يتم توزيع السعر الإجمالي للمجموعة على أساس نسبة القيمة السوقية العادلة لكل أصل إلى القيمة السوقية العادلة لكافة عناصر المجموعة.

5-5- الحصول على أصول كهبة أو تبرع: قد تحصل الشركة على دعم أو تبرع أو هبة من بعض الهيئات أو الجهات الحكومية أو الافراد في شكل أصل ثابت لبعض المشروعات لتحقيق أهداف مخططة، في هذه الحالة تستخدم القيمة السوقية العادلة للأصل المتبرع به كأساس قيمته التي يثبت بها في الدفاتر.

5-6- الحصول على أصول مقابل اصدار أسهم: قد تلجأ الشركات إلى إصدار أسهم لتمويل شراء أصول ثابتة عينية، وذلك في حالة عدم توفر النقدية الكافية لذلك، في هذه الحالة يتم قياس تكلفة الأصل الثابت بالقيمة السوقية للأسهم المصدرة، وفي حالة صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة للأسهم، فإنه يجب تقدير القيمة السوقية للأصل الذي تم الحصول عليه واستخدامها كأساس لتحديد قيمة كل من الأصل والأسهم المصدرة.

6- المصاريف اللاحقة على تاريخ الاقتناء: تميز نوعين من المصاريف اللاحقة على تاريخ الاقتناء:

6-1- المصاريف الرأسمالية: هي تلك المصاريف التي يجب أن تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل بشرط ألا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الاستردادية، وتعتبر المصاريف رأسمالية إذا أدت إلى تحقق أحد الشروط التالية:

✓ زيادة العمر الإنتاجي للأصل؛

✓ زيادة معدل إنتاجية الأصل وتخفيض تكاليف التشغيل بشكل ملحوظ.

✓ زيادة جودة السلع والخدمات التي يقدمها الأصل.

6-2- المصاريف الايرادية: هي تلك المصاريف التي تنفق بقصد الإبقاء على الأصل في حالة صالحة للاستخدام دون أن تترك أي أثر على كفاءته أو عمره الإنتاجي، مثل مصاريف الإصلاح والصيانة العادية.

7- تقييم الأصول الثابتة العينية: يتم تقييم الأصول الثابتة وفق خطوتين هما:

7-1- أساس التقييم:

- تتحدد القيمة الدفترية للأصل الثابت على أساس تكلفة الأصل مطروحا منه مجمع الاهتلاك مع الاخذ بعين الاعتبار خصم مجمع الخسائر.
- إعادة تقييم الأصل الثابت يجب ان تعكس قيمة إعادة التقييم القيمة العادلة لهذا الأصل في تاريخ إعادة التقييم، وتمثل القيمة العادلة للأصول الثابتة عادة بقيمتها السوقية.
- عندما يتم إعادة تقييم أحد عناصر الأصول الثابتة فانه يجب إعادة تقييم كل عناصر مجموعة الأصول الثابتة التي تنتمي إليها هذا الأصل في نفس الوقت حتى يمكن تجنب التقييم الانتقائي وما يترتب عليه من ظهور عناصر المجموعة الواحدة في القوائم المالية مقومة بأسس مختلفة.

7-2- نتيجة التقييم:

- في حالة زيادة القيمة الدفترية للأصل نتيجة إعادة التقييم يجب إضافة هذه الزيادة إلى حقوق الملكية تحت مسمى "فائض إعادة التقييم".
- في حالة انخفاض القيمة الدفترية للأصل نتيجة إعادة التقييم يجب إثبات هذا الانخفاض كمصاريف تحمل نتيجة الدورة.

8- الاستغناء عن الأصول الثابتة العينية:

- يجب استبعاد قيمة الأصل الثابت من الميزانية عند بيعه أو عند استبعاده بصفة دائمة من الاستخدام نتيجة عدم توقع أية منافع اقتصادية منه.
- تحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن توقف استخدام الأصل الثابت بصورة نهائية أو التصرف فيه بالفرق بين صافي القيمة البيعية للأصل وقيمه الدفترية ويتم الاعتراف بهذا الفرق في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) كريح أو خسارة.

9- اهتلاك الأصول الثابتة العينية: الاهتلاك هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاهتلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية، لكن عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل يجب أن تؤخذ في الاعتبار العوامل التالية:

- الاستخدام المتوقع للأصل من قبل الشركة على ضوء المنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها من الأصل؛
- الهلاك المادي نتيجة عوامل التشغيل.
- التقادم الفني الناتج عن التطور التكنولوجي أو بسبب تغير الطلب على السلع والخدمات التي ينتجها الأصل.
- القيود القانونية المتعلقة باستخدام الأصل مثل تاريخ انتهاء العقد أو حق الانتفاع.

10- الإفصاح: يجب الإفصاح في القوائم المالية لكل صنف من الأصول الثابتة العينة عما يلي:

- أسس القياس المستخدمة في احتساب إجمالي المبلغ المرحل (القيمة الدفترية)؛
- طرق الاهتلاك المستخدمة؛
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك المستخدمة؛
- إجمالي المبلغ المرحل (القيمة الدفترية) ومجموع الاهتلاك ورصيد حساب مجمع تدني قيمة الأصول ان وجد في بداية ونهاية المدة.
- التسوية ما بين المبلغ المرحل (القيمة الدفترية) في اول الفترة وفي نهايتها مبيناً (الإضافات، الاستبعادات، عمليات تملك شركات أخرى من خلال اندماج الاعمال، الزيادات والانخفاضات من إعادة التقييم، خسائر انخفاض القيمة، خسائر انخفاض القيمة المعكوسة، أفساط الاهتلاك للفترة الحالية، صافي فروق الصرف الناتجة عن ترجمة القوائم المالية لشركة اجنبية، التغيرات الأخرى..).

كما يجب الإفصاح ايضاً عما يلي:

- وجود قيود على ملكية الشركة للأصول ومبالغها وكذلك الأصول الثابتة المرهونة مقابل الالتزامات؛
- قيمة ونوع التعهدات المتعاقد عليها مع الموردين لشراء الأصول الثابتة؛

- مبلغ المصاريف التي تم رسملتها على حساب الأصول الثابتة العينية أثناء الانشاء.
- قيمة التعويض عن الأصول التي انخفضت قيمتها أو المفقودة أو التي تم التخلي عنها والتي يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل في قائمة الدخل.
- عندما يتم ادراج الأصول الثابتة العينية بمبالغ إعادة التقييم فإنه يجب الإفصاح عما يلي:
 - تاريخ اجراء عملية إعادة التقييم.
 - بيان فيما إذا تم اجراء عملية إعادة التقييم عن طريق مقيم مستقل.
 - الأساس المستخدم لإعادة تقييم الأصول.
 - مدى قياس القيم العادلة إلى الأسعار التي يتم مراعاتها في سوق نشط ومعاملات السوق الحديثة على أساس تجاري.
 - المبلغ المسجل الذي كان سيتم الاعتراف به لو لم يتم إعادة تقييم الصنف وذلك لكل صنف من الأصول التي تم إعادة تقييمها.
 - فائض إعادة التقييم مبيناً حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.