

معيّار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠١٥
الأصول الثابتة وإهلاكاتها

معيـار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل ٢٠١٥

الأصول الثابتة وإهلاكاتها

المحتويات

فقرات	
١	هدف المعيار
٥-٢	نطاق المعيار
٦	تعريفات
١٤-٧	الاعتراف
١١	التكاليف الأولية
١٤-١٢	التكاليف اللاحقة
٢٨-١٥	القياس عند الاعتراف
٢٢-١٦	عناصر التكلفة
٢٨-٢٣	قياس التكلفة
٦٦-٢٩	القياس بعد الاعتراف
٣٠	نموذج التكلفة
٤٢-٣١	نموذج إعادة التقييم (ملغاة)
٦٢-٤٣	الإهلاك
٥٩-٥٠	القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك
٦٢-٦٠	طريقة الإهلاك
٦٣	الإضمحلل
٦٦-٦٥	التعويض عن الإضمحلل
٧٢-٦٧	الاستبعاد من الدفاتر
٧٩-٧٣	الإفصاح

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) المعدل ٢٠١٥

الأصول الثابتة وإهلاكاتها

هدف المعيار

١ - يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة بحيث يستطيع مستخدمو القوائم المالية أن يستشفوا معلومات حول استثمار المنشأة في تلك الأصول والتغير في مثل هذا الاستثمار. تتمثل الموضوعات الرئيسية فيما يتعلق بالمحاسبة عن الأصول الثابتة في الاعتراف بالأصول وتحديد قيمها الدفترية بالإضافة إلى أعباء الإهلاك وخسائر الاضمحلال التي يعترف بها بالنسبة لتلك الأصول.

٢ - يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول الثابتة ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبى مصرى آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.

٣ - لا يطبق هذا المعيار على:

- (أ) الأصول الثابتة المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".
- أو(ب) الأصول الحيوية المرتبطة بالنشاط الزراعي (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) "الزراعة").
- أو(ج) الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم وقياسها (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦) "التقيب عن وتقييم الموارد المعدنية").
- أو(د) حقوق التعدين والاحتياطيات التعدينية مثل البترول والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المماثلة. إلا أن هذا المعيار يطبق على الأصول الثابتة المستخدمة في تطوير أو صيانة الأصول المُعرّفة في (ب) إلى (د) أعلاه.

٤ - فى بعض الحالات قد تسمح معايير محاسبة مصرية أخرى بالاعتراف ببند من بنود الأصول الثابتة بناء على منهج مختلف عن ذلك المُتبع في هذا المعيار. ومع ذلك وفى مثل هذه الحالات فإن الجوانب الأخرى من المعالجة المحاسبية لهذه الأصول بما فى ذلك الإهلاك تتحدد طبقاً لمتطلبات هذا المعيار.

٥ - على المنشأة في استخدامها لنموذج التكلفة في معالجة الاستثمار العقارى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) "الإستثمار العقارى" أن تستخدم نموذج التكلفة الوارد فى هذا المعيار .

- ٦ - تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:
- القيمة الدفترية: هي القيمة المعترف بها للأصل بعد خصم مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.
- التكلفة: هي المبلغ المدفوع من نقدية أو ما في حكمها أو القيمة العادلة لمقابل آخر تم تقديمه لاقتناء أصل وذلك في توقيت اقتناء أو إنشاء الأصل أو هو المبلغ المنسوب لهذا الأصل عند الاعتراف الأولي به طبقاً للمتطلبات المحددة في معايير محاسبة مصرية أخرى (عندما ينطبق ذلك مثل معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم").
- القيمة القابلة للإهلاك: هي تكلفة الأصل أو أي قيمة أخرى بديلة للتكلفة مخصصاً منها القيمة التخريدية له.
- الإهلاك: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك لأصل على العمر الإنتاجي المقدر لهذا الأصل.
- القيمة من وجهة نظر المنشأة: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع منشأة أن تحصل عليها من الاستخدام المستمر لأصل ومن التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي المقدر أو التي تتوقع أن تتحملها عند تسوية التزام.
- القيمة العادلة هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.
- خسارة الاضمحلال: هي المبلغ الذي تزيد به القيمة الدفترية لأصل عن قيمته الاستردادية.
- الأصول الثابتة: هي البنود الملموسة التي:
- (أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات ، أو في التأجير للغير أو في أغراضها الإدارية.
- و(ب) من المتوقع استخدامها على مدار أكثر من فترة واحدة.
- القيمة القابلة للاسترداد: هي القيمة العادلة للأصل (مخصصاً منها التكاليف اللازمة للبيع) ، أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.
- القيمة التخريدية لأصل: هي القيمة المقدرة التي يمكن لمنشأة أن تحصل عليها حالياً من التصرف في الأصل بعد خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد لو كان الأصل في العمر وعلى الحالة المتوقع أن يكون عليها في نهاية العمر الإنتاجي المقدر للأصل.
- العمر الإنتاجي المقدر لأصل هو:
- (أ) الفترة التي تتوقع المنشأة أن يكون الأصل متاحاً خلالها للاستخدام.
- أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل.

الاعتراف

- ٧ - يعترف بتكلفة أي بند من بنود الأصول الثابتة كأصل فقط عندما:
- (أ) يكون من المرجح أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة من هذا البند.
- و(ب) يمكن قياس تكلفة البند بدرجة يعتمد عليها.

٨ - عادة ما يتم الاحتفاظ بقطع الغيار ومعدات الصيانة كمخزون على أن يعترف بها كمصروف فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) مع استخدامها. ومع ذلك فإن قطع الغيار الإستراتيجية (الرئيسية) وكذا المعدات الاحتياطية تصلح لأن تكون أصولاً ثابتة عندما تتوقع المنشأة أن تستخدمها خلال أكثر من فترة واحدة .

٩ - لا يصف هذا المعيار وحدة القياس التى تستخدم لأغراض الاعتراف - بمعنى آخر: ما الذى يمكن أن يشكل بنداً من بنود الأصول الثابتة. لذا يتطلب الأمر استخدام التقدير الحكمى فى تطبيق شروط الاعتراف بالأصول الثابتة وفقاً للظروف المحددة لكل منشأة. فقد يكون من الملائم تجميع البنود التى لا تعتبر بمفردها ذات أهمية نسبية مثل العدد والأدوات والاسطوانات على أن تُطبق شروط الاعتراف على القيمة المجمعة لتلك البنود.

١٠ - تقوم المنشأة - طبقاً لمبدأ الاعتراف هذا - بتقييم تكاليف كافة أصولها الثابتة فى الفترة التى تتحمل فيها تلك التكاليف. وتتضمن تلك التكاليف ما تحمله المنشأة من تكاليف أولية فى اقتناء أو إنشاء الأصل وكذا التكاليف التى تتحملها لاحقاً فى الإضافة على هذا الأصل أو فى إحلال جزء منه أو فى صيانتها.

التكاليف الأولية

١١ - قد يتم اقتناء بنود أصول ثابتة لأسباب ترتبط بالمحافظة على البيئة أو بتحقيق مستوى معين من الأمان. وعلى الرغم من أن اقتناء مثل هذه الأصول لا يؤدي بصورة مباشرة إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية لأى أصل بعينه من الأصول الثابتة القائمة إلا أنه قد يكون ضرورياً لحصول المنشأة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى. فى هذه الحالة فإن تلك الأصول ترقى للاعتراف بها كأصول ثابتة لأنها تمكن المنشأة من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من أصول أخرى مرتبطة بها تزيد عما كان يمكن الحصول عليه لو لم تكن تلك الأصول الثابتة قد اقتنيت. فعلى سبيل المثال: قد يقوم أحد مصنعى الكيماويات بتطبيق عمليات جديدة للتعامل مع المواد الكيماوية بما يتوافق مع اشتراطات الجهات المعنية بالحفاظ على البيئة فيما يتعلق بإنتاج وتخزين المواد الكيماوية الخطرة. وفى هذه الحالة يتم الاعتراف بالتحسينات على المصنع كأصل ثابت نظراً لأن المنشأة لن تكون قادرة على إنتاج وبيع الكيماويات بدون إدخال تلك التحسينات. ومع هذا يتم مراجعة صافى القيمة الدفترية لتلك الأصول والأصول المتعلقة بها لتحديد أى اضمحلال فى قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول".

التكاليف اللاحقة

١٢ - فى ضوء مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة "٧" لا تعترف المنشأة بتكاليف الخدمة اليومية لأصل ضمن القيمة الدفترية لهذا الأصل. وبدلاً من ذلك تعترف المنشأة بهذه التكاليف فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عند تحملها. وتمثل تكاليف الخدمة اليومية بصفة أساسية تكاليف العمالة والمواد المستخدمة وقد تتضمن تكلفة القطع الصغيرة. و هذه النفقات غالباً ما توصف بأنها "إصلاح وصيانة" للأصل الثابت.

١٣ - قد يتطلب الأمر من منشأة القيام باستبدال أجزاء ببعض بنود أصولها الثابتة على فتراتٍ دورية. فقد يكون مطلوباً - مثلاً - إعادة تبطين فرن بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام أو استبدال المكونات الداخلية لطائرة مثل المقاعد والمطابخ عدة مرات خلال العمر الافتراضي لهيكل الطائرة. كما قد يتم اقتناء أصول ثابتة أيضاً إما بغرض التقليل من الإحلال المتكرر (مثلاً يحدث من استبدال الحوائط الداخلية لمبنى) أو بغرض القيام بإحلال غير متكرر. وفي ضوء مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة "٧" ، تعترف المنشأة ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت بالتكلفة التي تتحملها في استبدال جزء من هذا الأصل في تاريخ تحمل تلك التكلفة وذلك إذا كان الجزء البديل يفي بشروط الاعتراف في ذلك التاريخ. ويتم استبعاد القيمة الدفترية للأجزاء المستبدلة طبقاً لأحكام الاستبعاد الواردة بالفقرات من "٦٧" إلى "٧٢" من هذا المعيار.

١٤ - قد يكون أحد شروط الاستمرار في تشغيل بند من بنود الأصول الثابتة (طائرة على سبيل المثال) ، القيام بإجراء فحوص رئيسية بصفة دورية للكشف عن الأعطال والعيوب بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تقوم باستبدال أجزاء من هذا البند. وكلما قامت المنشأة بفحصٍ من تلك الفحوص الرئيسية فإنها تعترف بتكلفة ذلك الفحص ضمن القيمة الدفترية للأصل كإحلال وذلك إذا كانت تكلفة الفحص تفي بشروط الاعتراف في ذلك التاريخ. ويتم استبعاد أى قيمة دفترية متبقية من تكاليف الفحص السابق (بخلاف الأجزاء المادية) من الأصل. ويحدث هذا الاستبعاد بغض النظر عما إذا كانت تكلفة ذلك الفحص السابق قد تحددت وقت إجراء المعاملة التي ترتب عليها اقتناء الأصل أو إنشائه. ولأغراض استبعاد القيمة الدفترية المتبقية من الفحص السابق يمكن للمنشأة - إذا لزم الأمر - أن تستخدم التكلفة المقدرة لفحص مستقبلي مماثل كمؤشر لما كانت عليه تكلفة الفحص القائم ضمن مكونات الأصل عندما تم اقتناء أو إنشاء ذلك الأصل.

القياس عند الاعتراف

١٥ - يتم قياس أى أصل يفي بشروط الاعتراف به كأصل ثابت على أساس تكلفته.

عناصر التكلفة

١٦ - تشمل تكلفة الأصل الثابت:

- (أ) سعر شرائه شاملاً رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة وبعد استنزاف كافة الخصومات التجارية والمسموحات.
- (ب) أى تكاليف تتعلق مباشرة للوصول بالأصل للموقع والحالة التي يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة.
- (ج) التقدير الأولى للتكاليف اللازمة لفك وإزالة الأصل وإعادة الموقع المقام عليه الأصل إلى حالته الأصلية وهي الالتزام الذى تتحمله المنشأة سواء عندما يتم اقتناء الأصل أو كنتيجة لاستخدامه خلال فترة معينة في أغراض أخرى بخلاف إنتاج مخزون خلال تلك الفترة.

١٧ - من أمثلة التكاليف المباشرة المتعلقة بالأصل الثابت:

- (أ) تكاليف مزايا العاملين (كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين") والنااتجة بصورة مباشرة من إنشاء أو اقتناء الأصل.
- (ب) تكاليف إعداد الموقع.
- (ج) التكاليف الأولية للتسليم والمناولة.
- (د) تكاليف التجميع والتركيب.
- (هـ) تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بالشكل المناسب وذلك بعد خصم صافى المتحصلات من بيع أية وحدات أنتجت أثناء إعداد الأصل للوصول إلى ذلك الموقع وتلك الحالة من التشغيل (على سبيل المثال: العينات المنتجة فى مرحلة اختبار المعدات).
- (و) الأتعاب المهنية.

١٨ - تطبق المنشأة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" على التكاليف المترتبة على التزام المنشأة بفك وإزالة وإعادة تسوية الموقع المقام عليه الأصل إلى حالته الأصلية والتي تتحملها المنشأة خلال فترة زمنية معينة كنتيجة لاستخدام هذا الأصل فى إنتاج مخزون خلال تلك الفترة. ويتم تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" فى الاعتراف بالالتزامات المنشأة وفى قياس ذات الالتزامات المترتبة على التكاليف سواء التى وردت بهذه الفقرة والتي تتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢) أو التى وردت بالفقرة (١٦ ج) من هذا المعيار والتي تتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠).

١٩ - من أمثلة التكاليف التى لا تعد من تكاليف أصل ثابت:

- (أ) تكاليف افتتاح منفذ جديد.
- (ب) تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة (تشمل تكاليف الإعلانات والأنشطة الدعائية).
- (ج) تكاليف ممارسة العمل فى موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (تشمل تكاليف تدريب العاملين).
- (د) المصروفات الإدارية وعناصر التكاليف العامة الأخرى غير المباشرة.

٢٠ - يتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت عندما يصل الأصل إلى الموقع والحالة التى يصبح عندها مهياً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. ولذلك لا تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل التكاليف التى تتحملها منشأة فى استخدام أصل أو فى تغيير موقعه. فعلى سبيل المثال لا تدخل التكاليف التالية ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت:

- (أ) التكاليف التى تتحملها منشأة بعد أن يكون الأصل مهياً للتشغيل بالطريقة المحددة له من قبل الإدارة ولكنه لم يتم تشغيله أو أن يكون تشغيله بأقل من طاقته الإنتاجية القصوى.
- (ب) خسائر التشغيل الأولية مثل تلك التى تتحملها منشأة خلال المرحلة التى يتطور فيها الطلب على مخرجات أصل ثابت.
- (ج) تكاليف تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من أو كل عمليات المنشأة.

٢١ - تحدث بعض العمليات مع إنشاء أو تطوير أصل ثابت ولكنها لا تكون ضرورية للوصول بالأصل إلى الموقع والحالة التى يصبح عندها مهيناً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. وقد تحدث مثل تلك العمليات العرضية قبل أو فى أثناء القيام بأنشطة الإنشاء أو التطوير. وعلى سبيل المثال فقد يتحقق دخل عن طريق استخدام الموقع الذى سيقام عليه مبنى كموقف سيارات لحين الشروع فى أعمال إنشاء المبنى. ونظراً لأن العمليات العرضية ليست ضرورية للوصول بالأصل الثابت إلى الموقع والحالة التى يصبح عندها مهيناً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة ، لذا يُعترف بعناصر الدخل والمصروفات المرتبطة بالعمليات العرضية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وتدرج ضمن تبويبات الدخل والمصروف المناسبة.

٢٢ - يتم تحديد تكلفة الأصل الذى يتم إنشاؤه ذاتياً بنفس الأسس المستخدمة فى حالة الأصل المقتنى. وإذا كانت المنشأة تقوم بتصنيع أصول متماثلة بغرض بيعها فى إطار نشاطها المعتاد فإن تكلفة الأصول عادةً تكون هى نفس تكلفة إنشاء أصول بغرض البيع (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون") - لذا وللوصول إلى هذه التكلفة يتم استبعاد أية أرباح داخلية. وبالمثل فلا تُدرج تكلفة الفاقد غير الطبيعى من المواد الخام أو العمالة أو الموارد الأخرى التى تحملتها المنشأة فى أصل منشأ ذاتياً ضمن تكلفة الأصل. ويضع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكلفة الاقتراض" شروطاً معينة للاعتراف بالفوائد كأحد مكونات القيمة الدفترية للأصل الثابت المنشأ ذاتياً.

قياس التكلفة

٢٣ - تقاس تكلفة أى بند من بنود الأصول الثابتة بالمعادل لسعره النقدى فى تاريخ الاعتراف بالبند. وعندما يؤجل سداد ثمن الأصل الثابت لفترة تتعدى الشروط العادية للائتمان ، تعترف المنشأة بالفرق بين المعادل للسعر النقدى وإجمالى المدفوعات كفائدة (تكاليف تمويل) على مدار فترة الائتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٤).

٢٤ - قد يقتنى بند أو أكثر من بنود الأصول الثابتة فى مبادلة مع أصل غير نقدى أو أصول غير نقدية أو تشكيلة من أصول نقدية وغير نقدية. وتشير المناقشة التالية ببساطة إلى مبادلة أحد الأصول غير النقدية مع أصل آخر غير نقدى ولكنها تنطبق أيضاً على كل المبادلات المُعرّفة بالعبرة الأولى من هذه الفقرة. ويتم قياس تكلفة ذلك الأصل الثابت بالقيمة العادلة إلا إذا:

(أ) افتقدت عملية التبادل للجوهر التجارى.

أو (ب) لم تكن القيمة العادلة للأصل الذى تم استلامه وللأصل المستبدل قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها.

ويتم قياس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى ولو لم يكن باستطاعة المنشأة استبعاد الأصل المستبدل من دفاترها فى الحال. وإذا لم يقاس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة - فتقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل.

٢٥ - تحدد المنشأة ما إذا كانت عملية التبادل تتسم بجوهر تجارى وذلك بالنظر إلى مدى توقع المنشأة أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية كنتيجة لهذه العملية. وتتسم عملية التبادل بجوهر تجارى عندما:

(أ) تختلف مواصفات التدفقات النقدية للأصل المستلم (من حيث الخطر والتوقيت والقيمة) عن مواصفات التدفقات النقدية للأصل المستبدل.

أو (ب) تتغير "القيمة المحددة من وجهة نظر المنشأة" لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بعملية التبادل.

و (ج) يكون الاختلاف الحادث فى (أ) أو (ب) جوهرياً بالقياس للقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولأغراض تحديد ما إذا كانت عملية التبادل تتسم بجوهر تجارى - فإن "القيمة المحددة من وجهة نظر المنشأة" لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بعملية التبادل يجب أن يعكس تدفقات نقدية بعد الضريبة. وقد تكون نتيجة هذا التحليل واضحة دون الحاجة إلى قيام المنشأة بإجراء عمليات حسابية مفصلة.

٢٦ - تكون القيمة العادلة لأصل ليست له معاملات سوقية مقارنة قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها إذا:

(أ) كان الاختلاف بين التقديرات المعقولة للقيمة العادلة فى المدى الذى يضمها غير مؤثر بالنسبة لهذا الأصل.

أو (ب) كان يمكن تحديد احتمال كل تقدير من التقديرات المختلفة داخل هذا المدى بدرجة معقولة واستخدام تلك الاحتمالات فى تقدير القيمة العادلة.

إذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة سواءً للأصل المستلم أو للأصل المستبدل بدرجة يعتمد عليها عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المستبدل فى قياس تكلفة الأصل المستلم ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم يمكن إثباتها بطريقة أوضح.

٢٧ - يعالج الأصل الثابت الذى يحوزه مستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي وذلك طبقاً لمعيّار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي" ما لم يكن الأصل المستأجر خارج نطاق تطبيق ذلك المعيار .

٢٨ - يمكن أن تُخفّض القيمة الدفترية لأصل ثابت بقيمة المنح الحكومية المتعلقة بهذا الأصل طبقاً لمعيّار المحاسبة المصري رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

القياس بعد الاعتراف

٢٩ - عندما تقوم المنشأة بتحديد السياسة المحاسبية التى سيتم تطبيقها على فئة من فئات تبويب الأصول الثابتة (مثل: الأرضى أو المباني الخ) فيجب عليها أن تطبق نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٣٠".

نموذج التكلفة

٣٠ - فى ظل هذا النموذج يتم إثبات أى بند من بنود الأصول الثابتة - بعد الاعتراف به كأصل - على أساس تكلفته مخصوماً منها مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

نموذج إعادة التقييم

من ٣١ إلى ٤٢ ملغاة .

الإهلاك

٤٣ - يتم إهلاك كل جزء من الأجزاء المكونة لبند من بنود الأصول الثابتة (القابلة للإهلاك) بصورة مستقلة إذا كانت تكلفة ذلك الجزء مؤثرة قياساً لإجمالى تكلفة البند.

٤٤ - تقوم المنشأة بتوزيع القيمة التى تم الاعتراف الأولى بها كأصل ثابت على الأجزاء المؤثرة المكونة لهذا الأصل على أن يتم إهلاك كل من جزء من تلك الأجزاء على حده - وعلى سبيل المثال - فقد يكون من المناسب إهلاك هيكل ومحركات طائرة مملوكة للمنشأة كل على حده.

٤٥ - قد يتفق أحد الأجزاء الهامة المكونة لأصل ثابت فى العمر الإنتاجى المقدر وفى طريقة إهلاكه مع العمر الإنتاجى المقدر وطريقة الإهلاك لجزء هام آخر من مكونات نفس الأصل ، وفى مثل هذه الحالة يمكن أن تجمع مثل تلك الأجزاء عند تحديد عبء الإهلاك.

٤٦ - عندما تقوم منشأة بإهلاك بعض الأجزاء من مكونات أصل ثابت بصورة منفردة ، فإنها تقوم أيضاً بإهلاك المبلغ المتبقى من ذلك الأصل كوحدة واحدة بصورة منفردة. ويتكون المبلغ المتبقى من أجزاء من هذا الأصل لا يكون لأي منها (بصورة منفردة) قيمة مؤثرة. فإذا كانت للمنشأة توقعات متباينة لهذه الأجزاء فقد يكون من الضرورى استخدام أساليب تقريبية لإهلاك المبلغ المتبقى من الأصل والذى يتكون من تلك الأجزاء بطريقة تعبر بعدالة عن نمط استهلاك تلك الأجزاء و/أو العمر المقدر للاستفادة منها.

٤٧ - قد تختار المنشأة أن تهلك بصورة منفردة تلك الأجزاء من الأصل الثابت التى ليست لها تكلفة مؤثرة بالقياس لإجمالى تكلفة ذلك الأصل.

٤٨ - يتم الاعتراف بعبء الإهلاك عن كل فترة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ما لم يدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل آخر.

٤٩ - يعترف عادة بعبء الإهلاك عن أى فترة فى الأرباح أو الخسائر لتلك الفترة. ومع ذلك فإن المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها أصل ثابت تستخدم فى بعض الأحيان فى إنتاج أصول أخرى - وفى هذه الحالة - فإن عبء الإهلاك يشكل جزءاً من تكلفة الأصول الأخرى ويدرج ضمن القيمة الدفترية لهذه الأصول. وعلى سبيل المثال - يتم إدراج إهلاك منشآت ومعدات المصنع ضمن تكلفة

تحويل المخزون (معييار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون"). وبالمثل - فقد يتم إدراج إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة فى أنشطة تطوير ضمن تكلفة أصل غير ملموس أعترف به طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة".

القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك

٥٠- يجب أن توزع القيمة القابلة للإهلاك لأصل ثابت على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل

٥١- يجب مراجعة القيمة التخريدية للأصل الثابت والعمر الإنتاجى المقدر له على الأقل فى نهاية كل سنة مالية - وعندما تختلف التوقعات عن التقديرات السابقة فيجب معالجة ذلك التغير (التغيرات) كتغير فى تقدير محاسبى طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٥٢- يتم الاعتراف بالإهلاك حتى ولو كانت القيمة العادلة للأصل تزيد عن قيمته الدفترية طالما لم تزد القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية. ولا تمنع الإصلاحات والصيانة التى تجرى على الأصل الحاجة لإهلاك ذلك الأصل.

٥٣- تتحدد قيمة الأصل القابل للإهلاك وذلك بعد خصم قيمته التخريدية. وفى الواقع العملى غالباً ما تكون قيمة الأصل التخريدية غير مؤثرة ولذا تصبح غير ذات أهمية نسبية عند حساب القيمة القابلة للإهلاك.

٥٤- قد تزيد القيمة التخريدية لأصل بحيث تصل إلى القيمة الدفترية للأصل أو تتجاوزها. وعندما يحدث ذلك يكون عبء إهلاك الأصل مساوياً للصفر ويظل كذلك حتى تنخفض القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية.

٥٥- يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام (أى عندما يكون فى موقعه وحالته اللازمة التى يصبح معها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. ويتوقف إهلاك الأصل بدءاً من التاريخين التاليين أيهما أسبق:

(١) التاريخ الذى يبوب فيه الأصل كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو يدرج فيه ضمن بنود جارى التخلص منها ومبوبة كمجموعة محتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٣٢).

أو (٢) فى التاريخ الذى يستبعد فيه الأصل من الدفاتر.

وبالتالى فلا يتوقف الإهلاك عندما يصبح الأصل معطلاً أو عندما يستبعد من الاستخدام النشط إلا إذا أصبح الأصل مهلك دفترياً بالكامل. ومع ذلك فمن الممكن أن يكون مبلغ عبء الإهلاك مساوياً للصفر فى ظل طرق الإهلاك المبنية على مدى استخدام الأصل (مثل طريقة الإهلاك على أساس الوحدات المنتجة) أثناء الفترات التى لا يتم خلالها إنتاج إلا إذا كان إهلاك الأصل خلال تلك الفترات يتم بناء على عوامل أخرى (بخلاف الاستخدام) كما هو وارد بالفقرة رقم "٥٦" من هذا المعيار.

٥٦- تستهلك المنافع الاقتصادية المستقبلية - التي يتضمنها أصل - بصفة أساسية من خلال استخدام المنشأة لهذا الأصل. ومع ذلك ففي خلال الفترات التي يكون فيها الأصل معطلاً تؤدي عوامل أخرى - في كثير من الأحيان - مثل التقادم الفني أو التجاري والتآكل المادي إلى نقص المنافع الاقتصادية التي كان يمكن الحصول عليها من ذلك الأصل. وبناء على ذلك تؤخذ العوامل التالية في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي المقدر للأصل:

- (أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة. ويقدر هذا الاستخدام بالاسترشاد بالطاقة أو المخرجات المتوقعة من الأصل.
- (ب) التآكل المادي المتوقع الذي يعتمد على عوامل تشغيل الأصل مثل عدد الورديات التي من المقرر أن يستخدم الأصل طبقاً لها وبرامج المنشأة للإصلاح والصيانة ومدى العناية بالأصل والصيانة التي تجرى عليه بالفترات التي يكون الأصل خلالها معطلاً.
- (ج) التقادم الفني أو التجاري الناتج من التغيرات في أو التحسينات على الإنتاج أو من التغير في الطلب على مخرجات الأصل من سلع أو خدمات.
- (د) المحددات القانونية أو غيرها من القيود المماثلة المفروضة على استخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء المدد المقررة لاستخدام أصل بموجب عقود أو ترتيبات.

٥٧- يتحدد العمر الإنتاجي المقدر للأصل في ضوء المنفعة المتوقعة للمنشأة من هذا الأصل. وقد تتطوى سياسة المنشأة لإدارة الأصل على التخلص من الأصل بعد مدة زمنية محددة أو بعد استهلاك نسبة محددة من المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يتضمنها الأصل. لذا فقد يقل العمر الإنتاجي المقدر لأصل ثابت عن العمر الاقتصادي له. إن تقدير الإدارة للعمر الإنتاجي المقدر للأصل هو من الأمور التي تخضع للحكم المهني ويعتمد على خبرة المنشأة في التعامل مع أصول مماثلة.

٥٨- تعتبر الأراضي والمباني أصولاً منفصلة ويتم المحاسبة عنها بصورة مستقلة حتى لو تم اقتنائهما معاً. وفيما عدا بعض الاستثناءات مثل المحاجر والمواقع المستخدمة كمقالب للنفايات - تتميز الأرض بأن العمر المقدر للاستفادة منها غير محدود ولذلك فلا يتم إهلاكها. أما المباني فإن العمر المقدر للاستفادة منها يعتبر محدداً ولذلك فهي أصول قابلة للإهلاك. ولا تؤثر أي زيادة في قيمة الأرض المقام عليها المبنى على تحديد قيمة المبنى القابلة للإهلاك.

٥٩- عندما تتضمن تكلفة الأرض تكاليف فك وإزالة وترميم الموقع فإن تكلفة ذلك الجزء من الأرض يتم إهلاكه على مدار فترة المنافع التي تحصل عليها المنشأة من جراء تحمل تلك التكاليف. وفي بعض الحالات قد يكون للأرض ذاتها عمر محدد للاستفادة منها وعندئذ يتم إهلاكها بطريقة تعكس المنافع التي ستستخرج منها.

طريقة الإهلاك

٦٠- يجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة النمط الذي من المتوقع أن تستهلك المنشأة على أساسه المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل.

٦١- يجب أن يعاد النظر فى طريقة الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة فى نهاية كل سنة مالية على الأقل، وعندما يحدث تغيير مؤثر فى النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل فيجب تغيير طريقة الإهلاك لتعكس التغيير فى ذلك النمط. ويجب أن تتم المحاسبة عن هذا التغيير "كتغيير فى تقدير محاسبى" طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٥).

٦٢- يمكن استخدام طرق متعددة للإهلاك لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك لأصل على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجى المقدر لذلك الأصل. وتتضمن هذه الطرق طريقة القسط الثابت ، طريقة القسط المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج. وينتج عن استخدام طريقة القسط الثابت توزيع عبء ثابت للإهلاك على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل إذا لم تتغير القيمة التخريدية له. وينتج عن استخدام طريقة القسط المتناقص توزيع عبء متناقص للإهلاك على مدار العمر المقدر للاستفادة من الأصل. وينتج عن استخدام طريقة وحدات الإنتاج توزيع عبء الإهلاك على أساس الاستخدام المتوقع للأصل أو على ما هو متوقع من مخرجات. وتختار المنشأة أفضل طريقة إهلاك تعكس بشكل وثيق النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل على أن تطبق تلك الطريقة بثبات من فترة إلى أخرى ما لم يحدث تغيير فى النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

الاضمحلال

٦٣- تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" لتحديد ما إذا كان الأصل الثابت قد أضمحل. ويشرح ذلك المعيار كيفية قيام منشأة بمراجعة القيم الدفترية لأصولها وتحديد القيمة القابلة للاسترداد من الأصل ومتى تعترف المنشأة بخسارة الاضمحلال أو تعكس الخسارة المعترف بها.

٦٤- ملغاة.

التعويض عن الاضمحلال

٦٥- على المنشأة أن تدرج فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) قيمة التعويض من طرف ثالث عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو التى تخلصت عنها المنشأة عندما يصبح التعويض مستحقاً للمنشأة.

٦٦- إن كل ما يحدث لاحقاً من اضمحلال أو خسائر فى بنود الأصول الثابتة ، والمطالبات المرتبطة بتلك الأصول من طرف ثالث أو تعويضات مدفوعة عنها منه ، وأية مشتريات ، أو إنشاءات لأصول مستبدلة هى جميعها أحداث اقتصادية منفصلة ويتم المحاسبة عنها بشكل منفصل كما يلى:

(أ) يتم الاعتراف باضمحلال بنود الأصول الثابتة طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(ب) يتحدد الاستبعاد الدفترى لبنود الأصول الثابتة التى يتم تخريدها أو التخلص منها طبقاً لهذا المعيار.

و(ج) يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) التعويض من طرف ثالث عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو تخلصت عنها المنشأة عندما يصبح التعويض مستحقاً للمنشأة.

و(د) تتحدد تكلفة بنود الأصول الثابتة التى تم إصلاحها أو المشتراة أو المنشأة كأصول مستبدلة طبقاً لهذا المعيار.

الاستبعاد من الدفاتر

٦٧- على المنشأة أن تستبعد القيمة الدفترية للأصل الثابت من دفاترها:

(أ) عندما يتم التخلص منه.

أو (ب) عندما لا تتوقع المنشأة أية منافع اقتصادية مستقبلية سواء من استخدامه أو التخلص منه.

٦٨- يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) المكسب أو الخسارة من استبعاد الأصل الثابت عندما يتم استبعاد الأصل (إلا عندما يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) خلاف ذلك فى حالة البيع وإعادة التأجير). ولا يجب تبويب مثل هذه المكاسب كإيرادات.

٦٨- ومع ذلك فعندما تقوم المنشأة بصورة روتينية - فى إطار أنشطتها المعتادة - ببيع أصول ثابتة كانت تحتفظ بها للتأجير للغير - فعليها أن تحول تلك الأصول إلى المخزون بقيمتها الدفترية عندما تتوقف المنشأة عن تأجيرها للغير وتصبح تلك الأصول محتفظاً بها لغرض البيع. وفى هذه الحالة يتم الاعتراف بالعوائد من بيع تلك الأصول كإيراد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١) "الإيراد". ولا يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) عندما يتم تحويل الأصول المحتفظ بها لغرض البيع - فى إطار النشاط المعتاد - إلى المخزون.

٦٩- يمكن أن يحدث التخلص من بند من بنود الأصول الثابتة بطرق مختلفة (مثال ذلك: من خلال البيع ، أو التبرع). ولتحديد تاريخ التخلص من أصل تقوم المنشأة بتطبيق شروط الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع والوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١) "الإيراد". وينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) على التخلص من الأصول من خلال البيع وإعادة الاستئجار.

٧٠- عندما تقوم منشأة - فى ظل مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة "٧" من هذا المعيار - بالاعتراف بتكلفة إحلال جزء من أصل ثابت ضمن القيمة الدفترية لذلك الأصل ، فعليها فى هذه الحالة أن تستبعد القيمة الدفترية للجزء المستبدل بغض النظر عما إذا كان ذلك الجزء المستبدل (والذى حل محله جزء جديد) قد أهلك بصورة منفصلة. وعندما لا تستطيع المنشأة فى الواقع العمل على تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل فيمكنها فى هذه الحالة أن تستخدم تكلفة الإحلال (للجزء الذى حل محل المستبدل) كمؤشر عما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل فى الفترة التى تم خلالها اقتناؤه أو إنشاؤه.

٧١- يتحدد المكسب أو الخسارة من استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة من الدفاتر على أساس الفرق بين صافى العوائد من التخلص من البند - إن وجدت - والقيمة الدفترية للبند المستبعد.

٧٢- يتم الاعتراف الأولى بالمقابل المستحق للمنشأة - نتيجة التخلص من بند من بنود الأصول الثابتة - وذلك بالقيمة العادلة لهذا المقابل. وعندما يؤجل سداد المستحقات الناتجة عن التخلص من هذا البند فيتم الاعتراف الأولى بالعائد المستحق للمنشأة على أساس ما يعادل السعر النقدي. ويتم الاعتراف بالفرق بين: القيمة التعاقدية (الاسمية) للعائد المستحق ، والمبلغ المعادل للسعر النقدي كإيراد فوائد يعكس العائد الفعال على المقابل المستحق للمنشأة وذلك طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (١١).

٧٣- يتم الإفصاح فى القوائم المالية عما يلى لكل مجموعة من مجموعات تبويب الأصول الثابتة:

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالى القيمة الدفترية (التكلفة)

و (ب) طرق الإهلاك المستخدمة

و (ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول أو معدلات الإهلاك المستخدمة

و (د) إجمالى القيمة الدفترية (التكلفة) ومجمع الإهلاك (مضافاً إليه مجمع خسائر الإضمحلال)

فى بداية ونهاية الفترة.

و(هـ) تسوية بين القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة تبين ما يلى:

(١) الإضافات

و(٢) الأصول التى بويت طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) كأصول محتفظ بها

لغرض البيع (أو ضمن مجموعة جارى التخلص منها ومبوبة كمحتفظ بها لغرض

البيع) والاستبعادات الأخرى.

و(٣) الأصول المقتناة من خلال معاملات جميع الأعمال.

و(٤) خسارة الإضمحلال المعترف بها أو المرتدة فى الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعييار

المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(٥) خسارة الإضمحلال و المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وذلك

طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(٦) خسارة الإضمحلال التى تم ردها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) طبقاً

لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(٧) الإهلاك.

و(٨) صافى فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية من عملة القيد إلى عملة

عرض مغايرة - بما فى ذلك ترجمة نشاط أجنبى إلى عملة عرض المنشأة التى

يدخل النشاط الأجنبى فى قوائمها المالية.

و(٩) أية تغييرات أخرى.

٧٤- على القوائم المالية أن تفصح أيضا عما يلى:

- (أ) مدى وجود أية قيود على ملكية المنشأة للأصول الثابتة وكذا الإفصاح عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات.
- (ب) قيمة المبالغ المنفقة والتي أدرجت ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت أثناء فترة أنشائه.
- (ج) قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً.
- (د) قيمة التعويض من طرف ثالث والذي أعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو تخلت عنها المنشأة ما لم يكن مفصلاً عنه كبنء مستقل فى قائمة الدخل.

٧٥- إن اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الإنتاجى المقدر للأصول هما من الأمور التى تعتمد على التقدير الحكمى للإدارة. لذا فإن الإفصاح عن طرق الإهلاك المستخدمة والأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول أو معدلات الإهلاك يوفر لمستخدمى القوائم المالية معلومات تساعد على مراجعة السياسات التى اختارتها الإدارة وتحقق إمكانية المقارنة مع منشآت أخرى.

ولأسباب مماثلة يكون من الضرورى الإفصاح عن:

(أ) الإهلاك سواء اعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أو كجزء من تكلفة أصول أخرى خلال الفترة.

(ب) مجمع الإهلاك فى نهاية الفترة.

٧٦- تقوم المنشأة - طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٥) - بالإفصاح عن طبيعة وتأثير التغيير فى التقدير المحاسبى الذى يكون له تأثير على الفترة الحالية أو ينتظر أن يكون له تأثير فى فترات لاحقه. وقد ينشأ ذلك الإفصاح من تغييرات فى تقديرات تتعلق بما يلى:

(أ) القيم التخريدية

(ب) التكاليف المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت وتسوية الموقع.

(ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول الثابتة

(د) طرق الإهلاك

٧٧- ملغاة.

٧٨- تفصح المنشأة عن المعلومات المتعلقة بالأصول الثابتة المضمحلة وفقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بالفقرة "٧٣- هـ (٤ - ٦)".

٧٩- قد يجد مستخدمى القوائم المالية المعلومات التالية أيضاً ذات علاقة باحتياجاتهم من المعلومات، لذا فمن المفضل أن تقوم المنشآت بالإفصاح عن تلك القيم:

(أ) القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة بصفة مؤقتة.

(ب) إجمالى القيمة الدفترية (التكلفة) للأصول التى أهلكت دفترياً بالكامل ولازال تستخدم.

(ج) صافى القيمة الدفترية للأصول المستبعدة من الاستخدام النشط وغير المربوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعييار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) .

و(د) القيمة العادلة للأصول الثابتة عندما يكون الاختلاف بينها وبين القيمة الدفترية لتلك الأصول - في ظل استخدام نموذج التكلفة - ذو أهمية نسبية للمنشأة.