

محاسبة الاستبدال

محاسبة الاستبدال (أو سعر الدخول الجاري)

- تقوم محاسبة الاستبدال على افتراض إعادة اقتناء الأصل الذي تتحدد قيمته على أساس الاسعار الجارية. فالتكلفة اللازمة لإعادة الإقتناء تمثل تكلفة الأصل الاستبدالية.
- هناك ثلاثة مفاهيم لتحديد تكلفة الاستبدال:

١- تكلفة استبدال الأصل بأصل مماثل تماما في سوق

الأصول المستعملة

٢- تكلفة إعادة إنتاج الأصل التي يجب تحملها في سبيل

الحصول على أصل جديد مماثل له الطاقة الإنتاجية ذاتها

٣- تكلفة استبدال الطاقة الإنتاجية التي يجب تحملها في

سبيل الحفاظ على الطاقة الإنتاجية عبر استبدال الطاقة

الإنتاجية المتاحة بطاقة إنتاجية جديدة قد تكون أفضل تقنيا

مزايا محاسبة الاستبدال

❖ هناك مفهومان للدخل:

□ المفهوم المحاسبي: هو الدخل المتولد من عمليات البيع. يقسم

إلى: دخل تشغيل ودخول أخرى

□ المفهوم الاقتصادي: هو الدخل المتولد من عمليات الإنتاج

ويقسم إلى **دخل متوقع** وهو أقرب ما يكون إلى الدخل التشغيلي

ودخل غير متوقع وهو الدخل الناجم عن الحيازة (الفروقات

الناجمة تغير أسعار الأصول. تتمثل في مكاسب أو خسائر

(حيازة)

❖ **محاسبة الاستبدال** تأخذ بعين الاعتبار الأسعار السائدة، فيكون

القياس المستند إليها أقرب إلى المفهوم الاقتصادي منه إلى

الدخل المحاسبي

❖ القياس المستند إلى سعر الدخول الجاري ينطلق من منظور اقتصادي للمشروع لكونه:

١- وحدة اقتصادية منتجة للسلع والخدمات

٢- استمرار المشروع مرتبط بالمحافظة على الطاقة الإنتاجية له في المستقبل، بحيث تبقى كما كانت في بداية حياته الإنتاجية

❖ هذا يوجب المحافظة على رأس المال " الإنتاجي " من خلال مراعاة التغيرات كافة التي يمكن أن تؤثر فيه. لهذا تميز محاسبة الاستبدال أيضا بين:

(١) رأس المال المالي (أو النقدي)

(٢) ورأس المال المادي (أو الإنتاجي)

□ رأس المال المالي (النقدي) (Financial Capital)

يمثل مجموعة الأموال التي تم توظيفها في المشروع مُعَبَّرًا عنها بوحدات نقدية ثابتة أو متغيرة القوة الشرائية، يتكون من: رأس مال مدفوع، أرباح غير الموزعة وأرباح محتجزة مستثمرة في الشركة .

□ ورأس المال المادي (Physical Capital):

يرتبط بقدرة المشروع على إنتاج السلع وتقديم الخدمات . لهذا فإنه يهتم بالطاقة الإنتاجية للمشروع، بهدف المحافظة عليها وضمان استمرارها في تقديم السلع والخدمات، وليس بمقدار الأموال التي وُظِّفت فيه

□ محاسبة استبدال الطاقة الإنتاجية أخذت بهذا المفهوم لرأس المال: فالمشروع يجب أن يكون لديه أموال كافية في نهاية الفترة تستطيع، عند تحويلها إلى طاقات إنتاجية، أن تسهم في إنتاج السلع والخدمات نفسها التي كان يتم إنتاجها في بداية الفترة

□ محاسبة الاستبدال ترى أن المصدر الأفضل للتمويل هو الأرباح التشغيلية، مستقلة عن تلك التي تنتج عن التغير في الأسعار

□ طبقاً لمفهوم رأس المال المادي تعدّ تغيرات قيم الأصول، بين بداية الفترة ونهايتها، ناجمة عن التملك وليس عن التشغيل لهذا تعتبر جزءاً من حقوق الملكية

□ طبقاً للمفهوم النقدي لرأس المال تعدّ هذه التغيرات جزءاً من عناصر الدخل لأنها تمثل أرباح أو خسائر ناجمة عن حيازة المالكين للأصول ولهم الحق في توزيعها

❖ مكاسب وخسائر الحيازة قد تصنّف على أنها جزء من الدخل، (من وجهة نظر "نقدية")، أو كتعديلات لرأس المال، كونها تقيس العناصر الإضافية للدخل التي يجب الاحتفاظ بها من أجل المحافظة على القدرة الإنتاجية الموجودة

❖ إن عدّ مكاسب أو خسائر الحيازة تعديلاً لرأس المال ينسجم مع مفهوم المحافظة على القدرة الإنتاجية للشركة

الفرق بين دخل الاستبدال ودخل التكلفة التاريخية

□ معالجة مكاسب (أرباح) حيازة

- حسب التكلفة التاريخية: تُعدُّ من عناصر قائمة الدخل
- تكلفة الاستبدال تعدها من عناصر حقوق الملكية

□ معالجة تكلفة الحصول على الإيرادات (تكلفة المبيعات)

- حسب التكلفة التاريخية تظهر في قائمة الدخل بقيمتها الدفترية

- حسب تكلفة الاستبدال تظهر بقيمتها الاستبدالية (بتاريخ إعداد القائمة أو بتاريخ وقوع الحدث الاقتصادي)

□ معالجة الاهتلاكات

- التكلفة التاريخية تعتبر الاهتلاكات استرداداً تدريجياً لقيمة الأصول المدفوعة عند اقتنائها. لذلك فإن مجموعها يساوي، في نهاية عمر الأصل قيمة الأصل عند اقتنائه. وتقل أقساط الإهلاك السنوية في حسابات النتائج
- تكلفة الاستبدال رأت في الاهتلاكات مبالغ يتم توفيرها، خلال سنوات عمر الأصل، لغرض استبداله في المستقبل لذلك يجب أن يساوي مجموع الاهتلاكات (المخصصات المشككة) في نهاية عمر الأصل القيمة الاستبدالية له، وليس تكلفته التاريخية

□ معالجة الأصول الثابتة:

- حسب التكلفة التاريخية تبقى قيمها ثابتة وتستهلك كالمعتاد
- حسب تكلفة الاستبدال تتغير قيمها حسب الأسعار الجارية، وأقساط اهتلاكها كذلك تتغير. لهذا قد يظهر فائض في مجمع الاهتلاك في حال انخفاض أسعار الأصول، أو يظهر عجز فيه، في حال ارتفاع أسعار الأصول. العجز يُسجل في حساب خاص يسمى **قسط الإهلاك المتأخر** (Back Log Depreciation)، ويُعالج وفق إحدى الحالات التالية:

□ معالجة قسط الاهتلاك المتأخر

- ١- تحميله على الأرباح المدورة من أعوام سابقة.
 - ٢- تحميله على حسابات النتائج للسنة التي حصل فيها العجز أو الفائض، ويظهر في قائمة الدخل في بند مستقل كونه يخص سنوات سابقة وليس العام الجاري
 - ٣- تحميله على حساب مكاسب وخسائر الحيازة أو إقفاله في الاحتياطات الرأسمالية. لكن هذه المعالجة ليست منطقية لأنها لا تساعد في تأمين النقد اللازم للاستبدال
- المعالجة الأولى أو الثانية تؤدي حتماً إلى تقليل توزيعات الأرباح وهذا يعني بقاء النقدية، المعادلة لعجز المخصصات، في الشركة دون أن يتم توزيعها؛ الأمر الذي يعزز سيولتها عند الاستبدال

في حال وجود فائض في المخصصات عند انخفاض أسعار الأصول، فإن المعالجة الأولى والثانية تحمل محذوراً لا يمكن تجاهله. فالزيادة في مخصصات الإهلاك عن مخصصات الاستبدال سيؤدي إضافة إلى الأرباح، وبالتالي توزيعه. الأرباح الموزعة في هذه الحالة تفوق الأرباح المحققة فعلاً قد يكون من الأفضل في هذه الحالة إقفال فائض مخصصات الإهلاك في مكاسب وخسائر الحيازة. وهذا ينسجم مع مبدأ الحيطة والحذر

■ تقوم محاسبة الاستبدال على:

- قياس مكاسب وخسائر الحيازة للأصول غير النقدية
- فصل أرباح العمليات التشغيلية عن الأرباح الناجمة بفعل الحيازة.

■ لذلك تعدل:

- جميع عناصر المركز المالي غير النقدية
- في قائمة الدخل، جميع الموارد التي ضحى بها المشروع (تكلفة المبيعات، النفقات الأخرى على السلع والخدمات)

■ محاسبة الاستبدال يمكن تطبيقها وفق إحدى طريقتين:

- دون إعادة تقييم للأصول في الدفاتر
- مع إعادة تقييم الأصول في الدفاتر

إجراءات تعديل الأصول الثابتة:

■ تحديد قيم الأصول الثابتة حسب أسعار إعادة الاقْتناء الجارية

■ إثبات الفروق بين القيمة الدفترية والقيمة الجارية في حساب مكاسب الحيازة وخسائر ها (في حال تطبيقها مع إعادة التقويم)

■ احتساب أقساط الإهلاك على أساس القيمة الجارية

■ احتساب فائض الإهلاك أو عجزه للسنوات السابقة

■ تحديد مكاسب الحيازة المحققة في نهاية كل عام

تطبيق محاسبة الاستبدال على الأصول الثابتة

مثال: أصل تم اقتناؤه بداية عام ٢٠٠٠، بلغت تكلفته ١٢٠ ألف، قدر عمره الإنتاجي بـ ٣ سنوات، يستهلك بالقسط الثابت، تغير سعر استبداله خلال عمره الإنتاجي كما يلي:

نهاية عام ٢٠٠٠	١٢٦٠٠٠
نهاية عام ٢٠٠١	١٤٤٠٠٠
نهاية عام ٢٠٠٢	١٣٢٠٠٠

استهلاك الأصل على مدار ثلاث سنوات:
حسب التكلفة التاريخية:

$$40\ 000 = 120\ 000 \div 3 = \text{قسط الاهتلاك السنوي}$$

$$120\ 000 = \text{مجموع مخصصات الاهتلاك عند نهاية عمر الأصل}$$

حسب تكلفة الاستبدال:

$$= \text{قسط الاستهلاك السنوي} = \text{قيمه الجارية في نهاية كل عام} \div 3 \text{ سنوات}$$

$$\text{في العام الأول: } 126\ 000 \div 3 = 42\ 000, \text{ والثاني: } 144\ 000 \div 3 = 48\ 000$$

$$\text{وفي الثالث: } 132\ 000 \div 3 = 44\ 000$$

جدول استهلاك الأصل حسب تكلفة الاستبدال

أعباء الاستبدال السنوية	فروقات سنوات سابقة	قسط الاستهلاك	سعر الاستبدال	نهاية عام
٤٢٠٠٠	—	٤٢٠٠٠	١٢٦٠٠٠	٢٠٠٠
٥٤٠٠٠ ٦٠٠٠+٤٨٠٠٠	٦٠٠٠ (عجز المجمع) ٤٨٠٠٠ - ٤٢٠٠٠	٤٨٠٠٠	١٤٤٠٠٠	٢٠٠١
٣٦٠٠٠ ٨٠٠٠-٤٤٠٠٠	٨٠٠٠ (فائض المجمع) ٤٠٠٠ = ٤٤٠٠٠ - ٤٨٠٠٠ ٨٠٠٠ = ٢ × سنتين	٤٤٠٠٠	١٣٢٠٠٠	٢٠٠٢
١٣٢٠٠٠	٢٠٠٠ (فائض)	١٣٤٠٠٠	المجموع	

تطبيق تكلفة الاستبدال مع إعادة التقويم

◆ طبقاً لهذه المعالجة يتم تغيير قيمة الأصل في الدفاتر مع كل تغير في سعر الاستبدال

◆ يستخدم حساب مكاسب أو خسائر الحيازة لتسجيل تغيرات القيمة
◆ قيد حيازة الأصل بداية العام:

١٢٠٠٠٠ ح/الأصل ١٢٠٠٠٠ ح/النقدية

◆ تعديل قيمة الأصل نهاية العام الأول:

حيث كانت ارتفعت قيمته الاستبدالية من ١٢٠٠٠٠ الى ١٢٦٠٠٠ بزيادة مقدارها (١٢٦٠٠٠ - ١٢٠٠٠٠ = ٦٠٠٠)

٦٠٠٠ ح/الأصل ٦٠٠٠ ح/مكاسب أو خسائر الحيازة

◆ وعليه يظهر رصيد الأصل في الميزانية بـ: ١٢٦٠٠٠

◆ استهلاك الأصل نهاية العام يكون بالقيد:

٤٢٠٠٠ ح/ قسط الاهتلاك ٤٢٠٠٠ ح/ مخصص الاهتلاك

$$٤٢٠٠٠ = ٣ \div ١٢٦٠٠٠$$

في نهاية السنة الثانية ٢٠٠١ ارتفعت قيمة الأصل من ١٢٦٠٠٠ إلى ١٤٤٠٠٠ بزيادة مقدارها (١٤٤٠٠٠ - ١٢٦٠٠٠ = ١٨٠٠٠)

لذلك يعدل رصيد الأصل بالقيد:

١٨٠٠٠ ح/الأصل ١٨٠٠٠ ح/مكاسب أو خسائر الحياة

ويكون رصيده في الميزانية ١٤٤٠٠٠

ثم يستهلك بالقيد:

٤٨٠٠٠ ح/ قسط الاهتلاك ٤٨٠٠٠ ح/ مخصص الاهتلاك

قسط الاهتلاك $٤٨٠٠٠ = ٣ \div ١٤٤٠٠٠$ (يظهر في قائمة الدخل)

فروقات الاستهلاك عن سنوات سابقة تبلغ:

$٤٨٠٠٠ - ٤٢٠٠٠ = (٦٠٠٠)$ عجز الاهتلاك عن السنه الماضية

وتسجل بالقيد:

٦٠٠٠ ح/ قسط الاهتلاك المتأخر (عجز الاهتلاك)

٦٠٠٠ ح/ مخصص الاهتلاك

● ويظهر الأصل في الميزانية نهاية ٢٠٠١ بقيمة ١٤٤٠٠٠ مطروحا منه المخصص بقيمة ٩٦٠٠٠

● في السنة الثالثة (٢٠٠٢) انخفضت قيمة الأصل من ١٤٤٠٠٠ إلى ١٣٢٠٠٠ (١٢٠٠٠ = ١٣٢٠٠٠ - ١٤٤٠٠٠)
١٢٠٠٠ ح/مكاسب أو خسائر الحيازة ١٢٠٠٠ ح/الأصل

● الاستهلاكات:

١- قسط الاهتلاك $٤٤٠٠٠ = ٣ \div ١٣٢٠٠٠$ (يظهر في قائمة الدخل)
 ٤٤٠٠٠ ح/ قسط الاهتلاك ٤٤٠٠٠ ح/ مخصص الاهتلاك

٢- فروقات السنوات السابقة (فائض المخصص)
 $٤٤٠٠٠ = ٤٨٠٠٠ - ٤٤٠٠٠$ ، فائض المخصص عن سنتين
 $٨٠٠٠ = ٢ \times ٤٠٠٠$

٨٠٠٠ ح/ مخصص الاهتلاك ٨٠٠٠ قسط الاهتلاك المتأخر

● يظهر الأصل في الميزانية في نهاية العام بقيمة ١٣٢٠٠٠ مطروحا منه مخصص الاهتلاك ١٣٢٠٠

تشكل مكاسب الحيازة نتيجة تغير سعر الاستبدال

الرصيد التراكمي للمكاسب	فرق القيمة بين نهاية العام وبدايته	قيمة الأصل نهاية العام	العام
٦٠٠٠	$٦٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠ - ١٢٦٠٠٠$	١٢٦٠٠٠	٢٠٠٠
٢٤٠٠٠	$١٨٠٠٠ = ١٢٦٠٠٠ - ١٤٤٠٠٠$	١٤٤٠٠٠	٢٠٠١
١٢٠٠٠	$(١٢٠٠٠) = ١٤٤٠٠٠ - ١٣٢٠٠٠$	١٣٢٠٠٠	٢٠٠٢

طبقا لمحاسبة الاستبدال بلغ صافي المكاسب ١٢٠٠٠ وقد تحقق نتيجة استهلاك الأصل خلال عمره الإنتاجي. فالمخصصات المشككة تساوي قيمة الأصل الاستبدالية بتاريخ الاستبدال، وأصبح ممكنا استبدال الأصل دون مشكلات مالية. وقد تحققت المكاسب كما يلي:

رصيد مكاسب غير محقة	المكاسب السنوية	مكاسب محقة	أعباء الاهتلاك (ت. تاريخية)	أعباء الاستبدال (حسب الاستبدال)	العام
٤٠٠٠	٦٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٢٠٠٠	٢٠٠٠
٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٤٠٠٠	٤٠٠٠٠	٥٤٠٠٠ ٦٠٠٠+٤٨٠٠٠	٢٠٠١
—	(١٢٠٠٠)	(٤٠٠٠)	٤٠٠٠٠	٣٦٠٠٠ ٨٠٠٠-٤٤٠٠٠	٢٠٠٢
	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٣٢٠٠٠	المجموع