

المحاضرة الأولى: اقتناء التثبيات المعنوية والعينية (مثل ما جرت العادة في السنوات السابقة):

يتم التطرق فيها إلى:

- التثبيات المعنوية، وذلك بالتطرق إلى الحسابات الآتية: ح/ 203 ، ح/ 204 ، ح/ 205 ، ح/ 207
- التثبيات العينية: ح/ 211 ، ح/ 212 ، ح/ 213 ، ح/ 215 ، ح/ 218 (ح/ 2182 ح/ 2183... الخ)
- حساب 23 وذلك من خلال ح/ 232 ح/ 237 ح/ 238

المحاضرة الثانية: الاهتلاكات وخسائر القيمة عن التثبيات

الجزء 1/- الاهتلاك (الخطي فقط) :

1-تعريف الاهتلاك: حسب القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 فإن: "الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه"

- يعرف حسب المعيار المحاسبي IAS16 على انه: "التوزيع المنظم للقيمة القابلة للاهلاك الخاصة بالتثبيات على مدى حياته الإنتاجية المقدرة".
- وحسب النظام المحاسبي المالي SCF يعرف على انه: "التوزيع المنظم للمبلغ المتلف لتثبيات على مدى حياته المقدرة حسب مخطط الاهتلاك مع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من التثبيات بعد نهاية عمره الإنتاجي".
- التعريف المحاسبي للاهلاك: هو الإثبات المحاسبي للتدهور الذي يحدث في قيمة الأصول الثابتة، وقد يكون انقاص والتدهور عاديا بفعل الاستعمال أو التقادم، وقد يكون التدهور استثنائيا مثل نقص قيمة الأراضي والقيم الثابتة غير المادية.

2- طرق الاهتلاك: ان طريقة اهتلاك اي أصل هي انعكاس لتطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها هذا الأصل، ومن طرق الاهتلاك التي شرعها النظام المحاسبي المالي، نذكر:

- الاهتلاك الخطي: يقود الى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل
 - الاهتلاك المتناقص: يقود الى عبء يتناقص على المدة النفعية للأصل
 - الاهتلاك: المتزايد: يقود الى عبء يتزايد على المدة النفعية للأصل
 - طريقة وحدات الانتاج: يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الانتاج المنتظر من الأصل
- 3-معدلات الاهتلاك: تتباين معدلات اهتلاك عناصر التثبيات باختلاف طبيعة كل عنصر، غير أنه بصفة عامة تتراوح هذه المعدلات وفقا لما هو مبين في الجدول الآتي:

التثبيات	مباني	معدات وأدوات	معدات نقل	معدات مكتب	تهينات وتركيبات
المعدل	من 2 % الى 5 %	من 10 % الى 20 %	20 %	10 %	من 5 % الى 10 %

أما بالنسبة للتثبيات المعنوية فإن النظام المحاسبي المالي يقضي بأن تهتك على أساس مدة نفعيتها التي ينبغي أن لا تتجاوز في كل الحالات 20 سنة، إلا في حالات استثنائية ينبغي تبريرها.

4- جدول الاهتلاك: هو عبارة عن جدول تقديري يتم اعداده عند دخول الأصل لخدمة المؤسسة، ومن خلاله يتم توزيع قيمة الأصل على طول فترة الاستهلاك أو مدة الاستخدام المحتملة، ومن المفاهيم المصاحبة لاعداد هذا الجدول نذكر:

- القيمة المحاسبية الأصلية (تكلفة التثبيات): تتمثل في سعر شراء التثبيات بتكلفته التاريخية على أساس قيمته عند تاريخ معاينته (شراءه أو حيازته).

- القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة التثبيات (القيمة الأصلية) - مجموع الاهتلاكات - خسارة القيمة

- الاهتلاك المتراكم: مجموع أقساط الاهتلاك المثبتة محاسبيا حتى سنة معينة

- قسط الاهتلاك (الخطي) = القيمة القابلة للاهلاك × معدل الاهتلاك × المدة

طريقة 2: قسط الاهتلاك = $\frac{\text{القيمة القابلة للاهلاك}}{\text{العمر الانتاجي}} \times \text{المدة}$

- القيمة القابلة للاهلاك = القيمة الأصلية - القيمة المتبقية

القيمة القابلة للاهلاك = قاعدة الاهتلاك = أساس الاهتلاك

- المدة النفعية (العمر الانتاجي): وهي المدة التي من المحتمل أن تتدفق خلالها امتيازات اقتصادية للمؤسسة من وراء

التثبيات المعني، ومن خلال المدة النفعية يمكن استخراج معدل الاهتلاك السنوي: $\text{معدل الاهتلاك} = \frac{1}{\text{المدة النفعية}}$

- القيمة المتبقية (الخردة): هي قيمة التثبيت في نهاية عمره الانتاجي، ويتم تقديرها مبدئياً عند الاقتناء، كما يمكن مراجعتها كل سنة، وهي غير قابلة للاهلاك. (هي القيمة الصافية المتوقعة الحصول عليها في نهاية مدة منفعة التثبيت بعد طرح التكلفة المتوقعة للتخلص من هذا التثبيت).

ملاحظة: في حالة اقتناء التثبيت خلال السنة فإن: $\text{قسط الاهتلاك الثابت (الخطي)} = \frac{\text{قاعدة الاهتلاك}}{\text{العمر الانتاجي}} \times \frac{X}{12}$ ، حيث X تمثل

عدد الأشهر لسنة حساب قسط الاهتلاك، فمثلاً إذا تم اقتناء التثبيت في 03/02/ن، نحسب 10 أشهر من السنة ن
- في حالة اقتناء التثبيت في الفترة من 01 الى 15 من الشهر يحسب الشهر كاملاً، وفي حالة اقتناء التثبيت خلال الفترة من 16 الى 30 أو 31 من الشهر لا يحسب هذا الشهر، (والعكس في حالة البيع)

5- التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك: .. 681/ح 281/ح 280/ح

681	281 أو 280	ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة . ح/ اهتلاك التثبيتات العينية ح/ اهتلاك التثبيتات المعنوية	12/31/ن
-----	------------	---	---------

يمكن تفريع الحسابات كالآتي:

2813 ح/ اهتلاك المباني 28182 ح/ اهتلاك معدات النقل 21883 ح/ اهتلاك تجهيزات مكتب

2815 ح/ اهتلاك المعدات والأدوات 2804 ح/ اهتلاك برمجيات المعلومات

مثال (1): تم شراء سيارة في 2010/05/05 بـ 600.000 دج، وتتهلك بمعدل ثابت 20% سنوياً.
الحل:

قسط الاهتلاك = المبلغ القابل للاهلاك × معدل الاهتلاك × المدة

المبلغ القابل للاهلاك = القيمة الأصلية = 600.000 دج

قسط الاهتلاك لسنة 2010 = $0,2 \times 600.000 \times (8 \setminus 12) = 80.000$ دج

قسط الاهتلاك للسنوات (2011، 2012، 2013، 2014) هو: $0,2 \times 600.000 \times 1 = 120.000$ دج

قسط الاهتلاك لسنة 2015 = $0,2 \times 600.000 \times (4 \setminus 12) = 40.000$ دج

جدول اهتلاك السيارة:

التاريخ	القيمة القابلة للاهلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2010	600.000	80.000	80.000	520.000
2011	600.000	120.000	200.000	400.000
2012	600.000	120.000	320.000	280.000
2013	600.000	120.000	440.000	160.000
2014	600.000	120.000	560.000	40.000
2015	600.000	40.000	600.000	0

القيمة المحاسبية الصافية (vnc) يتم حسابها في الجدول من خلال العلاقة الآتية:

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة الأصلية - مجموع الاهتلاكات - خسارة القيمة.

مثلاً: القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2012 = $600.000 - 320.000 - 0 = 280.000$ دج

مثال 2: تم شراء سيارة في 2010/01/07 بـ 550.00 دج، وتتهلك بمعدل ثابت 20% سنوياً، القيمة المتبقية (قيمة الخردة) 50.000 دج.

الحل:

قسط الاهتلاك = المبلغ القابل للاهلاك × معدل الاهتلاك × المدة

المبلغ القابل للاهلاك = القيمة الأصلية - القيمة المتبقية = 550.000 - 50.000 = 500.000 دج

قسط الاهتلاك لجميع السنوات هو: $0,2 \times 500.000 \times 1 = 100.000$ دج

جدول اهتلاك السيارة:

التاريخ	القيمة القابلة للاهلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2010	500.000	100.000	100.000	450.000
2011	500.000	100.000	200.000	350.000
2012	500.000	100.000	300.000	250.000
2013	500.000	100.000	400.000	150.000
2014	500.000	100.000	500.000	50.000

القيمة المحاسبية الصافية (vnc) يتم حسابها في الجدول من خلال العلاقة الآتية:
القيمة المحاسبية الصافية = القيمة الأصلية - مجموع الاهتلاكات - خسارة القيمة.
مثال: القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2013 = 550.000 - 400.000 - 0 = 150.000 دج

الجزء 2: خسارة القيمة

1- مفهوم خسارة القيمة: تقوم المؤسسة في نهاية السنة بتقييم شامل لعناصر الأصول لتحديد فيما إذا كان هناك مؤشر يدل على تدهور في قيم التثبيتات (سواء كانت قابلة للاهلاك أو غير قابلة)، وإذا ثبت ذلك تقوم المؤسسة بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من التثبيت.

ومنه: خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية VNC - القيمة القابلة للتحصيل
حيث تسجل خسائر اذا كانت القيمة القابلة للتحصيل لاي أصل معين أقل من قيمتها المحاسبية الصافية.
هناك مجموعة من المؤشرات التي تدل على وجود خسائر في القيمة، مثل: انخفاض القيمة السوقية للتثبيت بشكل كبير مقارنة بقيمتها المحاسبية، هذا الانخفاض ليس راجع عن الاستعمال العادي للآلة، أو بسبب التقادم.

2- التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:

681	291 أو 290	ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤنات وخسائر القيمة . ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	12/31 ن
-----	------------	--	---------

يمكن تفريع الحسابات كالآتي:

2913 ح/ خسائر القيمة عن المباني 2915 ح/ خسائر القيمة عن المعدات والأدوات 29182 ح/ خسائر القيمة عن معدات النقل 29183 ح/ خسائر القيمة عن تجهيزات مكتب 2904 ح/ خسائر القيمة عن برمجيات المعلومات

3- تعديل (مراجعة) الاهتلاك بعد الاثبات المحاسبي لخسارة القيمة: بعد حدوث خسارة القيمة ينبغي تعديل جدول

الاهتلاك وذلك بتعديل قسط الاهتلاك، كالآتي:

- قاعدة الاهتلاك = القيمة القابلة للتحصيل - القيمة الباقية

- مدة اهتلاك التثبيت هي المدة المتبقية من الاهتلاك

- قسط الاهتلاك بعد خسارة القيمة = $\frac{\text{القيمة القابلة للتحصيل} - \text{القيمة الباقية}}{\text{العمر المتبقي}}$

- القيمة القابلة للتحصيل (القيمة العادلة - الحقيقية - أو سعر البيع الصافي): وهي المبلغ الممكن تحصيله من بيع التثبيت على اساس نشاط تجاري نزيه، أي في ظل منافسة عادية، وذلك بعد استبعاد مصاريف البيع.

(عدم التطرق الى القيمة النفعية، وللتبسيط نفترض دائما أن القيمة القابلة للتحصيل هي القيمة الحقيقية وهي القيمة الأصلية الجديدة بعد خسارة القيمة). (عدم التطرق لاسترجاع خسارة القيمة ح/781)

مثال 3: بتاريخ 2011/07/01 اشترت مؤسسة شاحنة بمبلغ 100.000 دج، تهلك لمدة 5 سنوات، وفي 2013/12/31 عرفت الشاحنة خسارة في القيمة بلغت 18.000 دج.

المطلوب:

- 1- انجاز جدول الاهتلاك للشاحنة (طريقة الاهتلاك الخطي)؟
- 2- تسجيل قسط الاهتلاك وخسارة القيمة للشاحنة بتاريخ 2013/12/31؟
- 3 - انجاز جدول الاهتلاك للشاحنة، وهذا بافتراض أن هناك قيمة باقية (قيمة الخردة) بمقدار 1.000 دج؟

الحل:

1- انجاز جدول اهتلاك الشاحنة:

قسط الاهتلاك السنوي (لسنة 2012 و 2013) = $100.000 \div 5 = 20.000$ دج

قسط الاهتلاك لسنة 2011 = $20.000 \times (6 \div 12) = 10.000$ دج

قسط الاهتلاك السنوي بعد التعديل (لسنة 2014 و 2015) = القيمة القابلة للاهتلاك \ المدة المتبقية للاهتلاك

= $32.000 \div 2,5 = 12.800$ دج

قسط اهتلاك السنة الأخيرة (سنة 2016) = $12.800 \div 2 = 6.400$ دج

جدول اهتلاك الشاحنة:

التاريخ	القيمة القابلة للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	خسارة القيمة	القيمة المحاسبية الصافية
2011	100.000	10.000	10.000		90.000
2012	100.000	20.000	30.000		70.000
2013	100.000	20.000	50.000	18.000	32.000
بعد التعديل					
2014	32.000	12.800	62.800		19.200
2015	32.000	12.800	75.600		6.400
2016	32.000	6.400	82.000		صفر

ملاحظة: القيمة المحاسبية الصافية (vnc) يتم حسابها في الجدول من خلال العلاقة الآتية:

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة الأصلية - مجموع الاهتلاكات - خسارة القيمة.

مثلا: القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2011 = $100.000 - 10.000 - 0 = 90.000$ دج

القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2013 = $100.000 - 50.000 - 18.000 = 32.000$ دج

القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2014 = $32.000 - 12.800 = 19.200$ دج

القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2015 = $32.000 - (12.800 + 12.800) = 6.400$ دج

2- تسجيل قسط الاهتلاك وخسارة القيمة للشاحنة بتاريخ 2013/12/31:

681	28182	2013/12/31 ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة . ح/ اهتلاك معدات النقل قسط اهتلاك الشاحنة للسنة (2013)	20.000	20.000
681	29182	// ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة ... ح/ خسائر القيمة عن معدات النقل خسارة القيمة للشاحنة	18.000	18.000

3- انجاز جدول الاهتلاك للشاحنة بافتراض أن هناك قيمة باقية بـ 1.000 دج:

المبلغ القابل للاهتلاك = القيمة الأصلية - القيمة المتبقية = $100.000 - 1.000 = 99.000$ دج

قسط الاهتلاك السنوي (لسنة 2012 و 2013) = $99.000 \div 5 = 19.800$ دج

قسط الاهتلاك لسنة 2011 = $19.800 \times (6 \div 12) = 9.900$ دج

قسط الاهتلاك السنوي بعد التعديل (لسنة 2014 و 2015) = القيمة القابلة للاهتلاك \ المدة المتبقية للاهتلاك

= $31.500 \div 2,5 = 12.600$ دج

قسط اهتلاك السنة الأخيرة (سنة 2016) = $12.600 \div 2 = 6.300$ دج

جدول اهتلاك الشاحنة

التاريخ	القيمة القابلة للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	خسارة القيمة	القيمة المحاسبية الصافية
---------	-------------------------	--------------	-------------------	--------------	--------------------------

90.100		9.900	9.900	99.000	2011
70.300		29.700	19.800	99.000	2012
32.500	18.000	49.500	19.800	99.000	2013
بعد التعديل					
19.900		62.100	12.600	31.500	2014
7.300		74.700	12.600	31.500	2015
1.000		81.000	6.300	31.500	2016

ملاحظة: القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2013 (32.500) تعتبر كقيمة أصلية جديدة يتم الاعتماد عليها في حساب القيمة القابلة للاهلاك للسنوات بعد التعديل كآلاتي:

القيمة القابلة للاهلاك = القيمة الأصلية - القيمة الباقية = $32.500 - 1000 = 31.500$ دج
ثم (مثلا) القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2015 = القيمة الأصلية - مجموع الاهتلاكات = $32.500 - (12.600 + 7.300)$ دج

المحاضرة الثالثة: التنازل عن التثبيات (عدم التطرق الى حالة التنازل مع وجود خسارة قيمة

- التنازل عن طريق الشطب

- التنازل عن طريق البيع

- التنازل عن طريق التبادل (عدم التطرق لهذه الحالة)

1- شطب التثبيات من الخدمة: في بعض الأحيان ولأي سبب من الأسباب يتم الاستغناء عن التثبيات اما بتركها أو التنازل عنها بدون مقابل، ففي مثل هذه الحالة تكون الخسارة هي القيمة المحاسبية الصافية، وهنا يكون الشطب اما قبل (او في او بعد) نهاية العمر الانتاجي.

أ- شطب التثبيات في نهاية العمر الانتاجي: اي بعد اهلاك التثبيات كليا، وهنا نميز حالتين:

- بدون قيمة باقية: يتم اخراج التثبيات من الدفعة المالية للمؤسسة دون تسجيل خسارة، فهنا مجموع الاهتلاكات يساوي تكلفة التثبيات، ويكون التسجيل المحاسبي كآلاتي:

280 / 281	20 x/21x	تاريخ الشطب	
		شطب التثبيات من الخدمة	

- وجود قيمة باقية: تمثل القيمة الباقية خسارة تسجل في ح/652 نواقص القيمة عن خروج تثبيات، ويكون التسجيل المحاسبي كآلاتي:

280 / 281 652	20 x/21x	تاريخ الشطب ح/نواقص القيمة عن الأصول الثابتة	
		شطب التثبيات من الخدمة	

ب- حالة شطب تثبيات قيد الاهلاك: (نفس القيد السابق)

مثال 4: بالرجوع إلى معطيات المثال 2، نفرض أن المؤسسة قامت بشطب السيارة من الدفاتر المحاسبية، وذلك بافتراض التواريخ الآتية: أ- 2014/07/03 ب- 2014/12/31
المطلوب: تسجيل عملية الشطب في اليومية؟

الحل:

أ- تاريخ الشطب 2014/07/03: ينبغي أولا حساب مجموع الاهتلاكات حتى تاريخ الشطب، حيث قسط الاهلاك لسنة الشطب يساوي $100.000 \times (6/12) = 50.000$ دج
مجموع الاهتلاكات حتى تاريخ الشطب = مجموع الاهتلاكات لسنوات قبل سنة الشطب + قسط اهتلاك لسنة الشطب = $400.000 + 50.000 = 450.000$ دج

		2014/07/03		
	450.000	ح/اهتلاك معدات النقل		28182
	100.000	ح/ نواقص القيمة عن الأصول الثابتة		652
550.000		ح/معدات النقل	2182	
		شطب السيارة من الدفاتر المحاسبية		

ب- تاريخ الشطب 2014/12/31

		2014/12/31		
	500.000	ح/اهتلاك معدات النقل		28182
	50.000	ح/ نواقص القيمة عن الأصول الثابتة		652
550.000		ح/معدات النقل	2182	
		شطب السيارة من الدفاتر المحاسبية		

2- التنازل عن التثبيتات عن طريق البيع (عدم التطرق إلى البيع مع وجود خسارة القيمة) : قد تضطر المؤسسة إلى بيع جزء من تثبيتاتها لتمويل استثماراتها أو تغطية عجز مالي، وتتم العملية إما قبل العمر الانتاجي ، أو بعد نهاية عمرها الانتاجي، وقد يترتب عن ذلك ربح أو خسارة:

- يكون لدينا ربح إذا كان: سعر البيع < القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ البيع
 - يكون لدينا خسارة إذا كان سعر البيع > القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ البيع
 - نتيجة التنازل = سعر البيع – القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ البيع
 - القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ البيع = القيمة الأصلية – مجموع الاهتلاكات بتاريخ البيع
- ملاحظة:**

- في حالة بيع التثبيت في الفترة من 01 الى 15 من الشهر لا يحسب الاهتلاك لهذا الشهر، وفي حالة بيع التثبيت خلال الفترة من 16 الى 30 أو 31 من الشهر يحسب الاهتلاك لهذا الشهر كاملاً.

أ- التسجيل المحاسبي لحالة الخسارة:

		تاريخ البيع		
				280x/ 281x
				462/512/53
				652
			20x / x21	

ب- حالة الربح

		تاريخ البيع		
				280x/ 281x
				462/512/53
			20x / x21	
		ح/فوائض القيمة عن الأصول الثابتة	752	

مثال 5 : بالرجوع إلى معطيات المثال 2، نفرض أن المؤسسة قامت ببيع السيارة بشيك بنكي، وذلك بافتراض التواريخ الآتية:

أ- 2014/07/03 بـ 150.000 دج

ب- 2015/01/07 بـ 30.000 دج

المطلوب: تسجيل عملية البيع في اليومية؟

الحل:

550.000 50.000	450.000	2014/07/03		28182
	150.000	ح/اهتلاك معدات النقل		512
		ح/البنك	2182	
		ح/معدات النقل	752	
		ح/فوائض القيمة عن الأصول الثابتة		
		بيع السيارة بشيك بنكي		
550.000	500.000	2015/01/07		28182
	30.000	ح/اهتلاك معدات النقل		512
	20.000	ح/البنك		652
		ح/نواقص القيمة عن الأصول الثابتة	2182	
		ح/معدات النقل		
		بيع السيارة بشيك بنكي		

ملاحظة:

- في حالة بيع التثبيات الغير القابلة للاهلاك مثل الأراضي، فإن طريقة التسجيل المحاسبي تكون نفسها، فقط لا يكون هناك اهلاك

- يتم حساب الاهتلاك من تكلفة الشراء خارج الرسم (HT).