

المحور الرابع

محاسبة التثبيات المعنوية والعينية: الاقتناء، الاهتلاك، التنازل

1- اقتناء التثبيات المعنوية والعينية

1-1 تمهيد: سنتعرض في هذا التمهيد إلى تعريف التثبيات و تصنيفها المحاسبي و ذلك كما يلي:

1-1-1 تعريف التثبيات: تعرف التثبيات على أنها:

- الأصول الموجهة للاستعمال الدائم و المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة و المعنوية.

- الأصول التي تمت حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال لأثنى عشر شهرا من تاريخ الإقبال.

و بصفة عامة هي: كل العناصر المشاركة في نشاط المؤسسة ذات القيمة الثابتة و التي يتوقع من إدراجها في الحسابات الاستفادة من تدفق نقدي مستقبلي.

1-1-2 التصنيف المحاسبي للتثبيات:

قسم النظام المالي المحاسبي التثبيات إلى عدة أنواع و خصص لها المجموعة الثانية و قسمها حسب تصنيفها المحاسبي إلى الحسابات الرئيسة التالية:

20- التثبيات المعنوية

21 - التثبيات العينية

22- التثبيات في شكل امتياز

23- التثبيات الجاري إنجازها

26- مساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات

27- تثبيات مالية أخرى

28- اهتلاك التثبيات

29- خسائر القيمة عن التثبيات

1-2-2 اقتناء التثبيات المعنوية:

1-2-1 تعريف و أنواع التثبيات المعنوية:

التثبيات المعنوية (الأصول غير الملموسة) هي الموجودات القابلة للتحديد أو القياس، تسجل لغرض استخدامها في النشاط الإنتاجي أو تأجيرها للغير و لأغراض إدارية و ليس لها جوهر مادي. (TAZDAIT,2009,238)
 خصص النظام المحاسبي المالي الحساب الرئيس رقم 20 للتثبيات المعنوية و قسمه حسب أنواعها إلى الحسابات الفرعية التالية:

203- مصاريف التنمية القابلة للتثبيت

204- برمجيات المعلوماتية و ما شابهها

205- الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات

207- فارق الاقتناء

208- التثبيات المعنوية الأخرى

سنعرض لكل نوع من هذه التثبيات من ناحية التعريف و كيفية الاقتناء و التسجيل المحاسبي و ذلك كما يلي:

1-2-2 الحساب 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت:

هي مصاريف تتحملها المؤسسة لتطوير و تنمية منتجاتها خلال الدورة المحاسبية مع عدم إدراجها في الحسابات كأعباء في نهاية الدورة بل توزع على عدة دورات. مع ملاحظة أن المصاريف التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل المؤسسة في كشوفها المالية السنوية السابقة أو التقارير المالية السابقة لا يمكن دمجها في تكلفة أي تثبيت معنوي في تاريخ لاحق.

تعالج هذه المصاريف محاسبيا كما يلي:

1- تسجل أولا في حسابات التكاليف حسب طبيعتها خلال الدورة.

2- تثبت هذه المصاريف بجعل الحساب 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت مدين بمجموع المصاريف المتعلقة بالبحث و التطوير و التنمية و يقابله في ذلك الحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية كما يلي:

التاريخ				
203	731	من د/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تثبيت المصاريف المتعلقة بالبحث و التنمية	C	C

حيث C هي مجموع المصاريف التنمية و التطوير التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة.

مثال: قررت المؤسسة (A) إعداد برنامج بحث لتطوير و تنمية منتجاتها و تحملت نتيجة ذلك المصاريف التالية:

في 01/02/n: دفعت مصاريف استقبال خبراء من الخارج بمبلغ 200 000 دج خارج الرسم، TVA 19 % سددتها بشيك بنكي.

في 01/03/n: دفعت مصاريف مباشرة متعلقة بالدراسات و الأبحاث بمبلغ 150 000 دج خارج الرسم، TVA 19 % بشيك بنكي.

في 01/04/n: دفعت مبلغ 500 000 دج أجور للمهندسين العاملين في برنامج البحث و التطوير نقدا.

في 01/05/n: قررت المؤسسة تثبيت مصاريف البحث و التطوير.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة.

حل المثال:

n/02/01				
625	44566	512	من د/ مصاريف التنقلات و المهمات و الاستقبالات من د/ TVA م.ع.س.خ إلى د/ البنك تسديد مصاريف الاستقبال	200 000 38 000 238 000
n/03/01				
617	44566	512	من د/ مصاريف الدراسات و الأبحاث من د/ TVA م.ع.س.خ إلى د/ البنك دفع مصاريف الدراسات و الأبحاث	150 000 28 500 178 500
n/04/01				
631		53	من د/ أجور المستخدمين إلى د/ الصندوق دفع أجور المستخدمين	500 000 500 000
n/05/01				
203		731	من د/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تثبيت المصاريف المتعلقة بالبحث و التنمية	850 000 850 000

1-2-3 الحساب 204 برمجيات المعلوماتية و ما شابهها:

يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب تكلفة الحصول على برامج الأعلام الآلي و ما شابهها و يقابله في ذلك الحسابات المالية أو حسابات الغير بتكلفة شراء البرامج في حالة شراء البرامج من الغير (الاقتناء عن طريق الشراء) ،و الحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية بتكلفة إنتاج البرامج في حالة إنتاج المؤسسة لهذه البرامج و ذلك بعد تسجيل التكاليف الخاصة بذلك في حسابات التكاليف المعنوية (الاقتناء عن طريق الإنتاج) و ذلك كما يلي:

أ- الاقتناء عن طريق الشراء:

فاتورة الشراء	
X	ثمن الشراء خارج الرسم (HT)
tX	t% TVA
Z=X+tX	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

التاريخ				
Z	X tX	من د/ برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	204	
		من د/ TVA م.ع. التثبيات	44562	
		إلى د/ الحسابات المالية	5....	
		أو إلى د/ مورد التثبيات فاتورة شراء برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	404	

ب- الاقتناء عن طريق الانتاج:

التاريخ				
P	P	من د/ برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	204	
		إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	

حيث (P): تكلفة إنتاج البرامج و يساوي مجموع المصاريف التي تحملتها المؤسسة لإنتاج برمجيات المعلوماتية و ما شابهها خلال الدورة.

ملاحظة: إذا تم إنتاج البرامج في أكثر من دورة محاسبية يقابل الحساب 204 الحساب 731 في ما يعود للدورة ،و الحساب 23 التثبيات الجاري إنجازها في ما يعود للدورات السابقة كما سنرى عند دراسة التثبيات الجاري إنجازها.

1-2-4 الحساب 205: الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات والرخص:

يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب المبالغ التي تدفعها المؤسسة كحقوق للغير نتيجة تملكها أو إيجارها لبراءات اختراع و رخص و علامات طورها أو أنتجها الغير كحقوق التأليف ،و العلامات التجارية ،و الماركاتالخ و يقابله في ذلك الحسابات المالية أو مورد التثبيات كما يلي:

فاتورة الشراء	
X	ثمن الشراء خارج الرسم (HT)
tX	t% TVA
Z=X+tX	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

و تسجل محاسبيا كما يلي:

التاريخ				
	X tX	من د/ الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات والرخص	205	
		من د/ TVA م.ع. التثبيات	44562	

Z		إلى د/ الحسابات المالية أو إلى د/ مورد التثبيات فاتورة شراء الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات والرخص	5.... أو 404
---	--	--	--------------------

5-2-1 الحساب 207: فارق الاقتناء أو شهرة المحل (Good will):

يسجل في هذا الحساب:

أ- تكلفة شراء العناصر المعنوية للمحل التجاري.

ب- فارق الاقتناء (Good will) في حالة تجميع المؤسسات في إطار عملية اقتناء ،انصهار ،أو إدماج. سواء كان ايجابيا (الجانب المدين) أو سلبيا (الجانب الدائن). يجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده.

فارق الاقتناء هو أصل غير معروف و عليه يجب أن يميز عن التثبيات المعنوية التي هي بالتعريف أصول معرفة.

يتم تقييم شهرة المحل كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية الاقتناء بمقارنة سعر شراء المؤسسة مع القيمة العادلة لصافي موجوداتها حيث:

شهرة المحل = سعر اقتناء المؤسسة - القيمة الصافية للأصول

القيمة الصافية للأصول = القيمة العادلة للأصول - الديون

مثال:

في 05/06/2015 قامت المؤسسة (X) بشراء المؤسسة (Y) بسبب رواجها و جودة منتجاتها و ذلك لتوسيع نشاطها وذلك بمبلغ 10 000 000 دج حيث كانت أصول و خصوم المؤسسة (Y) كما يلي:

الأصول	الخصوم
ر ح	ر ح
إسم الحساب	إسم الحساب
المبلغ	المبلغ
218	10
تثبيات عينية أخرى	رأس المال و الأحتياطيات
30	401
البضاعة	مورد التثبيات
المجموع	المجموع
10 000 000	10 000 000

لغرض إدراج أصول المؤسسة (Y) قامت المؤسسة (X) بتقييمها على أساس القيمة العادلة فكانت كما يلي:

تثبيات عينية أخرى 7 500 000 ، بضاعة 4 500 000

إذا علمت أن الدفع تم بشيك بنكي سجل القيود اللازمة

الحل:

$$9\ 000\ 000 = 3\ 000\ 000 - (4\ 500\ 000 + 7\ 500\ 000) = \text{القيمة الصافية للأصول}$$

شهرة المحل = سعر اقتناء المؤسسة - القيمة الصافية للأصول

$$1\ 000\ 000 = 9\ 000\ 000 - 10\ 000\ 000 = \text{شهرة المحل}$$

التسجيل المحاسبي:

n/06/05				
	7 500 000	من ح/ تثبيات عينية أخرى	218	
	4 500 000	من ح/ البضاعة	30	
	1 000 000	من ح/ شهرة المحل	207	
10 000 000		إلى ح/ البنك	512	
3 000 000		إلى ح/ مورد السلع و الخدمات	401	
		شراء المؤسسة (Y)		

1-2-6 الحساب 208: تثبيات معنوية أخرى:

يسجل في هذا الحساب التثبيات غير الملموسة و غير المدرجة في الحسابات السابقة.

1-3-3 اقتناء التثبيات العينية:

1-3-1 تعريف و أنواع التثبيات العينية:

التثبيات العينية هي ممتلكات أو موجودات المؤسسة استحدثت أو طورت للاستخدام المستقبلي كاستثمار. يخص النظام المحاسبي المالي (SCF) الحساب 21 للتثبيات العينية و قسمه حسب أنواعها إلى الحسابات الفرعية التالية:

211- الأراضي

212- عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي

213- المباني

215- المنشآت التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية

218- التثبيات العينية الأخرى

توجد عدة جوانب للمعالجة المحاسبية للتثبيات و سنركز هنا فقط على طرق اقتناء التثبيات حيث تختلف المعالجة المحاسبية لحيازة التثبيات العينية حسب طريقة الاقتناء و نميز بين ثلاث حالات هي:

- الحيازة عن طريق المشاركة في رأس المال الاجتماعي؛

- الحيازة عن طريق الشراء؛

- الحيازة عن طريق الإنتاج؛

1-3-2 اقتناء التثبيات العينية عن طريق المشاركة في رأس المال الاجتماعي:

يمكن أن تقدم التثبيات العينية كحصة في رأس المال الاجتماعي للشركة أو كأموال استغلال في حالة الشخص الطبيعي ففي هذه الحالة تسجل التثبيات العينية بقيمة المساهمة أو الحصة المقدمة من طرف الشركاء كما تم التطرق له عند دراسة محاسبة رؤوس الأموال سابقا.

1-3-3 اقتناء التثبيات العينية عن طريق الشراء:

تسجل التثبيات العينية المشتري بتكلفة شرائها (ثمن الشراء + مصاريف الشراء) و ذلك بجعل حساب التثبيات العيني المعني مدينا بتكلفة شراء التثبيات و يقابله في ذلك حساب مورد التثبيات في حالة الشراء على الحساب أو أحد الحسابات المالية في حالة التسديد الفوري كما يلي:

فاتورة الشراء	
X	ثمن الشراء خارج الرسم (HT)
C	مصاريف الشراء خارج الرسم (HT)
X+C	تكلفة الشراء
t(X+C)	% t TVA
Z = X+t(X+C)	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

مع افتراض أن التثبيات العينية و مصاريف الشراء خاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA) و بنفس النسبة (t) و قد تكون غير ذلك.

بالاعتماد على المعطيات المحاسبية السابقة يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

التاريخ				
Z	X+C t(X+C)	من د/ التثبيات العيني المعني	21....	
		من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	44562	
		إلى د/ الحسابات المالية	5....	
		أو	أو	
		إلى د/ مورد التثبيات	404	
		فاتورة شراء تثبيات عينية		

مثال:

استوردت المؤسسة في 01/03/2019 معدات و أدوات صناعية فاتورتها كما يلي:

- ثمن الشراء خارج الرسم (HT) : 500 000 دج ، TVA 19 %

- مصاريف نقل و شحن خارج الرسم (HT) : 100 000 دج ، TVA 19 %

- رسوم جمركية : 150 000 دج

سددت المؤسسة العملية بشيك بنكي

المطلوب: تسجيل العملية في دفتر اليومية

الحل:

فاتورة الشراء	
500 000	ثمن الشراء خارج الرسم (HT)
100 000	مصاريف نقل و شحن خارج الرسم (HT)
150 000	رسوم جمركية
750 000	تكلفة الشراء
114 000	19 TVA % (0.19 * 600 000)
864 000	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

التسجيل المحاسبي:

n/03/01				
215	من ح/ معدات و أدوات صناعية	750 000	864 000	
44562	من ح/ TVA مسترجعة على التثبيات	114 000		
512	إلى ح/ البنك			
	فاتورة شراء معدات و أدوات صناعية			

1-3-4 اقتناء التثبيات العينية عن طريق إنتاج المؤسسة لذاتها:

قد تنتج المؤسسة التثبيات العينية لنفسها و باستعمال وسائلها الخاصة ففي هذه الحالة تسجل التثبيات العينية بتكلفة إنتاجها و يمكن التميز بين حالتين:

- إنتاج التثبيات العيني في دورة محاسبية واحدة

- إنتاج التثبيات العيني في أكثر من دورة محاسبية

1-4-3-1 إنتاج التثبيات العيني في دورة محاسبية واحدة:

في هذه الحالة نجعل حساب التثبيات العيني المعني مدينا بتكلفة الإنتاج (إجمالي المصاريف التي تحملتها المؤسسة لإنتاجه) و يقابله في ذلك الحساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية كما يلي:

التاريخ				
21....	من ح/ التثبيات العيني المعني	P	P	
732	إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية			

		حيازة تثبيت عيني عن طريق الإنتاج		
--	--	----------------------------------	--	--

حيث $P =$ تكلفة إنتاج التثبيات العيني المعني.

مثال:

في بداية الدورة n قررت إدارة المؤسسة إنجاز مبنى للإدارة بوسائلها الخاصة في غضون 09 أشهر و ذلك ما تم فعلا في 15/08/ n حيث تحملت المؤسسة لإنجاز هذا المبنى المصاريف التالية:

- أجور عمال 800 000 دج

- مواد أولية مستهلكة 1 200 000 دج

- أعباء إيجاريه 200 000 دج

إذا علمت أن هذه المصاريف سجلت عند تاريخ حدوثها في دفتر اليومية المطلوب تسجيل قيد حيازة المبنى

الحل:

أولا يجب حساب تكلفة إنجاز المبنى و المساوي لمجموع التكاليف التي تحملتها المؤسسة لإنجازه (800 000 + 1 200 000 + 200 000 = 2 200 000) ثم بعد ذلك نسجل قيد الحيازة كما يلي:

n/08/15				
213	من د/ المباني	2 200 000	2 200 000	
732	إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية			2 200 000
	حيازة مباني عن طريق الإنتاج			

1-3-4-2 إنتاج التثبيات العيني في أكثر من دورة محاسبية:

في هذه الحالة في نهاية كل دورة محاسبية نجعل الحساب 2321.... التثبيات العينية قيد الإنجاز مدينا بمجموع المصاريف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة المحاسبية المعنية لإنجاز هذا التثبيات العيني و يقابله في ذلك الحساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية ، و عند استلام التثبيات نجعل حساب التثبيات العيني المعني مدينا بتكلفة إنجاز و يقابله في ذلك الحساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية بجعله دائما بمجموع التكاليف التي تحملتها المؤسسة من بداية دورة التسليم حتى تاريخ التسليم (C1) ، و الحساب 2321.... التثبيات العينية قيد الإنجاز بجعله دائما بمجموع المبلغ المتراكمة في جانبه المدين (C2) و من ثم يتم ترصيده و ذلك كما يلي:

التاريخ				
21....	من د/ التثبيات العيني المعني	C1+C2		
732	إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	C1		
2321...	إلى د/ التثبيات العينية قيد الإنجاز	C2		
	حيازة تثبيات عيني عن طريق الإنتاج			

مثال:

في 01/04/n أنجزت المؤسسة حاجتها الخاصة بمباني بتكلفة إنجاز 10 000 000 دج حيث تم إنجاز 20 % منها في الدورة (n-2) ، و 50% في الدورة (n-1) ، و في الدورة (n) 30% المطلوب تسجيل القيود اللازمة في الدورات (n-2) ، (n-1) ، و (n).

الحل: في نهاية الدورتين (n-2) ، و (n-1) يتم تسجيل المباني قيد الإنجاز و ذلك بمبلغ 2 000 000 ، و 5 000 000 على التوالي و في 01/04/n يتم تسجيل قيد حيازة المباني كما يلي:

n-2/12/31				
23213	732	من د/ مباني قيد الأنجاز إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية تسجيل المباني قيد الإنجاز	2 000 000	2 000 000
n-1/12/31				
23213	732	من د/ مباني قيد الأنجاز إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية تسجيل المباني قيد الإنجاز	5 000 000	5 000 000
n/04/01				
213	732 23213	من د/ المباني إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية إلى د/ مباني قيد الأنجاز حيازة مباني عن طريق الإنتاج	10 000 000	3 000 000 7 000 000

1-4 التثبيات في شكل امتياز:

1-4-1 التعريف:

يعرف امتياز الخدمة العمومية على أنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الامتياز أو المستفيد) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة تكون طويلة نسبيا مقابل حق اقتضاء أتاوى حسب نص العقد.

خصص النظام المحاسبي المالي (SCF) الحساب 22 للتثبيات الممنوحة في إطار الامتياز (التثبيات في شكل امتياز) ، و قسمه إلى الحسابات الفرعية التالية:

221- الأراضي الممنوحة في شكل امتياز

222- تهيئة و ترتيب الأراضي الممنوح امتيازها

223- المباني الممنوح امتيازها

225- المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها

228- التثبيات العينية الأخرى الممنوح امتيازها

229- حقوق منح الامتياز

1-4-2 المعالجة المحاسبية لاقتناء التثبيات في شكل امتياز

يمكن أن تحصل المؤسسة على التثبيات في شكل امتياز بمقابل مالي (عن طريق الشراء) ،أو مجاناً (بدون مقابل) مع دفع إتاوة في نهاية كل دورة محاسبية.

1-4-2-1 المعالجة المحاسبية لحيازة التثبيات في شكل امتياز عن الشراء

في هذه الحالة نجعل حساب التثبيات في شكل امتياز المعني مدين بتكلفة الحصول عليه (ثمن الشراء + مصاريف الشراء) و يقابله في ذلك أحد الحسابات المالية كما يلي:

فاتورة الشراء	
X	ثمن الشراء خارج الرسم (HT)
C	مصاريف الشراء خارج الرسم (HT)
X+C	تكلفة الشراء
t(X+C)	% t TVA
Z= X+t(X+C)	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

مع افتراض أن التثبيات في شكل امتياز و مصاريف الشراء خاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA) و بنفس النسبة (t) و قد تكون غير ذلك.

بالاعتماد على المعطيات المحاسبية السابقة يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

التاريخ				
Z	X+C t(X+C)	من د/ التثبيات في شكل امتياز المعني من د/ TVA مسترجعة على التثبيات إلى د/ الحسابات المالية الحصول على تثبيات في شكل امتياز	5.....	22....
				44562

مثال:

في 01/03/n اشترت المؤسسة من البلدية أرض في إطار عقود الامتياز لإقامة مصنع و كانت الفاتورة كما يلي:
- ثمن الشراء خارج الرسم (HT) : 1 000 000 دج ، TVA 19 %

- أتعاب التوثيق خارج الرسم (HT) : 50 000 دج ، TVA 19 %

- حقوق التسجيل : 150 000 دج

سددت المؤسسة العملية بشيك بنكي

المطلوب: تسجيل العملية في دفتر اليومية

الحل:

قبل التسجيل المحاسبي يجب أولاً حساب تكلفة الشراء و حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة و ذلك كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء = 1 000 000 + 50 000 + 150 000 = 1 200 000 دج

مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) = (50 000 + 1 000 000) × 19 % = 199 500 دج

باستعمال المعطيات السابقة يكون التسجيل المحاسبي للعملية كما يلي:

التاريخ				
221	221	من د/ الأراضي الممنوحة في شكل امتياز	1 200 000	
44562	44562	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	199 500	
512	512	إلى د/ البنك		1 399 500
		الحصول على تثبيات في شكل امتياز		

1-2-4-2 التثبيات في شكل امتياز بدون مقابل (مجانا):

قد تحصل المؤسسة على تثبيات في شكل امتياز مجانا و تدفع في نهاية كل دورة محاسبية لمانح الامتياز إتاوة الامتياز تكون محددة في عقد الامتياز و ذلك لمدة محددة.

في هذه الحالة تسجل محاسبيا عملية حياة التثبيات في شكل امتياز بجعل حساب التثبيات المعني مدينا بقيمة التثبيات و يقابله في ذلك الحساب 229 حقوق مانح الامتياز.

في نهاية كل دورة محاسبية تسجل الإتاوة المتفق عليها وذلك بجعل الحساب 651 الأتاوى المترتبة على الامتيازات مدينا بمبلغ الإتاوة و يقابله في ذلك أحد الحسابات المالية كما يلي:

أ- حياة التثبيات في شكل امتياز:

التاريخ				
22...	229	من د/ التثبيات المعني الممنوح في شكل امتياز	X	
		إلى د/ حقوق مانح الامتياز		X
		حياة تثبيات في إطار عقود الامتياز		

حيث X = قيمة التثبيات الممنوح في إطار عقود الامتياز.

ب- تسجيل الإتاوة:

n/12/31				
651	5...	من د/ الأتاوى المترتبة على الامتيازات إلى د/ الحسابات المالية دفع إتاوة الامتياز	C	C

حيث C = مبلغ الإتاوة المتفق عليها.

ملاحظة: يظهر الحساب 229 حقوق مانح الامتياز في الميزانية في جانب الخصوم مع الخصوم غير الجارية.

مثال: في n/01/01 تحصلت المؤسسة من البلدية على مبنى قيمته 2 000 000 دج في إطار عقود الامتياز المجانية لمدة 05 سنوات و تدفع مقابل ذلك للبلدية إتاوة سنوية بمبلغ 200 000 دج .

إذا علمت أن المؤسسة كل مدفوعاتها للبلدية تتم بشيك بنكي المطلوب تسجيل القيود المحاسبية اللازمة للدورة المحاسبية n.

الحل:

يتم تسجيل قيد الحياة في n/01/01 ، وقيد دفع الإتاوة في نهاية كل دورة محاسبية n كما يلي:

n/01/01				
223	229	من د/ المباني الممنوحة في شكل امتياز إلى د/ حقوق مانح الامتياز حياة مبنى في إطار عقود الامتياز	2 000 000	2 000 000
n/12/31				
651	512	من د/ الأتاوى المترتبة على الامتيازات إلى د/ البنك دفع إتاوة الامتياز	200 000	200 000

1-5 التثبيات الجاري إنجازها:

1-5-1 التعريف:

هي إبراز قيمة التثبيات التي لم تكتمل بعد في نهاية السنة المالية (n/12/31) و كذلك التسبيقات و المدفوعات على الحساب التي يقدمها الكيان من أجل اقتناء تثبيات ما.

خصص النظام المحاسبي المالي (SCF) الحساب 23 للتثبيات الجاري إنجازها و قسمه إلى الحسابات الفرعية التالية:

232- التثبيات العينية الجاري إنجازها

237- التثبيات المعنوية الجاري إنجازها

238- التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات

يمكن دراسة التثبيات الجاري إنجازها من خلال النقاط التالية:

- التثبيات الجاري إنجازها من طرف الغير
- التثبيات الجاري إنجازها من طرف الكيان و بوسائله الخاصة
- التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات

1-5-2 التثبيات الجاري إنجازها من طرف الغير:

تسجل التثبيات الجاري إنجازها من طرف الغير سواء كانت عينية أو معنوية بجعل حساب التثبيات الجاري إنجازها المعني مدين بمبلغ الفواتير أو كشوف حسابات الأشغال (وضعيات الأشغال) التي يقدمها الطرف الذي قام بالإنجاز و يقابله في ذلك حسابات الغير أو الحسابات المالية حسب الحالة كما يلي:

فاتورة الشراء أو كشف حساب الأشغال	
X	ثمن الشراء أو الأشغال خارج الرسم (HT)
tX	t% TVA
Z=X+tX	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

بالاعتماد على المعطيات المحاسبية السابقة يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

التاريخ				
Z	X	من د/ التثبيت الجاري إنجازه المعني		23....
	tX	من د/ TVA مسترجعة على التثبيتات		44652
		إلى د/ الحسابات المالية	5....	
		أو	أو	
		إلى د/ مورد التثبيتات	404	
		فاتورة أو كشف حسابات الأشغال للتثبيت الجاري إنجازه		

عندما يستلم الكيان التثبيات جاهزا للخدمة يرصد حساب التثبيات الجاري إنجازها المعني بحساب التثبيات المعني و ذلك بجعل الأول مدينا و الثاني دائنا بالمبالغ المتراكمة في حساب التثبيات الجاري إنجازها (رصيد حساب التثبيات الجاري إنجازها) كما يلي:

أ- حالة التثبيات المعنوية:

التاريخ				
P	P	من د/ التثبيات المعنوي المعني	20...	
		إلى د/ التثبيات المعنوية الجاري إنجازها	237	

		استلام تثبيتات معنوية منجزة		
--	--	-----------------------------	--	--

حيث $P =$ المبالغ المتراكمة في حساب التثبيت المعنوي الجاري إنجازه المعني (رصيد حساب التثبيت المعنوي الجاري إنجازه المعني)

ترقم التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها بحذف الرقم 20 من رقم حساب التثبيت المعنوي المعني و استبداله بالرقم 237 كما يلي:

- 203- مصاريف التنمية القابلة للتثبيت. 2373- مصاريف التنمية القابلة للتثبيت الجاري إنجازها
204- برمجيات المعلوماتية و ما شابهها. 2374- برمجيات المعلوماتية و ما شابهها الجاري إنجازها

ب- حالة التثبيتات العينية:

التاريخ				
21...		من د/ التثبيت العيني المعني	P	
	232	إلى د/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها		P
		استلام تثبيتات عينية منجزة		

حيث $P =$ المبالغ المتراكمة في حساب التثبيت العيني الجاري إنجازه المعني (رصيد حساب التثبيت العيني الجاري إنجازه المعني)

ترقم التثبيتات العينية الجاري إنجازها بحذف الرقم 21 من رقم حساب التثبيت العيني المعني و استبداله بالرقم 232 كما يلي:

- 212- عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي 2322- عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي الجاري إنجازها
213- المباني. 2323- المباني الجاري إنجازها

مثال:

اتفقت المؤسسة في 02/03/n مع أحد المقاولين لانجاز مباني خلال ثلاث سنوات و كان تقديم المقاول لوضعيات الأشغال كما يلي:

- 01/11/n: وضعية الأشغال الأولى ثمن الأشغال المنجزة خارج الرسم 600 000 ، TVA 19 % ، سددت بشيك بنكي.

- 01/06/n+1: وضعية الأشغال الثانية ثمن الأشغال المنجزة خارج الرسم 1 000 000 ، TVA 19 % ، سددت بشيك بنكي.

- 01/04/n+2: وضعية الأشغال الثالثة ثمن الأشغال المنجزة خارج الرسم 500 000 ، TVA 19 % .

- 31/12/n+2: وضعية الأشغال الرابعة ثمن الأشغال المنجزة خارج الرسم 500 000 ، TVA 19 % ، سددت هي و الوضعية السابقة في نفس التاريخ بشيك بنكي.

- n+3/03/01: وضعية الأشغال الأخيرة ثمن الأشغال المنجزة خارج الرسم 200 000 ، TVA 19 % . في نفس التاريخ استلمت المؤسسة المباني جاهزة للاستعمال.
المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة.

حل المثال:

يتم تسجيل وضعيات الأشغال حسب مختلف التواريخ و في n+3/03/01 ن سجل عملية استلام المباني كما يلي:

n/11/01				
2323	من د/ المباني الجاري إنجازها	600 000	512	714 000
44562	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	114 000		
	إلى د/ البنك			
	وضعية الأشغال الأولى			
n+1/06/01				
2323	من د/ المباني الجاري إنجازها	1 000 000	512	1 190 000
44562	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	190 000		
	إلى د/ البنك			
	وضعية الأشغال الثانية			
n+2/04/01				
2323	من د/ المباني الجاري إنجازها	500 000	404	595 000
44562	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	95 000		
	إلى د/ مورد التثبيات			
	وضعية الأشغال الثالثة			
n+2/12/31				
2323	من د/ المباني الجاري إنجازها	500 000	404	1 190 000
44562	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	95 000		
	إلى د/ مورد التثبيات			
	وضعية الأشغال الرابعة			
n+1/12/31				

404	512	من د/ مورد التثبيات إلى د/ البنك تسديد وضعية الأشغال الثالثة و الرابعة	1 785 000	1 785 000
n+3/02/21				
2323 44562	404	من د/ المباني الجاري إنجازها من د/ TVA مسترجعة على التثبيات إلى د/ مورد التثبيات وضعية الأشغال الثالثة	200 000 38 000	238 000
n+3/02/21				
213	2323	من د/ المباني إلى د/ المباني الجاري إنجازها استلام المباني جاهزة للاستعمال	2 800 000	595 000

1-5-3 التثبيات الجاري إنجازها من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة:

تسجل التثبيات الجاري إنجازها من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة في نهاية الدورة المحاسبية (n /12/31) بالنسبة للتثبيات التي لم تكتمل و ذلك بجعل الحساب 23... التثبيات الجاري إنجازها مدينا بتكلفة الإنجاز و يقابله في ذلك الحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية في حالة التثبيات المعنوية والحساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية بالنسبة للتثبيات العينية وذلك بعد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها في المجموعة السادسة المصاريف خلال الدورة كما يلي:

أ- حالة التثبيات المعنوية:

n/12/31				
237...	731	من د/ التثبيات المعنوي الجاري إنجازها إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تسجيل التثبيات المعنوية الجاري إنجازها	P	P

حيث P : تكلفة إنجاز التثبيات المعنوي الجاري إنجازها (مجموع المصاريف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة

لإنجاز التثبيات المعنوي الجاري إنجازها).

ب- حالة التثبيات العينية:

n/12/31				
232...	732	من د/ التثبيات العيني الجاري إنجازه إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية تسجيل التثبيات العينية الجاري إنجازها	P	P

حيث P : تكلفة إنجاز التثبيات العيني الجاري إنجازه (مجموع المصاريف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة لإنجاز التثبيات العيني الجاري إنجازه).

عند إتمام إنجاز التثبيات و استلامه من طرف المؤسسة يرصد الحسابين 232... و 237... بحساب التثبيات المعني كما رأينا سابقا في التثبيات الجاري إنجازها من طرف الغير.

مثال:

في n/07/31 كلفت المؤسسة خلية الأعلام الآلي بإنجاز برنامج إعلام آلي للمحاسبة و تسيير المخزون و تحملت نتيجة ذلك المصاريف التالية:

- n/09/01: سددت المصاريف التالية:

- أجور العمال بمبلغ 700 000 نقدا؛

- مصاريف دراسات و أبحاث خارج الرسم 800 000 TVA، 19% بشيك بنكي؛

- المهمات و التنقلات خارج الرسم 200 000 ، 19% بشيك بنكي؛

- n/12/01: سددت المصاريف التالية:

- أجور العمال بمبلغ 500 000 بشيك؛

- مصاريف بريد خارج الرسم 50 000 TVA، 19% بشيك بنكي؛

- n+1/04/01: سددت أجور العمال بمبلغ 800 000 نقدا؛

- n+1/05/01: استلمت البرنامج جاهزا للاستعمال

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في الدورتين n و n+1.

حل المثال:

- الدورة n:

n/07/01				
631	53	من د/ أجور المستخدمين إلى د/ الصندوق	700 000	700 000

		تسديد أجور عمال		
n/09/01				
617	44566	من د/ مصاريف الدراسات و الابحاث	800 000	
		من د/ TVA م س خ	152 000	
512		إلى د/ البنك	952 000	
		تسديد مصاريف الدراسات و الابحاث		
n/09/01				
625	44566	من د/ مصاريف التتقات و المهمات	200 000	
		من د/ TVA م س خ	38 000	
512		إلى د/ البنك	238 000	
		تسديد مصاريف التتقات و المهمات		
n/12/01				
626	44566	من د/ مصاريف البريد	50 000	
		من د/ TVA م س خ	9 500	
512		إلى د/ البنك	59 500	
		تسديد مصاريف البريد		
n/12/01				
631		من د/ أجور المستخدمين	500 000	
53		إلى د/ الصندوق	500 000	
		تسديد أجور عمال		
n/12/31				
2374		من د/ برمجيات المعلوماتية و ماشابها الجاري إنجازها	2 250 000	
731		إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	2 250 000	
		تسجيل برمجيات المعلوماتية و ماشابها الجاري إنجازها		

- الدورة n+1:

n+1/04/01				
631		من د/ أجور المستخدمين	800 000	
53		إلى د/ الصندوق	800 000	

تسديد أجور عمال				
n+1/04/01				
204	731	من د/ برمجيات المعلوماتية و ماشابها	3 050 000	
	2374	إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		800 000
		إلى د/ برمجيات المعلوماتية و ماشابها		2 250 000
		الجاري إنجازها		
		استلام برنامج الإعلام الآلي		

1-4-5-4 التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات:

اعتمد النظام المحاسبي المالي (SCF) على طريقتين لمعالجة التسبيقات على التثبيات كما يلي:

1-4-5-1 الطريقة الأولى:

تسجل التسبيقات و المدفوعات على الحساب في إطار اقتناء التثبيات في الحساب 238 التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات و ذلك بجعله مدينا بمبلغ التسبيقات خارج الرسم و يقابله في ذلك أحد الحسابات المالية و عند اتمام عملية الاقتناء يرصد الحساب 238 بجعله دائنا و يقابله في ذلك حساب التثبيت المعني كما يلي:

فاتورة التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات	
X	ثمن التسبيقات و الدفعات خارج الرسم (HT)
Tx	t% TVA
Z=x+tx	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

التسجيل المحاسبي:

التاريخ				
238	من د/ التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات	X		
44562	من د/ TVA م ع التثبيات	Tx		
5....	إلى د/ الحسابات المالية	Z		
	دفع تسبيق على اقتناء التثبيات			

و عند وصول فاتورة التثبيات يرصد الحساب 238 كما يلي:

فاتورة اقتناء تثبيات	
X	ثمن شراء التثبيت خارج الرسم (HT)

tX	t% TVA
Z=X+tX	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)
Z	مبلغ التسبيق متضمن كل الرسوم (TTC)
Z-z	المبلغ الصافي للدفع

التسجيل المحاسبي:

التاريخ				
	X	من د/ التثبيات المعني	2.....	
	tX - tx	من د/ TVA م ع التثبيات	44562	
x		إلى د/ التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات	238	
		إلى د/ مورد التثبيات	404	
Z - z		أو	أو	
		إلى د/ الحسابات المالية	5....	
		فاتورة اقتناء تثبيات		

مثال:

- في n/12/05: أرسلت المؤسسة طلب شراء معدات و أدوات صناعية مع تسبيق بمبلغ 100 000 خارج الرسم (HT) TVA، 19% بشيك بنكي.

- في n+1/01/15: وصلت المعدات و الأدوات الصناعية المطلوبة و كانت فاتورتها كمايلي: ثمن الشراء خارج الرسم (HT) 500 000 TVA، 19%، سددت بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة.

n/12/05				
	100 000	من د/ التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات	238	
	19 000	من د/ TVA م ع التثبيات	44562	
119 000		إلى د/ البنك	512	
		دفع تسبيق لشراء معدات و أدوات صناعية		
n+1/01/15				
	500 000	من د/ معدات و أدوات صناعية	215	
	76 000	من د/ TVA م ع التثبيات	44562	

100 000		إلى ح/ التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات	238	
476 000		إلى ح/ البنك	512	
		فاتورة شراء معدات و أدوات صناعية		

1-5-4-2 الطريقة الثانية:

يسجل مبلغ التسبيق في الحساب 4091 الموردون: تسبيقات و دفعات على الطلبيات بجعله مدينا بمبلغ التسبيق خارج الرسم و يقابله في ذلك أحد الحسابات المالية ،ويرصد هذا الحساب عند وصول فاتورة اقتناء التثبيات بحساب التثبيات المعني إذا وصلت الفاتورة في نفس الدورة المحاسبية التي تم دفع التسبيق فيها. وفي حالة عدم وصول فاتورة الاقتناء في نفس الدورة يرصد الحساب 4091 بالحساب 238 في نهاية الدورة المحاسبية (n/12/31) أي نهاية الدورة التي تم دفع التسبيق فيها و عند وصول فاتورة اقتناء التثبيات يرصد الحساب 238 بحساب التثبيات المعني كما رأينا في الطريقة الأولى وذلك كما يلي:

تاريخ دفع التسبيق				
4091		من ح/ الموردون: تسبيقات و دفعات على الطلبيات	x	
44562		من ح/ TVA م ع التثبيات	tx	
5....		إلى ح/ الحسابات المالية		z
		دفع تسبيق على اقتناء التثبيات		
n/12/31				
238		من ح/ التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات	X	
4091		إلى ح/ الموردون: تسبيقات و دفعات على الطلبيات		x
تاريخ الفاتورة				
2.....		من ح/ التثبيات المعني	X	
44562		من ح/ TVA م ع التثبيات	tX - tx	
238		إلى ح/ التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات		x
404		إلى ح/ مورد التثبيات		
أو		أو		
5....		إلى ح/ الحسابات المالية		Z - z
		فاتورة اقتناء تثبيات		

مثال: حل نفس المثال السابق بالطريقة الثانية.

حل المثال:

n/12/05				
4091	512	من د/ الموردون:تسبيقات و مدفوعات على الطلبيات	100 000	119 000
44562		من د/ TVA م ع التثبيات	19 000	
		إلى د/ البنك		
		دفع تسبيق لشراء معدات و أدوات صناعية		
n/12/31				
238	4091	من د/ التسبيقات و المدفوعات على طلبيات التثبيات	100 000	100 000
		إلى د/ الموردون:تسبيقات و مدفوعات على الطلبيات		
n+1/01/15				
215	238 512	من د/ معدات و أدوات صناعية	500 000	100 000 476 000
44562		من د/ TVA م ع التثبيات	76 000	
		إلى د/ التسبيقات و المدفوعات على طلبيات التثبيات		
		إلى د/ البنك		
		فاتورة شراء معدات و أدوات صناعية		

2- الإهلاك وخسائر القيمة عن التثبيات المعنوية والعينية

1-2 إهلاك التثبيات المعنوية والعينية:

1-1-2 تعريف و أنواع الإهلاك:

1-1-1-2 تعريف الإهلاك:

الإهلاك هو إثبات محاسبي يترجم فقدان قدرة الأصل على الإنتاج سواء من الناحية الكمية بسبب الإندثار ،أو من الناحية التقنية بسبب التقادم العائد للتطور التكنولوجي. يعتبر الإهلاك من مصاريف الاستغلال. يعتبر الإهلاك توزيع لقيمة التثبيات لفترة إنتاجها. لأن المؤسسة لما تقتني تثبيتا لا تدخله ضمن التكاليف. عرف النظام المحاسبي المالي (SCF) الإهلاك على أنه " استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ،و يتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه".

يجب توزيع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعيته.

2-1-1-2 أنواع الإهلاك:

إن طريقة إهلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع التي يدرها ذلك الأصل. حدد النظام المحاسبي المالي (SCF) أربع طرق للإهلاك هي:

- الإهلاك الخطي (الثابت)؛

- الإهلاك المتناقص؛

- الإهلاك المتزايد؛

- الإهلاك حسب وحدات الإنتاج؛

سندرس فيما يلي فقط الإهلاك الخطي فقط.

2-1-2 الإهلاك الخطي (الإهلاك الثابت):

يحدد قسط الإهلاك حسب هذه الطريقة بطريقة ثابتة على مدى سنوات العمر الإنتاجي للتثبيات بغض النظر عن استخدامه أو تقادمه أي أن مبلغ الإهلاك السنوي ثابت على مدى العمر الإنتاجي للتثبيات.

يحسب القسط السنوي للإهلاك حسب طريقة الإهلاك الخطي كما يلي:

القسط السنوي للإهلاك = القيمة القابلة للإهلاك / العمر الإنتاجي

القسط السنوي للإهلاك = نسبة الإهلاك * القيمة الأصلية القابلة للإهلاك * المدة

نسبة الإهلاك = 100 / العمر الإنتاجي % = 100 / عدد سنوات الإهلاك %

القيمة الأصلية القابلة للإهلاك = تكلفة حيازة التثبيات - القيمة المتبقية (الخردة)

القيمة المتبقية (الخردة): هي القيمة التي يتوقع أن تكون للتثبيات في نهاية عمره الإنتاجي مطروح منها تكاليف الخروج المنتظرة.

العمر الإنتاجي: هو العمر الذي يتوقع أن تتدفق على مداره المنافع الاقتصادية من الأصل للمؤسسة أو الكيان.

توجد عدة عوامل تتحكم في العمر الإنتاجي للتثبيات نذكر منها ما يلي:

- الاستعمال المنتظر للتثبيات؛

- التقادم التقني؛

- القيود القانونية؛

المدة: تساوي في العادة واحد أي سنة مالية و تتكون من اثنا عشرة شهرا و يحسب القسط السنوي على أساس أن المدة مساوية للواحد ،لكن قد تكون المدة اقل من سنة خاصة بالنسبة للسنة الأولى للإهلاك و السنة الأخيرة. ففي هذه الحالة:

$$\text{المدة} = \text{عدد الأشهر} / 12 \quad 12/1, 12/2, 12/3, 12/4, \dots, 12/10, 12/11$$

يحسب الشهر إذا تمت الحياة في النصف الأول من الشهر (من 01 إلى 15) ،ولا يحسب الشهر إذا تمت الحياة في النصف الثاني من الشهر (من 16 إلى 30).

جدول الإهلاك:

لكل تثبيت جدول إهلاك يتضمن البيانات التالية: سنوات الإهلاك ،تكلفة الحياة القيمة المحاسبية الأصلية، القيمة القابلة للإهلاك ،القسط السنوي للإهلاك ،مجموع الإهلاكات أو الإهلاكات المتراكمة ،والقيمة المحاسبية الصافية و ذلك كما يلي:

سنوات الإهلاك	القيمة المحاسبية الأصلية	القيمة القابلة للإهلاك	مجموع إهلاكات السنوات السابقة	القسط السنوي للإهلاك	مجموع الإهلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)=(4)+(5)	(7)=(6)-(2)
السنة 01						
السنة 02						
السنة 03						
.						
.						
.						
السنة n						

مثال:

في 01/01/n اشترت المؤسسة معدات و أدوات صناعية بمبلغ 7 000 000 ،القيمة المتبقية المنتظرة 1 000 000 ،عمرها الإنتاجي 05 سنوات.

المطلوب: حساب مخصصات الإهلاك من خلال إعداد جدول الإهلاك.

حل المثال:

$$\text{القيمة الأصلية القابلة للإهلاك} = \text{تكلفة الحياة} - \text{القيمة المتبقية} = 7\,000\,000 - 1\,000\,000 = 6\,000\,000$$

$$\text{نسبة الإهلاك} = 5/100 = 20\%$$

$$\text{القسط السنوي للإهلاك} = 6\,000\,000 * 20\% = 1\,200\,000$$

$$\text{القسط السنوي للإهلاك} = 5 / 6\,000\,000 = 1\,200\,000$$

جدول الإهلاك:

سنوات الإهلاك	القيمة المحاسبية الأصلية	القيمة القابلة للإهلاك	مجموع إهلاكات السنوات السابقة	القسط السنوي للإهلاك	مجموع الإهلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(5)+(4)=(6)	(6)-(2)=(7)
السنة n	7 000 000	6 000 000	/	1 200 000	1 200 000	5 800 000
السنة n+1	7 000 000	4 800 000	1 200 000	1 200 000	2 400 000	4 600 000
السنة n+2	7 000 000	3 600 000	2 400 000	1 200 000	3 600 000	3 400 000
السنة n+3	7 000 000	2 400 000	3 600 000	1 200 000	4 800 000	2 200 000
السنة n+4	7 000 000	1 200 000	4 800 000	1 200 000	6 000 000	1 000 000

- نلاحظ أن القيمة الباقية في نهاية فترة الإهلاك تساوي قيمة الخردة.

- إذا كانت قيمة الخردة مساوية للصفر في هذه الحالة تكلفة الحياة تساوي القيمة القابلة للإهلاك و في نهاية الفترة

تكون الإهلاكات المتراكمة = تكلفة الحياة = القيمة القابلة للإهلاك.

- لنفرض أن تاريخ حياة المعدات و الأدوات هو 10/03/n في هذه الحالة يصبح جدول الإهلاك كما يلي:

$$\text{قسط الإهلاك للسنة } n = 6\,000\,000 * 20\% * 10/12 = 1\,000\,000$$

$$\text{قسط الإهلاك للسنة } n+5 = 6\,000\,000 * 20\% * 2/12 = 200\,000$$

جدول الإهلاك:

سنوات الإهلاك	القيمة المحاسبية الأصلية	القيمة القابلة للإهلاك	مجموع إهلاكات السنوات السابقة	القسط السنوي للإهلاك	مجموع الإهلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(5)+(4)=(6)	(6)-(2)=(7)
السنة n	7 000 000	6 000 000	/	1 000 000	1 000 000	6 000 000
السنة n+1	7 000 000	5 000 000	1 000 000	1 200 000	2 200 000	4 800 000
السنة n+2	7 000 000	3 800 000	2 200 000	1 200 000	3 400 000	3 600 000
السنة n+3	7 000 000	2 600 000	3 400 000	1 200 000	4 600 000	2 400 000
السنة n+4	7 000 000	1 400 000	4 600 000	1 200 000	5 800 000	1 200 000
السنة n+5	7 000 000	200 000	5 800 000	200 000	6 000 000	1 000 000

2-1-3 التسجيل المحاسبي للإهلاكات:

خصص النظام المحاسبي المالي الحساب 28 إهلاك التثبيات و يقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية حسب تقسيم الحساب 20 التثبيات المعنوية و الحساب 21 التثبيات العينية و ذلك بإستبدال رقم 2 بالرقم 28 كما يلي:

- التثبيات المعنوية:

- | | |
|--|---|
| 203 - مصاريف التنمية القابلة للتثبيات. | 2803 - إهلاك مصاريف التنمية القابلة للتثبيات. |
| 204 - برمجيات المعلوماتية و ما شابهها. | 2804 - إهلاك برمجيات المعلوماتية و ما شابهها. |
| 205 - الامتيازات و الحقوق المماثلة و | 2805 - إهلاك الامتيازات و الحقوق المماثلة و |
| و البراءات و الرخص و العلامات | و البراءات و الرخص و العلامات |
| 207 - فارق الاقتناء | 2807 - إهلاك فارق الاقتناء |
| 208 - تثبيات معنوية أخرى | 2808 - إهلاك تثبيات معنوية أخرى |

- التثبيات العينية:

- | | |
|-----------------------------------|---|
| 211 - الأراضي (غير قابلة للإهلاك) | 2812 - إهلاك تهيئة الأراضي |
| 212 - تهيئة الأراضي | 2813 - إهلاك المباني |
| 213 - المباني | 2815 - إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية |
| 215 - المعدات و الأدوات الصناعية | 2818 - إهلاك تثبيات عينية أخرى |

يعتبر قسط الإهلاك السنوي مصاريف و يسجل في نهاية الدورة في الحساب 681 مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية بجعله مدينا و يقابله في ذلك الحساب 28.. إهلاك التثبيات المعني بجعله دائئا و ذلك كما يلي:

n/12/31				
681		من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	C	
28..		إلى د/ إهلاك التثبيات المعني إثبات القسط السنوي للإهلاك	C	

حيث $C = \text{القسط السنوي للإهلاك}$.

يظهر رصيد الحساب 28.. في الميزانية في جانب الأصول في خانة الإهلاكات و المؤنات و خسائر القيمة مقابلاً للتثبيات المعني كما يلي:

الميزانية المقفلة في/...../.....

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الإجمالي (n)	الإهلاكات و المؤنات و خسائر القيمة (n)	المبلغ الصافي (n)	المبلغ الصافي (n-1)
2...		X	Y	X-Y	

حيث $X =$ القيمة الأصلية للتثبيات المعني

$Y =$ مجموع الإهلاكات المتراكمة

مثال: في 10/04/ن حازت المؤسسة معدات و أدوات صناعية بمبلغ 2 000 000، وفي 16/06/ن معدات نقل بمبلغ 1 000 000، حيث العمر الإنتاجي للأولى 10 سنوات و الثانية 05 سنوات و كلاهما خاضع للإهلاك الخطي (الثابت).

المطلوب: تسجيل الإهلاكات للدورات n، n+1، n+2 و إثبات وضعية التثبيات في ميزانية المؤسسة.

حل المثال:

- الدورة n:

نسبة إهلاك معدات و أدوات صناعية $= 10/100 = 10\%$

نسبة إهلاك معدات نقل $= 5/100 = 20\%$

قسط إهلاك معدات و أدوات صناعية للدورة n $= 2\,000\,000 * 10\% * 12/9 = 150\,000$

قسط إهلاك معدات نقل للدورة n $= 1\,000\,000 * 20\% * 12/6 = 100\,000$

التسجيل المحاسبي:

n/04/10				
215	404	من ح/ معدات و أدوات صناعية إلى ح/ مورد التثبيات	2 000 000	2 000 000
		حيازة معدات و أدوات صناعية		
n/06/16				
2182		من ح/ معدات نقل	1 000 000	

1 000 000		إلى د/ مورد التثبيات حيازة معدات نقل	404	
n/12/31				
250 000	من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية		681	
150 000	إلى د/ إهلاك معدات و أدوات صناعية	2815		
100 000	إلى د/ إهلاك معدات نقل تسجيل إهلاكات الدورة	28182		

في نهاية الدورة n تكون وضعية حسابات التثبيات كما يلي:

28182	2815	2182	215
100 000	رد 100 000	150 000	رد 150 000
		رم 1 000 000	رم 1 000 000
			رم 2 000 000
			2 000 000

تظهر هذه الحسابات في الميزانية الختامية كما يلي:

الميزانية المقفلة في n/12/31

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الإجمالي (n)	الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة (n)	المبلغ الصافي (n)	المبلغ الصافي (n-1)
215	معدات و أدوات صناعية	2 000 000	150 000	1 850 000	
2182	معدات نقل	1 000 000	100 000	900 000	

الدورة n+1:

في القيد الافتتاحي للدورة n+1 يظهر الحسابين 215 معدات و أدوات صناعية، و 2182 معدات نقل في الجانب المدين بمبلغ 2 000 000 و 1 000 000 على التوالي. و يظهر الحسابين 2815 إهلاك معدات و أدوات صناعية، و 28182 إهلاك معدات في الجانب الدائن بمبلغ 150 000 و 100 000 على التوالي.

قسط إهلاك معدات و أدوات صناعية للدورة n+1 = 2 000 000 * 10% = 200 000

قسط إهلاك معدات نقل للدورة n+1 = 1 000 000 * 20% = 200 000

التسجيل المحاسبي:

n+1/12/31				
681		من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	400 000	
2815		إلى د/ إهلاك معدات و أدوات صناعية	200 000	
28182		إلى د/ إهلاك معدات نقل	200 000	
		تسجيل إهلاكات الدورة		

في نهاية الدورة n+1 تكون وضعية حسابات التثبيات كما يلي:

28182		2815		2182		215	
<u>n+1 /01/01</u>	رد	<u>n+1 /01/01</u>	رد	رم	<u>n+1 /01/01</u>	رم	<u>n+1 /01/01</u>
100 000	300 000	150 000	350 000	1 000 000	1 000 000	2 000 000	2 000 000
<u>n+1 /12/01</u>		<u>n+1 /12/31</u>					
200 000		200 000					

تظهر هذه الحسابات في الميزانية الختامية كما يلي:

الميزانية المقفلة في n+1/12/31

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الإجمالي (n)	الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة (n)	المبلغ الصافي (n)	المبلغ الصافي (n-1)
215	معدات و أدوات صناعية	2 000 000	350 000	1 650 000	1 850 000
2182	معدات نقل	1 000 000	300 000	700 000	900 000

الدورة n+2:

في القيد الافتتاحي للدورة n+2 يظهر الحسابين 215 معدات و أدوات صناعية، و 2182 معدات نقل في الجانب المدين بمبلغ 2 000 000 و 1 000 000 على التوالي. و يظهر الحسابين 2815 إهلاك معدات و أدوات صناعية، و 28182 إهلاك معدات في الجانب الدائن بمبلغ 350 000 و 300 000 على التوالي.

$$\text{قسط إهلاك معدات و أدوات صناعية للدورة } n+2 = 2\,000\,000 * 10\% = 200\,000$$

$$\text{قسط إهلاك معدات نقل للدورة } n+2 = 1\,000\,000 * 20\% = 200\,000$$

التسجيل المحاسبي:

n+2/12/31				
681		من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	400 000	
2815		إلى د/ إهلاك معدات و أدوات صناعية	200 000	
28182		إلى د/ إهلاك معدات نقل	200 000	
		تسجيل إهلاكات الدورة		

في نهاية الدورة n+2 تكون وضعية حسابات التثبيات كما يلي:

28182		2815		2182		215	
n+2 /01/01	رد	n+2 /01/01	رد	رم	n+2 /01/01	رم	n+2 /01/01
300 000	500 000	350 000	550 000	1 000 000	1 000 000	2 000 000	2 000 000
n+2 /12/01		n+2 /12/31					
200 000		200 000					

تظهر هذه الحسابات في الميزانية الختامية كما يلي:

الميزانية المقفلة في n+2/12/31

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الإجمالي (n)	الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة (n)	المبلغ الصافي (n)	المبلغ الصافي (n-1)
215	معدات و أدوات صناعية	2 000 000	550 000	1 450 000	1 650 000
2182	معدات نقل	1 000 000	500 000	500 000	700 000

تبقى حسابات التثبيات و حسابات إهلاك التثبيات ظاهرة في ميزانية المؤسسة حتى خروج هذه التثبيات من أصول المؤسسة حتى و إن كانت قيمتها المحاسبية الصافية مساوية للصفر.

2-2 خسارة القيمة عن التثبيات المعنوية والعينية:

2-2-1 التعريف:

عند إعادة تقييم التثبيات في نهاية الدورة فإذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية لأي تثبيات فإن هذا التثبيات خضع لخسارة القيمة و يصبح مسجل في كشوفات المؤسسة و منها الميزانية بالقيمة القابلة للتحصيل و الفرق بين القيمة القابلة للتحصيل و القيمة المحاسبية الصافية يسمى خسارة القيمة.

2-2-2 التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:

خصص النظام المحاسبي المالي الحساب 29 خسارة القيمة على التثبيات و يقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية حسب تقسيم الحساب 20 التثبيات المعنوية و الحساب 21 التثبيات العينية و ذلك بإستبدال رقم 2 بالرقم 29 كما يلي:

- التثبيات المعنوية:

- | | |
|--|---|
| 203 - مصاريف التنمية القابلة للتثبيات. | 2903- خسارة القيمة على مصاريف التنمية القابلة للتثبيات. |
| 204- برمجيات المعلوماتية و ما شابهها. | 2904- خسارة القيمة على برمجيات المعلوماتية و ما شابهها. |
| 205- الامتيازات و الحقوق المماثلة و | 2905- خسارة القيمة على الامتيازات و الحقوق المماثلة و |
| و البراءات و الرخص و العلامات | و البراءات و الرخص و العلامات |
| 207- فارق الاقتناء | 2907- خسارة القيمة على فارق الاقتناء |
| 208- تثبيات معنوية أخرى | 2908- خسارة القيمة على تثبيات معنوية أخرى |

- التثبيات العينية:

- | | |
|---------------------------------|---|
| 211- الأراضي | 2911- خسارة القيمة على الأراضي |
| 212- تهيئة الأراضي | 2912- خسارة القيمة على تهيئة الأراضي |
| 213- المباني | 2913- خسارة القيمة على المباني |
| 215- المعدات و الأدوات الصناعية | 2915- خسارة القيمة على المعدات و الأدوات الصناعية |
| 218- تثبيات عينية أخرى | 2918- خسارة القيمة على تثبيات عينية أخرى |

تعتبر خسارة القيمة على التثبيات مصاريف و يسجل في نهاية الدورة في الحساب 681 مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية بجعله مدينا و يقابله في ذلك الحساب 29.. خسارة القيمة على التثبيات للتثبيات المعني بجعله دائنا و ذلك كما يلي:

n/12/31				
681		من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	X' - Y'	
29..		إلى د/ خسارة القيمة على التثبيات المعني إثبات خسارة القيمة على التثبيات	X' - Y'	

حيث X' = القيمة المحاسبية الصافية و Y' = القيمة القابلة للتحويل و X' أكبر من Y'

يظهر رصيد الحساب 29.. في الميزانية في جانب الأصول في خانة الإهلاكات و المؤنات و خسائر القيمة مقابلا للتثبيات المعني كما يلي:

الميزانية المقفلة في/..../.....

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الإجمالي (n)	الإهلاكات و المؤنات و خسائر القيمة (n)	المبلغ الصافي (n)	المبلغ الصافي (n-1)
2...		X	Y+(X'- Y')	X- Y-(X'- Y')	

حيث X = القيمة الأصلية للتثبيات المعني ، Y = مجموع الإهلاكات المتراكمة ، X' = القيمة المحاسبية الصافية و Y' = القيمة القابلة للتحويل.

2-2-3 استرجاع خسارة القيمة :

قد ترتفع القيمة القابلة للتحويل و تصبح أكبر من القيمة المحاسبية الصافية بالنسبة لتثبيات سجلت خسارة قيمة في السابق في هذه الحالة نكون أمام ما يسمى باسترجاع خسارة القيمة و يجب أن لا يتعدى مبلغ خسارة القيمة المسجل سابقا في الحساب 29.. (رصيد الحساب 29.. بالنسبة للتثبيات المعني).

يعتبر استرجاع خسارة القيمة نواتج و يسجل في الحساب 781 استرجاع خسارة القيمة عن الأصول الجارية بجعله دائما ويقابله في ذلك الحساب 29.. خسارة القيمة عن التثبيات بجعله مدينا وذلك كما يلي:

n/12/31				
29..	من د/ خسارة القيمة على التثبيات المعني القيمة للأصول غير الجارية	Y"-X"	Y"-X"	
781	إلى د/ استرجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية إثبات استرجاع خسارة القيمة على التثبيات			

حيث X" = القيمة المحاسبية الصافية و Y" = القيمة القابلة للتحويل.

مثال:

- في n/01/01 حازت المؤسسة معدات و أدوات صناعية بمبلغ 1 000 000 خارج الرسم ، 19% TVA ، بشيك بنكي ، عمرها الانتاجي 10 سنوات ، خاضعة للإهلاك الخطي ، وقيمة الخردة مساوية للصفر .
- في نهاية الدورة n+1 تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحويل الخاصة بالمعدات و الأدوات الصناعية 720 000 .

- في نهاية الدورة $n+2$ تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل الخاصة بالمعدات و الأدوات الصناعية 665 000.
المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة للدورات n ، $n+1$ ، $n+2$ ، و $n+3$.

حل المثال:

- الدورة n :

n/01/01				
215	من د/ المعدات و الأدوات الصناعية	1 000 000		
44562	من د/ TVA م ع التثبيات	190 000		
512	إلى د/ البنك		1 190 000	
	إثبات حيازة المعدات و الأدوات الصناعية			
n/12/31				
681	من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر	100 000		
	القيمة للأصول غير الجارية			
2815	إلى د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية		100 000	
	تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية للدورة n			

- الدورة $n+1$:

- بعد حساب الإهلاك للدورة $n+1$ تصبح القيمة المحاسبية الصافية تساوي 800 000 بينما القيمة القابلة للتحصيل 700 000 و بالتالي توجد خسارة قيمة بمبلغ (800 000 - 720 000 = 80 000). وتصبح القيمة القابلة القابلة للإهلاك للدورة $n+2$ هي 720 000 في 08 سنوات بدلا من 800 000.

n+1/12/31				
681	من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر	100 000		
	القيمة للأصول غير الجارية			
2815	إلى د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية		100 000	
	تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية للدورة $n+1$			
n+1/12/31				
681	من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر	80 000		
	القيمة للأصول غير الجارية			

80 000		إلى ح/ خسارة القيمة على المعدات و الأدوات الصناعية تسجيل خسارة القيمة على المعدات و الأدوات الصناعية للدورة n+1	2915	
--------	--	--	------	--

- الدورة n+2:

- حساب قسط الإهلاك:

$$\text{القيمة الباقية القابلة للإهلاك} = 720\ 000$$

$$\text{سنوات الإهلاك الباقية} = 10 - 2 = 8 \text{ سنوات}$$

$$\text{قسط الإهلاك السنوي للدورة } n+2 = 720\ 000 / 8 = 90\ 000$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = 720\ 000 - 90\ 000 = 630\ 000$$

$$\text{القيمة القابلة للتحصيل} = 665\ 000$$

$$\text{استرجاع خسارة القيمة} = 665\ 000 - 630\ 000 = 35\ 000$$

n+2/12/31				
90 000	90 000	من ح/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى ح/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية للدورة n+2	2815	681
n+2/12/31				
35 000	35 000	من ح/ خسارة القيمة على المعدات و الأدوات الصناعية إلى ح/ استرجاع خسارة القيمة على المعدات و الأدوات الصناعية تسجيل خسارة القيمة على المعدات و الأدوات الصناعية للدورة n+2	781	2915

- الدورة n+3:

$$\text{قسط الإهلاك للدورة } n+3 = 665\ 000 / 7 = 95\ 000$$

n+3/12/31				
681		من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	95 000	
2815		إلى د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية للدورة n+3	95 000	

- جدول الإهلاك:

سنوات الإهلاك	القيمة المحاسبية الأصلية	القيمة القابلة للإهلاك	مجموع إهلاكات السنوات السابقة	القسط السنوي للإهلاك	مجموع الإهلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(5)+(4)=(6)	(6)-(2)=(7)
السنة n	1 000 000	1 000 000	/	100 000	100 000	900 000
السنة n+1	1 000 000	900 000	100 000	100 000	200 000	800 000
السنة n+2	1 000 000	720 000	200 000	90 000	290 000	630 000
السنة n+3	1 000 000	665 000	290 000	95 000	385 000	570 000

3- التنازل عن التثبيات المعنوية و العينية

قد تضطر المؤسسة لسبب أو لآخر التنازل على التثبيات المعنوية أو العينية سواء كانت خاضعة للإهلاك أو لا ففي هذه الحالة يجب مقارنة سعر التنازل بالقيمة المحاسبية الصافية (VNC) للتثبيات المعنوية بالتنازل في تاريخ التنازل و من ثم يمكن التمييز بين ثلاث حالات هي:

- سعر التنازل مساوي للقيمة المحاسبية الصافية (VNC) ففي هذه الحالة لا يوجد فائض أو ناقص القيمة.

- سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية (VNC) ففي هذه الحالة يوجد فائض القيمة.

- سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية (VNC) ففي هذه الحالة يوجد ناقص القيمة.

سننظر لكل حالة على حدة مع ضرورة الإشارة إلى أن التسجيل المحاسبي للتنازل على التثبيات يمر بمرحلتين هي:

- حساب و تسجيل إهلاك التثبيات من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل إذا كان التثبيات خاضع للإهلاك.

- تسجيل عملية التنازل.

3-1 إذا كان سعر التنازل مساوي للقيمة المحاسبية الصافية (حالة عدم وجود فائض أو ناقص قيمة):

في بداية الدورة التي يتم فيها التنازل يكون التثبيات المعني بالتنازل مسجل بصفة عامة من خلال ثلاث حسابات حيث يكون حساب التثبيات المعني مدين بالقيمة الأصلية للتثبيات (X)، وحساب إهلاك التثبيات المعني دائن بالإهلاكات المتراكمة (x)، وحساب خسارة القيمة على التثبيات المعني دائن بمبلغ خسارة القيمة (y) كما يلي:

29...		28...		2...	
<u>n/01/01</u>		<u>n/01/01</u>			<u>n/01/01</u>
Y		x			X

أ- حساب و تسجيل إهلاك التثبيات من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل:

لنفرض أن إهلاك التثبيات من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل يساوي (x') يكون التسجيل المحاسبي لإهلاك التثبيات من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل كما يلي:

تاريخ التنازل				
x'	x'	من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى د/ إهلاك التثبيات المعني تسجيل إهلاك التثبيات المعني من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل	28...	681

و من ثم يصبح رصيد حساب إهلاك التثبيات المعني دائن بمبلغ (x+x') كما يلي:

28...	
<u>n/01/01</u>	
x	
<u>تاريخ التنازل</u>	
x'	

و من ثم تصبح صافي القيمة المحاسبية للتثبيات المعني كما يلي:

$$VNC = X - (x + x' + y)$$

ب- تسجيل عملية التنازل:

لنفرض أن سعر التنازل يساوي (P) و أنه مساوي لصافي القيمة المحاسبية (VNC). من خلال عملية التسجيل نرصد الحسابات المتعلقة بالتثبيات المتنازل عنه و ذلك كما يلي:

تاريخ التنازل				
X	P x+x' y	من د/ الحسابات المالية أو من د/ الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيات من د/ إهلاك التثبيات المعني من د/ خسارة القيمة على التثبيات المعني إلى د/ التثبيات المعني إثبات التنازل عن تثبيات	5...	أو
			462	
			28...	
			29...	
			2...	

من خلال هذا القيد تصبح كل حسابات التثبيات المتنازل عنه مرصدة كما يلي:

29...		28...		2...	
<u>n/01/01</u> Y	<u>تاريخ التنازل</u> Y	<u>n/01/01</u> x	<u>تاريخ التنازل</u> x+x'	<u>تاريخ التنازل</u> X	<u>n/01/01</u> X
		<u>تاريخ التنازل</u> x'			

ملاحظة: هذه الحالة العامة ففي بعض الحالات لا توجد إهلاكات بالنسبة للتثبيات غير الخاضعة للإهلاكات ،وقد لا توجد خسارة قيمة بالنسبة للتثبيات التي لم تتعرض لخسارة القيمة ففي هذه الحالة المبالغ المقابلة للحسابين 28... و 29.. تكون معدومة و بالتالي لا تظهر في القيد.

مثال: في 5/04/05 تنازلت المؤسسة على معدات و أدوات صناعية بمبلغ 475 000 مع العلم أنها حازتها في 01/01/05 بمبلغ 1 000 000 ،وأن عمرها الانتاجي يساوي 10 سنوات ،وأنها خاضعة للإهلاك الخطي ،وتم التسديد بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة.

حل المثال:

- حساب الإهلاكات المتراكمة حتى بداية الدورة 5+01/01: (إهلاكات 05 سنوات)

$$\text{الإهلاكات المتراكمة} = 1\,000\,000 * 10\% * 5 = 500\,000$$

- الإهلاكات من 01/01/05 إلى 05/04/05 = $1\,000\,000 * 10\% * (12/3) = 25\,000$

- التسجيل المحاسبي:

n+5/04/05				
681		من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	25 000	25 000
2815		إلى د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية من n+5/01/01 إلى n+5/04/05		
n+5/04/05				
512		من د/ البنك	475 000	
2815		من د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية	525 000	
215		إلى د/ معدات و أدوات الصناعية التنازل على معدات و أدوات الصناعية		1 000 000

2-3 إذا كان سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية:

بعد حساب و تسجيل الإهلاكات من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل كما رأينا سابقا و حساب القيمة المحاسبية الصافية و مقارنتها بسعر التنازل فإذا كان سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية فهنا نكون أمام فائض القيمة عن التثبيات غير المالية و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

تاريخ التنازل				
5...		من د/ الحسابات المالية		
أو		أو		
462		من د/ الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيات	P	
28...		من د/ إهلاك التثبيات المعني	x+x'	
29...		من د/ خسارة القيمة على التثبيات المعني	y	
2...		إلى د/ التثبيات المعني	X	
752		إلى د/ فائض القيمة عن التثبيات غير المالية	P-VNC	
		إثبات التنازل عن تثبيات		

مثال 01: نفس المثال السابق مع افتراض أن سعر التنازل 500 000.

حل المثال 01:

- حساب الإهلاكات المتراكمة حتى بداية الدورة n+5: (إهلاكات 05 سنوات)

$$\text{الإهلاكات المتراكمة} = 1\,000\,000 * 10\% * 5 = 500\,000$$

- الإهلاكات من n+5/01/01 إلى n+5/04/05 $= 1\,000\,000 * 10\% * (3/12) = 25\,000$

- حساب القيمة المحاسبية الصافية في تاريخ التنازل: $VCN = 1\,000\,000 - 525\,000 = 475\,000$

- سعر التنازل: $P = 500\,000$

نلاحظ أن سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية و الفرق بينهما هو: $(500\,000 - 475\,000 = 25\,000)$

يمثل هذا الفرق فائض القيمة عن التنازل على التثبيات.

- التسجيل المحاسبي:

n+5/04/05				
681		من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر	25 000	
		القيمة للأصول غير الجارية		
2815		إلى د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية	25 000	
		تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية من		
		n+5/01/01 إلى n+5/04/05		
n+5/04/05				
512		من د/ البنك	500 000	
2815		من د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية	525 000	
		إلى د/ معدات و أدوات الصناعية	1 000 000	
215		إلى د/ فائض القيمة عن خروج التثبيات غير	25 000	
752		المالية		
		التنازل على معدات و أدوات الصناعية		

مثال 02: في بداية الدورة n+5 كانت وضعية حسابات معدات و أدوات و صناعية كما يلي: 215 معدات و أدوات و

صناعية 1 200 000، 2815 إهلاك معدات و أدوات و صناعية 590 000، 2915 خسارة القيمة عن معدات و

أدوات و صناعية 60 000، عمرها الإنتاجي 10 سنوات، خاضعة للإهلاك الخطي، وتاريخ حيازتها n/01/01.

في 2012/07/05 تم التنازل على هذه المعدات و الأدوات و الصناعية.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة إذا كان:

أ - سعر التنازل 550 000.

ب- سعر التنازل 600 000.

حل المثال 02:

أ - حالة سعر التنازل 550 000:

- الإهلاكات المتراكمة حتى n+5/01/01 = 590 000.

- الإهلاكات من n+5/01/01 إلى n+5/07/05 = $\frac{5}{60\ 000 - 590\ 000 - 1\ 200\ 000} \times 12/6$

= 55 000

- الإهلاكات المتراكمة حتى n+5/07/05 = 590 000 + 55 000 = 645 000

- حساب القيمة المحاسبية الصافية في تاريخ التنازل: $VCN = 1\ 200\ 000 - 645\ 000 - 60\ 000 = 495\ 000$

- سعر التنازل: P = 550 000

نلاحظ أن سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية و الفرق بينهما هو: (550 000-495 000=55 000)

يمثل هذا الفرق فائض القيمة عن خروج التثبيات غير المالية رغم أنه أقل من خسارة القيمة المسجلة في الحساب 2915

و المقدرة ب 60 000 في تاريخ التنازل n+5/07/05.

- التسجيل المحاسبي:

n+5/07/05				
681		من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	55 000	
	2815	إلى د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية		55 000
		تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية من n+5/01/01 إلى n+5/04/05		
n+5/07/05				
462		من د/ الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيات	550 000	
	2815	من د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية	645 000	
	2915	من د/ خسارة القيمة عن المعدات و الأدوات الصناعية	60 000	
	215	إلى د/ معدات و أدوات الصناعية		1 200 000

55 000		إلى د/ فائض القيمة عن خروج التثبيات غير المالية التنازل على معدات و أدوات الصناعية	752	
--------	--	---	-----	--

ب - حالة سعر التنازل 600 000:

نلاحظ أن سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية و الفرق بينهما هو: (600 000-495 000=105 000) و هذا الفرق أكبر من القيمة المحاسبية الصافية VNC في تاريخ التنازل n+5/07/05 و بالتالي يمثل هذا الفرق فائض القيمة عن خروج التثبيات غير المالية

- التسجيل المحاسبي:

n+5/07/05				
55 000	55 000	من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	681	
55 000		إلى د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية من n+5/01/01 إلى n+5/04/05	2815	
n+5/07/05				
600 000	600 000	من د/ الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيات	462	
645 000	645 000	من د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية	2815	
60 000	60 000	من د/ خسارة القيمة عن المعدات و الأدوات الصناعية	2915	
1 200 000		إلى د/ معدات و أدوات الصناعية	215	
105 000		إلى د/ فائض القيمة عن خروج التثبيات غير المالية	752	
		التنازل على معدات و أدوات الصناعية		

3-2- سعر التنازل (P) أقل من القيمة المحاسبية الصافية (VNC):

ففي هذه الحالة نكون أمام ناقص القيمة بمبلغ VNC - P و يسجل في الحساب 652 نواقص القيمة عن خروج التثبيات غير المالية بجعله مدينا بمبلغ VNC - P يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

تاريخ التنازل				
X	P	من د/ الحسابات المالية أو	5...	أو
	x+x'	من د/ الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيات	462	
	y	من د/ إهلاك التثبيات المعني	28...	
	VNC -P	من د/ خسارة القيمة على التثبيات المعني	29...	
		من د/ نواقص القيمة عن خروج التثبيات غير المالية إلى د/ التثبيات المعني إثبات التنازل عن تثبيات	652	2...

مثال: نفس المثال السابق مع افتراض أن سعر التنازل 400 000.

حل المثال:

نلاحظ أن سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية و الفرق بينهما هو: (495 000-400 000=95 000)

يمثل هذا الفرق ناقص.

- التسجيل المحاسبي:

n+5/07/05				
55 000	55 000	من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	681	
		إلى د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية من n+5/01/01 إلى n+5/04/05	2815	
n+5/07/05				
1 200 000	400 000	من د/ الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيات	462	
	645 000	من د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية	2815	
	60 000	من د/ خسارة القيمة عن المعدات و الأدوات الصناعية	2915	
	95 000	من د/ نواقص القيمة عن خروج التثبيات غير المالية إلى د/ معدات و أدوات الصناعية التنازل على معدات و أدوات الصناعية	652	215

دراسة حالة: فيما يلي معطيات الوضعية المالية للشركة (X) في 31/12/n :

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
101	رأس المال الصادر	15 000 000
103	علاوات الإصدار	200 000
106	الاحتياطات	800 000
109	رأس المال غير المطلوب	3 000 000
119	الترحيل من جديد للخسارة	500 000
16	القروض و الديون المماثلة	1 500 000
204	برمجيات المعلوماتية	500 000
211	أراضي	2 000 000
213	مباني	5 000 000
215	معدات و أدوات	6 000 000
2182	معدات نقل	4 000 000
2323	المباني الجاري انجازها	2 000 000
2804	اهتلاك برمجيات المعلوماتية	300 000
2813	اهتلاك المباني	2 000 000
2815	اهتلاك معدات و أدوات	4 000 000
28182	اهتلاك معدات نقل	2 000 000
2915	خسارة القيمة عن معدات و أدوات	1 000 000
31	مواد أولية و لوازم	800 000
35	منتجات تامة الصنع	1 500 000
401	مورد السلع و الخدمات	2 000 000
403	مورد السلع و الخدمات:أوراق الدفع	1 000 000
411	العملاء	1 000 000
413	العملاء:أوراق القبض	500 000
512	البنك	5 000 000

خلال الدورة n+1 قامت الشركة (X) بالعمليات التالية:

- 10/01/2021 : تظهير كل أوراق القبض لتسديد جزء من ديون الموردين؛
 - 10/02/2021 : انعقدت الجمعية العامة للشركاء لمعالجة نتيجة الدورة 2021 حيث قررت استعمالها لتغطية الترحيل من جديد للخسارة و الباقي لم يتخذ فيه قرار؛
 - 10/04/2021 : قدم المقاول المكلف بإنجاز المباني الوضعية الأخيرة للأشغال و كانت كما يلي: ثمن الأشغال المنجزة 2 000 000 TVA، 19%، وتم استلام المباني جاهزة للاستعمال في نفس التاريخ؛
 - 10/05/2021 : حل تاريخ استحقاق أوراق الدفع و تم تسديدها بشيك بنكي؛
 - 10/06/2021 : قررت الجمعية العامة للشركاء استدعاء رأس المال غير المطلوب؛
 - 10/07/2021 : تم التنازل على سيارة نفعية بمبلغ 900 000 بشيك بنكي، تاريخ حيازة السيارة 2019/07/01 بمبلغ 2 000 000 ؛
 - 10/08/2021 : قررت الجمعية العامة للشركاء استعمال الاحتياطات و الترحيل من جديد لرفع رأس المال؛
 - 31/12/2021 : عند تقييم الأراضي تبين أن القيمة القابلة للتحويل بالنسبة لها 1 900 000 ؛
- إذا علمت أن كل التثبيات خاضعة للاهلاك الخطي كما يلي:

التثبيات	نسبة الاهلاك	المدة الباقية للاهلاك في 31/12/n
204 برمجيات المعلوماتية	20 %	سنتين
211 أراضي	غير قابلة للاهلاك	/
213 مباني	5%0	12 سنة
215 معدات و أدوات	10%0	05 سنوات
2182 معدات نقل	20%0	سنتين و نصف

المطلوب:

- 1- إعداد الميزانية في 31/12/n ؛
- 2- تسجيل القيود المحاسبية اللازمة للدورة 2021؛

- حل دراسة الحالة:

01- إعداد الميزانية في 31/12/2021 :

الميزانية في 31/12/2021

الخصوم			الأصول				
المبلغ	اسم الحساب	رقم الحساب	القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاكات و المؤونات وخسارة القيمة	القيمة الأصلية	اسم الحساب	رقم الحساب
	الأموال الخاصة					التثبيات	
15 000 000	رأس المال الصادر	101	200 000	300 000	500 000	برمجيات المعلوماتية	204
200 000	علاوات الاصدار	103	2 000 000	/	2 000 000	الأراضي	211
800 000	الاحتياطات	106	3 000 000	2 000 000	5 000 000	مباني	213
-3 000 000	رأس المال غير المطلوب	109	1 000 000	5 000 000	6 000 000	معدات و أدوات	215
-500 000	الترحيل من جديد للخسارة	119	2 000 000	2 000 000	4 000 000	معدات نقل	2182
2 000 000	نتيجة الدورة	12	2 000 000	/	2 000 000	المباني الجاري انجازها	2323
14 500 000	المجموع (1)		10 200 000	9 300 000	19 500 000	المجموع (1)	

1 500 000	الخصوم غير الجارية القروض و الديون المماثلة	16	800 000	/	800 000	الأصول الجارية	31
			1 500 000	/	1 500 000	مواد أولية و لوازم	35
			1 000 000	/	1 000 000	منتجات تامة الصنع	411
1 500 000	المجموع (2)		500 000	/	500 000	العملاء	413
2 000 000	الخصوم الجارية	401	5 000 000	/	5 000 000	العملاء: أوراق قبض	512
1 000 000	مورد السلع و الخدمات مورد السلع	403				البنك	
	و الخدمات: أوراق الدفع						
3 000 000	المجموع (3)		8 800 000	/	8 800 000	المجموع (2)	
19 000 000	مجموع الخصوم		19 000 000	9 300 000	28 300 000	مجموع الأصول	

2- تسجيل القيود المحاسبية اللازمة للدورة n+1:

2022/01/01				
	500 000	من د/برمجيات المعلوماتية		204
	2 000 000	من د/الأراضي		211
	5 000 000	من د/مباني		213
	6 000 000	من د/معدات و أدوات		215
	4 000 000	من د/معدات نقل		2182
	2 000 000	من د/المباني الجاري انجازها		2323
	800 000	من د/مواد أولية و لوازم		31
	1 500 000	من د/منتجات تامة الصنع		35
	1 000 000	من د/العملاء		411
	500 000	من د/العملاء:أوراق قبض		413
	5 000 000	من د/البنك		512
	3 000 000	من د/رأس المال غير المطلوب		109
	500 000	من د/الترحيل من جديد للخسارة		119
15 000 000		إلى د/رأس المال الصادر	101	
200 000		إلى د/علاوات الاصدار	103	
800 000		إلى د/الاحتياطات	106	
2 000 000		إلى د/نتيجة الدورة	12	
1 500 000		إلى د/القروض و الديون المماثلة	16	
2 000 000		إلى د/ مورد السلع و الخدمات	401	
1 000 000		إلى د/مورد السلع و الخدمات:أوراق الدفع	403	
300 000		إلى د/اهتلاك برمجيات المعلوماتية	2804	
2 000 000		إلى د/اهتلاك المباني	2813	
4 000 000		إلى د/اهتلاك معدات و أدوات	2815	
2 000 000		إلى د/اهتلاك معدات نقل	28182	
1 000 000		إلى د/خسارة القيمة على معدات و أدوات	2915	
		القيد الافتتاحي		

2022/01/10				
401	413	من د/ مورد السلع و الخدمات إلى د/ العملاء: أوراق القبض تظهير أوراق القبض لتسديد ديون المورد	500 000	500 000
2022/02/10				
12	119	من د/نتيجة الدورة إلى د/الترحيل من جديد للخسارة	2 000 000	500 000
	110	إلى د/ الترحيل من جديد للربح معالجة نتيجة 2021		1 500 000
2022/04/10				
2323	404	من د/ مباني الجاري انجازها من د/TVA مسترجعة على التثبيات إلى د/ مورد التثبيات وضعية الأشغال الأخيرة	2 000 000 380 000	2 380 000
2022/04/10				
213	2323	من د/ المباني إلى د/ المباني الجاري انجازها استلام المباني	4 000 000	4 000 000
2022/05/10				
403	512	من د/ مورد السلع و الخدمات: أوراق الدفع إلى د/البنك تسديد أوراق الدفع	1 000 000	1 000 000
2022/06/10				
456	109	من د/الشركاء العمليات على رأس المال إلى د/رأس المال غير المطلوب استدعاء رأس المال غير المطلوب	3 000 000	3 000 000
2022/07/10				
681		من د/م الاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	200 000	

200 000		إلى د/اهتلاك معدات نقل تسجيل اهتلاك السيارة من 2022/01/01 إلى 2022/07/10	28182	
2022/07/10				
2 000 000 100 000	900 000 1 200 000	من د/البنك من د/ اهتلاك معدات نقل إلى د/ معدات نقل إلى د/ ف القيمة عن التنازل على التثبيات عملية التنازل على السيارة	512 28182 2182 752	
2022/08/10				
2 300 000	800 000 1 500 000	من د/الاحتياطات من د/الترحيل من جديد للربح إلى د/رأس المال الصادر رفع رأس المال باستخدام الاحتياطات والترحيل من جديد للربح	106 110 101	
2022/12/31				
100 000 400 000 200 000 400 000	1 100 000	من د/م الاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة إلى د/اهتلاك برمجيات الإعلام الألي إلى د/اهتلاك المباني إلى د/اهتلاك معدات و أدوات إلى د/اهتلاك معدات نقل تسجيل اهتلاكات الدورة	681 2804 2813 2815 28182	
2022/12/31				
100 000	100 000	من د/م الاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة إلى د/خسارة القيمة على الأراضي تسجيل خسارة القيمة على الأراضي	681 2911	