

المحور الرابع

محاسبة التثبيات المعنوية والعينية: الاقتناء، الاهتلاك، التنازل

1- اقتناء التثبيات المعنوية والعينية

1-1 تمهيد: سنتعرض في هذا التمهد 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 الإقفال.

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

1-2-1 اقتناء التثبيات المعنوية:**1-2-1-1 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	
	C	من ح/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		
		إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	
C		تثبيت المصاريف المتعلقة بالبحث و التنمية		

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

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) ، 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	من ح/ برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	204	
	tX	من ح/ TVA م.ع. التثبيات	44562	
		إلى ح/ الحسابات المالية	5....	
		أو	أو	
		إلى ح/ مورد التثبيات	404	
		فاتورة شراء برمجيات المعلوماتية و ما شابهها		

ب- الاقتناء عن طريق الإنتاج:

التاريخ				
P	P	من ح/ برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	204	
		إلى ح/ 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 الماركات الخ 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	من ح/ الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات والرخص	205	
	tX	من ح/ 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:

الخصوم			الأصول		
المبلغ	إسم الحساب	ر د	المبلغ	إسم الحساب	ر د
7 000 000	رأس المال و الأحتياطيات	10	6 000 000	تثبيات عينية أخرى	218
3 000 000	مورد التثبيات	401	4 000 000	البضاعة	30
10 000 000		المجموع	10 000 000	المجموع	

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 شراء المؤسسة (Y)	401	

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:

1-3-1-1 تعريف و أنواع التثبيات العينية:

التثبيات العينية هي ممتلكات أو موجودات المؤسسة استحدثت أو طورت للاستخدام المستقبلي كاستثمار. يخصص 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	من د/ التثبيات العيني المعني	21....	
	t(X+C)	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/n 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	TVA 19 % (0.19 * 600 000)
864 000	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

التسجيل المحاسبي:

n/03/01				
	750 000	من د/ معدات و أدوات صناعية	215	
	114 000	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	44562	
864 000		إلى د/ البنك	512	
		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 العينية في دورة محاسبية واحدة

- إنتاج التثبيات العينية في أكثر من دورة محاسبية

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

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

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

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

حيث $P =$ تكلفة إنتاج التثبيت 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 إيجاربه 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				
	2 200 000	من ح/ المباني	213	
2 200 000		إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
		حيازة مباني عن طريق الإنتاج		

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

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

التاريخ				
	C1+C2	من ح/ التثبيت العيني المعني	21....	
C1		إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
C2		إلى ح/ التثبيتات العينية قيد الإنجاز	2321...	
		حيازة تثبيت عيني عن طريق الإنتاج		

مثال:

في 01/04/n أنجزت المؤسسة حاجتها الخاصة مباني بتكلفة إنجاز 10 000 000 دج حيث تم إنجاز 20 % منها في الدورة (n-2) ، و 50% في الدورة (n-1) ، و في الدورة 30 (n) % 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				
2 000 000	2 000 000	من د/ مباني قيد الأنجاز	23213	
2 000 000		إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
		تسجيل المباني قيد الإنجاز		
n-1/12/31				
5 000 000	5 000 000	من د/ مباني قيد الأنجاز	23213	
5 000 000		إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
		تسجيل المباني قيد الإنجاز		
n/04/01				
3 000 000	10 000 000	من د/ المباني	213	
7 000 000		إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
		إلى د/ مباني قيد الأنجاز	23213	
		حيازة مباني عن طريق الإنتاج		

4-1 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 مانح 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			
	X+C	من د/ التثبيات في شكل امتياز المعني	22....
	t(X+C)	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	44562
Z		إلى د/ الحسابات المالية	5.....
		الحصول على تثبيات في شكل امتياز	

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

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

قد تحصل المؤسسة على تثبيتات 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 حيازة التثبيت في شكل امتياز بجعل حساب التثبيت المعني لدينا بقيمة التثبيت 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 لدينا بمبلغ الإتاوة و يقابله في ذلك أحد الحسابات المالية كما يلي:

أ- حيازة التثبيت في شكل امتياز:

التاريخ				
	X	من د/ التثبيت المعني الممنوح في شكل امتياز	22...	
X		إلى د/ حقوق مانح الامتياز	229	
		حيازة تثبيت في إطار عقود الامتياز		

حيث X = قيمة التثبيت الممنوح في إطار عقود الامتياز.

ب- تسجيل الإتاوة:

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

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 الحيازة في n/01/01 ، وقيد دفع الإتاوة في نهاية كل دورة محاسبية n كما يلي:

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

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- التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها

238- التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيتات

يمكن دراسة التثبيتات الجاري إنجازها من خلال النقاط التالية:

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

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

تسجل التثبيتات الجاري إنجازها من طرف الغير سواء كانت عينية أو معنوية بجعل حساب التثبيت الجاري إنجازه 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 إلى د/ مورد التثبيتات	404
		فاتورة أو كشف حسابات الأشغال للتثبيت الجاري إنجازه	

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

أ- حالة التثبيتات المعنوية:

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

		استلام تثبيبات 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				
	P	من ح/ التثبيت العيني المعني	21...	
P		إلى ح/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها	232	
		استلام تثبيبات 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: وضعيات الأشغال الأولى ثمن الأشغال المنجزة خارج الرسم 600 000 ، TVA 19 % ، سددت بشيك بنكي.

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

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

- 31/12/n+2: وضعيات 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 نسجل عملية استلام المباني كما يلي:

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

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

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...	من د/ التثبيات المعنوي الجاري إنجازها	731	P	P
	إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تسجيل التثبيات المعنوية الجاري إنجازها		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				
P	P	من د/ التثبيت العيني الجاري إنجازه	732	232...
		إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		
		تسجيل التثبيات العينية الجاري إنجازها		

حيث P : تكلفة إنجاز التثبيت العيني الجاري إنجازه (مجموع المصاريف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة

لإنجاز التثبيت العيني الجاري إنجازه).

عند إتمام إنجاز التثبيت و استلامه من طرف المؤسسة يرصد الحسابين 232... و 237... بحساب التثبيت 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 للإستعمال

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

حل المثال:

- الدورة n:

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

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

- الدورة n+1:

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

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

1-5-4 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 التثبيات 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				
	X	من د/ التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات		238
	Tx	من د/ TVA م ع التثبيات		44562
Z		إلى د/ الحسابات المالية دفع تسبيق على اقتناء التثبيات	5....	

و عند وصول فاتورة التثبيات يرصد الحساب 238 كما يلي:

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

مثال: حل نفس المثال السابق بالطريقة الثانية.

حل المثال:

n/12/05				
	100 000	من د/ الموردون:تسبيقات و دفعوات على الطلبيات	4091	
	19 000	من د/ TVA م ع التثبيات	44562	
119 000		إلى د/ البنك	512	
		دفع تسبيق لشراء معدات و أدوات صناعية		
n/12/31				
	100 000	من د/ التسبيقات و الدفعوات على طلبيات التثبيات	238	
100 000		إلى د/ الموردون:تسبيقات و دفعوات على الطلبيات	4091	
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 د/ التسبيقات و الدفعوات على طلبيات التثبيات	238	
476 000		إلى د/ البنك	512	
		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 القابلة للإهلاك * المدة

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

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

جدول الإهلاك:

لكل تثبيت جدول إهلاك يتضمن البيانات التالية:سنوات الإهلاك ،تكلفة الحيازة 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)	(5)+(4)=(6)	(6)-(2)=(7)
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:

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

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

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

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

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:

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

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

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 للتثبيت.	2803 - إهلاك مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.
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
218 - 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 دائنا 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 التثبيت المعني إثبات القسط السنوي للإهلاك	C

حيث C = القسط السنوي للإهلاك.

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

الميزانية المقفلة في/...../.....

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الإجمالي (n)	الإهلاكات و المؤونات 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/n حازت المؤسسة معدات و أدوات صناعية بمبلغ 2 000 000 ،وفي 16/06/n 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					
2 000 000	2 000 000	من ح/ معدات و أدوات صناعية	404	215	
		إلى ح/ مورد التثبيات			
		حيازة معدات و أدوات صناعية			
n/06/16					
	1 000 000	من ح/ معدات نقل		2182	

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	ر م 1 000 000	1 000 000	ر م 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.

$$\text{قسط إهلاك معدات و أدوات صناعية للدورة } n+1 = 2\,000\,000 * 10\% = 200\,000$$

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

التسجيل المحاسبي:

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

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

28182		2815		2182		215	
<u>n+2 /01/01</u>	رد	<u>n+2 /01/01</u>	رد	رم	<u>n+2 /01/01</u>	رم	<u>n+2 /01/01</u>
300 000	500 000	350 000	550 000	1 000 000	1 000 000	2 000 000	2 000 000
<u>n+2 /12/01</u>		<u>n+2 /12/31</u>					
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.

2-2-2 خسارة القيمة عن التثبيات المعنوية والعينية:

1-2-2-2 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 البراءات و الرخص و العلامات | 2905- خسارة القيمة على الامتيازات و الحقوق المماثلة 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 دائئا 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"	
781	إلى د/ استرجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية	Y"-X"	
	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				
	1 000 000	من د/ المعدات و الأدوات الصناعية	215	
	190 000	من د/ TVA م ع التثبيات	44562	
1 190 000		إلى د/ البنك	512	
		إثبات حيازة المعدات و الأدوات الصناعية		
n/12/31				
	100 000	من د/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر	681	
		القيمة للأصول غير الجارية		
100 000		إلى د/ إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية	2815	
		تسجيل إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية للدورة n		

- الدورة n+1:

بعد حساب الإهتلاك 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 للإهتلاك للدورة n+2 هي 720 000 في 08 سنوات بدلا من 800 000.

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

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

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

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

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

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

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

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

- جدول الإهتلاك:

سنوات الإهتلاك	القيمة المحاسبية الأصلية	القيمة القابلة للإهتلاك	مجموع إهتلاكات السنوات السابقة	القسط السنوي للإهتلاك	مجموع الإهتلاكات	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 لأخر التنازل على التثبيات المعنوية أو العينية سواء كانت خاضعة للإهتلاك أو لا ففي هذه الحالة يجب مقارنة سعر التنازل بالقيمة المحاسبية الصافية (VCN) للتثبيات المعني بالتنازل في تاريخ التنازل و من ثم يمكن التميز بين ثلاث حالات هي:

- سعر التنازل مساوي للقيمة المحاسبية الصافية (VCN) ففي هذه الحالة لا يوجد فائض أو ناقص القيمة.
 - سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية (VCN) ففي هذه الحالة يوجد استرجاع خسارة القيمة أو فائض القيمة أو كلاهما.
 - سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية (VCN) ففي هذه الحالة يوجد ناقص القيمة.
- سنتطرق لكل حالة على حدا مع ضرورة الإشارة إلى أن التسجيل المحاسبي للتنازل على التثبيات يمر بمرحلتين هي:
- حساب و تسجيل اهتلاك التثبيات من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل إذا كان التثبيات خاضع للإهتلاك.
 - تسجيل عملية التنازل.

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

في بداية الدورة التي يتم فيها التنازل يكون التثبيت المعني بالتنازل مسجل بصفة عامة من خلال ثلاث حسابات حيث يكون حساب التثبيت المعني مدين بالقيمة الأصلية للتثبيت (X) ، وحساب اهتلاك التثبيت المعني دائن بالإهتلاكات المتراكمة (x) ، وحساب خسارة القيمة على التثبيت 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 اهتلاك التثبيت من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل:

لنفرض أن اهتلاك التثبيت من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل يساوي (x') يكون التسجيل المحاسبي لإهتلاك التثبيت من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل كما يلي:

تاريخ التنازل				
	x'	من ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى ح/ إهتلاك التثبيت المعني تسجيل إهتلاك التثبيت المعني من بداية الدورة حت تاريخ التنازل	28...	681
x'				

و من ثم يصبح رصيد حساب اهتلاك التثبيت 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 للتثبيت المعني كما يلي:

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

ب- تسجيل عملية التنازل:

لنفرض أن سعر التنازل يساوي (P) و أنه مساوي لـ صافي القيمة المحاسبية (VCN). من خلال عملية التسجيل نرصد الحسابات المتعلقة بالتثبيت المتنازل عنه و ذلك كما يلي:

تاريخ التنازل				
X	P x+x' y	من د/ الحسابات المالية	5...	
		أو	أو	
		من د/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات	465	
		من د/ إهلاك التثبيات المعني	28...	
		من د/ خسارة القيمة على التثبيات المعني	29...	
		إلى د/ التثبيات المعني	2...	
		إثبات التنازل عن تثبيات		

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

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

ملاحظة: هذه الحالة العامة ففي بعض الحالات لا توجد اهلاكات 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 01/01/01 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 n+5: (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				
25 000	25 000	من ح/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	2815	681
		إلى ح/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية		
		تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية من n+5/04/05 إلى n+5/01/01		
n+5/04/05				
	475 000	من ح/ البنك		512
	525 000	من ح/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية		2815
1 000 000		إلى ح/ معدات و أدوات الصناعية	215	
		التنازل على معدات و أدوات الصناعية		

3-2 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 نميز بين حالتين:

- إذا كان الفرق بين سعر التنازل (P) و القيمة المحاسبية الصافية (VCN) أقل من أو يساوي خسارة القيمة المسجلة في الحساب .. 29 (y).

- إذا كان الفرق بين سعر التنازل (P) و القيمة المحاسبية الصافية (VCN) أكبر من خسارة القيمة المسجلة في الحساب .. 29 (y).

وستنطبق لكل حالة على حدا كما يلي:

3-2-1 إذا كان الفرق بين سعر التنازل (P) و القيمة المحاسبية الصافية (VCN) أقل من أو يساوي خسارة القيمة

المسجلة في الحساب .. 29 (y): $(P - VCN \leq y)$

ففي هذه الحالة نكون أمام استرجاع خسارة القيمة و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

تاريخ التنازل				
		من ح/ الحسابات المالية		5...
	P	أو		أو

X P - VCN	x+x' y	من د/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	465
		من د/ إهلاك التثبيت المعني	28...
		من د/ خسارة القيمة على التثبيت المعني	29...
		إلى د/ التثبيت المعني	2...
		إلى د/ استرجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية	781
		إثبات التنازل عن تثبيت	

3-2-2 إذا كان الفرق بين سعر التنازل (P) و القيمة المحاسبية الصافية (VCN) أكبر من خسارة القيمة المسجلة

في الحساب 29.. (y): (P - VCN > y)

ففي هذه الحالة نكون أمام فائض القيمة و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

تاريخ التنازل			
X Y P-VCN-y	P x+x' y	من د/ الحسابات المالية	5...
		أو	أو
		من د/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	465
		من د/ إهلاك التثبيت المعني	28...
		من د/ خسارة القيمة على التثبيت المعني	29...
		إلى د/ التثبيت المعني	2...
		إلى د/ استرجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية	781
		إلى د/ فائض القيمة عن التثبيتات غير المالية	752
		إثبات التنازل عن تثبيت	

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% * (12/3) = 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 على أنه لا يجد خسارة قيمة مسجلة في الحساب 2915 أي رصيده مساي للصفر في تاريخ التنازل n+5/04/05.

- التسجيل المحاسبي:

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

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

- الإهتلاكات من n+5/01/01 إلى n+5/07/05 = $\frac{5}{6} * (1\ 200\ 000 - 590\ 000 - 60\ 000)$ = 55 000 =

- الإهتلاكات المتراكمة حتى n+5/07/05 = 55 000 + 590 000 = 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 استرجاع خسارة قيمة لأنه أقل من خسارة القيمة المسجلة في الحساب 2915 و المقدرة بـ 60 000 في تاريخ التنازل n+5/07/05.

- التسجيل المحاسبي:

n+5/07/05				
55 000	55 000	من د/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	681	
55 000		إلى د/ إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية	2815	
		تسجيل إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية من n+5/01/01 إلى n+5/04/05		
n+5/07/05				
	550 000	من د/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات	465	
	645 000	من د/ إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية	2815	
	60 000	من د/ خسارة القيمة عن المعدات و الأدوات الصناعية	2915	
1 200 000		إلى د/ معدات و أدوات الصناعية	215	
55 000		إلى د/ استرجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية	781	
		التنازل على معدات و أدوات الصناعية		

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 خسارة القيمة المسجلة في الحساب 2915 و المقدرة بـ 60 000 في تاريخ التنازل n+5/07/05 و بالتالي يمثل هذا الفرق استرجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية بمبلغ 60 000 و فائض القيمة عن خروج التثبيات غير المالية بمبلغ 45 000.

- 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				
465		من د/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات	600 000	
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	
	781	إلى د/ استرجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية	60 000	
	752	إلى د/ فائض القيمة عن خروج التثبيات غير المالية	45 000	
		التنازل على معدات و أدوات الصناعية		

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

ففي هذه الحالة نكون أمام ناقص القيمة بمبلغ VCN-P و يسجل في الحساب 652 نواقص القيمة عن خروج

التثبيات غير المالية بجعله مدينا بمبلغ VCN-P يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

تاريخ التنازل				
X	P	من د/ الحسابات المالية أو من د/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات	5...	أو
	x+x'	من د/ إهلاك التثبيات المعني	465	
	y	من د/ خسارة القيمة على التثبيات المعني	28...	
	VCN-P	من د/ نواقص القيمة عن خروج التثبيات غير المالية	29...	
		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 الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات	465	
	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	652	
		إلى د/ معدات و أدوات الصناعية التنازل على معدات و أدوات الصناعية	215	

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

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:

- n+1/01/10 : تظهير كل أوراق القبض لتسديد جزء من ديون الموردين؛

- n+1/02/10 : انعقدت الجمعية العامة للشركاء لمعالجة نتيجة الدورة 2021 حيث قررت استعمالها لتغطية الترحيل من جديد للخسارة و الباقي لم يتخذ فيه قرار؛
- n+1/04/10 : 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؛
- n+1/05/10 : حل تاريخ استحقاق أوراق الدفع و تم تسديدها بشيك بنكي؛
- n+1/06/10 : قررت الجمعية العامة للشركاء استدعاء رأس المال غير المطلوب؛
- n+1/07/10 : تم التنازل على سيارة نفعية بمبلغ 900 000 بشيك بنكي ،تاريخ حيازة السيارة 2019/07/01 بمبلغ 2 000 000 ؛
- n+1/08/10 : قررت الجمعية العامة للشركاء استعمال الاحتياطات و الترحيل من جديد لرفع رأس المال؛
- n+1/12/31 : 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 n/12/31
204 برمجيات المعلوماتية	20 %	سنتين
211 أراضي	غير قابلة للاهلاك	/
213 مباني	05%	12 سنة
215 معدات و أدوات	10%	05 سنوات
2182 معدات نقل	20%	سنتين و نصف

المطلوب:

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

- 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 مواد أولية و لوازم	31
			1 500 000	/	1 500 000	منتجات تامة الصنع	35
1 500 000	المجموع (2)		1 000 000	/	1 000 000	العملاء	411
	الخصوم الجارية		500 000	/	500 000	العملاء: أوراق قبض	413
2 000 000	مورد السلع و الخدمات مورد السلع	401	5 000 000	/	5 000 000	البنك	512
1 000 000	و الخدمات: أوراق الدفع	403					
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 الإصدار	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				
500 000	500 000	من د/ مورد السلع و الخدمات إلى د/ العملاء: أوراق القبض تظهير أوراق القبض لتسديد ديون المورد	413	401
2022/02/10				
500 000	2 000 000	من د/نتيجة الدورة إلى د/الترحيل من جديد للخسارة	119	12
1 500 000		إلى د/ الترحيل من جديد للربح معالجة نتيجة 2021	110	
2022/04/10				
2 380 000	2 000 000 380 000	من د/ مباني الجاري انجازها من د/TVA مسترجعة على التثبيات إلى د/ مورد التثبيات وضعية الأشغال الأخيرة	404	2323 44562
2022/04/10				
4 000 000	4 000 000	من د/ المباني إلى د/ المباني الجاري انجازها استلام المباني	2323	213
2022/05/10				
1 000 000	1 000 000	من د/ مورد السلع و الخدمات: أوراق الدفع إلى د/البنك تسديد أوراق الدفع	512	403
2022/06/10				
3 000 000	3 000 000	من د/الشركاء العمليات على رأس المال إلى د/رأس المال غير المطلوب استدعاء رأس المال غير المطلوب	109	456
2022/07/10				
	200 000	من د/م الاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة		681

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	900 000 1 200 000	من د/البنك من د/ اهتلاك معدات نقل إلى د/ معدات نقل	2182	512 28182
100 000		إلى د/ ف القيمة عن التنازل على التثبيات عملية التنازل على السيارة	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	101	106 110
2022/12/31				
100 000	1 100 000	من د/م الاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة إلى د/اهتلاك برمجيات الإعلام الألي	2804	681
400 000		إلى د/اهتلاك المباني	2813	
200 000		إلى د/اهتلاك معدات و أدوات	2815	
400 000		إلى د/اهتلاك معدات نقل تسجيل اهتلاكات الدورة	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	2911	681