

1-7 الاقتناء:

1-1-7 تعريف التثبيات وخصائصها

2-1-7 التصنيف المحاسبي للتثبيات

3-1-7 محاسبة امتلاك التثبيات المعنوية والعينية

أولاً- حالة الشراء (مع الإشارة إلى التسبيقات، الحساب 238)
ثانياً- حالة الإنتاج الداخلي

2-7 الاهتلاك:

1-2-7 اهتلاك التثبيات المعنوية والعينية (تعريف الاهتلاك، اعتماد طريقة

الاهتلاك الخطي فقط، وتأجيل باقي الطرق إلى المحاسبة المالية المعمقة)

2-2-7 خسائر القيمة عن التثبيات (اعتماد أبسط حالة وتأجيل الحالات المعقدة

واسترجاع الخسارة إلى المحاسبة المالية المعمقة)

3-7 التنازل عن التثبيات المعنوية والعينية وتخريدها:

1-3-7 التنازل عن التثبيات غير القابلة للاهتلاك

2-3-7 التنازل عن التثبيات القابلة للاهتلاك

3-3-7 تخريد التثبيات

7-1 الاقتناء

7-1-1 تعريف التثبيات وخصائصها

أ- **تعريف التثبيات:** تُعرّف التثبيات بأنها الأصول غير الجارية، سواء كانت مادية أو معنوية أو مالية، والتي تخضع لسيطرة المؤسسة وتُقتنى بغرض الاستعمال المستمر في النشاط الاقتصادي لمدة تزيد عن سنة مالية واحدة، ومن المتوقع أن تحقق للمؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية، دون أن تكون موجهة لإعادة البيع في المدى القصير.

يعرّف النظام المحاسبي المالي التثبيات على أنها الأصول التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة على المدى الطويل، وتُدرج ضمن دورة الاستثمار، ويتم الاحتفاظ بها قصد استعمالها في الإنتاج أو تقديم الخدمات أو لأغراض إدارية.

ويعرّف المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 (IAS 16) الأصل على أنه: "مورد يخضع لسيطرة المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة، وتتوقع المؤسسة أن تتحصل منه على منافع اقتصادية مستقبلية".

كما تُعرّف التثبيات، بأنها وسائل العمل الدائمة التي تستعملها المؤسسة بصفة مستمرة في نشاطها، ولا تستهلك كلياً خلال دورة محاسبية واحدة، وإنما تمتد منفعتها على عدة دورات محاسبية متتالية.

تتمثل أهم المنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها نتيجة السيطرة على الأصل فيما يلي:

- استعمال الأصل في عملية إنتاج السلع أو تقديم الخدمات بهدف تحقيق الربح؛
 - إمكانية استبدال الأصل بأصول أخرى؛
 - استخدام الأصل في تسديد عنصر من عناصر الالتزامات؛
 - توزيع الأصل على ملاك المؤسسة.
- ب- **خصائص التثبيات:** تُعدّ التثبيات من أهم عناصر الأصول في المؤسسة، إذ تمثل الاستثمارات الدائمة التي تُقتنى بغرض الاستعمال المستمر في النشاط الاقتصادي، وليس بقصد إعادة البيع. ووفقاً للنظام المحاسبي المالي، تتميز التثبيات بمجموعة من الخصائص الأساسية التي تميّزها عن باقي عناصر الأصول، ويمكن تلخيصها فيما يلي:
- 1- الطابع الدائم للاستعمال وتحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية: تتصف التثبيات بالطابع الدائم للاستعمال، حيث تُستخدم لمدة تتجاوز الدورة المحاسبية الواحدة، وتسهم في تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية سواء بطريقة مباشرة، كالمشاركة في عملية الإنتاج، أو بطريقة غير مباشرة من خلال دعم النشاط الإداري والتسييري للمؤسسة. كما تخضع هذه الأصول لسيطرة المؤسسة، أي أن للمؤسسة حق استعمالها والتحكم في المنافع الناتجة عنها.
 - 2- قابلية القياس المحاسبي والاعتراف بالتكلفة: يشترط النظام المحاسبي المالي إمكانية القياس المحاسبي الموثوق للتثبيات، إذ لا يُعترف به محاسبياً إلا إذا أمكن تحديد تكلفته بشكل دقيق. وعند الاعتراف الأولي، تُسجل التثبيات بالقيمة الأصلية المتمثلة في تكلفة الاقتناء أو الإنتاج، مضافاً إليها جميع التكاليف الضرورية لجعل الأصل صالحاً للاستعمال. كما تخضع أغلب التثبيات، باستثناء الأراضي وبعض التثبيات المعنوية ذات العمر غير المحدد، للاهلاك المحاسبي.
 - 3- الانتماء إلى دورة الاستثمار والظهور في الميزانية: تظهر التثبيات في الميزانية ضمن جانب الأصول غير الجارية، وتُدرج في إطار دورة الاستثمار لا دورة الاستغلال، مع احترام مبدأ الاستمرارية.

7-1-2 **التصنيف المحاسبي للتثبيات:** يُميّز النظام المحاسبي المالي بين عدة أنواع من التثبيات، وذلك بحسب طبيعتها ودورها في نشاط المؤسسة. ويُعد هذا التصنيف ضرورياً لفهم أساليب التسجيل المحاسبي والمعالجة اللاحقة لكل نوع منها. وبصفة عامة، تُصنّف التثبيات إلى ثلاث فئات رئيسية كما يلي:



المصدر: من إعداد الأستاذة

أ- **التثبيات المعنوية (الحساب 20):** التثبيات المعنوية هي أصول غير ملموسة، لا يكون لها وجود مادي، وتقتنى بغرض الاستعمال المستمر في نشاط المؤسسة، وتسهم في تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية. أهم حساباتها:

- 200 مصاريف التأسيس
- 203 مصاريف البحث والتطوير
- 204 برمجيات المعلوماتية وما يماثلها
- 205 الامتيازات، براءات الاختراع، الرخص، العلامات التجارية
- 207: فارق الاقتناء (شهرة المحل)
- 208 تثبيات معنوية أخرى

وتُهلك أغلب التثبيات المعنوية عندما يكون لها عمر استعمال محدد، وتسجل اهتلاكاتها في حسابات الصنف 28.

ب- **التثبيات المادية (الحساب 21):** التثبيات المادية هي أصول ملموسة لها وجود مادي، تستعمل بصفة دائمة في نشاط المؤسسة سواء في الإنتاج أو تقديم الخدمات أو لأغراض إدارية. أهم حساباتها:

- 211 الأراضي
 - 213 المباني
 - 215 التجهيزات التقنية، الآلات والمعدات الصناعية
 - 218 تجهيزات أخرى (معدات مكتبية، إعلام آلي، وسائل نقل...)
- وتخضع معظم التثبيات المادية للاهلاك المحاسبي، باستثناء الأراضي (211) التي لا تُهلك.
- ج- **التثبيات قيد الإنجاز (الحساب 23):** تمثل التثبيات قيد الإنجاز الأصول التي لم تكتمل بعد ولم تصبح صالحة للاستعمال، وتكون في مرحلة البناء أو التركيب. أهم حساباتها:

- 231 تثبيات معنوية قيد الإنجاز
- 232 تثبيات مادية قيد الإنجاز
- 238 تسبيقات على التثبيات

ولا تخضع هذه التثبيات للاهلاك إلا بعد دخولها حيز الاستغلال.

د- **التثبيات المالية (الحساب 26):** التثبيات المالية هي أصول مالية تحتفظ بها المؤسسة على المدى الطويل، ولا يكون الهدف من اقتنائها المضاربة قصيرة الأجل، بل تحقيق منافع مالية أو استراتيجية. أهم حساباتها:

- 261 مساهمات في مؤسسات أخرى
- 262 سندات مثبته النشاط
- 267 قروض ممنوحة للغير على المدى الطويل
- 268 ودائع وكفالات مدفوعة

ولا تخضع التثبيات المالية للاهلاك، لكنها قد تكون محل مخصصات عند انخفاض قيمتها.

هـ- **اهتلاكات وموونات التثبيات (الحسابان 28 و 29):**

- 28 اهتلاكات التثبيات (المعنوية والمادية)

29 - مؤونات انخفاض قيمة التثبيتات

وتُستعمل هذه الحسابات لتصحيح قيمة التثبيتات في الميزانية دون المساس بقيمتها الأصلية. يسمح تصنيف التثبيتات وربطها بأرقام الحسابات بفهم منطق التنظيم المحاسبي للأصول غير الجارية، كما يُسهّل عملية التسجيل المحاسبي للتثبيتات ومعالجة اهتلاكاتها ومؤوناتها وفق النظام المحاسبي المالي.

3-1-7 محاسبة امتلاك التثبيتات المعنوية والعينية

يمكن للمؤسسة اقتناء التثبيتات بطرق متعددة، غير أن أكثرها شيوعاً في الممارسة المحاسبية هما الاقتناء عن طريق الشراء، والاقتناء عن طريق الإنتاج الداخلي. ويختلف أسلوب تقييم التثبيتات وتسجيلها محاسبياً باختلاف طريقة الاقتناء.

أولاً- حالة الشراء (مع الإشارة إلى التسبيقات، الحساب 238): يُقصد باقتناء التثبيتات عن طريق الشراء حصول المؤسسة على أصل ثابت من الغير مقابل مبلغ نقدي أو أجل، قصد استعماله بصفة دائمة في نشاطها. وتُسجّل التثبيتات المكتتة بالشراء بالقيمة الأصلية التي تمثل تكلفة الاقتناء. وتتكوّن تكلفة اقتناء التثبيت من:

- سعر الشراء الصافي بعد خصم التخفيضات التجارية؛
 - الرسوم والحقوق غير القابلة للاسترجاع؛
 - مصاريف النقل والتأمين؛
 - مصاريف التركيب والتركيب التجريبي؛
 - أي مصاريف مباشرة أخرى ضرورية لجعل التثبيت صالحاً للاستعمال.
- ولا تدخل ضمن تكلفة الاقتناء:
- التخفيضات المالية؛
 - مصاريف الاستغلال العادية؛
 - الغرامات والتأخيرات؛
 - مصاريف الصيانة الدورية بعد دخول التثبيت حيز الاستعمال.
- ومنه:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء + رسوم غير مسترجعة - التخفيضات
وتسجل محاسبياً كما يلي:

20x	تثبيتات معنوية	xxx	
21x	تثبيتات عينية	xxx	
404	موردو التثبيتات	xxx	
5xx	حسابات مالية	xxx	
	شراء تثبيتات معنوية وعينية		

ملاحظة: عند دفع تسبيق نقدي على شراء التثبيتات يسجل في الحساب 238 من جهة المدين ، وعندما تتم عملية الشراء يرصد هذا الحساب.

ويُعترف بالتثبيت المكتنى عن طريق الشراء ابتداءً من التاريخ الذي يصبح فيه جاهزاً للاستعمال.

ثانياً- حالة الإنتاج الداخلي: يُقصد بالإنتاج الداخلي قيام المؤسسة بإنجاز أو تصنيع التثبيت بنفسها، كإنشاء مبنى، أو تصنيع آلة، أو تطوير برنامج معلوماتي، قصد استعماله في نشاطها المستقبلي. وتُقيّم التثبيتات المنتجة داخلياً بـ **تكلفة الإنتاج**، والتي تشمل:

- تكلفة المواد الأولية المستعملة؛
 - تكلفة اليد العاملة المباشرة؛
 - نصيب التثبيت من التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالإنتاج؛
 - المصاريف المباشرة اللازمة لإنجاز التثبيت.
- ولا تدخل ضمن تكلفة الإنتاج:
- التكاليف الإدارية العامة غير المرتبطة مباشرة بالإنتاج؛

- خسائر الإنتاج غير العادية؛
- مصاريف البيع والتسويق.

ومنه:

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد المستعملة في عملية الإنتاج + مصاريف مباشرة وغير مباشرة خاصة بالإنتاج

وتسجل محاسيبا كما يلي:

	6xx	مصاريف	xxxx	xxxx
	5xx	الحسابات المالية		xxxx
	40x	الموردون		xxxx
		تسجيل مصاريف إنتاج أصول معنوية أو عينية	xxxx	
	20x	تثبيات معنوية		xxxx
	21x	تثبيات عينية		
	731	إنتاج قيم ثابتة معنوية		
	732	إنتاج قيم ثابتة عينية		
		تثبيات المصاريف كأصل معنوي أو عيني		

ويُسجل التثبيات المنتج داخليًا ضمن حسابات التثبيات قيد الإنجاز إلى غاية اكتماله ودخوله حيز الاستعمال، حيث يُحوّل بعدها إلى حساب التثبيات النهائي ويبدأ احتسابه للاهلاك. يُبرز التمييز بين الشراء والإنتاج الداخلي اختلاف أسس تقييم التثبيات عند الاعتراف الأولي، حيث تعتمد الأولى على تكلفة الاقتناء، في حين تعتمد الثانية على تكلفة الإنتاج، مع اشتراك الطريقتين في شرط أساسي هو قابلية القياس المحاسبي الموثوق ودخول التثبيات حيز الاستعمال.

مثال تطبيقي 01:

لدينا بعض العمليات التي قامت بها المؤسسة والخاصة بأصولها الثابتة المعنوية:

1- بهدف الرفع من قدرتها التنافسية قامت بتطوير أسلوب إنتاجها وتحملت المصاريف خاصة بمكتب الدراسات بلغت 220000 دج ، بالإضافة إلى مواد أولية مستهلكة بقيمة 95.000 دج، تم التسديد بشيك بنكي.

2- اشترت علامة تجارية من مؤسسة أخرى بقيمة 290.000 ودفعت نصف المبلغ بشيك بنكي.

المطلوب:

- تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية المؤسسة.

الحل:

- تسجيل العمليات في دفتر اليومية:

95.000 220.000	95.000 220.000	1 مواد أولية مستهلكة الدراسات والأبحاث	31 512	601 617
		مواد أولية البنوك والحسابات الجارية شيك بنكي رقم...، وصل خروج المواد....		
315.000	315.000	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت إنتاج قيم ثابتة معنوية تثبيت مصاريف التطوير	731	203
		2 الامتيازات والحقوق المماثلة البنوك والحسابات الجارية مورد الأصول الثابتة فاتورة رقم...، شيك بنكي رقم.....	512 404	205
145.000 145.000	290.000			

مثال تطبيقي 2:

قامت المؤسسة بالعمليات التالية حول أصولها الثابتة المادية:

- 1- دفعت تسبيق نقدي على شراء معدات صناعية ، قيمة التسبيق 200.000 دج
- 2- شراء المعدات الصناعية بمبلغ 1.800.000 دج وسددت نصف المبلغ بشيك بنكي.
- 3- قامت بإنجاز مبنى إداري بوسائلها الخاصة ولاستعمالها الذاتي، وكانت المصاريف كما يلي:
 - مواد أولية (اسمنت، رمل، حديد) بتكلفة 1.200.000 دج
 - مصاريف إنتاج مباشرة (أجور العمال) سددت نقدا بقيمة 300.000 دج

المطلوب:

- أ- حساب تكلفة إنجاز المبنى الإداري .
- ب- تسجيل العمليات في دفتر اليومية.

الحل:

أ- حساب تكلفة إنجاز المبنى الإداري :

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد المستهلكة + المصاريف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالإنتاج

تكلفة إنجاز المبنى = 300.000 + 1.200.000

تكلفة الإنجاز = 1.500.000 دج

ب- تسجيل العمليات في دفتر اليومية:

200.000	200.000	1 تسبيقات على الأصول الصندوق	53	238
		دفع تسبيق نقدي		
200.000 800.000 800.000	1.800.000	2 معدات صناعية	238 512 404	215
		تسبيقات على الأصول		
		البنوك والحسابات الجارية		
		موردو التثبيات فاتورة شراء رقم.....		
		3		

601	مواد أولية مستهلكة	1.200.000	
631	أجور العمال	300.000	
	مواد أولية	1.200.000	
	الصندوق	300.000	
	وصل خروج المواد.....		
	مباني	1.500.000	
732	إنتاج أصول مادية		
213	استلام المبنى جاهز		

2-7 الاهتلاك:

1-2-7 اهتلاك التثبيات المعنوية والعينية:

أولاً- تعريف الاهتلاك: حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 فإن الاهتلاك هو توزيع منتظم للقيمة القابلة للاهتلاك الخاصة بالأصل على مدة حياته الإنتاجية المقدرة.

أما النظام المحاسبي المالي فقد عرف الاهتلاك في المادة 121-7 بأنه "استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجاً في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان بنفسه".

عند دراسة الاهتلاك، تجدر الإشارة إلى مجموعة من المفاهيم الأساسية التي تساعد على فهم آلية احتساب قسط الاهتلاك ومعالجته محاسبياً، ومن أهمها ما يلي:

- المبلغ القابل للاهتلاك: هو المبلغ الذي يُوزع على مدة الاستعمال النافع للأصل، ويمثل الفرق بين تكلفة الأصل والقيمة المتبقية المحتملة له في نهاية عمره التشغيلي.

- تكلفة الأصل (قيمة الاستثمار): هي مجموع المبالغ التي تتحملها المؤسسة للحصول على الأصل ووضعه في حالة صالحة للاستعمال، وتشمل ثمن الشراء مضافاً إليه المصاريف المرتبطة بعملية الاقتناء. وتُعد تكلفة الأصل الأساس المعتمد في حساب الاهتلاك.

- القيمة المتبقية: هي صافي المبلغ الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه من الأصل عند نهاية عمره المفيد، بعد خصم التكاليف المتوقعة المتعلقة بخروجه من الخدمة أو بيعه.

- مدة الاهتلاك (العمر المفيد): تمثل مدة الاستعمال النافع للأصل، أي الفترة التي يُتوقع خلالها أن تستفيد المؤسسة من المنافع الاقتصادية الناتجة عنه. ويمكن تحديدها بعدة طرق، من بينها:

-الفترة الزمنية المتوقعة استخدام الأصل خلالها؛

-عدد وحدات الإنتاج المتوقع الحصول عليها من الأصل؛

-العمر التقني أو الاقتصادي المتوقع للأصل.

- تاريخ الحيازة: هو التاريخ الذي تحصل فيه المؤسسة على الأصل وتصبح قادرة على استعماله، ويُعتمد عليه في تحديد بداية احتساب قسط الاهتلاك.

- تاريخ التنازل: هو تاريخ خروج الأصل من ملكية المؤسسة، سواء عن طريق البيع أو أي شكل آخر من أشكال التنازل، ويتوقف عنده احتساب الاهتلاك.

- قسط الاهتلاك: هو الجزء من المبلغ القابل للاهتلاك الذي يُحمل على نتيجة فترة محاسبية معينة، ويمثل التناقص في قيمة الأصل الناتج عن الاستعمال أو التقادم أو مرور الزمن.

ثانياً- حساب الاهتلاك بطريقة الخطي: تعرف أيضاً بأسلوب الأقساط المتساوية، أو أسلوب الإهلاك الثابت، وتقوم هذه الطريقة على إهلاك الأصل الثابت بقيمة ثابتة سنوية خلال مدة الاستعمال (العمر الإنتاجي للأصل) فهو يؤدي إلى عبء ثابت على مدة منفعة الأصل.

كما عرف بأنه صندوق تقوم المؤسسة سنوياً بوضع قيمة ثابتة فيه لتكون هذه الأموال كمصاريف تسجل سنوياً. ويحسب قسط الاهتلاك حسب هذه الطريقة كما يلي:

$$\text{قسط الاهتلاك الثابت} = \frac{\text{قاعدة الاهتلاك}}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

مع العلم أن:

قاعدة الاهتلاك = تكلفة الأصل - القيمة الباقية المتوقعة

وبما أن:

$$\frac{1}{n} = \frac{1}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}} = \text{معدل الاهتلاك الثابت}$$

فإن:

قسط الاهتلاك الثابت = قاعدة الاهتلاك × معدل الاهتلاك

إذا تم الحصول على الأصل خلال السنة وليس في بدايتها فإنه ولحساب قسط الاهتلاك للسنة الأولى نستخدم إحدى الطريقتين:

قسط الاهتلاك للسنة الأولى = قاعدة الاهتلاك × معدل الاهتلاك × عدد الأيام المتبقية من السنة/360 أو

قسط الاهتلاك للسنة الأولى = قاعدة الاهتلاك × معدل الاهتلاك × عدد الأشهر المتبقية من السنة/12

مع العلم أنه:

- إذا تمت عملية الشراء من 1 إلى 15 من الشهر يحتسب الشهر كاملاً.
- إذا تمت عملية الشراء من 16 إلى 30 من الشهر فلا يحتسب شهر الشراء.
- أما في حالة التنازل عن الأصل فإنه:
- إذا تمت عملية التنازل من 1 إلى 15 من الشهر فلا يحتسب شهر التنازل.
- إذا تمت عملية التنازل من 16 إلى 30 من الشهر فيحتسب شهر التنازل كاملاً.
- تقوم المؤسسة بإعداد بطاقتين لكل أصل من أصولها القابل للاهتلاك، وهما:
- بطاقة فنية تحتوي على خصائص الأصل، كالاسم، الرمز، القيمة، تاريخ الحيازة، مدة الاستعمال، معدل الاهتلاك، اسم المورد، رقم الفاتورة؛
- بطاقة تقنية (جدول الاهتلاك) والتي تعطي صورة عن الوضعية التي آل إليها الأصل من تناقص خلال عمره الإنتاجي. ويأخذ جدول الاهتلاك الشكل الموالي:

السنوات	قاعدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المجمع (المتراكم)	القيمة الصافية	المحاسبية

حيث:

القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الأصل - الاهتلاك المجمع

الاهتلاك المجمع = مجموع أقساط الاهتلاك للسنوات السابقة - قسط السنة الحالية

مثال تطبيقي 1:

قامت مؤسسة صناعية في بداية جانفي 2011 بشراء آلة إنتاجية بقيمة 1.200.000 دج، وكان العمر الإنتاجي للآلة 8 سنوات، أما القيمة المتبقية للأصل فقدرت بـ 200.000 دج.

المطلوب:

- إعداد جدول الإهلاك الثابت للآلة، من تاريخ الحيازة إلى تاريخ نهاية العمر الإنتاجي لها.

الحل:

$$\text{معدل الاهتلاك} = \frac{1}{8} = 0,125 = 12,5\%$$

$$\text{قاعدة الاهتلاك} = 1.200.000 - 200.000 = 1.000.000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{1.000.000}{8} = 125.000 \text{ دج}$$

السنوات	قاعدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية الصافية
2011	1.000.000	12,5%	125.000	125.000	1.075.000
2012	1.000.000	12,5%	125.000	250.000	950.000
2013	1.000.000	12,5%	125.000	375.000	825.000
2014	1.000.000	12,5%	125.000	500.000	700.000
2015	1.000.000	12,5%	125.000	625.000	575.000
2016	1.000.000	12,5%	125.000	750.000	450.000
2017	1.000.000	12,5%	125.000	825.000	325.000
2018	1.000.000	12,5%	125.000	1.000.000	200.000

ثالثا- **التسجيل المحاسبي للاهتلاكات:** يتم تسجيل الاهتلاكات -مهما كانت الطريقة المتبعة لحسابها- في نهاية الدورة 12/31/ن في الحساب 28× "قيم الاهتلاك الثابتة" من جهة الدائن، مقابل الحساب 681 "أقساط الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة" من جهة المدين، وذلك كما يلي:

681	أقساط الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	28×	قيم الاهتلاك الثابتة	تسجيل قسط الاهتلاك السنوي	xxx	xxx
-----	--	-----	----------------------	---------------------------	-----	-----

عندما يهتك التثبيت بالكامل يتم إخرجه من موجودات المؤسسة، فيتم جعل مجموع الحساب 28× مدينا مقابل حساب الأصل الثابت المعني الحساب 2× دائنا. ويسجل كما يلي:

28×	قيم الاهتلاك الثابتة (إهتلاك متراكم)	2×	الأصل الثابت	ترصيد الحساب 28 مع الحساب 2×	xxx	xxx
-----	--------------------------------------	----	--------------	------------------------------	-----	-----

مثال تطبيقي 2:

بالاستعانة بمعطيات المثال السابق، كيف يكون التسجيل المحاسبي للاهتلاكات؟

الحل:

يكون التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك الخاص بالسنة الأولى 2011 كما يلي:

681	أقساط الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	2815	اهتلاك معدات صناعية	تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2011	125.000	125.000
-----	--	------	---------------------	------------------------------	---------	---------

بالنسبة لباقي السنوات يتم إثبات قسط الاهتلاك بنفس القيد المحاسبي للسنة الأولى في نهاية سنة 2018 وعند اهتلاك الأصل يتم إخرجه من موجودات المؤسسة، وبما أنه للأصل قيمة تقديرية متبقية فإنه يتم تسجيل القيد التالي:

2815	اهتلاك معدات صناعية (الاهتلاك المتراكم)	215	نواقص القيمة عن خروج أصول مثبته غير مالية	معدات صناعية	1.000.000	200.000
652	ترصيد الحساب 28 مع الحساب 215				1.200.000	

2-2-7 خسائر القيمة عن التثبيتات: هي مخصصات الخسارة في القيمة تتعلق بكل عناصر الأصول (التثبيتات، المخزونات، الحقوق، سندات المساهمة والتوظيف). فعند إقفال الحسابات السنوية المتعلقة بالدورة المعنوية، تقوم المؤسسة باختبار تدني قيم أصولها لأسباب مختلفة أو لظروف غير مرتقبة. فإذا تبين أن القيمة القابلة للتحويل للأصل المعني أقل من القيمة المحاسبية الصافية المسجلة في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة بعد إثبات قيم الاهتلاكات، فإنه يتم الاعتراف بالفارق السلبي على أنه تدني في قيمة الأصل.

خصص النظام المحاسبي المالي الحساب 29 "خسائر القيمة عن التثبيتات لتسجيل هذا الفرق السالب بين القيمتين السابقتين، وتتمثل فروعه في ما يلي:

الحساب 290 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية

الحساب 291 خسائر القيمة عن التثبيتات المادية

الحساب 292 خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعية موضع امتياز

الحساب 293 خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها

الحساب 296 خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات

الحساب 297 خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة

الحساب 298 خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى.

يتم إثبات المبلغ الصافي للتثبيتات التي تكون موضع اهتلاك في الميزانية بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تم الاعتراف بها وتسجيلها. وفي حالة التنازل عن أحد التثبيتات يجب تسجيل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقا في شكل انخفاض لقيمة التثبيت.

3-7 التنازل عن التثبيتات المعنوية والعينية وتخريدها:

هو خروج للأصول الثابتة عن الخدمة بالاستغناء من خلال بيعها أو مبادلتها بتثبيتات أخرى مع الغير أو التخلص منها بعد نهاية عمرها الإنتاجي. وفي هذه الحالة يجب إقفال حساب الأصل المتنازل عنه في الدفاتر المحاسبية.

1-3-7 التنازل عن التثبيتات غير القابلة للاهلاك:

تشمل التثبيتات غير القابلة للاهلاك أساساً الأراضي، باعتبارها أصولاً لا تتعرض للاستهلاك بسبب عدم محدودية عمرها الاقتصادي، إضافة إلى بعض التثبيتات المالية التي لا تخضع للاهلاك المحاسبي. عند التنازل عن تثبيت غير قابل للاهلاك، تُتبع القواعد المحاسبية التالية:

- شطب قيمة الأصل من حساب التثبيتات المعنوية
- إثبات المقابل المتحصل عليه (نقدًا أو في الحسابات المدينة)
- تحديد نتيجة التنازل، والتي تتمثل في:

نتيجة التنازل = سعر التنازل – القيمة الدفترية للأصل

بما أن الأصل غير قابل للاهلاك فإن القيمة الدفترية تمثل تكلفة اقتناء الأصل ما لم يخضع لإعادة تقييم أو تسجيل خسارة قيمة. ومنه نميز حالتين:

الحالة الأولى: نتيجة التنازل موجبة أي تحقيق فائض تنازل لأن ثمن التنازل أكبر من القيمة الدفترية للأصل وتسجل محاسبيا ضمن الإيرادات في الحساب 752 "فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية". ونسجل بتاريخ التنازل القيد التالي:

5x	حسابات الخزينة	xxx	xxx
462	الحسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات غير المالية	xxx	xxx
752	فوائض القيم عن خروج أصول ثابتة		
21/20	الأصل الثابت		
	التنازل عن تثبيات غير قابلة للاهلاك		

الحالة الثانية: نتيجة التنازل سالبة أي عجز تنازل لأن ثمن التنازل أقل من القيمة الدفترية للأصل

وتسجل محاسبيها ضمن الحساب 652 "نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية". ونسجل بتاريخ التنازل القيد التالي:

5x	حسابات الخزينة	xxx	
462	الحسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات غير المالية	xxx	
652	نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة	xxx	xxx
21/20	الأصل الثابت		
	التنازل عن تثبيات غير قابلة للاهلاك		

2-3-7 التنازل عن التثبيتات القابلة للاهلاك:

وتشمل هذه التثبيتات على وجه الخصوص تثبيات معنوية وتثبيتات عينية وهي أصول تتعرض للاهلاك نتيجة الاستعمال أو التقادم.

يُعالج التنازل عن التثبيتات القابلة للاهلاك محاسبياً وفق تسلسل منطقي يضمن تحديد القيمة الدفترية للأصل ونتيجة العملية بدقة، وذلك من خلال المراحل التالية:

- **احتساب قسط الاهلاك المكمل لسنة التنازل:** يتم حساب قسط الاهلاك الخاص بالفترة الممتدة من بداية السنة المالية إلى تاريخ التنازل الفعلي عن الأصل، وذلك قصد تحميل السنة الجارية بنصيبها من الاستعمال.

- **تحديد مجمع الاهلاكات إلى غاية تاريخ التنازل:** يُحسب الاهلاك المتراكم منذ تاريخ اقتناء التثبيت إلى غاية تاريخ التنازل، بما في ذلك قسط الاهلاك المكمل لسنة التنازل.

- **تحديد القيمة المحاسبية الصافية عند تاريخ التنازل:** تمثل القيمة المحاسبية الصافية الفرق بين تكلفة اقتناء الأصل ومجموع الاهلاكات المتراكمة إلى تاريخ التنازل.

- **حساب نتيجة التنازل عن التثبيت:** تُحدد نتيجة التنازل بمقارنة سعر التنازل (سعر البيع) مع القيمة المحاسبية الصافية للأصل عند تاريخ التنازل:

$$\text{نتيجة التنازل} = \text{سعر التنازل} - \text{القيمة المحاسبية الصافية للأصل}$$

يمكن تحديد القيمة المحاسبية الصافية بإحدى الطريقتين التاليتين:

الطريقة الأولى:

القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الأصل - مجموع الاهلاكات من تاريخ الاقتناء إلى تاريخ التنازل

الطريقة الثانية:

القيمة المحاسبية الصافية لسنة التنازل = القيمة المحاسبية الصافية في نهاية السنة السابقة - قسط الاهلاك المكمل لسنة التنازل

ونميز الحالتين التاليتين:

الحالة الأولى: إذا كان سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية، فإن المؤسسة تتحمل أعباء تسجل في الحساب 652 "نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية" من جهة المدين، يعتبر عجز تنازل، ونسجل بتاريخ التنازل القيد التالي:

681	أقساط الاهلاك والمؤونات وخسائر القيمة	xxx	
28x	قيم الاهلاك الثابتة	xxx	xxx
	تسجيل قسط الاهلاك المكمل لسنة التنازل		
5x	حسابات الخزينة	xxx	
462	حقوق التنازل عن أصول ثابتة	xxx	
652	نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة	xxx	
28x	قيم الاهلاك الثابتة (إهلاك متراكم)	xxx	
2x	الأصل الثابت		xxx

xxx	xxx	التنازل عن الأصل	462	5x
		حسابات الخزينة حقوق التنازل عن أصول ثابتة قبض حقوق التنازل عن الأصل إذا تمت العملية بالأجل		

الحالة الثانية: إذا كان سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية، فإن المؤسسة تحقق إيراد يسجل في الحساب 752 "فائض القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية" من جهة الدائن، يعتبر فائض تنازل، ونسجل بتاريخ التنازل القيد التالي:

xxx	xxx	أقساط الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة قيم الاهتلاك الثابتة تسجيل قسط الاهتلاك المكمل لسنة التنازل	28x	681
		حسابات الخزينة حقوق التنازل عن أصول ثابتة قيم الاهتلاك الثابتة (إهلاك متراكم) فوائض القيم عن خروج أصول ثابتة الأصل الثابت		
xxx	xxx	التنازل عن الأصل	462	5x
		الحسابات المالية حقوق التنازل عن أصول ثابتة قبض حقوق التنازل عن الأصل إذا تمت العملية بالأجل		

مثال توضيحي:

بتاريخ 2020/01/02 قامت إحدى المؤسسات الصناعية بحيازة آلة إنتاجية بقيمة 700.000 دج، وبتاريخ 2023/07/20 تنازلت عن هذه الآلة بسعر بيع بلغ 250.000 دج، مع العلم أن المؤسسة كانت تعتمد طريقة الاهتلاك الثابت لتحديد أقساط الاهتلاك.

المطلوب:

- تسجيل القيود اللازمة لعملية التنازل، مع العلم أن عملية التنازل تمت على الحساب.

الحل:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي الثابت} = \frac{700.000}{5} = 140.000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الاهتلاك لسنة (7 أشهر) 2023} = \frac{7}{12} \times \frac{700.000}{5} = 81.666,66 \text{ دج}$$

حساب مجموع الأقساط المتراكمة المتعلقة بسنة 2020 + 2021 + 2022 + 7 أشهر من 2023:

$$\text{مجموع الأقساط المتراكمة} = 81.666,66 + 140.000 + 140.000 + 140.000 = 501.666,66 \text{ دج}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية المتبقية} = 501.666,66 - 700.000 = 198.333,34 \text{ دج}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية المتبقية} = 198.333,34 \text{ دج}$$

إذن:

$$\text{نتيجة التنازل} = \text{سعر التنازل} - \text{القيمة المحاسبية الصافية للأصل}$$

$$\text{نتيجة التنازل} = 198.333,34 - 250.000 = -51.666,66 \text{ دج}$$

الفرق موجب أي أن سعر التنازل (250.000 دج) أكبر من ق.م.ص المتبقية (198.333,34 دج)، وهو يعد فوائض قيم عن التنازل عن هذا الأصل.

والتسجيل المحاسبي في دفتر اليومية يكون كما يلي:

81.666,66	81.666,66	2023/07/30	2815	681
		إثبات قسط الاهتلاك المكمل لـ 7 أشهر من 2013 // حقوق التنازل عن أصول ثابتة اهتلاك معدات صناعية (اهتلاك متراكم) فوائض القيم عن خروج أصول ثابتة معدات صناعية التنازل عن الأصل وتحقيق فائض في القيمة	752 215	462 2815
51.666,66 700.000	250.000 501.666,66			

7-3-3 تخريد التثبيات:

يتمثل تخريد التثبيات في الإخراج النهائي لأصل ثابت من ذمة المؤسسة دون مقابل، نتيجة فقدانه لقدرته على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية بسبب التلف أو التقادم أو انتهاء عمره الاقتصادي. وعلى خلاف التنازل، لا ينتج عن التخريد أي تحصيل مالي، لذلك تُعد القيمة المحاسبية الصافية المتبقية للأصل أعباء تتحملها المؤسسة. وتختلف المعالجة المحاسبية حسب ما إذا كان التثبيت مهتلًا كليًا أو جزئيًا.

أولاً- المعالجة المحاسبية لتخريد تثبيت مهتل كليًا: إذا كان التثبيت قد استُهلك بالكامل، فإن:

$$\begin{aligned} \text{الاهتلاك المتراكم} &= \text{تكلفة الأصل} \\ \text{القيمة المحاسبية الصافية} &= 0 \end{aligned}$$

في هذه الحالة نسجل القيد التالي:

xxx	xxx	قيم الاهتلاك الثابتة (الاهتلاك المتراكم) الأصل الثابت ترصيد الحساب 28 مع الحساب 20 أو 21	21/20	28x
-----	-----	--	-------	-----

ثانيًا- المعالجة المحاسبية لتخريد تثبيت مهتل جزئيًا: إذا كان التثبيت غير مهتل كليًا، أي ما تزال له قيمة محاسبية صافية موجبة، فإن هذه القيمة تمثل أعباء ناتجة عن التخريد، لعدم وجود أي مقابل. ويكون لدينا:

$$\text{الاهتلاك المتراكم} = \text{تكلفة الأصل} - \text{القيمة المتبقية للأصل}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{القيمة المتبقية للأصل}$$

في هذه الحالة نسجل القيد التالي:

xxx	xxx	قيم الاهتلاك الثابتة (الاهتلاك المتراكم) خسائر القيم عن خروج تثبيات غير مالية الأصل الثابت	21/20	28x 652
-----	-----	--	-------	------------

