

الأسبوع العاشر: اهتلاك وخسائر القيمة عن التثبيات المعنوية والتثبيات العينية

1- اهتلاك التثبيات

تقتني المؤسسات التثبيات العينية أو المعنوية من أجل استعمالها في أغراض صناعية وتجارية لمدة تفوق السنة المالية الواحدة، غير أن هذه التثبيات لا تبقى على حالتها الإنتاجية بل تفقدتها بمرور الزمن أو بسبب التقادم التكنولوجي إثر ظهور أدوات إنتاج أكثر إنتاجية ومردودية، وهنا يقتضي الأمر تجديد هذه التثبيات.

وتطبيقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف، يتم توزيع قيمة التثبيات العينية والمعنوية على فترة زمنية محددة تدعى **بفترة منفعتها** أو فترة استعمالها، وهذا التوزيع لكل أو جزء من قيمة التثبيات على هذه الفترة يسمى **"الاهتلاك"** أي الجزء من تكلفة التثبيات الذي يقتطع من النتائج مقابل استعماله في نشاط المؤسسة حتى في غياب الأرباح وفي كل سنة مالية وابتداء من بداية تشغيله.

1-1- تعريف الإهتلاك

حسب المادة 121-7 من قرار تطبيق النظام المحاسبي المالي المؤرخ في 26 جويلية 2008 يعرف الإهتلاك بإستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبيء، ومن هذا التعريف نستنتج أن الإهتلاك هو التناقص الحاصل في قيمة الأصول المادية والمعنوية والناجم عن استعمالها أو تقادمها، ويتم إثبات هذا التدهور أو التناقص في نهاية السنة المالية ويسجل في حساب مخصصات الإهتلاك لتجديد هذه التثبيات بعد إنتهاء عمرها الإنتاجي بتثبيات جديدة.

1-2- طرق الإهتلاك: نص النظام المحاسبي المالي على أربعة طرق لحساب الإهتلاك وهي:

- طريقة الإهتلاك الخطي: عبيء ثابت على المدة النفعية للأصل؛
 - طريقة الإهتلاك المتناقص: عبيء متناقص على المدة النفعية للأصل؛
 - طريقة الإهتلاك المتزايد: عبيء متزايد على المدة النفعية للأصل؛
 - طريقة وحدات الإنتاج: عبيء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل؛
- حسب محتوى المادة، تقتصر دراسة طرق الإهتلاك على الإهتلاك الخطي فقط

طريقة الإهتلاك الخطي

- وهو الأكثر استعمالا، ويعرف بأسلوب الأقساط المتساوية، ولإنجاز جدول الاهتلاك نستعمل القواعد الآتية:
- المبلغ القابل للإهتلاك يساوي تكلفة حياة (أو إقتناء) التثبيات ناقص القيمة المتبقية.
- القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي للتثبيات عند نهاية مدة نفعيته (مدة استخدامه) وعادة ما تكون معدومة.
- معدل الإهتلاك الخطي t : إذا كانت n هي مدة المنفعة فإن معدل الاهتلاك الخطي هو $t = \frac{100}{n}$
- القسط السنوي A : إذا كان V_0 هو المبلغ القابل للإهتلاك فإن $A = \frac{V_0}{n}$ أو $A = V_0 \times \frac{t}{100}$
- الاهتلاكات المتراكمة تساوي مجموع الاهتلاكات المطبقة على تثبيات في نهاية الدورة المعنية.
- القيمة الصافية المحاسبية تساوي المبلغ القابل للإهتلاك ناقص الإهتلاكات المتراكمة.

مثال: بتاريخ 2012/03/14 تم اقتناء شاحنة تكلفتها 600 000 دج مدة استعمالها 05 سنوات، ليس لها قيمة متبقية المطلوب: إعداد جدول إهلاك الشاحنة حسب طريقة الإهلاك الخطي وتسجيل قسط اهتلاك سنة 2012.

الحل

المبلغ القابل للإهلاك هو: 600 000 دج.

$$\text{معدل الإهلاك: } t = \frac{100}{5} = 20\%$$

$$\text{قسط إهلاك سنة 2012 (10 أشهر) } A = 600000 \times 20\% \times \frac{10}{12} = 100000 \text{ أو } A = \frac{600000}{5} \times \frac{10}{12} = 100000$$

$$\text{قسط إهلاك سنة كاملة (من 2013 حتى 2016): } A = 600000 \times 20\% = 120000 \text{ أو } A = \frac{600000}{5} = 120000$$

$$\text{قسط إهلاك سنة 2017 (شهرين فقط): } A = 600000 \times 20\% \times \frac{2}{12} = 20000 \text{ أو } A = \frac{600000}{5} \times \frac{2}{12} = 20000$$

وعليه يكون جدول الإهلاك للآلة كما يلي:

السنوات	المبلغ القابل للإهلاك V_0	قسط الإهلاك A_m	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية (VNC)
2012/12/31 (10 أشهر)	600 000	100 000	100 000	500 000
2013/12/31	600 000	120 000	220 000	380 000
2014/12/31	600 000	120 000	340 000	260 000
2015/12/31	600 000	120 000	460 000	140 000
2016/12/31	600 000	120 000	580 000	20 000
2017/12/31 (شهرين)	600 000	20 000	600 000	0

التسجيل المحاسبي لقسط الإهلاك لسنة 2012

100000	100000	2012/12/31	مخصصات الإهلاكات إهلاك معدات نقل (شاحنة)	2818	681
			(قسط إهلاك الآلة المتعلق بسنة 2012)		

ملاحظة:

إذا كان إقتناء التثبيت بين اليوم الأول واليوم الخامس عشر يحسب الشهر كله عند حساب قسط الإهلاك وإذا كان إقتناء التثبيت بعد اليوم الخامس عشر لا يحسب ذلك الشهر في قسط الإهلاك.

2- خسائر القيمة عن التثبيتات

طبقا لقواعد التقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، على المؤسسات أن تقوم بتاريخ كل جرد، وبالنسبة لكل تثبيت قابل للاهلاك أو غير قابل للاهلاك بالتأكد إن كان يوجد مؤشر على أن التثبيت المعني فقد قيمته بصورة معتبرة، ومن أجل التأكد من ذلك يجب القيام باختبار للخسارة في القيمة، وذلك بهدف تحديد وجود خسارة القيمة، وتحديد مبلغ هذه الخسارة.

2-1- تعريف خسارة القيمة

خسارة القيمة هي مبلغ فائض القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت على قيمته القابلة للتحويل.

2-2- تقدير خسارة القيمة

عند تاريخ الجرد تقوم المؤسسة بتقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على فقدان أحد التثبيتات لقيمه، وفي حالة ثبت للمؤسسة وجود مثل هذا المؤشر عليها أن تقوم بتقدير القيمة القابلة للتحويل من هذا التثبيت، ويتم تحديد الخسارة في قيمة التثبيت بالفرق بين القيمة الصافية المحاسبية له وقيمه القابلة للتحويل، أي:

خسارة القيمة (Perte de valeur) = القيمة الصافية المحاسبية (VNC) - القيمة القابلة للتحويل (VR)

ووفقا للمنهاج وبهدف التبسيط في السنة الأولى يتم اعتبار القيمة القابلة للتحويل من أي تثبيت هي ثمن (سعر) البيع الصافي له

ثمن (سعر) البيع الصافي للتثبيت هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع هذا التثبيت عند إبرام معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم ودراية وتراضٍ؛ مع طرح منه تكاليف الخروج؛ أي:

ثمن البيع الصافي (PVN) = ثمن البيع (PV) - تكاليف الخروج.

أما بالنسبة للقيمة الصافية المحاسبية للتثبيت فتؤخذ بعد الاهلاك الخاص بالدورة المنقضية، لأن المنافع الاقتصادية للتثبيت خلال هذه الدورة تم استهلاكها وفقا لمخطط الاهلاك الخاص به. ويلاحظ أنه في حالة وجود مؤشر لخسارة القيمة يتم التأكد من وجود هذه الخسارة بمقارنة القيمة القابلة للتحويل بالقيمة الصافية المحاسبية، وذلك حسب الحالتين التاليتين:

- الحالة الأولى: يتم فيها إثبات خسارة القيمة إذا كانت:

القيمة القابلة للتحويل (ثمن البيع الصافي) > القيمة الصافية المحاسبية

- الحالة الثانية: لا توجد خسارة قيمة إذا كانت:

القيمة القابلة للتحويل (ثمن البيع الصافي) ≤ القيمة الصافية

2-3- التّسجيل المحاسبي لخسارة قيمة التّثبيّات

عند ثبوت خسارة في القيمة لأحد التّثبيّات، يتم جعل الحساب 29 خسائر القيمة عن التّثبيّات دائما بمبلغ هذه الخسارة، وذلك بجعل الحساب 68 المخصّصات للاهتلاكات والمؤنات وخسائر القيمة مدينا بنفس المبلغ.

N/12/31

XXXX	XXXX	المخصّصات للاهتلاكات والمؤنات وخسائر القيمة خسائر القيمة عن التّثبيّات (تسجيل خسائر القيمة عن التّثبيّات)	29	68
------	------	---	----	----

يمكن استعمال الحسابات الفرعية التّالية:

- بالنسبة للحساب 68 المخصّصات للاهتلاك والمؤنات وخسائر القيمة
- 681 المخصّصات للاهتلاكات والمؤنات وخسائر القيمة- الأصول غير الجارية
- بالنسبة للحساب 29 خسائر القيمة عن التّثبيّات
- 290 خسائر القيمة عن التّثبيّات المعنوية.
- 291 خسائر القيمة عن التّثبيّات العينية.

مثال: مؤسّسة "الوفاء" الإنتاجية تملك آلة صناعية، قامت بعملية تقديرها في N/12/31 كانت القيمة الصّافية المحاسبية لهذه الآلة 2800000 دج، بينما بلغ ثمن بيعها 2360000 دج، في حين قدرت تكاليف الخروج في حالة بيعها 60000 دج.

المطلوب:

- (1) حساب خسارة القيمة الآلة
- (2) التّسجيل المحاسبي لخسارة قيمة الآلة

الحل:

1) حساب خسارة القيمة الآلة

- * بالنسبة لمؤسّسة الوفاء " فإنها قامت بتقدير الآلة الصناعية بتاريخ N/12/31 بعد حساب الاهتلاك فحصلت على ما يلي:
- ثمن (سعر) البيع الصّافي (PVN) = ثمن (سعر) البيع (PV) - تكاليف الخروج.
- ثمن (سعر) البيع الصّافي (PVN) = 2360000 - 60000 = 2300000 دج.

بمقارنة القيمة الصّافية المحاسبية مع القيمة القابلة للتّحصيل والمتمثلة في سعر البيع الصّافي للآلة نكون أمام حالة

إثبات خسارة القيمة؛ لأن:

القيمة القابلة للتّحصيل (ثمن أو سعر البيع الصّافي) للآلة الصناعية $2300000 >$ القيمة الصّافية المحاسبية للآلة الصناعية 2800000.

- حساب خسارة قيمة الآلة بتاريخ N /12/31 يكون كما يلي:

خسارة القيمة (Pert de valeur) = القيمة الصّافية المحاسبية (VNC) - القيمة القابلة للتّحصيل (VR).

خسارة قيمة الآلة الصناعية = 2800000 - 2300000 = 500000 دج.

(2) التسجيل المحاسبي لخسارة قيمة الآلة

N/12/31

500000	500000	المخصّصات للاهتلاكات والمؤنات وخسائر القيمة، الأصول غير الجارية خسائر القيمة عن التثبيات العينية. (تسجيل خسائر القيمة عن الآلة الصناعيّة).	2915	681
--------	--------	--	------	-----

2-4- أثر خسارة القيمة على مخطّط الاهتلاك (تعديل مخطّط الاهتلاك بعد إثبات خسارة القيمة):

عندما يتم إثبات خسارة قيمة لتثبيت ما، فإن ذلك يؤثّر على مخطّط اهتلاك هذا التثبيت بحيث يجب تعديله بالنسبة للمدّة الباقية، وذلك بأن يتم حساب أقساط اهتلاك جديدة بالنسبة للمدّة الباقية على الاهتلاك انطلاقا من المبلغ القابل للاهتلاك بعد خسارة القيمة المسجّلة.

مثال: مؤسّسة "الأمل" قامت بحيازة تثبيت عيني D بتاريخ N/07/01 بمبلغ 2000000 دج، يتم اهتلاكه بطريقة الاهتلاك الخطّي خلال مدّة خمس (05) سنوات. بتاريخ 2+N/12/31 عرف التثبيت D خسارة في القيمة بلغت 390000 دج.
المطلوب:

إعداد مخطّط الاهتلاك المعدّل للتثبيت D بعد إثبات خسارة القيمة بتاريخ 2+N/12/31.
الحل:

- قسط الاهتلاك السنوي = $2000000 \div 5 = 400000$ دج.
- اهتلاك السنّة N (6 أشهر) = $400000 \div 2 = 200000$ دج.
- قسط الاهتلاك السنوي بعد التعديل = القيمة الصافية المحاسبية في نهاية السنّة 2+N \div المدّة الباقية للاهتلاك.
- قسط الاهتلاك السنوي بعد التعديل = $610000 \div 2.5 = 244000$ دج.
- قسط السنّة 5+N (لمدّة 06 أشهر) = $244000 \div 2 = 122000$ دج.
- ويكون مخطّط الاهتلاك كما يلي:

السنّة	المبلغ القابل للاهتلاك	الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المتراكم	خسارة القيمة	القيمة الصافية المحاسبية
N	200000	200000	200000	.....	1800000
1+N	200000	400000	600000	.....	1400000
2+N	200000	400000	1000000	390000	610000
المخطّط بعد التعديل					
3+N	610000	244000	1244000	.....	366000
4+N	610000	244000	1488000	.....	122000
5+N	610000	244000	1488000	.....	122000
المجموع			2000000		

