

المحاضرة 11 : محاسبة التثبيات المعنوية والعينية

الصنف 2- التثبيات – المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي

تعتبر التثبيات تجهيزات واستثمارات تستعين بها المؤسسة على أداء نشاطها وأعمالها، حيث سيتناول هذا المحور الأنواع الثلاثة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وكيفية المعالجة المحاسبية لها كمايلي:

1- تعريف التثبيات وشروطها – حسابات الصنف 2 -

يعرف النظام المحاسبي المالي التثبيات على أنها أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لنشاط المنشأة، مثل التثبيات المادية و المعنوية، أو التي تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد، أو التي لا تنوي المنشأة إنجازها خلال الأشهر الثني عشر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.

1-1 تعريف التثبيات والإعتراف بها

يتم الاعتراف بالأصول في الميزانية عندما:

- يكون من المحتمل أن تعود منه منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمنشأة؛
- يمكن تقييم هذا الأصل بطريقة موثوق فيها.

1-2 القواعد العامة لتقييم التثبيات

ينص النظام المحاسبي المالي على أن الاعتراف بالتثبيات يكون تبعا لقواعد التقييم التي حددها هذا النظام و هي:

الطريقة العامة لتقييم التثبيات هي " التكلفة التاريخية". بيد أن هذا النظام يرخص - حسب بعض الشروط التي يحددها - إلى إمكانية تقييم هذه الأصول عن طريق:

- القيمة العادلة ،
- قيمة الانجاز،
- القيمة النفعية .

✓ التكلفة التاريخية: تعتبر القاعدة العامة للتقييم، إلا أنه يوجد بعض العناصر و بعض الشروط لا تسمح باستعمالها. سنلخصها من خلال هذا الفصل. وتتحدد التكلفة التاريخية للأصول الثابتة من العناصر التالية :

- الممتلكات المحازة عن طريق الشراء، تمثل التكلفة المقابل المالي للشراء، سواء كان نقدي أو دين .
- الممتلكات المستلمة من طرف المساهمين، تمثل التكلفة قيمة الحصة المساهم بها .
- الممتلكات المكتسبة مجانا (بدون مقابل)، تمثل التكلفة القيمة الحقيقية لهذه الممتلكات في تاريخ دخولها في ذمة المؤسسة.

- الممتلكات المكتسبة عن طريق التبادل، في هذه الحالة تسجل الأصول غير المشابهة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المشابهة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للمبادلة.

✓ القيمة العادلة: وهي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصل بين أطراف على دراية كافية و تعمل ضمن شروط المنافسة الاعتيادية، أي ضمن السوق النشط الذي يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق ؛
- يمكن أن يوجد بها عادة مشتركون و بائعين متفقون ؛
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور .
- ✓ تكلفة الإنجاز: في حالة الأصل الثابت الذي تم انجازه بوسائل المنشأة.
- ✓ القيمة النفعية و تسمى كذلك القيمة المحدثة لتدفقات أموال الخزينة المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصل إلى غاية خروجه عن الخدمة.
- كما ينص النظام المحاسبي المالي على تطبيق المبادئ الآتية عند تقييم التثبيات :
- يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات على شكل أصول ثابتة .
- تعالج مكونات أصل ثابت غير مالي ⁽²⁾ كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة أو كانت توفر منافع إقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

1-3 العناصر التي تدخل في تكلفة التثبيات:

أولاً: في حالة الحياة بمقابل مادي (شراء):

تكلفة التثبيات = (ثمن الشراء - تخفيضات تجارية ومالية) + الرسوم الجمركية + الرسوم غير المسترجعة
 + المصاريف المتعلقة بحياة التثبيات (مثل مصاريف النقل، الشحن، التركيب) + مصاريف ازالة الموقع (مصاريف تنبئية)

* حيث لا يدخل مبلغ الرسم على القيمة المضافة TVA في تكلفة حياة التثبيات بل يسجل في حساب خاص هو د/44562 TVA قابلة للاسترجاع على التثبيات.

مثال: في أكتوبر 2017 استلمت مؤسسة سيارة سياحية مع الفاتورة التالية

المطلوب: تسجيل عملية حياة السيارة مع العلم انه لم يتم تسديد الفاتورة بعد
 الفاتورة: ثمن السيارة (HT) = 150.000 دج

الرسم على القيمة المضافة (TVA) = (150.000 * 19%) = 28.500 دج

مصاريف نقل السيارة الى المؤسسة = 15.000 دج

مصاريف أخرى = 10.000 دج

المبلغ الواجب الدفع = 203500 دج

تكلفة حيازة السيارة = ثمن السيارة + مصاريف النقل + مصاريف أخرى
 $175.000 = 10.000 + 15.000 + 150.000$ دج

التسجيل المحاسبي

أكتوبر 2017				
ح/ معدات النقل (سيارة)	175.000		2182	
ح/ TVA قابلة للاسترجاع على التثبيات	28.500		44562	
ح/ موردو التثبيات		404		
	203.500			

ثانيا: في حالة التثبيات المنجزة بوسائل المؤسسة: يمكن للمؤسسة ان تقوم بانجاز تثبيت مادي او معنوي بوسائلها الخاصة، مثلا مؤسسة تقوم بصناعة طاولات وكراسي، فان استعملت طاولة وكرسي لمكاتبها بدل بيعها، تعتبر في هذه الحالة الطاولة والكرسي تثبيت منجز بوسائل المؤسسة بدلا من البضائع، وتسجل في الصنف 2 بتكلفة الانجاز. إذن تقيم التثبيات المنتجة من طرف المؤسسة على أساس تكلفة الإنتاج، في هذه الحالة يكون التسجيل على مرحلتين أولهما تتضمن تسجيل مختلف الأعباء حسب طبيعتها، بينما المرحلة الثانية يتم تسجيل التثبيت المعني ضمن التثبيات، ويكون التسجيل المحاسبي وفق ما يلي :

المرحلة الأولى:

6xx	ح/ الأعباء	xxx	
4xx	ح/ حسابات الغير	xxx	
5xx	ح/ النقديات	xxx	
	إثبات التكاليف		

المرحلة الثانية:

21x	ح/ التثبيت المعني	xxx	
732	ح/ إنتاج مثبت للأصول المادية	xxx	
	إنتاج مثبت بوسائل المؤسسة		

مثال 1: أنتجت المؤسسة بوسائلها الخاصة آلة ، وإستهلكت لأجل ذلك مواد ولوازم ب 250.000 دج، أجور عمال ب 150.000 دج، خدمات إستشارية ب 100.000 دج

التسجيل المحاسبي:

601	ح/ المواد الأولية المستهلكة	250.000	
622	ح/ أجور الوسطاء والأتعاب (خدمات استشارية)	100.000	
631	ح/ أجور العاملين	150.000	
512	ح/ البنك	500.000	
	إثبات التكاليف		

215	732	ح/ آلة صناعية ح/ إنتاج مثبت للأصول المادية إنتاج مثبت بوسائل المؤسسة	500.000	500.000
-----	-----	--	---------	---------

مثال 2: قامت المؤسسة B المختصة بانجاز البرامج المعلوماتية بانجاز برنامج معلوماتي خاص بمحاسبة المؤسسة، بلغت تكلفة انجازه 80.000 دج .

المطلوب: التسجيل في اليومية

204	731	ح/ برنامج معلوماتي ح/ إنتاج المثبت للأصول المعنوية	80.000	80.000
-----	-----	---	--------	--------

2 تصنيف التثبيات في النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي حدد تصنيف أصل إلى متداول أو ثابت ليس على أساس نوعه بل تبعا لوجهة استعماله في إطار نشاط المنشأة.

فقد حدد النظام المحاسبي المالي التثبيات في الميزانية كالاتي:

- ح/20 التثبيات المعنوية.
- ح/21 التثبيات المادية.
- ح/22 التثبيات في شكل امتياز.
- ح/23 التثبيات قيد الإنجاز.
- ح/26 و ح/27 التثبيات المالية.

3 - التثبيات المعنوية في النظام المحاسبي المالي

تطرق المرسوم التنفيذي رقم 09-19 إلى تحديد مفهوم الأصول المعنوية، وتصنيفها وكذا كيفية سير حساباتها.

3-1 تعريف و تصنيف التثبيات المعنوية

عرفت قواعد النظام المحاسبي المالي الأصل الثابت المعنوي على أنه أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة، العلامات، والبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.

و يدرج الأصل المعنوي في حسابات الأصول إذا كان:

- ✓ من المحتمل أن تؤول المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة به إلى المنشأة ؛
- ✓ إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تحديدها بصورة صادقة.

لقد صنف SCF التثبيات المعنوية إلى الحسابات الفرعية التالية:

- د/20: التثبيات المعنوية.
- د/203: مصاريف التطوير.
- د/204: برامج الإعلام الآلي و ما شابهها.
- د/205: الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات.
- د/207: فارق الحيازة (goodwill).
- د/208: أصول ثابتة معنوية أخرى.
- كما صنف SCF ضمن التثبيات :
- د/237: التثبيات المعنوية قيد الإنجاز.

3-2 تقييم الأصول المعنوية

نصت قواعد النظام المحاسبي المالي أنه يتم تقييم التثبيات المعنوية على أساس دمج مجموعة من التكاليف وفق شروط معينة، وحسب كل نوع من الأصول المعنوية.

3-2-1 تحديد تكلفة التثبيات المعنوية

يتم التقييم للأصول الثابتة المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي بالتكلفة التاريخية .حيث تساوي تكلفة حيازة شراء أصل معنوي سعر الشراء الناجم عن إتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية، وإضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى التي لا تسترجعها الوحدة لدى الإدارة الجبائية.

تضاف الى تكلفة الأصل الثابت المعنوي كل النفقات المباشرة والمتعلقة به .

تتمثل التثبيات المعنوية المنجزة من طرف المؤسسة (بوسائلها الخاصة) في تكاليف البحث والتطوير .حيث أن النظام المحاسبي المالي لا يعترف بنفقات البحث على أنها أصول معنوية ؛ في حين يعترف وبشروط معينة بنفقات البحث ضمن التثبيات المعنوية . التي تتحدد تكلفتها بمجموع النفقات المباشرة في عملية انجاز الأصل المعنوي.

3-2-2 التسجيل المحاسبي للأصول المعنوية

تدرج الأصول المعنوية في الحسابات بقيمتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتمثل في مجموع تكاليف الحيازة، ووضع الأصل المعنوي في مكان استعماله، والرسوم المدفوعة غير المسترجعة، والأعباء المباشرة الأخرى.

أولاً: تكاليف التطوير د/203

هي تكاليف التنمية المقيدة في الأصول تحت حساب " 203 " في مقابل الجانب الدائن لحساب 731 " الإنتاج المثبت للأصول المعنوية " و ذلك بعد تسجيل هذه التكاليف في حسابات النفقات حسب طبيعتها في نفس السنة التي أثبتت فيها.

النظام المحاسبي المالي يمنع إعادة تسجيل تكاليف التطوير التي أثبتت كنفقات في السنوات السابقة في التثبيتات المعنوية في تاريخ لاحق.

علما أن الشروط الواجب توافرها في تكاليف التطوير حتى يمكن إدراجها ضمن التثبيتات المعنوية هي:

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق

مردودية شاملة؛

- إذا كانت المنشأة تملك القدرة التقنية و المالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بعملية التطوير من أجل الاستعمال أو البيع.

- إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

فيما عدى هذا تعتبر تكاليف التطوير كنفقات يجب أن تحمل خلال الدورة.

مثال: خلال جانفي 2014 قدرت تكلفة مشاريع البحث والتطوير لأحد المنتجات بـ 50.000 دج.

المطلوب التسجيل في اليومية

203	731	جانفي 2014 حـ/ تكاليف التطوير حـ/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	50.000	50.000
-----	-----	--	--------	--------

ثانيا: برامج الإعلام الآلي و ما شابهها حـ/ 204

وحسب قواعد التقييم في النظام المحاسبي الجديد تقيم أوليا هذه الأصول بتكلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرامج المعلوماتية.

204	404 أو 732	تاريخ الحيابة حـ/ برامج الإعلام الآلي حـ/ موردو التثبيتات حـ/ إنتاج مثبت لأصل معنوي في حالة انجازها بوسائل المؤسسة	تكلفة	تكلفة الحيابة أو تكلفة الانجاز
-----	------------------	--	-------	--------------------------------------

ثالثا: الامتيازات، الحقوق المماثلة، البراءات، الرخص و العلامات حـ/ 205

الامتيازات و الرخص هي عبارة عن حق استعمال الأصل المعنوي طوال مدة العقد. وتقيم أوليا بنفس طريقة شراء برامج الإعلام الآلي.

مثال: دفعت مؤسسة مبلغ 100.000 دج عن طريق البنك للحصول على رخصة لانتاج مشروب حمود بوعلام. التسجيل المحاسبي يكون كالتالي

205	512	حـ/ البنك	حـ/ الامتيازات و الرخص	100.000	100.000
		تاريخ الحيازة			

رابعاً: فارق الحيازة أو ما يسمى بفارق الاقتناء

يسجل فارق الحيازة goodwill تحت حساب " 207 " وهو الفارق الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار الحيازة أو الامتصاص أو الاندماج (إيجابيا كان أو سلبيا). أي يمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا. ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده، وفارق الحيازة هو أصل غير محدد، وعليه يجب أن يميز عن التثبيات المعنوية التي يمكن تحديدها.

خامساً: حـ/208 "تثبيات معنوية أخرى": يستعمل هذا الحساب في حالة حيازة المؤسسة على نوع جديد من التثبيات المعنوية ليس له حساب خاص في الحسابات السابقة.

سادساً: الأصول المعنوية على شكل امتياز

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد ينص بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

تسجل التثبيات المعنوية موضوع الامتياز في حساب 22 " أصول ثابتة في شكل امتياز " ويقسم هذا الحساب بنفس شروط تقييم التثبيات المعنوية و المادية، في مقابل يجعل الحساب 229 " حقوق مانح الامتياز " دائنا و يظهر في الخصوم غير الجارية في الميزانية.

220....	229	حـ/ أصول ثابتة في شكل امتياز	حـ/ حقوق مانح الامتياز		
		تاريخ العملية			

- خروج الأصل الثابت المعنوي:

تحدد الأرباح والخسائر الناتجة عن وضع أصل معنوي خارج الخدمة أو التنازل عنه بالفرق بين إيرادات الخروج الصافية والقيمة المحاسبية الصافية للأصل .

تدرج إيرادات أو أعباء الخروج عن الخدمة أو التنازل في الحسابين 652 " نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية " والحساب 752 " فوائض القيمة الناتجة عن التثبيات غير مالية " .

4 التثبيات المادية في النظام المحاسبي المالي

4-1 تعريف التثبيات المادية وتصنيفها

الأصل الثابت المادي هو عبارة عن أصل تستعمله المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار ولأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله أكثر من سنة مالية. وطبقاً للقاعدة العامة لتقييم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي فإن الأملاك المادية يعترف بها كأصول مادية عندما يكون من المحتمل أن تؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وإذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

ولقد صنف SCF ضمن الأصول المادية الاستثمارات العقارية (عقارات التوظيف)، التي تمثل أرض، بناءة أو جزء من بناءة الهدف منها هو نقاضي إيجار و/أو تثمين رأس المال.

وفيما يلي قائمة الحسابات المتعلقة بالتثبيات المادية :

د/21: " التثبيات المادية " الذي يتفرع إلى

د/211: " الأراضي "

د/212: " عمليات إصلاح و تهيئة الأراضي "

د/213: " البنايات "

د/215: " المنشآت التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية "

د/218: " التثبيات المادية الأخرى "

د/22: " التثبيات في شكل امتياز " الذي يتفرع إلى :

د/221: " الأراضي الممنوح امتيازها "

د/222: " عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي الممنوح امتيازها "

د/223: " البنايات الممنوح امتيازها "

د/225: " المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها "

د/228: " التثبيات المادية الممنوح امتيازها "

د/232: " التثبيات المادية قيد الانجاز "

د/281: " إهلاك التثبيات المادية " الذي يجرأ حسب نوع الأصل.

د/291: " خسائر قيمة التثبيات المادية " الذي يجرأ هو الآخر حسب نوع الأصل المادي.

أما فيما يخص الأصول المادية موضوع عقد إيجار تمويلي فإنها تسجل في دفاتر المستأجر كأصول ثابتة مادية حسب نوع الصنف الذي ينتمي إليه الأصل. أما في دفاتر المؤجر فإن هذا الأصل يستبعد من صنف التثبيات المادية إلا أنه يظهر في:

د/ 274: " القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار - التمويل ".

علماً أنه تطبق المبادئ الآتية في تجميع أو الفصل بين الأصول المادية:

- تدرج قطع الغيار و معدات الصيانة على شكل أصول ثابتة مادية إذا كان استعمالها مرتبط بأصول ثابتة مادية أخرى، وكانت المنشأة تنوي استعمالها لأكثر من سنة واحدة.
- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة . - تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة و بالأمن كما لو كانت أصول ثابتة مادية إذا كانت تسمح للمنشأة برفع المنافع الاقتصادية لأصول أخرى مقارنة إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

4-2 التقييم الأولي للأصول الثابتة المادية

يتمثل التقييم الأولي في مختلف النفقات التي تدخل ضمن تكلفة الأصل الثابت المادي، بالإضافة إلى النفقات اللاحقة المتعلقة به

4-2-1 تكلفة الأصل الثابت المادي :

يقيم الأصل المادي أوليا بتكلفته التاريخية :

- بالنسبة للممتلكات المادية المستلمة كمساهمات عينية تمثل التكلفة قيمة المساهمات.
- الأصول المادية المكتسبة بمقابل تمثل تكلفتها سعر الشراء مضاف إليها تكاليف وضع الأصل في مكانه، الرسوم المدفوعة غير المسترجعة، الأعباء المباشرة الأخرى، كما تضاف إليها تكلفة تفكيك وتجديد موقع الأصل بعد انتهاء مدة الانتفاع به، ولا تدرج ضمن التكاليف النفقات العامة والنفقات الإدارية ونفقات الانطلاق في النشاط، كما تستثنى من تكلفة الأصل التخفيضات التجارية و المالية.
- الأصول المادية المنجزة من طرف المنشأة أي بوسائلها الخاصة في هذه الحالة تقيم هذه الأصول بتكلفة الإنتاج التي تتضمن اليد العاملة، المواد الأولية، و أعباء الإنتاج المباشرة الأخرى، ونفس الشيء تضاف إلى هذه التكلفة نفقات تفكيك و تجديد موقع الأصل عند انتهاء المدة وهذا إذا كان التفكيك وتجديد الموقع يشكل إلزاما للمنشأة.

- بالنسبة للأصول المادية المكتسبة بدون مقابل (الإعانات) تتمثل تكلفتها في القيمة الحقيقية (العادلة) في تاريخ الدخول.

- بالنسبة للأصول المادية المكتسبة عن طريق التبادل، هناك حالتين إذا كان الأصل الجديد مماثل للقديم يسجل الأصل الجديد بالقيمة المحاسبية للقديم، أما في حالة العكس يقيم الأصل الجديد بالقيمة الحقيقية (العادلة).

- النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيات المادية: تدرج ضمن نفقات الدورة إلا إذا كانت هذه النفقات ترفع من القيمة المحاسبية لهذه الأصول أي زيادة منافعها الاقتصادية، في هذه تضاف إلى تكلفة الأصل الثابت. حسب النظام المحاسبي المالي هناك أصول ثابتة مادية تحتوي على خصائص معينة في التقييم الأولي لها وهي:

أولاً: الاستثمارات العقارية "العقارات الموظفة": تقيم أولياً باعتبارها أصول مادية إما بالتكلفة التاريخية وإما على أساس القيمة العادلة. وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين تغيير وجهة تخصيصها. وينص SCF أنه إذا تعذر تحديد القيمة العادلة للعقارات الموظفة (الاستثمارات العقارية) بموثوقية فإن هذا العقار يدرج في حسابات الأصول المادية حسب طريقة التكلفة التاريخية، وتقدم معلومات في الملاحق تبين سبب عدم استعمال القيمة العادلة.

ثانياً: الأصول المادية موضوع عقد إيجار - تمويل : حسب SCF عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة. أما إيجار التمويل هو عقد إيجار يترتب عليه تحويل مخاطر و منافع الأصل إلى المستأجر، ونقل الملكية عند انتهاء العقد هي اختيارية.

يحدد SCF أن عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل. والمدفوعات الأصلية التي يحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقاً) تهلك على مدى عقد الإيجار طبقاً للمنافع المكتسبة:

أ- عند المستأجر: تدرج الممتلكات المستأجرة (ضمن عقد إيجار التمويل) في حسابات أصول ثابتة في الميزانية، وذلك بقيمتها العادلة أو بالقيمة المحدثة للدفعات الأدنى بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمناً.

ب- عند المؤجر غير الصانع أو الموزع للممتلكات المستأجرة: حقوق الإيجار التمويلي تسجل في الأصول المالية تحت حساب " قروض و حقوق على إيجار التمويل " و في المقابل الديون الناتجة عن حيازة الممتلكات المؤجرة (تكلفة الحيازة متضمنة نفقات الأولوية المتعلقة بالتفاوض على العقد و وضعه موضع تنفيذ).

ج - عند المؤجر الصانع أو الموزع للممتلكات المستأجرة: الحقوق تسجل بمبلغ مساوي للقيمة العادلة للملك المؤجر و ذلك طبقاً للمبادئ التي تعتمد عليها المنشأة في عمليات البيع، و عليه فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن البيع يسجل في نتيجة الدورة.

لكن إذا كانت نسب الفائدة في عقد الإيجار منخفضة، فإن الربح الناتج عن البيع يجب أن يكون محددًا حسب ما هو معمول به في السوق.

تثبت المصاريف الأصلية المباشرة التي يلتزم بها المؤجر من أجل التفاوض على العقد كأعباء تحمل في تاريخ إبرام العقد على النتيجة.

ثالثاً: الأصول المادية في شكل امتياز: يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد بموجبه يمنح شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتوى من مستعملي الخدمة العمومية.

يسجل صاحب الامتياز ضمن أصوله الثابتة الأصل المادي موضوع الامتياز، لكن يفصله عن صنف التثبيتات المادية الأخرى.

لم يحدد SCF التكلفة التي يسجل بها هذا النوع من الأصول.

رابعاً: التثبيتات المادية في طور الإنجاز

وتتعلق بالعناصر التي لم تبلغ بتاريخ 12/31 نسبة إنجاز 100% سواء تم إنتاجها من قبل المؤسسة أو أوكلت العملية للغير، لذلك تسجل ضمن أصول المؤسسة في ح/ 232-التثبيتات العينية الجاري إنجازها بالتكاليف المتراكمة للإنتاج أو بقيمة الفواتير المتضمنة تقدم الأشغال. حيث نسجل:

232	ح/التثبيتات المادية الجاري إنجازها	XXX	XXX
732	ح/الإنتاج المثبت للأصول المادية (الإنتاج بوسائل المؤسسة)		XXX
232	ح/التثبيتات العينية الجاري إنجازها	XXX	XXX
404	ح/ موردو التثبيتات		XXX
512	ح/ البنك (الإنتاج من قبل الغير)		
21x	ح/التثبيت المعني	XXX	XXX
232	ح/التثبيتات العينية الجاري إنجازها (عند الإستلام النهائي للتثبيتات)		

4-2-2 التسجيل المحاسبي لحيازة التثبيتات المادية

أولاً: الأصول المادية المستلمة كمساهمات: يسجل الأصل المادي في حسابه الفرعي لحساب 21 مقابل الجانب الدائن لحساب رأس المال (القسم الفرعي لحساب 10) أو لحساب " الشركاء - عمليات متعلقة برأس المال " (الحساب الفرعي لحساب 45 " المجمع الشركاء ").

ثانياً: الأصول المادية المحازة عن طريق الشراء : يسجل الأصل المادي في حسابه الفرعي لحساب 21 مقابل حساب 404 " موردو التثبيتات ".

ثالثاً: التثبيتات المنجزة بوسائل المنشأة: يسجل الأصل المادي في حسابه الفرعي لحساب 21 و هذا إذا كان الأصل قد تم انجازه كلياً مقابل حساب 73 " الإنتاج المثبت ".

رابعاً: الأصول المادية في شكل امتياز : تقوم المنشأة بتسجيل هذا النوع من الأصول في حسابات خاصة تحت حساب 22 الأصول المادية في شكل امتياز و ما يتفرع عنه مقابل جعل الحساب 229 " حقوق مانح الامتياز " دائناً. في حين تسجل الأتاوى المترتبة على الامتيازات في ح/ 651 " الأتاوى المترتبة على الامتيازات".

مثال تطبيقي: خلال سنة 2017 قامت مؤسسة صناعية بالعمليات التالية :

- العملية 1: شراء آلة إنتاجية ، الفاتورة كالتالي قيمة الآلة = 20.000 دج
- مصاريف التركيب = 1.000 دج +
- مبلغ خارج الرسم HT = 21.000 دج
- TVA 19% = 3.990 +
- المبلغ الواجب الدفع TTC = 24.990 دج
- العملية 2: أنجزت للإستخدام الذاتي مباني تجارية تطلب ماييلي: مواد أولية ب 50.000 دج (مسحوبات من المخزن)، أجور عمال 14.000 دج ومصاريف نقل 6.000 دج أصبحت المباني جاهزة للإستعمال .
- العملية 3: شراء أرض نقدا : قيمة الأرض: 400.000 دج، مصاريف عقد الشراء 10.000 ، مصاريف تسجيل العقد (الضرائب) 5.000 دج .وبلغ الرسم على القيمة المضافة 30.000 دج.
- كما قامت هذه المؤسسة بتسوية هذه الأرض من أجل جعلها موقف لسيارات المؤسسة بوسائلها الخاصة وبلغت تكلفة الأرض بقيمة 100.000 دج.
- العملية 4: قامت المؤسسة بحيازة صناديق قابلة للإسترجاع (هذه الصناديق توزع فيها منتجات ثم تسترجعها من عند زبائنها) بلغت قيمة هذه الصناديق 60.000 دج خارج الرسم ، TVA 19% (كما تحصلت على تخفيض تجاري 10.000 دج. ثم قامت بتسديد المورد عن طريق شيك بنكي.
- ملاحظة هامة : (يتم التخفيض من ثمن الشراء بالنسبة للزبون و ثمن البيع بالنسبة للمورد)
- بالتالي يكون شكل الفاتورة:

$$\begin{aligned} & \text{ثمن السلعة} \\ & - \\ & \underline{\text{تخفيض التجاري}} \\ & = \\ & \text{HT صافي التجاري} \\ & + \\ & \text{TVA} = \underline{\text{صافي التجاري}} * 19\% \\ & \text{TTC مبلغ واجب الدفع} \end{aligned}$$

المطلوب: تسجيل عمليات حيازة التثبيات في يومية المؤسسة

24.990	21.000	العملية 1 ح/معدات و ادوات	404	215
	3.990	ح/مسترجعة على تثبيطات ح/موردو التثبيطات		44562
70.000	70.000	العملية 2 ح/ مباني ح/انجاز التثبيطات للأصول المادية	732	213
445.000	415.000	العملية 3 ح/ الأراضي ح/مسترجعة على تثبيطات	53	211
	30.000	ح/ الصندوق		44562
100.000	100.000	الجزء 2 من العملية 3 ح/ تهيئة الأراضي ح/انجاز التثبيطات للأصول المادية	732	212
59.500	50.000	العملية 4 ح/ أغلفة مسترجعة	404	2186
	9.500	ح/مسترجعة على تثبيطات ح/موردو التثبيطات		44562
59.500	59.500	ح/موردو التثبيطات ح/ البنك	512	404

4-3-2 إعادة تقييم التثبيطات المادية

تعتبر المعالجة المرخصة من طرف SCF حيث تقيم التثبيطات المادية بالقيمة العادلة مخفض منها الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة. ويجب أن تتم هذه المعالجة بصورة منظمة عند كل تاريخ إقفال. حسب SCF القيمة العادلة للأراضي والمباني يحددها السوق أو مقومون محترفون ومؤهلون، والقيمة العادلة لمنشآت الإنتاج هي أيضا قيمتها في السوق، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (منشأة متخصصة في التقييم) فإن الأصل يقيم بتكلفة تعويضه بعد تخفيض الاهتلاك. إذا تمت إعادة تقييم أصل مادي عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الاهتلاك، وبالرجوع إلى القيمة في السوق، فإن مجموع الاهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه.

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة، حساب 105 " فارق إعادة التقييم " على أن يعاد دمج إعادة التقييم الإيجابية كإيرادات إذا كانت إعادة التقييم تعوض قيمة سلبية لأصل سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات . أما إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة (إعادة تقييم سلبية) فإن الحساب 105 " فارق إعادة التقييم " يخفض بهذه الخسارة على ألا تتجاوز هذه الأخيرة رصيد الحساب " 105 " .

4-3-3 خروج الأصل الثابت المادي:

عند انتهاء المنافع الاقتصادية للأصل المادي أو التنازل عنه يجب أن تحدد الأرباح والخسائر الناتجة بالفرق بين إيرادات الخروج الصافية (سعر البيع ناقص نفقات التنازل) والقيمة المحاسبية الصافية للأصل وتدرج فوائض القيمة في الحساب 752 " فوائض القيمة الناتجة عن التثبيتات غير المالية "، أما نواقص القيمة فتسجل في الحساب 652 "نواقص القيمة عن خروج أصول ثابتة غير مالية".

5- إهلاك التثبيتات المعنوية والعينية:

عند عملية الجرد تقوم المؤسسة بإثبات الإهلاك السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات بهدف إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة المؤسسة. حيث يمثل الإهلاك: نقص في قيمة التثبيتات نتيجة لإستعمالها، تقادمها، أو إستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بها.

1 1 -معدلات الإهلاك: يمكن عرض معدلات إهلاك بعض عناصر التثبيتات:

-المباني: من 2-5% -معدات مكتب: 10% -معدات النقل: 20%

-معدات وأدوات: من 10 إلى 20% -تهيئات وتركيبات: من 5% إلى 10%

-أما التثبيتات المعنوية حسب scf أنها تهتك على أساس مدة نفعيتها التي لا يجب أن تتجاوز في كل الأحوال 20 سنة، إذن:

- تمثل أقساط الإهلاك أعباء (نفقات) تسجل في الجانب المدين للحساب 68:مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة، مقابل إستعمال حساب 28:إهلاك التثبيتات ، حيث:

د/280:إهلاك التثبيتات المعنوية

د/281: د/280:إهلاك التثبيتات المادية

د/282:إهلاك التثبيتات الموضوعة تحت الإمتياز

- قسط الإهلاك السنوي: هو المبلغ الذي يهلك كل سنة من القيمة الإجمالية، حيث يحسب بالعلاقة التالية: قسط الإهلاك السنوي = تكلفة الأصل × معدل الإهلاك × المدة

- القيمة القابلة للإهلاك: هي القيمة الإجمالية للأصل، أو هي القيمة التي ظهر بها الأصل ضمن عناصر المؤسسة.

- الإهلاك المتراكم: مجموع أقساط الإهلاك المثبتة محاسبيا إلى غاية سنة معينة.

2-2 أسلوب القسط الثابت: ويعرف أيضا بأسلوبين الأقساط المتساوية، وبأسلوب الإهلاك الخطي، وما يميز هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية متساوية، تأخذ مثال يشرح هذا الأسلوب كما يلي:

مثال: في 2015/7/2 اشترت المؤسسة (س) معدات ب 60.000 دج بشيك بنكي، قدرت فترة استخدام المعدات ب 5 سنوات، أحسب ثم سجل قسط الإهلاك للسنوات من 2015 إلى 2020 بإستعمال أسلوب القسط الثابت (بافتراض أن قيمة بقايا المعدات صفر)

الحل: قسط الإهلاك = تكلفة الشراء / فترة الاستخدام إذن القسط = $60.000 / 5 = 12.000$ دج سنويا

ويمكن حساب القسط كالتالي:

القسط = التكلفة × المعدل حيث المعدل = $1/5$ إذن المعدل = $5/1 = 0.2$ أي 20% سنويا

إذن قسط الإهلاك = $60.000 \times 20\% = 12.000$ دج سنويا

- بالنسبة لسنة 2000 وحيث أن استخدام المعدات لم يكن سنة كاملة إذ تم شراؤها في 7/2 فإن قسط الإهلاك يحسب لستة أشهر فقط وليس لسنة كاملة، وبالتالي قسط الإهلاك لسنة 2015 = $60.000 \times 0.2 \times (6 \text{ أشهر} / 12 \text{ شهر}) = 6.000$ دج ، ويكون التسجيل المحاسبي:

681		د/مخصصات إهلاك الأصول غير الجارية	6.000	
	2815	د/إهلاك المنشآت التقنية (قسط إهلاك لسنة 2015)		6.000

جدول إهلاك المعدات ، يكون كما يلي:

السنة	قيمة الأصل	قسط الإهلاك السنوي	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية في نهاية السنة
2015	60.000	6.000	6.000	54.000
2016	60.000	12.000	18.000	42.000
2017	60.000	12.000	30.000	30.000
2018	60.000	12.000	42.000	18.000
2019	60.000	12.000	54.000	6.000
2020	60.000	6.000	60.000	0
	مجموع:	60.000	-	-

- القيمة المحاسبية الصافية = القيمة الأصلية - الإهلاك المتراكم

- الإهلاك المتراكم = مجموع أقساط الإهلاكات للسنوات السابقة + قسط السنة الحالية

- قسط الإهلاك لكل من سنة 2016 2017 2018 2019 يكون يساوي 12.000 دج، ويسجل بالقيد :

681		د/مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	12.000	
	2815	د/إهلاك معدات وأدوات (قسط إهلاك لسنة 2001)		12.000

ملاحظة: عند تطبيق قاعدة التناسب الزمني فإنه: إذا تم الحصول على الأصل ما بين 1 و15 يوم

الأولى من الشهر فإن هذا الشهر يحسب ضمن فترة الإهلاك للسنة الأولى.

* أما إذا تم الحصول على الأصل بعد تاريخ 15 من الشهر، فإن شهر الشراء لا يحسب.

6- التدهور في قيمة عناصر الأصول (خسارة القيمة)

التدهور في قيمة عناصر التثبيات

68x		د/مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	Xxx	
	29x	د/خسائر القيمة عن التثبيات		xxx

* يجب على المؤسسة القيام في نهاية كل دورة بتحديد قيمة الإسترجاع للأصل لإعادة تعديل حساب خسائر القيم:

- في حالة إرتفاع قيمة الخسارة: إعادة تخصيص مبلغ إضافي ويسجل القيد بنفس طريقة تكوين المخصص.

- في حالة إنخفاض قيمة الخسارة: إلغاء المخصص ويستعمل الحساب 781 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات-الأصول غير الجارية ، ويكون عبر القيد التالي:

29x		د/خسائر القيمة عن التثبيتات	Xxx	
	781	د/إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات		xxx

7- التنازل عن التثبيتات:

إن عملية التنازل عن التثبيتات العينية/المعنوية قد تكون بسعر أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية، فنقول أن عملية التنازل حققت ربح ويسجل في الحساب 752 فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات، أما إذا تمت عملية التنازل بسعر أقل من القيمة المحاسبية الصافية، فنقول أن عملية التنازل حققت خسارة والتي تسجل في الحساب 652 نواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات.

بمعنى عند إخراج المؤسسة لأي عنصر من عناصر تثبياتها، تكون أمام ثلاث وضعيات:

- الوضعية الأولى: سعر التنازل يساوي القيمة المحاسبية الصافية

- الوضعية الثانية: سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية(فائض قيمة د/752)

- الوضعية الثالثة: سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية(ناقص قيمة د/652).

* التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عند تحقق ربح نتيجة التنازل:

أ-إثبات قسط الإهلاك المكمل حتى تاريخ التنازل

681		د/مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	xxx	
	28x	د/إهلاك الأصل المعني		xxx

ب-ترصيد الحسابات المرتبطة بالتثبيت المتنازل عنه (إثبات الربح)

28x		د/إهلاك الأصل المعني	xxx	
29x		د/ خسارة القيمة	xxx	
	2x	د/التثبيت المعني		xxx
	752	د/فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات		xxx

* التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عند تحقق خسارة نتيجة التنازل:

1-إثبات قسط الإهلاك المكمل حتى تاريخ التنازل

681		د/مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	xxx	
	28x	د/إهلاك الأصل المعني		Xxx

2-ترصيد الحسابات المرتبطة بالتثبيت المتنازل عنه (إثبات الخسارة)

28x	د/إهلاك الأصل المعني	xxx	
29x	د/ خسارة القيمة	xxx	
652	د/ناقص القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات	xxx	
2x	د/التثبيت المعني		Xxx

مثال:

في 2005/7/1 تنازلت المؤسسة (أ) عن معدات ب12.250 دج بشيك بنكي، حيث تم شراء المعدات في 2002/1/1 ب15.000 دج ، كما تم إهلاكها بأقساط متساوية وعلى أساس فترة 10 سنوات. المطلوب: سجل القيود الخاصة بعملية التنازل في يومية المؤسسة (أ)

الحل: تاريخ التنازل 2005/7/1 ، إذن يتم تسجيل قسط الإهلاك الخاص بستة أشهر من هذه السنة. نحسب القيمة المحاسبية الصافية للمعدات عند تاريخ البيع=قيمة المعدات عند الشراء- الإهلاك المتراكم

أي: $15.000 - 5.250 = 9.750$ دج

وبالتالي نحدد الفرق بين سعر التنازل عن المعدات والقيمة المحاسبية الصافية، نجد:

$12.250 - 9.750 = 2.500$ ، نلاحظ أن الفرق موجب بمعنى هناك ربح محقق نتيجة التنازل عن المعدات ويسجل في د/752 ، كما يلي:

681	د/مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	750	
2815	د/إهلاك المعدات	750	
	_____ 2005/7/1 _____		
512	د/البنك	12.250	
2815	د/ إهلاك المعدات	5.250	
215	د/ معدات وأدوات	15.000	
752	د/فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات	2.500	
	(بيع معدات)		

8-تخريد التثبيتات

يعرف تخريد التثبيتات على انه التخلي الإرادي للمؤسسة عليها وذلك بسبب عدم قدرة التثبيتات على إنتاج منافع اقتصادية واهلاكه اهتلاكا كلياً. و يتم التسجيل المحاسبي للتخريد كما يلي:

xxx	xxx	د/الاهتلاك	21/20	28
	xxx	د/خسائر القيمة		29
		د/التثبيات		

مثال:

قامت مؤسسة الريان بتخريد آلة صناعية بسبب انتهاء عمرها الإنتاجي، حيث كانت قيمتها الأصلية 100.000 دج، مع العلم أنها اهلكت كلياً.
المطلوب: تسجيل العملية في اليومية؟
الحل:

100.000	100.000	د/الاهتلاك	215	28
		د/آلة صناعية		

تخريد التثبيات المهلكة جزئياً:

xxx	xxx	د/الاهتلاك	21/20	28
	xxx	د/خسائر القيمة		29
	xxx	د/نواقص قيمة		652
		د/التثبيات		

مثال: قامت مؤسسة المرجان بتخريد تجهيزات مكتب بسبب عدم صلاحيتها، حيث كانت قيمتها الأصلية 100.000 دج، مع العلم أنها اهلكت لستين معدل الاهتلاك 20%.
المطلوب: تسجيل العملية في اليومية؟

100.000	40.000	د/الاهتلاك $(100.000 * 20\%) = 20.000 * 2$	218	28
	60.000	د/نواقص قيمة $(100.000 - 40.000)$		652
		د/تجهيزات مكتب		