



2020/03/21

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي - جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية السنة الثالثة: محاسبة ومالية السداسي السادس

ملخص دروس السداسي السادس في مقياس المحاسبة المعمقة 2

الأستاذ: مرداسي شوقي

البرنامج الرسمي :

1. محاسبة الأدوات المالية

2. عمليات نهاية الدورة :

- محاسبة الإهلاكات و المؤونات و تدني القيم
- المقاربة البنكية
- تصحيح الأخطاء
- الجرد المادي و أعمال التسوية المرتبطة به
- تسوية التكاليف و الإيرادات
- الأحداث اللاحقة بعد الإقفال

جرى تحويل البرنامج بتناول موضوع التثبيتات بشكل عام أولا ثم التطرق لإهلاك التثبيتات المادية و المؤونات و تدني القيم، و بعدها تتم دراسة الأدوات المالية ، و هذا ما سنعرضه في هذا الملخص باعتبارها أهم و أطول محاور البرنامج، إذ تمتد دراستها على مدار سبع (7) أسابيع

محاسبة معقدة 2

أولاً: اهتلاك التثبيتات

مفهوم الإهلاكات: يعرف الإهلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للإهلاك على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته.

ويقصد بالقيمة المتبقية هي المبلغ الصافي للأصل الذي يرتقب الكيان الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعيته بعد استبعاد تكاليف الخروج المنتظرة.

-التثبيتات القابلة للاهلاك ومدتها: التثبيتات تبقى عموماً قابلة للاهلاك مع بعض الخصوصيات:

- تشكل الأراضي والمباني أصولاً متميزة وتعالج كالأصل في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معاً، فالبناءات هي أصول قابلة للاهلاك بينما تعد الأراضي على العموم أصولاً غير قابلة للاهلاك.

- تستثنى من الأراضي غير القابلة للاهلاك أراضي الاستغلال مثل المحاجر والمقالع التي تمتلك نظراً للقلع والاستخراج الذي يطرأ عليها.

- لا يطبق أي اهتلاك على التثبيتات الجاري إنجازها.

- التثبيتات المالية غير خاضعة للاهلاك عموماً.

- بالنسبة لمدة اهتلاك التثبيتات تعود للمؤسسة وكيفية استهلاكها للمنافع الاقتصادية لهذه التثبيتات غير انه يمكن أن تقدم كمؤشر مدد الاستعمال التي تطبقها محاسبة الضرائب والتي يبينها الجدول التالي:

التثبيتات	المدة	المعدل
البناءات	ما بين 50 و 25 سنة	من 2 إلى 4%
المعدات والأدوات الصناعية	ما بين 10 و 5 سنوات	من 10 إلى 20%
معدات النقل	ما بين 5 و 4 سنوات	من 20 إلى 25%
أثاث المكتب	10 سنوات	10%
معدات المكتب ومعدات الإعلام الآلي	ما بين 10 و 5 سنوات	من 10 إلى 20%

3- طرق اهتلاك التثبيتات: هناك عدة طرق لاهتلاك التثبيتات نذكر منها:

3-1 الاهتلاك الخطي:

- الاهتلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.

المبلغ القابل للاهلاك = القيمة المحاسبية الأصلية القيمة المتبقية

$$VA = V_0 - VR$$

مدة المنفعة ÷ قسط الاهتلاك = المبلغ القابل للاهلاك

الإهلاكات المتراكمة ΣA = مجموع الإهلاكات المطبقة على التثبيت في نهاية الدورة المعنية

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة المحاسبية الأصلية - مجموع الإهلاكات + القيمة المتبقية

$$VNC = V_0 - \Sigma A + VR$$

3 - 2 الاهتلاك المتناقص:

طريقة الاهتلاك المتناقص تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية. ويطبق الاهتلاك التنازلي على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسة من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة نشاط هذه المؤسسة

—مخطط الاهتلاك:

معدل الاهتلاك المتناقص: يتم الحصول على معدل الاهتلاك المتناقص عن طريق حاصل ضرب معدل الاهتلاك الخطي للتثبيت في أحد المعاملات التي يظهرها الجدول التالي: $t=1/n \times \alpha$

المدة النفعية للاستعمال	المعامل الضريبي للاهتلاك المتناقص
3 أو 4 سنوات	1,5
5 أو 6 سنوات	02
أكثر من 6 سنوات	2,5

المبلغ القابل للاهتلاك في بداية كل سنة هو القيمة المحاسبية الصافية في نهاية السنة السابقة، وهذه الحالة يكون فيها المعدل ثابتا والمبلغ القابل للاهتلاك في بداية كل سنة يكون متغيرا
عندما يصبح المعدل المتناقص أقل أو يساوي (100 ÷ عدد السنوات المتبقية) يتم الانتقال إلى طريقة الاهتلاك الخطي وبحسب القسط للسنوات المتبقية كما يلي:

القيمة المحاسبية الصافية / عدد السنوات المتبقية

3-3 الاهتلاك المتزايد:

الطريقة التزايدية في الاهتلاك تؤدي إلى عبء يتزايد على المدة النفعية للأصل.

—مخطط الاهتلاك:

يتم الحصول على معدل الاهتلاك السنوي كما يلي:

البسط يكون مقابلا لعدد السنوات المطابقة لمدة الاستعمال المنقضية

المقام يمثل مجموع سنوات العمر الإنتاجي للتثبيت المعني وذلك بجمع سنوات العمر الإنتاجي للتثبيت مباشرة
يتم الحصول على قسط الاهتلاك السنوي بضرب المبلغ القابل للاهتلاك في معدل الاهتلاك المقابل للسنة المعنية

3-4 الاهتلاك وفق حجم الإنتاج:

هذا الأسلوب نص عليه (ن م م)، يتطلب تقدير حجم الإنتاج للتثبيت خلال فترة استخدامه.

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{VA} = \frac{\text{الإنتاج السنوي الفعلي}}{\text{حجم الإنتاج خلال فترة الاستخدام}} \quad \text{أو} \quad \text{VA} = \text{ت} / \text{حجم الإنتاج}$$

4- التسجيل المحاسبي للاهلاك:

تقيد اهلاكات التثبيتات في نهاية السنة بعد الجرد في الجانب الدائن للحساب 28 "اهلاك التثبيتات" وهذه الحسابات تقسم إلى أقسام فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية التي تتضمنها.

ح/ 280 اهلاك التثبيتات المعنوية، ح/ 281 اهلاك التثبيتات العينية

وفي المقابل تسجل محصصات الهلاكات كأعباء في الجانب المدين لحسابات المحصصات

ح/ 68 المحصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، ح/ 681 المحصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر

القيمة - الأصول غير الجارية

ثانيا: خسائر قيمة التثبيتات

1- تعريف خسارة القيمة:

هو مبلغ فائض القيمة المحاسبية للتثبيت على قيمته الواجبة التحصيل أو القابلة للتحصيل.

2- تحديد خسارة القيمة:

تحدد الخسارة في قيمة التثبيت بالفرق بين القيمة الصافية المحاسبية له وقيمه القابلة للتحصيل وبهدف التبسيط نعتبر القيمة القابلة للتحصيل من أي تثبيت هي سعر البيع الصافي له. ويقصد به المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع هذا التثبيت مع طرح منه تكاليف الخروج وعليه

خسارة القيمة (perte de valeur) = القيمة المحاسبية الصافية - (VNC) القيمة القابلة للتحصيل (VR)

سعر البيع الصافي = (PVN) سعر البيع (PV) - تكاليف الخروج

أما بالنسبة للقيمة المحاسبية الصافية للتثبيت تؤخذ بعد الهلاك الخاص بالدورة المنقضية لأن المنافع الاقتصادية للتثبيت خلال هذه الدورة تم استهلاكها وفق مخطط الهلاك الخاص به

2-1 تقدير خسارة القيمة

عند تقدير خسارة القيمة نصادف حالتين:

الحالة الأولى: يتم فيها إثبات خسارة القيمة إذا كانت:

القيمة القابلة للتحصيل (سعر البيع الصافي) > القيمة الصافية المحاسبية

الحالة الثانية: لا توجد خسارة قيمة إذا كانت:

القيمة القابلة للتحصيل (سعر البيع الصافي) ≤ القيمة الصافية المحاسبية

مثال: بالنسبة لمؤسسة "الأثير" بتاريخ 2000/12/31 لدينا المعلومات التالية

سعر البيع الصافي = (PVN) سعر البيع (PV) - تكاليف الخروج ومنه

2 - 2 أثر خسارة القيمة على مخطط الهلاك (تعديل مخطط الهلاك بعد إثبات خسارة القيمة)

عندما يتم إثبات خسارة القيمة لتثبيت ما، فإن ذلك يؤثر على مخطط اهتلاك هذا التثبيت بحيث يجب تعد يله بالنسبة للمدة الباقية على الاهتلاك انطلاقا من المبلغ القابل للاهتلاك بعد خسارة القيمة المسجلة .

3- التسجيل لمخاسي الخسارة قيمة التثبيتات :

عند ثبوت خسارة القيمة لأحد التثبيتات ، يتم جعل الحساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات دائما بمبلغ هذه الخسارة ومن جهة أخرى يُجعل الحساب 68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة مدينا بنفس المبلغ ويظهر التسجيل كمايلي:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	N/12/31	ر . ح . د	م . ح . م
XXXX	XXXX	مخصصات الإهلاك خ ق-أ غ ج خسائر القيمة عن التثبيتات تسجيل خسائر القيمة عن التثبيتات	29	68

يمكن استعمال الحسابات الفرعية التالية: بالنسبة لحساب 68

ح/ 681 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -الأصول غير الجارية

ح/ 686 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -الأصول المالية

بالنسبة لحساب 29

ح/ 290 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية

ح/ 291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية

ح/ 296 خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات.

4-إعادة تسوية حساب خسارة القيمة:

يتم إعادة تسوية خسارة القيمة في نهاية كل سنة كمايلي:

4-1 زيادة مبلغ خسارة القيمة: يتم ذلك بنفس قيد إثبات خسارة القيمة لأول مرة وذلك بجعل حساب 29 خسائر

القيمة عن التثبيتات دائما بمبلغ الزيادة في خسارة القيمة وجعل حساب 68 مدينا بنفس المبلغ

مثال: بالنسبة لمؤسسة الأثير نقوم بتسجيل خسارة القيمة للآلة الإنتاجية بتاريخ 31 / 12 / 2001 كمايلي:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	N/12/31	ر . ح . د	م . ح . م
200000	200000	مخصصات الإهلاك خ ق-أ غ ج خسائر القيمة عن التثبيتات العينية تسجيل خسائر القيمة عن الآلة الصناعية	291	681

4-2 إلغاء خسارة القيمة:

في هذه الحالة فإن خسارة القيمة صارت كلها أوجزه منها غير مرر وبالتالي يتم إنقاص خسارة القيمة جزئيا أوإلغائها كليا وذلك بجعل الحساب 29 مدينا بالمبلغ الملغى والحساب 78 استرجاع من خسائر القيمة دائما بنفس المبلغ ويظهر

التسجيل كالتالي:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	N/12/31	ر . ح . د	م . ح . م
المبلغ الملغى	المبلغ الملغى	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات تسجيل استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات	78	29

5- إظهار الاهتلاك وخسارة القيمة في الميزانية:

يظهر في الميزانية المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة
مثال: بالنسبة لمؤسسة الأثير إذا كانت القيمة الأصلية للألة 3500000 دج تم شراؤها بتاريخ 01 / 01 / 2000 فإن
الميزانية تظهر ف 2000 / 12 / 31

الأصول	الإجمالي N	الاهتلاكات والمؤنات N	الصافي N	N-1 الصافي
التثبيتات العينية (الألة)	3500000	700000 + 500000	2300000

ثالثا: التنازل عن التثبيتات

عند التنازل عن تثبيت ما أبيع هذا التثبيت ، يجب تحويل حساب الاهتلاك المتعلق به، وكذلك حساب خسارة القيمة

المتعلق به في حال وجودها إلى حساب التثبيت المعني (حساب 21)

- يشكل تحويل حساب الاهتلاك وكذا خسارة القيمة إلى حساب التثبيت المعني انخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض أو ناقص القيمة المطلوب إثباته في حساب النتائج

-إن عملية التنازل عن التثبيتات مهما كانت، هي عملية استثنائية في حياة المؤسسة، إما تنته بفائض قيمة أو ناقص قيمة

1-التسجيل المحاسبي:

1 - 1 تسجيل التنازل عن التثبيتات العينية:

أ-الحسابات المستعملة:

- حساب التثبيت المعني (الحسابات المتفرعة من حساب 21)

- ح/ 281 وح/ 291

- في حالة فائض قيمة ح/ 752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية

- في حالة ناقص قيمة ح/ 652 نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية

- ح/ 462 الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيبات في حال البيع على الحساب

- ح/ 512 البنوك والحسابات الجارية في حال البيع بشيك بنكي.

ب-التسجيل المحاسبي:

-في حالة فائض قيمة: يجعل ح/ 462 أو ح/ 512 مدينا بسعر البيع كما يجعل ح/ 281 مدينا بالاهتلاك المتراكم إلى

ناية تاريخ التنازل. وكذا ح/ 291 مدينا بمجموع خسائر القيمة المطبقة على التثبيت المتنازل عنه، وفي المقابل يجعل

حساب التثبيت المعني دائنا بالقيمة الأصلية للتثبيت، وح/ 752 دائنا بفائض القيمة الناتجة عن العملية ومنه:

فائض القيمة (ح/ 752) = مبلغ البيع + (ح/ 281 + ح/ 291) - القيمة الأصلية (ح/ 21)

مبلغ دائن	مبلغ مدين	تاريخ التنازل	د . ح . د	د . ح . م
		الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيبات		462
		البنوك والحسابات الجارية		أو 512
	مبلغ البيع	اهتلاك التثبيتات العينية		281
	اهتلاكات متراكمة	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		291
	خسائر القيمة	التثبيت العيني	21	
القيمة الأصلية		فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية	752	
فائض القيمة		تسجيل عملية التنازل عن تثبيت عيني مع فائض قيمة		

- في حالة ناقص قيمة: يتم الإبقاء على نفس التسجيل السابق مع تغيير بسيط وذلك باستبدال ح / 752 بالحساب 652 وجعله في الجانب المدين بمبلغ ناقص القيمة وعليه فإن:

ناقص القيمة (ح / 652) = مبلغ البيع + (ح / 281 + ح / 291) - القيمة الأصلية (ح / 21)
ويظهر التسجيل في الدفتر اليومي التالي

مبلغ دائن	مبلغ مدين	تاريخ التنازل	ر. ح. م	ر. ح. د
		الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيبات		462
		أو		
	مبلغ البيع	البنوك والحسابات الجارية		512
	اهتلاكات متراكمة	اهتلاك التثبيبات العينية		281
	خسائر القيمة	خسائر القيمة عن التثبيبات العينية		291
	نواقص القيمة	نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		652
القيمة الأصلية		التثبيبات العينية	21	
		تسجيل عملية التنازل عن تثبيبات عيني مع ناقص قيمة		

ملاحظة: قبل تسجيل عملية التنازل يتم أولاً تسجيل الاهتلاك المكمل لسنة التنازل إن وجد بنفس الطريقة التي رأيناها

سابقاً، تسجلاً الاهتلاكات

سري شوقي - محاسبة معقمة 2