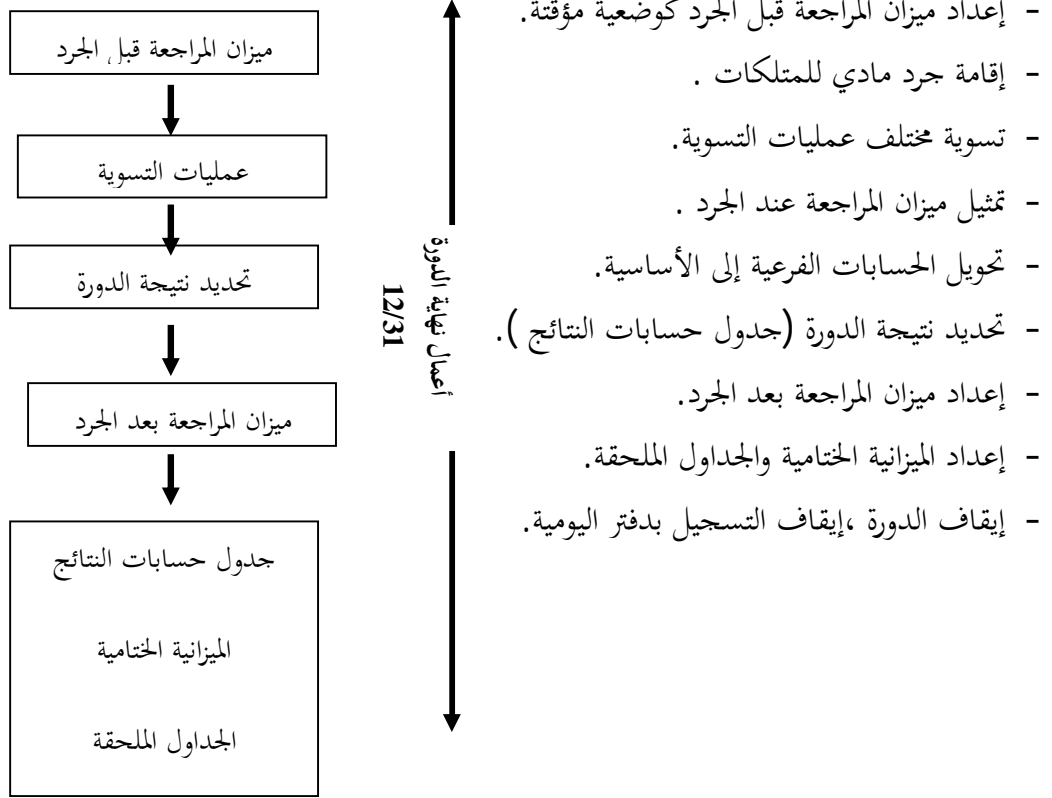


## محاضرة حول أعمال نهاية السنة - الإهلاكات

عادة ما يحدد 12/31 تاريخاً لنهاية الدورة المحاسبية وهو ما يتطلب سلسلة الإجراءات التالية:



**تعريف الجرد :** هو وضعية مدققة لما تملكه المؤسسة وكل ما تلتزم به تجاه الغير ومقارنة ما هو مسجل وما هو موجود فعلا ، هدفه الأساسي إعداد الميزانية الختامية وتحديد نتيجة الدورة وإعطاء صورة صحيحة للوضعية المالية للمؤسسة فهو وسيلة للمراقبة وكشف الأخطاء كما أن مصلحة الضرائب تبني وعائها الضريبي على الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة وقد ألزم القانون التجاري الجزائري كل المؤسسات بالقيام بالجرد وتسجيله باستخدام المستندات والوثائق.

**جرد التثبيتات :** إن جرد التثبيتات يشمل العمليتين :

أ - الجرد المادي للتثبيتات: يشمل كلا من القيم المعنوية والعينية والمالية وتحديد قيمتها الفعلية وفقاً لمتطلبات (ن.م.م)

ب- تسوية حسابات التثبيتات : بالاعتماد على الجرد المادي نقوم بملاحظة وتسجيل كل انخفاض في قيمة التثبيتات سواء أكان هذا الانخفاض ناتجاً عن الاستخدام أو القدم أو تغير للأسعار ( فنكون أقساط الإهلاك وخسارة القيمة )

## 1- جرد التثبيتات العينية

### الاهتلاكات :

**1 - تعريف :** حسب (ن.م.م) وفق المادة 7-121 فقد عرفت الاهتلاك كالتالي " الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه "

فالاهتلاك إذن يمثل التكلفة السنوية لحيازة واستخدامه أصل ما ولا تطبق الاهتلاكات على التثبيتات التي استأجرتها المؤسسة من الغير (ونعني الاستئجار البسيط وليس الإيجار التمويلي) ولا على الاستثمارات التي لا تزال قيد الإنجاز ونلاحظ أن المديرية العامة للضرائب تقترح بدء حساب الاهتلاك بداية من تاريخ استخدام التجهيزات أي أن المؤسسة لا تقوم باهتلاك معدات جديدة لم تبدأ باستخدامها بعد

**2 - أهمية حساب الاهتلاك :** يعتبر الاهتلاك من أهم مصادر تمويل التثبيتات فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة تعوض الاستثمارات التي تم اهتلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للاستخدام

**3 - طرق أو أساليب الاهتلاك :** توجد عدة أساليب لاهتلاك التثبيتات أي لحساب قسط الاهتلاك السنوي منها ما سمح قانون الضرائب الجزائري بتطبيقها ومنها ما لم ينص على تطبيقها

**أ - طرق الاهتلاك التي سمح بها قانون الضرائب المباشرة:** هي أسلوب القسط الثابت وأسلوب الاهتلاك المتناقص وأسلوب الاهتلاك المتزايد وهذين الأخيرين أضيفا بموجب قانون المالية لسنة 1989 وقبل ذلك كان يسمح فقط بتطبيق أسلوب القسط الثابت إن التثبيتات التي يمكن اهتلاكها بأسلوب القسط المتناقص وأسلوب القسط المتزايد محددة بقرار صادر عن وزير المالية

**ب - أساليب الاهتلاك التي نص عليها (ن.م.م) هي :** الاهتلاك الخطي ، وطريقة الأقساط المتناقصة وطريقة وحدات الإنتاج (أي حجم الإنتاج الفعلي) وطريقة الأقساط المتزايدة ونلاحظ أن (ن.م.م) قد أضاف أسلوبا واحدا وهو طريقة الإنتاج الفعلي إلى أساليب الاهتلاك الواردة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إضافة إلى اهتلاك التثبيتات فقد سمح (ن.م.م) بتسجيل الخسارة عن انخفاض قيمة هذه التثبيتات والمادة 10-121 من (ن.م.م) تنص على " إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة " أي أنه وإضافة إلى الاهتلاك العادي للتجهيزات فإنه يمكن تخفيض القيمة المحاسبية الصافية لهذه التجهيزات إذا دعت الضرورة ويتم ذلك بتسجيل خسارة القيمة

**ج - تعريف للمصطلحات الخاصة بالقيمة :** يبدو أن فهم المصطلحات التالية يساعد على استيعاب أحسن لموضوع الاهتلاكات وخسارة القيمة

**- تعريف قيمة المنفعة :** وهي "القيمة المحينة (أي الحالية) للتدفقات النقدية المنتظرة من استعمال (أو استخدام) الأصول وكذا قيمة خروجها في نهاية مدة منفعتها"، (ن.م.م) أي هي القيمة الحالية الصافية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المعني

- تعريف القيمة المحاسبية الصافية : وهي الفرق بين تكلفة اقتناء أو إنتاج الأصل ( أو الثبيت ) ومجموع الاهتلاكات الخاصة به

- القيمة القابلة للتحويل : وهي القيمة الأكبر ما بين سعر البيع الصافي لأصل ما وقيمة النفعية حسب (ن.م.م)

## II - أساليب حساب قسط الاهتلاك السنوي

1 - أسلوب القسط الثابت : ويعرف أيضا بأسلوب الأقساط المتساوية وبأسلوب الاهتلاك الخطي وميزة هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية هي متساوية إن شرح هذا الأسلوب سيكون من خلال المثال التالي  
مثال (1) حول حساب وتسجيل قسط الاهتلاك: في 2000/07/02 اشترت المؤسسة (س) معدات بـ 60000 بشيك قدرت فترة استخدام المعدات (أي مدتها النفعية) بـ 5 سنوات. أحسب ثم سجل قسط الاهتلاك للسنوات من 2000 إلى 2005 وهذا تبعا لأسلوب القسط الثابت سوف نفترض أن قيمة بقايا هذه المعدات معدومة

الحل : سوف نستخدم الرموز التالية ت : تكلفة شراء أو إنجاز الأصل ط : قسط الاهتلاك السنوي ن : فترة الاستخدام بالسنوات ع : المعدل السنوي (أو النسبة السنوية) للاهتلاك

لاحظ أن  $ط = ت \div ن$   $ط = 60000 \div 5 = 12000$  سنويا ويمكن حساب (ط) كالتالي:

$$ط = ت \times ع \text{ حيث } ع = 1 \div ن \text{ إن } ع = 1 \div 5 = 0.2 \text{ أي } 20\% \text{ سنويا}$$

$$ط = 0.2 \times 60000 = 12000 \text{ سنويا}$$

بالنسبة لسنة 2000 فإن استخدام المعدات لم يكن لسنة كاملة إذ تم شراؤها في 07/02 فإن قسط الاهتلاك يحسب لستة أشهر فقط وليس لسنة كاملة

$$\text{وعليه يكون (ط) لسنة } 2000 = 0.2 \times 60000 \times (6 \text{ أشهر} \div 12 \text{ شهر}) = 6000$$

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي : (غ.ج) تعني (غير جارية)

		----- 2000/12/31 -----
	6000	681 > / مخصصات اهتلاك لأصول غ. ج
6000		2815 > / اهتلاك المشآت التقنية
		قسط الاهتلاك لسنة 2000

ملاحظة : يمكن تقسيم الحساب 2815 إلى حسابات فرعية تبعا لنوع المعدات

جدول اهتلاك المعدات ( ويعرف أيضا ببرنامج الاهتلاك ) ويكون كالتالي

السنة	قيمة أصلية للاستثمار 1	قسط اهتلاك سنوي 2	اهتلاك مجمع 3	قيمة محاسبية في نهاية السنة 4
2000	60000	6000	6000	54000
2001	60000	12000	18000	42000
2002	60000	12000	30000	30000

18000	42000	12000	60000	2003
6000	54000	12000	60000	2004
-	60000	6000	60000	2005
-	-	60000	مجموع	

- القيمة المحاسبية الصافية (العمود4) = العمود1 - العمود3

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

- في نهاية كل من السنوات 2001 إلى 2004 يكون قسط الاهتلاك 12000 و بالنسبة لسنة 2001 مثلا يسجل في اليومية القيد التالي

		----- 2001/12/31-----
	12000	681 /> مخصصات اهتلاك أصول . غ.ج
12000		2815 /> اهتلاك معدات وأدوات
		قسط الاهتلاك لسنة 2001

#### ملاحظات

1- إذا تم الحصول على الاستثمار خلال السنة وليس في بدايتها فإننا لحساب فترة الاهتلاك الخاصة بالسنة الأولى (أي الفترة ما بين تاريخ الشراء ونهاية السنة الأولى) نطبق إحدى القاعدتين  
أ - نحسب الفترة بالأيام: ولنرمز لها (ن') أي نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأيام ويكون قسط الاهتلاك للسنة الأولى يساوي: ت × ع × ن' / 360 يوم (ن') هي عدد الأيام ما بين تاريخ شراء الاستثمار ونهاية السنة و360 هو عدد أيام السنة إن قانون الضرائب المباشرة يقترح تطبيق قاعدة التناسب بالأيام لحساب قسط الاهتلاك

ب - نحسب الفترة بالأشهر: أي نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر بحيث

- إذا تم الحصول على التجهيزات ما بين 1 و 15 يوم الأولى من الشهر فإن هذا الشهر يحسب ضمن فترة الاهتلاك للسنة الأولى في المثال أعلاه حسب شهر جوبلية ضمن فترة الاهتلاك

- أما إذا تم الحصول على التجهيزات بعد تاريخ 15 من الشهر فإن شهر الشراء لا يحسب ضمن فترة الاهتلاك في المثال أعلاه حسبنا أقساط الاهتلاك لكل من السنتين 2000 و 2005 على أساس ستة أشهر

حساب اهتلاك التثبيتات: يقسم إلى حسابات فرعية كالتالي

280 - /> اهتلاك تثبيات معنوية

281 /> اهتلاك تثبيات عينية

282 - /> اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز

إن هذه الحسابات الفرعية يمكن أيضا أن تقسم إلى حسابات فرعية تبعا للحسابات الفرعية للحسابات 20 ، 21، 22 ونحصل على حساب الاهتلاك الفرعي بكتابة الرقم 28 وإضافة رقم حساب التثبيتات المعنية بعد

حذف الرقم 2 منه مثال ذلك ح/ اهتلاك مباني يكون رقمه 2813 أي 28 ونضيف 13 (أي 213 " رقم المباني" دون الرقم 2) أما رقم اهتلاك معدات نقل فيكون 2818 ... وهكذا

**2 - أسلوب القسط المتناقص :** وهو الأسلوب الوارد في قانون الضرائب المباشرة وتبعاً لهذا الأسلوب فإن  
- معدل الاهتلاك السنوي (ع) =  $(1 \div n) \times 1.5$  أو 2 أو 2.5 على التوالي وتبعاً لطول فترة استخدام الأصل 3 أو 4 سنوات 5 أو 6 سنوات, أكثر من 6 سنوات مثال ذلك وبالنسبة لمعدات فترة استخدامها 5 سنوات يكون (ع) =  $(1 \div 5) \times 2 = 0.4$  أي 40 % سنوياً أما إذا كانت فترة الاستخدام 10 سنوات فإن (ع) =  $(1 \div 10) \times 2.5 = 0.25$  أي 25 % وهكذا...

**مثال 2 :** في 2000/7/2 اشترت المؤسسة (س) معدات ب 60000 فترة استخدامها 5 سنوات لنفترض أن المؤسسة تطبق أسلوب الاهتلاك المتناقص أحسب قسط الاهتلاك لسنوات من 2000 إلى 2005 ثم سجل قيد المناسب في 2000/12/31

**الحل :** في مثالنا وحيث أن فترة الاستخدام (ن) = 5 سنوات فإن (ع) =  $(1 \div 5) \times 2 = 0.4$

- إن قسط الاهتلاك السنوي = القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في بداية السنة  $\times$  معدل الاهتلاك  
- في سنة ما إذا أصبح قسط الاهتلاك تبعاً للأسلوب المتناقص أقل من القسط تبعاً للأسلوب الخطي فإننا نتحول إلى تطبيق الأسلوب الخطي بداية من تلك السنة  
حساب أقساط الاهتلاك السنوية في المثال أعلاه

قسط سنة 2000،  $60000 \times 0.4 \times (6 \text{ أشهر} \div 12) = 12000$  وتكون القيمة المحاسبية الصافية ("ق.م.ص") للمعدات في نهاية السنة =  $60000 - 12000 = 48000$   
قسط سنة 2001 =  $48000 \times 0.4 \times 1 \text{ سنة} = 19200$  وتكون ق.م.ص =  $48000 - 19200 = 28800$

قسط سنة 2002 =  $28800 \times 0.4 \times 1 \text{ سنة} = 11520$  وتكون ق.م.ص =  $28800 - 11520 = 17280$

قسط سنة 2003 =  $17280 \times 0.4 \times 1 \text{ سنة} = 6912$  وتكون ق.م.ص =  $17280 - 6912 = 10368$

قسط سنة 2004 =  $10368 \times 0.4 \times 1 \text{ سنة} = 4147.2$  وهذا القسط هو أقل من القسط الثابت والذي يساوي (10368 : 1.5 سنة) = 6912 , إذن بداية من سنة 2004 نتحول إلى تطبيق الأسلوب الخطي عوض الأسلوب المتناقص وعليه تكون أقساط الاهتلاك للسنوات 2004 و 2005 كالتالي

قسط سنة 2004 =  $10368 \div 1.5 \text{ سنة} = 6912$  لاحظ أن القسط يساوي قيمة متبقية للمعدات  $\div$  فترة الاستخدام المتبقية

قسط سنة 2005 =  $(10368 \div 1.5 \text{ سنة}) \times (6 \text{ أشهر} \div 12) = 3456$ . لاحظ أن فترة استخدام المعدات لسنة 2005 هي فقط 6 أشهر وتنتهي في 2005/06/30

جدول اهتلاك المعدات تبعاً للأسلوب القسط المتناقص

السنة	أساس الاهتلاك	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المجمع	ق م ص في نهاية السنة
2000	60000	12000	12000	48000
2001	48000	19200	31200	28800
2002	28800	11520	42750	17280
2003	17280	6912	49632	10368
2004	10368	6912	56544	3456
2005	3456	3456	60000	-
مجموع	-	60000	-	-

بالنسبة للسنتين 2004 و 2005 تم حساب قسط الاهتلاك بالأسلوب الخطي معتبرين قيمة الاستثمار 10368 والفترة المتبقية 1.5 سنة

### التسجيل المحاسبي

		----- 2000/12/31 -----
	12000	681 /> مخصصات اهتلاك لأصول. غ.ج
12000		2815 /> اهتلاك
		معدات
		قسط الاهتلاك لسنة 2000

ملاحظة: يتم تسجيل نفس القيد في نهاية السنوات 2001 الى 2005 مع مراعاة قيمة القسط

**3- أسلوب القسط المتزايد:** تبعا لهذا الأسلوب فإن القسط السنوي (ط) = تكلفة الاستثمار (ن' ÷ م) حيث (ن') هي الفترة (عدد السنين) الفاصلة ما بين تاريخ شراء التجهيزات ونهاية السنة المعنية أما (م) فهي المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام مثال ذلك إذا كانت فترة الاستخدام هي 5 سنوات فإن (م) =  $1+2+3+4+5=15$  وإذا كانت فترة الاستخدام هي 7 سنوات فإن (م) =  $1+2+3+4+5+6+7=28$

إن (ن') هي عدد كامل , فبالنسبة للسنة الأولى نحسب (ن') = 1 ودون مراعاة لتاريخ شراء التجهيزات سواء أكان ذلك في بداية السنة أو في الأشهر الأخيرة منها, وبتعبير آخر نقول أننا ولحساب فترة الاهتلاك لا نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر في أسلوب القسط المتزايد

**مثال 3:** في 2000/7/2 اشترت المؤسسة (س) معدات ب 60000 دج, فترة استخدامها 5 سنوات لنفترض أن المؤسسة تريد تطبيق أسلوب الاهتلاك بأقساط متزايدة أحسب أقساط الاهتلاك السنوية سجل قسط سنة 2000

أ - حل المثال : إن (م) = (1+2+3+4+5) = 15 لأن فترة الاستخدام هي 5 سنوات

قسط الاهتلاك لسنة 2000 =  $60000 \div 15 = 4000$  دج تم حساب سنة كاملة وليس 6 أشهر

قسط سنة 2001 =  $60000 \div 14 = 8000$

قسط سنة 2002 =  $60000 \div 12 = 12000$

قسط سنة 2003 =  $60000 \div 10 = 16000$

قسط سنة 2004 =  $60000 \div 8 = 20000$  لا نعتبر سنة 2005 لأننا اعتبرنا سنة 2000 سنة

كاملة رغم أن فترة الحيازة هي 6 أشهر لاحظ كذلك أن مجموع أقساط الاهتلاك هو 60000

جدول اهتلاك المعدات تبعا لأسلوب القسط المتزايد

السنة	أساس الاهتلاك (1)	قسط الاهتلاك السنوي (2)	اهتلاك مجموع (3)	القيمة المحاسبية الصافية (4)
2000	60000	4000	4000	56000
2001	60000	8000	12000	48000
2002	60000	12000	24000	36000
2003	60000	16000	40000	20000
2004	60000	20000	60000	-
مجموع	-	60000	-	-

التسجيل المحاسبي : في نهاية سنة 2000 يكون قيد تسجيل اهتلاك المعدات كالتالي:

		----- 2000/12/31 -----
	4000	681 > / مخصصات اهتلاك تثبيبات عينية
4000		2815 > / اهتلاك معدات
		قسط الاهتلاك لسنة 2000

ب - ملاحظات :

1 - بالنسبة لأسلوب الاهتلاك المتناقص والمتزايد, فإن قانون المالية لسنة 1989 ينص على

- لا يمكن تطبيق هذه الأساليب إلا على التجهيزات التي تشارك مباشرة في عملية الإنتاج
- لا يمكن تطبيق هذه الأساليب إلا في المؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي
- إن المؤسسات التي اختارت عن طواعية أحد الأسلوبين لإهلاك بعض استثماراتها لا يمكنها التراجع عن هذا الاختيار (أي أن عليها إكمال اهتلاك الاستثمار المعني بنفس الأسلوب)
- إن (ن.م.ن) لم يبين تقنية (قاعدة) حساب قسط الاهتلاك تبعاً لكل أسلوب

**4 - أسلوب الاهتلاك تبعاً لحجم الإنتاج :** وهو أحد الأساليب التي نص عليها (ن.م.م)، ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها ولنرمز له ب (ك) ولنرمز لحجم الإنتاج الفعلي السنوي ب (ك ن) إن قسط الاهتلاك السنوي =  $ت \times (ك \div ن)$  في المثال أعلاه والخاص بمعدات ثمن شرائها 60000 وفترة استخدامها 5 سنوات لنفترض أن لدينا البيانات التالية (ك) حجم الإنتاج خلال الخمسة سنوات هو 120000 وحدة (ج) تامة الصنع إن الإنتاج السنوي الفعلي كان كالتالي:

السنة :	2000	2001	2002	2003	2004	2005	المجموع
الإنتاج الفعلي	4000	24000	30000	32000	20000	10000	120000 وحدة

لاحظ أن تكلفة الوحدة (ج) = 60000 دج : 120000 وحدة، أي 0.5 دج للوحدة (ج) الاهتلاك السنوي يكون كالتالي: الإنتاج السنوي الفعلي  $\times 0.5$  دج

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005	المجموع
حجم الإنتاج الفعلي:	4000	24000	30000	32000	20000	10000	120000
قسط الاهتلاك (دج) :	2000	12000	15000	16000	10000	5000	60000

التسجيل المحاسبي يكون في نهاية السنة وكما تم في الأساليب الأخرى مع مراعاة قيمة القسط السنوي

**5- أساليب أخرى لاهتلاك التجهيزات :** هذه الأساليب لا يسمح قانون الضرائب المباشرة بتطبيقها ونذكر منها - أسلوب " مجموع أرقام سنين فترة الاستخدام المتناقص " (أو أسلوب **softy المتناقص**) وهذا الأسلوب يمثل أسلوب اهتلاك متناقص وفيه يكون القسط السنوي (ط) كالتالي ,  $ط = ت \times (ف \div م)$  حيث (ت) هي تكلفة الاستثمار (م) هي مجموع سنين فترة الاستخدام (تماماً مثل الأسلوب الثالث أعلاه) (ف) عدد السنين المتبقية لاهتلاك المعدات (وهنا يكمن الاختلاف مع أسلوب الأقساط المتزايدة)

مثال : في 2000/7/2 اشترت المؤسسة (س) معدات ب 60000 فترة استخدامها 5 سنوات أحسب أقساط الاهتلاك السنوية تبعاً لأسلوب **softy المتناقص**

الحل : حيث أن فترة الاستخدام = 5 سنوات يكون مجموع (م) = 15 أي  $1+2+3+4+5$  قسط اهتلاك سنة 2000 =  $60000 \div (5 \div 15) = 20000$  سنة 2000 اعتبرت سنة كاملة وكان عملية شراء المعدات تمت في جانفي من سنة 2000 وليس في شهر جويليت قسط سنة 2001 =  $60000 \div (4 \div 15) = 16000$



$$\text{قسط سنة 2002} = 60000 \div (3 \div 15) = 12000$$

$$\text{قسط سنة 2003} = 60000 \div (2 \div 15) = 8000$$

$$\text{قسط سنة 2004} = 60000 \div (1 \div 15) = 4000 \text{ لم نعتبر سنة 2005 لأننا اعتبرنا سنة 2000 سنة كاملة}$$

لاحظ كذلك أن قيمة الأقساط هي متناقصة وجاءت بصفة متعاكسة مع أقساط الأسلوب المتزايد الذي نص عليه قانون الضرائب المباشرة

**حساب قسط الاهتلاك في حالة اعتبار القيمة المتبقية للتثبيتات العينية:** إذا كان للتثبيت العيني (الأصل) قيمة

متبقية فإن أساس حساب قسط الاهتلاك = قيمة الأصل الصافية - القيمة المتبقية للتثبيت ونعني بها سعر البيع

الصافي المتوقع تحقيقه من بيع التثبيت في نهاية فترة الاستخدام

**مثال:** في 10/04/10 اشترت المؤسسة (س) شاحنة ب 5 مليون إن فترة استخدامها (أي مدتها النفعية) قدرت

ب 10 سنوات كما قدرت بقايا الشاحنة ب 0.8 مليون إن اهتلاك الشاحنة سيتم بأقساط متساوية أحسب ثم

سجل قسط الاهتلاك للسنة (ن)

$$\text{قسط الاهتلاك للسنة (ن)} = [ (5 \text{ مليون} - 0.8 \text{ مليون}) \div 10 \text{ سنوات} ] \times 9 \text{ أشهر} \div 12 = 315000 \text{ إن}$$

أساس حساب الاهتلاك هو 4.2 مليون إن تسجيل قيد الاهتلاك يكون في نهاية السنة (ن) كالتالي

ن/12/31

681 ح/ مخصصات اهتلاك أصول. غ.ج 315000

2818 ح/ اهتلاك تثبيتات عينية أخرى 315000

قسط الاهتلاك للسنة (ن)

الحساب 2818 يمكن تقسيمه إلى حسابات فرعية تبعا لتصنيف معدات النقل