

قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري - دراسة قانونية وتحليلية -

أ.عوادي مصطفى
المركز الجاهعي بالوادي

المنخص

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي في سنة 2010، والمستمد من المعايير المحاسبية الدولية، فرض على المؤسسات الاقتصادية التكيف مع هذا الإجراء والإطلاع على القواعد العامة والخاصة للتسجيل المحاسبي والتقييم، والتي أصبحت مغايرة للقواعد المعروفة في المخطط المحاسبي الوطني، لذلك ارتأينا في هذه الورقة البحثية تسليط الضوء على هذه القواعد وتحليلها في ضوء ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجزائري.
الكلمات المفتاحية:

النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية، القواعد العامة للتسجيل المحاسبي والتقييم القواعد الخاصة.

Le Résumé :

L'adoption de l'Algérie de système comptable financier, en 2010, et dérivé des normes comptables internationales, à obligé les institutions économiques de s'adapter à cette procédure et de voir les règles générales et spécifiques pour l'enregistrement comptable et d'évaluation, qui sont contraires aux règles connues dans le plan comptable nationale, nous avons donc décidé dans ce travail d'étudier ces règles et analysées dans le cadre du système comptable financier Algérien.

مقدمة

تتشكل قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي، من مبادئ وقواعد عامة وقواعد خاصة، ينبغي تطبيقها على العناصر التي تحتوي عليها الكشوف المالية المتمثلة في الأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج، بحيث ينتج عن تطبيق هذه القواعد توفير معلومات تعكس

الواقع الاقتصادي للأحداث والتعاملات التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة، بما يفيد مستعملي هذه المعلومات في عملية اتخاذ القرارات.

1- القواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي تتمثل في المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد التقييم لعناصر الكشوف المالية، ويمكن التطرق إليها فيما يلي:

1-1- شروط تسجيل الأصول، الخصوم، الأعباء والمنتجات

1- يتم التسجيل في الأصول، الخصوم، الأعباء و المنتجات، عندما:
- من المحتمل أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية على الكيان؛

- إذا كانت تكلفة العنصر من الممكن تقييمها بصورة صادقة؛
يتم تقييم هذه العناصر في المحاسبة، وبعد عدم إدراجها غير مبرر، ولا يمكن الإشارة إليها في الملحق كمعلومات سرديّة أو عديدة.

2- وقد أضاف المشرع المحاسبي مجموعة شروط أخرى تخص الأعباء والمنتجات فقط هي:

- أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة ذات الصلة بملكية السلع.

- أن لا يبقى للكيان دخل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عليها.

- أن يكون بالإمكان تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة.

- أن يكون من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان.

- أن يكون بالإمكان تقييم التكاليف التي تحملها الكيان أو سيتحملها المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق، وتعامل المبيعات للخارج بنفس معاملة المبيعات في أرض الوطن.

3- يتم تقييم المنتجات الناجمة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها، من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة؛ وتتمثل المنتوجات الناجمة عن استعمال أطراف أخرى لأصول الكيان في الآتي:

- فوائد مسجلة في الحسابات بحسب الزمن المنصرم وللمردود الفعلي للأصل المستعمل.

- إيجارات وأتاوى مسجلة في الحسابات كلما تم إكتسابها تبعا للإتفاقات المبرمة.

- حصص مسجلة في الحسابات عندما ينشأ حق المساهمين في تلك الحصص.

4- يترتب عن الأعباء المبينة بوضوح من حيث موضوعها واحتملة بفعل أحداث طرأت أو جار حدوثها من قبيل الإحتمال تكوين إحتياطات، وعند زوال الأسباب تعود هذه الإحتياطات إلى نتائج.

5- إذا افترضنا أن حادثة لها صلة سببية مباشرة وراجعة بوضعية قائمة في تاريخ إقفال حسابات سنة مالية معينة قد عرفت بين هذا التاريخ وتاريخ إعداد حسابات السنة المالية المذكورة فإنه يتعين إلحاق الأعباء أو المنتجات المرتبطة بتلك الحادثة بالسنة المالية المقفلة؛

6- يسجل أي عبء مالي في حساب النتيجة بمجرد ما توقف نفقة ما عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو عندما لا تتوفر تلك النفقة المنافع الاقتصادية المستقبلية، شروط التسجيل في حسابات الحصيلة باعتبارها أصلا ماليا أو عندما تكف عن توفير تلك الشروط.

1-2- القواعد العامة للتقييم

- بشكل عام تستعمل طريقة التكاليف التاريخية، وفي حالات خاصة يعتمد إلى تقييم بعض العناصر بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة)، أو بقيمة الإنجاز أو يمكن كذلك أن تقيم بالقيمة المحينة (قيمة المنفعة)؛

1-2-1- التكلفة التاريخية

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب ما يلي:

- أ- السلع المكتسبة بمقابل، تحتسب من تكلفة الشراء؛
 ب- بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية، تحتسب بقيمة الإسهام؛
 ج- بالنسبة للسلع المكتسبة مجاناً، تحتسب من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها؛
 د- بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل يوجد نوعان :
 * الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة.
 * الأصول المماثلة تسجل بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة.
 هـ- بالنسبة للسلع والخدمات التي ينتجها الكيان تقيم بتكلفة الإنتاج؛
 ومنه يمكن التعبير عن تكلفة شراء الأصل كما يلي:

$$\begin{aligned}
 & + \text{ سعر الشراء} \\
 & - \text{ التنزيلات، التخفيضات التجارية} \\
 & + \text{ الحقوق الجمركية} \\
 & + \text{ الرسوم الجبائية الأخرى غير قابلة للإسترجاع.} \\
 & + \text{ مصاريف مرتبطة مباشرة بالحصول على مراقبة الأصل} \\
 & \text{ ووضعه في حالة الاستخدام.} \\
 & = \text{ تكلفة شراء الأصل}
 \end{aligned}$$

ويمكن التعبير عن تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما كما يلي :

$$\begin{aligned}
 & + \text{ تكلفة شراء المواد المستهلكة و الخدمات المستعملة.} \\
 & + \text{ التكاليف الأخرى المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بالإنتاج} \\
 & = \text{ تكلفة شراء الأصل}
 \end{aligned}$$

يمكن تعريفها على أنها القيمة الأعلى بين سعر البيع الصافي والقيمة
المنفعة.

1-2-2-1- سعر البيع الصافي

هو المبلغ الممكن الحصول عليه عند بيع أصل معين في إطار منافسة
عادية، بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع خصم تكاليف
الخروج.

1-2-2-2- القيمة المنفعة لأصل ما هي القيمة المحينة لتقدير سيولة
الأموال المستقبلية المنتظرة من إستعمال الأصل بشكل متواصل
والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به.

- وعند صعوبة تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل، فإن قيمته القابلة
للتحصيل تقدر كأنها مساوية لقيمته المنفعة.

1-2-3- القيمة العادلة

تعتبر القيمة العادلة أفضل وسيلة لقياس الأدوات المالية، وأن التغييرات
في القيمة العادلة تمثل ربحاً أو خسارة، وللقيمة العادلة أثر على الاقتصاد
الوطني حيث تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع
الاقتصادية السائدة، ذلك لأن القيمة العادلة تحد عادة في سوق مفتوح
ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية، في حين أن التكلفة التاريخية لا
تعكس سوى الأوضاع الاقتصادية عند الاقتناء ولا تعكس التغييرات في
القيمة العادلة إلا عند تحقيقها.

إن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية فعلية تتم لمبادلة
أصل أو تسويته خصم وفق طرق المبادلة، بين أطراف لديها ما يكفي
من المعلومات والقبول، كل ذلك يجب أن يكون في شروط المنافسة التامة.
القيمة العادلة بما تحتويه من مفهوم واسع، تقوم على مجموعة من
المقومات، ويمكننا أن نحصرها في إحدى القيمتين:

أ- قيمة يمكن مبادلة الأصل بها، وتمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من
الحصول على الأصل، في حين تتعدد طرق الحصول على الأصول ويمكن
التعرف عليها باختصار فيما يلي:

- الحصول على الأصل نقدا وتكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من نقدية وشبه النقدية؛
- الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى سواء كانت ماثلة أو غير ماثلة، وتكون القيمة العادلة للأصول الذي تم اقتناؤه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه؛
- إطفاء الالتزام مقابل إصدار الأسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو أي حقوق الملكية الأخرى المصدرة؛
- أن تكون عملية المبادلة تمت بناء على إلزام المؤسسة، وتكون مصادر الإلزام متنوعة مثل الحاجة الاضطرارية للمؤسسة، وجود وكيل وحيد للأصل، وبذلك لا يوجد للمؤسسة خيارا أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به العملية؛
- ب- قيمة سداد الالتزام، وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام.

1-2-4- التقييم في نهاية الدورة

في نهاية الدورة المحاسبية على المحاسب القيام ببعض التقييمات لمختلف العناصر والتي من بينها إثبات خسارة القيمة لأي أصل من أصول الكيان، و بإدراجه كعبء في الحسابات. وإذا كان هناك مؤشر على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات لأصل معين خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة، على الكيان تقدير قيمة الأصل القابلة للتحصيل. و عندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية تحول خسارة القيمة المثبتة إلى المنتوجات.

2- القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل في الحسابات

القواعد الخاصة للتسجيلات المحاسبية والتقييم، هي قواعد تكمل القواعد العامة، وتخص بعض عناصر الميزانية وحساب النتائج، ونذكر أهمها فيما يلي:

2-1- التثبيات

2-1-1- التثبيات العينية والمعنوية:

2-1-1-1- تعريف التثبيات العينية

هي أصول مادية مجوزها الكيان موجهة للاستعمال في إنتاج السلع، أو تقديم الخدمات، أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية خلال أكثر من دورة محاسبية.

2-1-1-2- تعريف التثبيات المعنوية

هي أصول بدون وجود مادي (غير ملموسة) قابلة للتحديد النقدي وموجهة للاستعمال في أنشطة الكيان العادية و تحت مراقبة الكيان.

2-1-2- مبادئ جميع الأصول العينية أو الفصل بينها

- تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم إستخدامها فيها ولا تعتبر تثبيات مثلا قطع غيار بمبلغ صغير يمكن إعتباره مصاريف إستغلال ولا يسجل في المجموعة الثانية "التثبيات".

- كما إن قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصية والتي ترتبط بتثبيات عينية أخرى ويعزم الكيان على إستعمالها لأكثر من سنة مالية واحدة يمكن إعتبارها على أنها تثبيات وتسجل في المجموعة الثانية.

- تعتبر مكونات أصل معين كأنها عناصر منفصلة إذا كانت :

• مدد الإنتفاع مختلفة؛

• توفر منافع إقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

- تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن تثبيات عينية إذا كانت تسمح برفع المنافع الإقتصادية المستقبلية لأصول أخرى مقارنة مع ما يمكن الحصول عليه من المنافع في حالة عدم إكتسابها.

2-1-3- تقييم التثبيات

2-1-3-1- تكلفة الإقتناء

تسجل التثبيتات بتكلفة الشراء بالإضافة إلى التكاليف المرتبطة بها مباشرة، تكاليف التركيب الرسوم المدفوعة غير قابلة للإسترجاع، وكل الأعباء المباشرة الأخرى ماعدا المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط.

2-3-1-2- تكلفة إنتاج تثبيبات من قبل الكيان

تسجل التثبيتات التي أنتجها الكيان بموارده الخاصة بتكلفة الإنتاج والتي تتضمن تكلفة العتاد واليد العاملة، وأعباء الإنتاج الأخرى.

2-3-1-3- تكلفة التفكيك

إذا إضطر الكيان إلى تحمل تكلفة تفكيك تثبيبات معينة إنتهت مدة الإنتفاع بها سواء مقتناة أو منتجة داخل الكيان، فإن تكلفة التفكيك تضاف إلى تكلفة الإقتناء أو تكلفة الإنتاج للتثبيت المعني حسب الحالة.

2-3-1-4- النفقات اللاحقة

تسجل النفقات الملحقة المتعلقة بالتثبيتات بحسب مستوى نجاعة الأصل كما يلي :

2-3-1-4-1- إسترجاع مستوى نجاعة الأصل العادي

إذا تمكنت النفقات اللاحقة من إسترجاع مستوى الأصل العادي فإنها تعتبر محاسبيا كعبء من أعباء السنة المالية التي دفعت فيها وبالتالي تسجل في المجموعة السادسة " التكاليف " .

2-3-1-4-2- رفع مستوى نجاعة الأصل أكثر من المستوى العادي

إذا رفعت النفقات اللاحقة مستوى نجاعة الأصل إلى مستوى أكثر من المستوى العادي فإنها تعتبر محاسبيا كتثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل وبالتالي تسجل في المجموعة الثانية.

ومن أمثلة التحسينات التي تحتاج نفقات لاحقة والتي تؤدي إلى تحقيق زيادة المنافع المستقبلية ما يلي :

- تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية.

- تحسين قطع الماكنات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الكيان.
- تبي أساليب إنتاج جديدة تسمح، خفض التكاليف العملية المعاينة سابقا تخفيضا جوهريا.

2-1-3-5- الإهلاكات

2-1-3-5-1- التعريف القانوني

الإهلاك هو إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدحا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه.

2-1-3-5-2- التعريف المحاسبي

مبلغ قسط الإهلاك الذي يسجل محاسبيا ضمن الأعباء في حساب النتائج، يتم تحديده من خلال توزيع مطرد للمبلغ القابل للإهلاك للأصل المعني على مدة منفعته، وتؤخذ بعين الإعتبار في ذلك القيمة المتبقية المحتملة للأصل في نهاية مدة منفعته وتقديرها بشكل موثوق، حيث إن القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي تنتظر المؤسسة تحصيله من الأصل في نهاية مدة منفعته بعد طرح التكاليف المنتظرة لخروجه، ويتم إعادة فحص مدة المنفعة، طريقة الإهلاك والقيمة المتبقية دوريا، وفي حالة تعديل التقديرات والتوقعات السابقة، فيجب كذلك تعديل مخصصات الإهلاكات للدورة الجارية والدورات اللاحقة.

2-1-3-5-3- مبادئ إهلاك التثبيتات

- من التعريف السابق يمكن أن نذكر مبادئ إحتساب الإهلاكات كما يلي :
- توزيع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة منفعة الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل وتقديرها بصورة صادقة.
- طريقة الإهلاك هي إنعكاس تطور إستهلاك المنافع الإقتصادية

بشكل عام يستخدم الكيان طريقة الإهلاك التي تماثل إستهلاك المنافع الإقتصادية التي ينتجها الأصل، فإذا كان الكيان يستهلك المنافع بشكل متساو على إمتداد مدة المنفعة فهنا يستخدم طريقة الإهلاك الخطي، أما إذا كان يستهلك تلك المنافع بحسب الإستعمال أو الإنتاج فهنا يستخدم طريقة وحدات الإنتاج، أما إذا كان يستهلك المنافع بشكل متناقص على إمتداد مدة المنفعة فهنا يستخدم طريقة الإهلاك المتناقص. أما إذا كان يستهلك المنافع الإقتصادية بشكل متزايد على إمتداد مدة المنفعة فهنا يستخدم طريقة الإهلاك المتزايد.

و في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بشكل دقيق وصادق تستخدم طريقة الإهلاك الخطي.

2-1-3-5-3-إعادة النظر في طريقة الإهلاك

يجب أن يعاد النظر بشكل دوري في طريقة الإهلاك و المدة النفعية و كذلك القيمة المتبقية في نهاية المدة النفعية، و في حالة تغير وتيرة إستهلاك المنافع الإقتصادية للأصل المعين، تعدل التقديرات و التوقعات لكي تعكس هذا التغير في الوثيرة.

وإذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري، فإنه يعتبر تغير تقدير محاسبي، وبالتالي يضبط المبلغ المخصص لإهلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية.

2-1-3-6- الفصل بين الأراضي و المباني

على خلاف المخطط المحاسبي الوطني، يفصل النظام المحاسبي المالي بين المباني والأرض التي عليها هاته المباني، حيث تعالج كلا على حدة في المحاسبة حتى ولو تم إقتناؤها معا حيث إن البناءات هي أصول قابلة للإهلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للإهلاك.

2-1-3-7- تكوين خسارة في قيمة التثبيتات

عندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من القيمة الصافية المحاسبية بعد الإهلاكات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

2-1-3-8- إخراج أصل معين من الميزانية
يحذف أي تثبيت عيني أو معنوي من محاسبة المؤسسة عند خروجه من
الكيان، وفي حالة إنعدام المنفعة الإقتصادية المنتظرة منه.

2-1-3-9- تحديد نتيجة إخراج تثبيت معين أو وضعه خارج الخدمة
عند إخراج تثبيت معين من محاسبة المؤسسة أو وضعه خارج الخدمة
لإنعدام المنفعة المستقبلية المنتظرة، يجب تحديد الفرق بين منتوجات
الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل، وتسجل في الحسابات
بحسب حالتها كمنتوجات أو كأعباء عملياتية في حساب النتائج.
وتطبق نفس القواعد عند تحلي الكيان عن أنشطته.

2-1-3-10- حالات خاصة

2-1-3-10-1- عقارات التوظيف

تشكل عقارات التوظيف ملكا عقاريا متمثل في أرض أو بناية مملوكة
لتقاضي أجر، لا يكون الغرض منه الإستعمال في إنتاج أو تقديم سلع، أو
خدمات، أو لأغراض إدارية، أو للبيع في إطار النشاط العادي.
فبعدما يتم التسجيل الأولي للعقارات الموظفة في حسابات الأصول
الثابتة المادية يتم تسجيلها بعد ذلك إما بتكلفتها مطروحا منها مجموع
الإهلاكات وخسائر القيمة أو بقيمتها العادلة.

2-1-3-10-2- الأصول البيولوجية

يتم تقييم الأصول البيولوجية بقيمتها العادلة منقوصا منها المصاريف
المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة عدم القدرة على تقدير القيمة
الحقيقية بصورة صادقة يتم تقييمها بتكلفتها منقوصا منها جميع
الإهلاكات وخسائر القيمة.

2-1-3-11- المعالجة البديلة المسموح بها في تسجيل وتقييم الأصول
الثابتة المادية

يتم تقييم الأصول الثابتة المادية بتكلفتها مطروحا منها الإهلاك
المتراكم وخسائر القيمة، إلا أنه هناك طريقة أخرى في التقييم مسموحا

بها في نهاية كل دورة وهي المبالغ المعاد تقييمها أي بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها الإهلاكات المتراكمة اللاحقة والخسائر في القيمة المتراكمة اللاحقة، غير أن هذه الطريقة قد تكون صعبة التطبيق خاصة في غياب سوق مالية فعالة إلا إذا كان تحديد القيمة العادلة يتم بطريقة موثوق بها. وبعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للإهلاك على أساس المبالغ المقيمة ثانية.

2-1-3-1-10-1- الأصول المالية الثابتة (غير الجارية)

الأصول المالية الثابتة (غير الجارية): هي جميع الأصول المالية ما عدا القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في الأصول المالية الجارية، وتتكون الأصول المالية غير الجارية من العناصر التالية:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها؛
- سندات المحافظ الإستثمارية طويلة ومتوسطة الإستحقاق، وذات المردودية المعتبرة؛

- سندات ثابتة أخرى المثلة لرأس المال أو لتوظيفات طويلة الأجل وكذا لقيم التوظيفات المحتفظ بها حتى تاريخ إستحقاقها؛
- القروض والحقوق التي تملكها وليست لها نية في بيعها في المدى القصير مثل: حقوق الزبائن، حقوق الإستغلال التي مدتها أكثر من 12 شهرا، وكذا الديون الممتدة على أكثر من سنة تقسم على جزئين.

2-2- المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

المخزونات هي أصول تمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الإستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز قبل البيع، أو مواد أولية، أو توريدات تستهلك في عملية الإنتاج وتقديم الخدمات.

تصنف المخزونات في شكل أصول جارية أو أصول غير جارية تبعا لوجهتها أو إستعمالها من طرف الكيان.

تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المتعلقة بها إلى غاية إيصال المخزونات إلى المكان

و في الحالة التي توجد عليها، وتتضمن تكاليف الشراء (المشتريات، المواد القابلة للإستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات)، و تكاليف التحويل مثل مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة والمصاريف العامة والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر للمخزونات. و تحسب هذه التكاليف بالتكلفة الحقيقية أو عن طريق التكاليف المعيارية بشرط مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية. وفي حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المعنية. وعملا بمبدأ الحيطة والحذر يتم تقييم المخزونات بأقل قيمة من تكلفتها وقيمة إيجازها الصافية هذه الأخيرة هي سعر البيع المقدر مطروحا منه تكلفة الإتمام والتوزيع.

و يتم تكوين خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة المخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإيجاز هذا المخزون، وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة مادة. كما يجب الإشارة في الملحق إلى طريقة تقييم المخزونات. بالنسبة للمنتجات الزراعية تقيم بعد التسجيل الأولي، وفي نهاية كل دورة تسجل بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وأي ربح أو خسارة ناتجة عن ذلك وتسجل في النتيجة الصافية التي تحدث فيها تلك التغيرات.

2-3- الإعانات المالية

الإعانات العمومية هي عملية تحويل موارد عمومية معدة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة نظرا لإمتهاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا. تدرج الإعانات كمنتوجات في حساب النتيجة في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها.

وإذا كانت تخص أصول قابلة للإهلاك تدرج كإيرادات حسب الإهلاك، أما الإعانات التي تتعلق بأصول غير قابلة للإهلاك توزع على المدة التي تكون فيها غير قابلة للبيع، وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية البيع، فإن الإعانة تسجل في شكل نتيجة على مدى 10 سنوات، حسب الطريقة الخطية.

2-4- مؤونات الخسائر والأعباء

مؤونة الأعباء هي عبارة عن خصم يكون استحقاقه ومبلغه غير مؤكدان، ويتم تسجيلها محاسبيا إذا تحققت الشروط التالية:

- للمؤسسة إلتزام حالي ناتج عن حدث سابق؛
- يحتمل بأن يكون هناك خروج ضروري لموارد تمثل موارد إقتصادية من أجل تسوية هذا الإلتزام؛

- يمكن تقدير مبلغ هذا الإلتزام بطريقة موثوق بها؛

وبالتالي فإن هذه الشروط تؤدي إلى استيعاب الخسائر والتكاليف المحتملة وقوعها في المستقبل، وهو ما ينطبق على مؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات، لأنها تعتبر خسائر منتظرة في المستقبل ولا تشكل التزامات حالية.

2-5- طرق معالجة بعض العمليات الخاصة

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى طرق معالجة بعض العمليات الخاصة، حيث خصص لها معالجة أكثر واقعية ووضوح، والمتمثلة في العناصر التالية:

2-5-1- عقود الإيجار

هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر عن حق استعمال أصل معين لمدة محددة، مقابل سلسلة أقساط، ويمكن أن يقوم المؤجر في الأخير بتملكه أو إرجاعه للمؤجر، وهذا حسب الاتفاق المبرم بين الطرفين، كما يوجد لعقد الإيجار شكلين هما "عقد الإيجار التمويلي" و"عقد الإيجار البسيط".

2-5-1-1- عقد الإيجار التمويلي

هو عقد إيجار تترتب عليه تحويل كامل مخاطر ومنافع الأصل المستأجر، مع إمكانية تحويل ملكيته أو عدم تحويلها عند انتهاء مدة العقد.

ويتميز الإيجار التمويلي بالخصائص التالية:

- تحويل ملكية السلع إلى المستأجر خلال مدة العقد؛
- إمكانية شراء السلعة من طرف المستأجر خلال مدة العقد؛
- مدة التأجير يجب أن تشمل أغلبية مدة حياة السلعة؛
- القيمة المستحدثة للدفعات الدنيا يجب أن تكون متوافقة تقريبا مع القيمة التجارية للسلعة؛
- نوعية السلعة المؤجرة تسمح للمستأجر فقط لاستعمالها؛
- الخسائر الناتجة عن إلغاء الإيجار يتحمل تكاليفها المستأجر؛
- إمكانية المستأجر في تجديد العقد لمدة أخرى يكون بأجر أقل نوعا ما من السعر العادي الجاري في السوق.

2-5-1-2- عقد الإيجار البسيط

هو عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويلي، وتصنيف عقد الإيجار بمثابة عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار بسيط يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة)، بدلا من شكل العقد أو صياغته.

- محاسبة عقد الإيجار: وتتم محاسبة عقد الإيجار كما يلي:

* عند المستأجر: يدرج ضمن الأصول الثابتة بقيمته العادلة أو المستحدثة للمدفوعات الدنيا في عقد الإيجار، ويسجل مبلغ الإيجار التزاما في حسابات الخصوم.

* عند المؤجر: يسجل الأصل بقيمته العادلة ضمن الحقوق في الميزانية.

2-6- الضرائب الآجلة

الضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج الضريبة كعبء في النتيجة لعمليات السنة المالية وحدها.

إذ تعتبر الضريبة المؤجلة ضريبة على الأرباح سيتم دفعها (خصم ضريبي مؤجل) أو قابلة للإسترجاع (أصل ضريبي مؤجل)، خلال السنوات المالية المستقبلية، وتنشأ الضرائب المؤجلة عن:

- الفوارق الزمنية بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبئ ما وإحتسابه في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة؛
- العجز الجبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل؛
- التعديلات وعمليات الحذف أو إعادة معالجة تتم في إطار إعداد الكشوف المالية المجمعة.

2-7- الامتيازات الممنوحة للعمال

تدرج المنافع التي تمنحها المؤسسة للعاملين لديها سواء كانوا في وضعية خدمة أو لا ضمن الأعباء، هذا في مقابل قيام العمال بالعمل المقرر منهم مقابل تلك المنافع أو بمجرد أن الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للمؤسسة إزاء عمالها متوفرة.

وفي نهاية كل دورة تشكل المؤسسة مؤونات لالتزاماتها تجاه عمالها على أساس قيمة مجموع التزاماتها المتمثلة في المعاشات، تعويضات ومبالغ مقدمة للعمال الحاليين على التقاعد.

2-8- العمليات التي تتم بعملات أجنبية

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية استنادا إلى سعر الصرف المعمول به يوم إبرام الصفقة، أما بالنسبة للحقوق والديون الخاصة بالتعاملات التجارية يتم الأخذ بسعر الصرف المعمول به عند الاتفاق، أما فيما يخص الحقوق والديون الخاصة بالتعاملات المالية فان سعر الصرف الذي يأخذ به هو سعر تاريخ إجراء المعاملة.

ويتم تسجيل الفوارق الناتجة عن التغير في سعر الصرف في الأعباء المالية في حالة خسارة وفي النواتج المالية في حالة الربح.

2-9- تغيير التقديرات، الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء

يكون هناك تغيير في التقديرات المحاسبية إذا كانت مبنية على معلومات جديدة أو تسمح بالحصول على معلومات موثوق فيها، وتخص هذه التغييرات السنة المالية الجارية أو السنوات المالية اللاحقة إذا كانت تخصها أيضاً.

يخص تغيير الطرق المحاسبية تغيير المبادئ والأسس، الإتفاقيات، القواعد والتطبيقات الخاصة المطبقة في المؤسسة بهدف إنشاء وعرض الكشوف المالية.

إضافة إلى ذلك، هناك الأخطاء التي يتم اكتشافها أثناء الدورة، المتعلقة بأخطاء مرتكبة في إعداد الكشوف المالية لدورة أو لعدة دورات سابقة، وبالتالي يعد ذلك إخلالاً بمبدأ الصورة الصادقة في إعداد الكشوف المالية للدورات السابقة، ويؤثر على الكشوف المالية بين الدورات، ويتم تحميل أخطاء الدورات السابقة على الأموال الخاصة للدورة الجارية.

2-10- الحسابات المجمعة

يقصد بالتجميع التمثيل المحاسبي للمؤسسة الأم لجميع الفروع التابعة لها، وهذا بهدف إعداد حسابات مجمعة وقوائم مالية مجمعة وتقديمها كما لو كانت مؤسسة واحدة.

ويفترض وجود الإشراف أو الرقابة في الحالات الآتية:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت في مؤسسة أخرى؛

- السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛

- إمتلاك سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري مؤسسة أخرى؛

- إمتلاك سلطة تحديد السياسات المالية والعمليات للمؤسسة؛

- إمتلاك سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في إجتماعات هيئات تسيير المؤسسة.

2-11- المحاسبة المطبقة على المؤسسات الصغيرة

يمكن للمؤسسات الصغيرة والتي تحدد خصائصها المادة رقم: 02، من القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، مسك محاسبة مالية مبسطة، وإستعمال نظام محاسبي مبسط يقوم على المقبوضات والمدفوعات، ويدعى بمحاسبة الخزينة، ويجب توفر ما يلي في محاسبة المؤسسة:

- وضعية نهاية السنة المالية؛
- حساب نتائج السنة المالية؛
- جدول تغير الخزينة خلال السنة المالية (دفترًا وحيدًا أو دفترًا للنفقات ودفترًا للإيرادات)؛
- حفظ سندات إثبات داخلية أو خارجية لإثبات القيود المسجلة في دفاتر الخزينة.

المراجع والهوامش المعتمدة

- (1) قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة، جريدة رسمية عدد 2009/19، ص: 6.
- (2) نفس المرجع، الفقرة 1.112، ص: 6.
- (3) حواس صالح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007، ص: 112 - 113.
- (4) Robert OBERT, Normes internationales de comptabilité et d'information financière, Dunod, Paris, 2006, P : 09. □
- (5) حواس صالح، مرجع سبق ذكره، ص: 115 - 116.
- (6) قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، الفقرة 1.121 ص: 8.
- (7) نفس المرجع، الفقرة 2.121 ص: 8.
- (8) نفس المرجع، الفقرة 4.121 ص: 8.
- (9) نفس المرجع، الفقرة 5.121 ص: 8.
- (10) نفس المرجع، الفقرة 6.121 ص: 8.
- (11) نفس المرجع، الفقرة 6.121 ص: 9.
- (12) نفس المرجع، الفقرة 7.121 ص: 9.
- (13) Conseil National de la Comptabilité, Projet de Système Comptable Financier, Alger, Juillet 2006, L'article : 321- 7, 321- 8. □
- (14) قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، الفقرة 8.121 ص: 9.

- (15) نفس المرجع، الفقرة 8.121 ص: 9.
- (16) نفس المرجع، الفقرة 9.121 ص: 9.
- (17) نفس المرجع، الفقرة 10.121 ص : 9.
- (18) نفس المرجع، الفقرة 11.121 ص : 9.
- (19) نفس المرجع، الفقرة 12.121 ص : 9.
- (20) Conseil National de la Comptabilité, Op.cit, L'article 321-21.□
21-Ibid, L' article 322-1.
- (22) قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق ، الفقرة 1.123 - 7.123 ص : 13-12.
- (23) Sofiene BEN BELKACEM, Les Contrats de Location – Financement : Une évolution majeure instituée par les normes (IAS/ IFRS), séminaire 20- 21 mai 2008, Université tizi Ouzou, Alger. P : 02.□
- (24) Conseil National de la Comptabilité, Op.cit, Juillet 2006, L'article : 344- 2.□
- (25) Conseil National de la Comptabilité, Op.cit, Juillet 2006, L'article 338- 1.□
- (26) المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، المادة 40.
- (27) المؤسسات الصغيرة هي التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها حد معين
وللاطلاع أكثر أنظر القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد سقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة المادة رقم: 02، ص : 91.
- (28) المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، المادة 43.