قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)
* دراسة تحليلية *

بقلم
د/ محمد فيصل مايده(*) وأ.د/ جمال خنشور (**)

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على عملية القياس المحاسبي لعناصر قائمة المركز المالي (الميزانية) وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي، الذي يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، حيث تمت مواكبة وعصرنة تطبيقاتنا المحاسبية مع التطبيقات الدولية للمحاسبة، التي يعتبر القياس المحاسبي اللبنة الأساسية فيها لإنتاج التقارير والقوائم المالية، والتي تعدد مستخدموها كما تطورت وزادت حاجة هؤلاء لهذا النوع من المعلومات، حيث أضحت تشكل أساس عملي لقراراتهم الاقتصادية، ولطالما كانت وظلت تمثل الميزانية أحد أهم القوائم المالية، لما تحتويه من معلومات تشكل أساس تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، وفي هذا الإطار خص النظام المحاسبي المالي عناصر قائمة الميزانية بمجموعة نصوص توضح إجراءات تقييمها، وهو ما سوف نحاول بيانه من خلال هذه الدراسة.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، عناصر الأصول، عناصر الخصوم، القياس المحاسبي.

مقدمة

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي بين المؤسسة والأطراف المهتمة بنشاطها، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج، ومن المزايا التي جاء بها النظام المحاسبي المالي هو تطوير

(*) أستاذ مساعد "أ" بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ـ جامعة بسكرة.
mohamedfaissel_maida@yahoo.fr
(**) أستاذ بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ـ جامعة بسكرة.
khenchour_djamel@yahoo.fr

طريقة إعداد وعرض القوائم المالية بشكل يسمح بتوفير معلومة موثوق بها وقابلة للمقارنة، وعليه فإن كل المؤسسات المعنية بتطبيقه، ملزمة بإعداد وعرض قوائم مالية في نهاية الدورة المحاسبية المحددة عادة بـ 12 شهرا، وهي: الميزانية، حساب النتيجة، جدول التدفقات النقدية، جدول التغير في حقوق الملكية، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتيجة.

أولا: ماهية النظام المحاسبي المالي

1- تعريف النظام المحاسبي المالي:

يتضمن النظام المحاسبي المالي شقين، أحدهما قانوني والآخر اقتصادي، يمكن توضيح كل منهما على النحو الآتي:

1.1- من الناحية القانونية: هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون، ووفقا لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المتفق عليها[1].

2.1- من الناحية الاقتصادية: لقد نصت المادة رقم 03 من القانون 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي يدعى في صلب هذا القانون بـ "المحاسبة المالية":هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقديمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[2].

2- أهداف النظام المحاسبي المالي: يمكن إبراز أهم أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي[3]:

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛
- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم؛
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم؛
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمد في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات وإعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الاهتلاكات وكيفية معالجة المؤونات، وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة؛
- يسمح بتوفير معلومات مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للشركة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم، وكذا إعداد

القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب؛

- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛

- يساهم في تحسين تسيير المؤسسات من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تكون أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالاتها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية؛

- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للشركة؛

- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛

- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابة احتياجات المستثمرين الأجانب؛

- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسات؛

- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسات مع مؤسسات أخرى من نفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارج الوطن أي من الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛

- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛

- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛

- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة، بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط الوطني للمحاسبة مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع الاقتصادي؛

- تقديم صورة وافية عن الوظيفة المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، ألا وهما قائمتي التدفق النقدي والتغير في حقوق الملكية، بالإضافة إلى جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة.

3- مميزات النظام المحاسبي المالي (SCF): يتميز النظام المحاسبي المالي بالمميزات التالية[4]:

- وجود إطار تصوري للمحاسبة يحدد بطريقة واضحة الاتفاقات والمبادئ الأساسية للمحاسبة ويحدد الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والتكاليف والمنتجات؛

- توضيح قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات، بما فيها تلك التي لم ينص المخطط الوطني للمحاسبة بشأنها على المعالجة المحاسبية مثل: مثل القرض الإيجاري، الامتيازات؛

- وصف محتوى كل واحدة من الوضعيات المالية التي ينبغي أن تقدمها للمؤسسات وتقديمها طبقا لذلك المقترح وفق المعايير الدولية؛

- الإجبار على تقديم الحسابات الموحدة والحسابات المشتركة بالنسبة للمؤسسات التابعة لنفس سلطة القرار؛

- التكفل بالقواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة، خاصة فيما يتعلق بمسك المحاسبة بواسطة أجهزة الإعلام الآلي؛

- وضع نظام محاسبة مبسط، يرتكز على محاسبة خزينة بالنسبة للمؤسسات المصغرة والتجار الصغار؛
- توسيع مجال التطبيق، مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي سيسمح من الآن فصاعدا، بتغطية كل المؤسسات التي ستنتج حسابات مهما كان قطاع نشاطها وحجمها.

ثانيا: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ العامة المعترف بها، ويعتبر هذا الإطار من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ويعتبر من الإضافات الهامة بالمقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975، يبرز المفاهيم ويحدد المبادئ والقواعد التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، ويكون بذلك قاعدة هامة تعتمد عليها المحاسبة، التي تخضع لتنظيم شامل يسمح بتوضيح كل الأمور المتعلقة بمسك المحاسبة، وأخذ الحسابات وتسجيل العمليات فيها.

1- تعريف الإطار التصوري: يعرف الإطار التصوري مختلف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، بحيث يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها، ويعطي التعاريف لعناصر القوائم المالية المتمثلة في الأصول، الخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، النواتج والأعباء، إضافة إلى توضيح الخصائص النوعية للقوائم المالية وتحديد مجال التطبيق، ويمكن إبراز أهمية هذا الإطار في العناصر التالية[5]:

- يشكل مرجعا لوضع معايير محاسبية جديدة؛
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية، وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها بوضوح في التنظيم المحاسبي.

2- مجال التطبيق: يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي ومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة، ويستثنى في هذا المجال الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، ومنه يلتزم بمسك المحاسبة كل من[6]:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- ويمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

3- فروض النظام المحاسبي المالي: يحتوي الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على فرضيات محاسبية أساسية، يمكن أن نستعرضها فيما يلي[7]:

1.3- محاسبة الالتزام (التعهد): حسب هذا الفرض يتم تسجيل أثر التعاملات والأحداث محاسبيا وقت حدوثها وليس عند إتمام عملية الدفع أو استلام النقدية المقابلة لها، أي عند استحقاقها بصرف النظر عن تحصيلها أو تسديدها، بحيث تسجل في المستندات المحاسبية وتقدم في القوائم المالية للدورات التي ترتبط بها هذه الأحداث.

2.3- استمرارية النشاط: يفترض بأن لا تكون للمؤسسة عند إعداد قوائمها المالية أي رغبة أو ضرورة لإنهاء أنشطتها أو التقليص من حجمها، وإذا توفرت هذه الرغبة أو الضرورة فان المؤسسة تعد قوائمها المالية بطريقة مختلفة ينبغي الإشارة إليها في الملحق.

ثالثا: قياس عناصر الميزانية (قائمة المركز المالي):

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الميزانية تهدف إلى قياس المركز المالي للمؤسسة، وهذا من خلال معرفة قيمة الموارد التي هي تحت رقابة المؤسسة ومعرفة هيكلها المالي خلال فترة زمنية معينة، ولتحقيق ذلك فإن عناصر الميزانية يتم عرضها حسب درجة السيولة التي على أساسها تصنف الأصول إلى أصول جارية وأصول غير جارية وتصنف الخصوم على أساس درجة استحقاقها إلى رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية.

تعريف 01: تعرف الميزانية على أنها وثيقة مالية ختامية تقوم على أساس عرض صافي ذمة المؤسسة، أي ما لها من أصول وما عليها من ديون، بما يسمح بمعرفة صافي مركزها المالي، أي صافي الفوائد التي ترجع إلى أصحاب المؤسسة ومساهميها، وهو ما يجعل هذه القائمة بامتياز أكثر القوائم المالية أهمية بالنسبة للمستثمرين[8].

تعريف 02: تعرف الميزانية على أنها: قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين ما لها من موجودات (استخدامات) وتسمى الأصول وما عليها من مطلوبات (التزامات) وتسمى بالخصوم من قبل الملاك أو الغير ولهذا تسمى قائمة المركز المالي[9].

1- الأصول:

1.1- تعريف الأصول: هي عبارة عن مجموعة من الوسائل التي تملكها المؤسسة أو أن تكون تحت سيطرتها من أجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية نتيجة لأحداث سابقة، وطبقا للقاعدة العامة لقياس الأصول، يدرج الأصل العيني أو المعنوي أو المالي في الحسابات كأصل في حالة ما[10]:

- إذا كان من المحتمل أن تؤول عنه منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى المؤسسة؛

- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن قياسها بصورة صادقة؛
- إذا كان الأصل محددا أي منفصل بحيث يمكن بيعه أو تأجيره.

2.1- تصنيف الأصول: تصنف الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين وذلك وفقا لمعياري السيولة والفترة الزمنية وهذا ما اعتمد في النظام المحاسبي المالي، فالأصل الأسرع تحولا إلى سيولة يدرج في آخر الميزانية مثل البنك والصندوق، أما بالنسبة للعناصر البطيئة التحول إلى سيولة فيتم إدراجها في أعلى الميزانية مثل الأراضي والمباني لأن الهدف من اقتنائها هو استعمالها لمدة تفوق السنة المالية الواحدة.

1.2.1- الأصول غير الجارية (التثبيتات): تصنف الأصول غير الجارية إلى ثلاثة عناصر رئيسية كالآتي[11] :

1.1.2.1- التثبيتات العينية: حسب البند 121-1 من النظام المحاسبي المالي يعرف التثبيت العيني على أنه أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية الواحدة.

وطبقا للقاعدة العامة يتم إدراج التثبيتات العينية في الحسابات كأصل إذا كان:

- من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛
- تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

1- التقييم الأولي للتثبيتات العينية: عند اقتناء تثبيت عيني من طرف المؤسسة فإنه يقيم مبدئيا بالتكلفة.

- حالة الشراء: تسجل التثبيتات العينية بتكلفة شرائها والتي تضم حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) العناصر التالية[12]:

- سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع مطروحا منه التخفيضات التجارية؛
- تكاليف مباشرة ضرورية لبدء استعمال الأصل، مثل مصاريف النقل، أعباء المستخدمين، الجمارك، التركيب، أتعاب المهندسين، مصاريف تحضير وتهيئة الموقع...الخ؛
- المصاريف المتوقعة لتفكيك الأصل أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند انتهاء فترة الاستعمال المتوقعة؛
- تجارب التشغيل؛
- بعض الأعباء المتوقعة بالحيازة كعقد الموثق بالنسبة لاقتناء الأراضي أو المباني؛
- وتستثنى من التكلفة العناصر التالية: مصاريف إدارية وأعباء عامة، مصاريف الانطلاق والمصاريف السابقة لعملية الاستغلال، خسائر التشغيل الأولي، تكاليف القرض الممول لاقتناء

التثبيت العيني، باستثناء تبني الخيار المسموح به في ظل النظام المحاسبي المالي.

– حالة الإنتاج: في هذه الحالة يسجل التثبيت العيني حسب النظام المحاسبي المالي بتكلفة إنتاجه، والتي يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية[13]:

- سعر شراء المواد الأولية؛
- التكاليف المباشرة لعملية الإنتاج؛
- التكاليف غير المباشرة لعملية الإنتاج بنوعيها الثابتة والمتغيرة.

لم يتعرض النظام المحاسبي المالي إلى مكونات تكلفة الإنتاج بالتفصيل، لكن حسب المعيار الدولي 16، فإن عناصر التكلفة مكونة من الآتي:

- الأعباء المباشرة للإنتاج والتي يتم توزيعها دون حساب وسيط إلى تكلفة الأصل أو الخدمة المحددة؛
- الأعباء غير المباشرة الثابتة للإنتاج والتي تبقى ثابتة بمعزل عن حجم الإنتاج، مثل قسط اهتلاك المباني والمركبات والمنشآت التقنية، ويضاف إليها عند الاقتضاء اهتلاك تكاليف التفكيك؛
- الأعباء غير المباشرة المتغيرة للإنتاج والتي تتغير وفقا لحجم الإنتاج مثل اليد العاملة غير المباشرة.

– حالة التبادل: في بعض الحالات يمكن للمؤسسة أن تقوم بعملية تبادل تثبيت عيني مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت، يقيم الأصل العيني الذي حصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ما عدا حالة التبادل الحاصل والتي لا تمثل حقيقة تجارية أو انه يستحيل قياس القيمة العادلة بمصداقية سواء تعلق الأمر بالقيمة العادلة للأصل الحاصلة عليه أو بالنسبة للتثبيت العيني المتنازل عليه في إطار التبادل.

إن القيمة العادلة التي يجب الأخذ بها هي القيمة العادلة للتثبيت المتنازل عليه في إطار التبادل إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أكثر واقعية، وإذا تعذر قياس الأصل الحاصل عليه بالقيمة العادلة فإنه يقيم ويظهر بصافي القيمة المحاسبية للأصل في إطار التبادل.

2– اهتلاك التثبيتات العينية: في نهاية السنة المالية وعند غلق الحسابات يتم رصد انخفاض في قيمة الأصل نتيجة لاستعماله وذلك وفقا للشروط التالية[14]:

- بالنسبة للأصول ذات الاستخدام المحدد زمنيا ولأسباب مادية، تقنية أو قانونية، فان المؤسسة تعد مخطط اهتلاك الذي يسمح بحساب القيمة المحاسبية الصافية لهذه الأصول؛
- بالنسبة للأصول المادية والتي لها قيمة حالية اقل، سواء من القيمة المحاسبية الصافية أو قيمتها الإجمالية، يجب إثبات الخسارة في قيمة الأصل.

- تعريف الاهتلاك: يعرف الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي بأنه: استهلاك للمنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل ويتم إدراجه كعبء، ويوزع المبلغ القابل للاهتلاك وفقا لوتيرة

استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة من استخدام هذا الأصل، وذلك مع مراعاة القيمة المتبقية لهذا الأصل في نهاية المدة النفعية له[15].

- طرق الاهتلاك: يتم إعداد مخطط الاهتلاك منذ لحظة دخول الأصل إلى ذمة المؤسسة وبداية تشغيله ويجب تبرير أي تعديل وذلك وفقا لأحد طرق الاهتلاك التالية[16]:

• طريقة الاهتلاك الثابت: ويتم احتساب الاهتلاك وفقا لهذه الطريقة على أساس زمني، فهي تحمل السنة المالية مبالغ متساوية من تكلفة الأصل على مدار عمره الإنتاجي، ومن مميزات هذه الطريقة سهولة الاستخدام وملاءمتها لاحتساب الاهتلاك عندما يتعرض الأصل للتقادم خلال فترة حياته الإنتاجية، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \frac{\text{المبلغ القابل للاهتلاك}}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

• طريقة الاهتلاك المتناقص: تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة (القيمة القابلة للاهتلاك)، والقيمة القابلة للاهتلاك للسنة الأولى هي تكلفة الاقتناء أو الإنتاج، أما في السنوات الموالية فهي تمثل القيمة الباقية من خلال طرح اهتلاك السنة المالية الماضية من القيمة القابلة للاهتلاك الخاص بها، وهكذا مع كل سنوات العمر الإنتاجي للأصل وتفاديا من أن يكون مبلغ القسط الأخير أكبر من الأقساط السابقة نقوم بقسمة القيمة المسجلة الباقية على عدد السنوات الباقية من العمر الإنتاجي للأصل، وذلك حتى يصبح القسط السنوي المتناقص أقل من القسط الثابت للسنوات المتبقية.

وتحدد النسبة المئوية الثابتة من خلال ضرب معدل الاهتلاك الثابت للأصل في المعامل الضريبي، ويرتبط المعامل الضريبي بالعمر الإنتاجي للأصل، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول يوضح المعدل الثابت لطريقة الاهتلاك المتناقص

السنوات	المعدل الضريبي	المعدل السنوي الثابت	المعامل (النسبة المئوية الثابتة)
3 أو 4 سنوات	1.5	T	T= 1.5*t
5 أو 6 سنوات	2	T	T= 2*t
أكثر من 6 سنوات	2.5	T	T = 2.5*t

المصدر: من إعداد الطالب، بالاعتماد على المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

• طريقة الاهتلاك عن طريق عدد وحدات الإنتاج: هناك بعض الأصول يرتبط تناقص واستنفاذ منافعها بعدد وحدات النشاط أو عدد وحدات الإنتاج، فاستهلاك منافع الأصل ليست تابعة للزمن، وإنما تابعة لكيفية الاستخدام، وتتمثل عدد وحدات النشاط أو الإنتاج في عدد

الكميات المنتجة، ساعات العمل أو عدد الكيلومترات المقطوعة...الخ، ومعدل الاهتلاك وفق هذه الطريقة يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل الاهتلاك} = \frac{\text{القيمة القابلة للاهتلاك}}{\text{عدد وحدات الإنتاج}}$$

ويحسب قسط الاهتلاك السنوي كما يلي:

قسط الاهتلاك للسنة n = عدد الوحدات للسنة n× معدل الاهتلاك.

• طريقة الاهتلاك المتزايد (Softy):

يتم حساب قسط الاهتلاك في المؤسسة التي تستخدم هذه الطريقة بجمع سنوات العمر الإنتاجي المقدرة للأصل واستخراج قيمة الأصل المعدة للاهتلاك والتي تمثل تكلفة الأصل مطروحا منها القيمة المتبقية، ثم نقوم بحساب قسط الاهتلاك السنوي وفق العلاقة التالية:

قسط الاهتلاك السنوي = أساس الاهتلاك × n / N، بحيث:

N: تمثل مجموع عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل؛

n: تمثل عدد السنوات الباقية من عمر الأصل في بداية السنة.

ويرجع اختيار طريقة الاهتلاك إلى طبيعة الأصل المعني، حيث يجب على المؤسسة إتباع طريقة منطقية يراعى فيها التناقص في قدرة الأصل الإنتاجية.

ويتم إعداد مخطط اهتلاك الأصل عند دخوله المؤسسة وبداية تشغيله، ومن المحتمل أن تكون هذه المدة غير مناسبة، لذلك يجب أن ندرس دوريا المدة النفعية للأصل، القيمة المتبقية بحيث يتم تعديل مخطط الاهتلاك إذا كان هناك تغير، أما بالنسبة للأصول المفككة فيتم إعداد جدول اهتلاك لكل عنصر من التجهيزات القابلة للتفكيك، كل على حدة.

3- التقييم اللاحق للتثبيتات العينية: بعد الاعتراف والتقييم المبدئي للتثبيت العيني يسمح النظام المحاسبي المالي باستعمال طريقتين لإعادة التقييم وهما:

- نموذج التكلفة: بموجب هذا الأسلوب يتم التسجيل عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها مجموع الاهتلاك المتراكم ومجموع خسارة (تدني) قيمة التثبيت، ويتم تحديد القيمة المحاسبية للأصل كما يلي:

القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية – الاهتلاك – خسارة القيمة

- نموذج إعادة التقييم: أما بموجب هذا الأسلوب فيتم التسجيل بالقيمة العادلة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم وخسائر القيمة، ويتم إعادة التقييم بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ

الميزانية بشكل كبير عن قيمته العادلة، ويتم تحديد القيمة المحاسبية للأصل كما يلي:

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الاهتلاكات المستقبلية – خسائر القيم المستقبلية

4- الخسارة في قيمة التثبيتات: يجب على كل مؤسسة في نهاية كل سنة مالية أن تخضع أصولها إلى فحص للقيمة، وهذا لضمان عدم تسجيل الأصول بأقل من قيمتها القابلة للتحصيل، وذلك بإجراء العمليات التالية[17] :

– الأدلة على خسارة القيمة: عند قفل الحسابات، يجب على المؤسسة تقدير فيما إذا كان هناك دليل يبين أن الأصل قد فقد قيمته، ومن بين هذه الأدلة انخفاض في القيمة السوقية خلال الدورة بشكل معتبر، التدهور أو الاختلاف غير المتوقع في المخطط الابتدائي، التغير في البيئة التكنولوجية...الخ.

– اختبار خسارة القيمة: وتتمثل هذه العملية في المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية بعد طرح الاهتلاكات مع القيمة الحالية (القيمة القابلة للاسترداد) فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية تقوم المؤسسة بإثبات خسارة القيمة، كما يجب في نهاية كل سنة مالية مراجعة خسارة القيمة المسجلة مسبقا، فخسارة القيمة ليست نهائية، بحيث يمكن زيادتها (رفعها)، تخفيضها أو إلغائها، وهذا في حالة كون القيمة القابلة للاسترداد (التحصيل) أكبر من القيمة المحاسبية وهذا الاسترجاع أو الإلغاء يجب أن لا يتعدى مبلغ الاسترجاع مبلغ الخسارة المسجل سابقا حتى لا تفوق قيمة التكلفة التاريخية المسجلة في الميزانية.

5- تقييم التثبيتات العينية عند خروجها من المؤسسة: قد تتنازل المؤسسة عن تثبيتات عينية بسبب من الأسباب، كعدم الكفاية الإنتاجية، التقادم أو بسبب تغير طرق الإنتاج أو النشاط، فيتم التنازل عن الأصل إما بالبيع سواء في نهاية عمره الإنتاجي أو قبل نهاية عمره الإنتاجي، وقد يترتب عن عملية البيع أرباح أو خسائر فيجب تسجيلها في حساب النتيجة، أو التنازل عن الأصول عن طريق الاستبدال، وتخرج الأصول بالقيمة المحاسبية الصافية من ذمة المؤسسة[18].

2.1.2.1- التثبيتات المعنوية حسب البند 121-2 من النظام المحاسبي المالي يعرف التثبيت المعنوي بأنه أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مالي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية والمقصود به مثلا: المحلات التجارية المكتسبة، العلامات التجارية، برامج المعلوماتية، رخص الاستغلال الأخرى، مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.

وطبقا للقاعدة العامة يتم إدراج التثبيتات المعنوية في الحسابات كأصل إذا كان:

– تكلفة التثبيت المعنوي قابلة للتحديد بصورة صادقة بحيث يمكن تشخيص أو تحديد التثبيت غير الملموس عن باقي الأصول الأخرى، كما يمكن بيعه، مبادلته، تحويله، إيجاره كما

يمكن أن يكون محل عقود تنشأ عنها حقوق أو التزامات.

– ارتباطه بتحقيق مزايا اقتصادية مستقبلية؛

– مورد تحت رقابة المؤسسة، أي بإمكان المؤسسة مراقبته ومنع الغير من الاستفادة منه.

1– التقييم الأولي للتثبيتات المعنوية: وفق النظام المحاسبي المالي يدرج التثبيت المعنوي في الحسابات بتكلفته المنسوبة إليه مباشرة والتي تتضمن: تكاليف الاقتناء + الرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى، بالإضافة إلى اقتناء الأصل عن طريق الشراء هناك عدة طرق والتي نوردها باختصار: الاقتناء كجزء من اندماج المؤسسات، الاقتناء بموجب إعانة حكومية، الاقتناء عن طريق التبادل، الانجاز الداخلي.

نفقات البحث والتطوير: تعرف نفقات البحث والتطوير الناجمة عن تطوير أو تنمية مشروع داخلي تقوم به المؤسسة تثبيتا معنويا إذا توفرت الشروط التالية[19]:

– إذا كانت النفقات ذات الصلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛

– إذا كانت المؤسسة تنوي وتمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها؛

– يمكن قياس هذه النفقات بصورة صادقة؛

أما نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث في مشروع داخلي فإن أعباءه تدرج في الحسابات حسب طبيعتها، ولا يتم إدراجها كتثبيت معنوي.

2– اهتلاك الأصول المعنوية: إن طريقة اهتلاك الأصل المعنوي هي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها هذا الأصل، وفي حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة فانه يجب تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي، ومن خلال هذا نميز بين نوعين من الأصول المعنوية[20]:

– تثبيتات معنوية محددة المدة النفعية: حيث تهتلك حسب وتيرة الاستفادة من منافعها الاقتصادية طيلة العمر الإنتاجي مثل: الرخص والتي تحدد مدة الاستفادة منها بموجب العقد، فحسب النظام المحاسبي المالي فانه لا يجب أن تتعدى هذه المدة 20 سنة، وفي حالة تجاوز هذه المدة أو عدم تحديدها على المؤسسة تقديم المعلومات المتعلقة بذلك في ملحق القوائم المالية.

– تثبيتات معنوية غير محددة الاستفادة من منافعها الاقتصادية، كالشهرة التي لا تهتلك.

3– التقييم اللاحق للتثبيتات المعنوية: وفق النظام المحاسبي المالي وبعد الإدراج الأولي للتثبيتات المعنوية، يجب أن تسجل هذه الأصول بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم ناقص

الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة، ويرخص لهذه المعالجة إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشط[21].

4- الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية: يجب على كل مؤسسة مقارنة قيمة التثبيتات المعنوية بين القيمة القابلة للتحصيل والقيمة المحاسبية الصافية في نهاية كل سنة مالية، وإذا كان هناك نقص في قيمة الأصل يجب إثبات الخسارة في القيمة[22].

5- تقييم التثبيتات المعنوية عند خروجها من المؤسسة: يجب أن يحذف التثبيت المعنوي من الميزانية عند خروجه أو عندما لا ينتظر منه مزايا اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو خروجه فالأرباح أو الخسائر المتحصل عليها من وضع الأصل خارج الخدمة أو خروجه تحدد بالفرق بين إيرادات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية للأصل، ويجب أن تسجل الإيرادات والأعباء التشغيلية في حساب النتيجة[23].

3.1.2.1- التثبيتات المالية حسب البند 122-1 من النظام المحاسبي المالي، تكون التثبيتات المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية محل إدراج في الحسابات تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتناءها أو عند تغيير وجهتها، وتضم العناصر الأربعة التالية[24]:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في الفروع، الكيانات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة؛

- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها؛

- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك؛

- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير مثل: الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لمدة تفوق السنة المالية الواحدة والمقدمة لأطراف أخرى.

1- التقييم الأولي للتثبيتات المالية: حيث تقيم عند تاريخ دخولها في ذمة المؤسسة بالقيمة الحقيقية بمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوسطاء والرسوم غير المسترجعة ومصاريف البنك، وتستبعد منها بعض الأعباء مثل الفوائد المتوقع استلامها والمستحقة قبل اكتسابها[25].

2- التقييم اللاحق للتثبيتات المالية: يختلف هذا التقييم بحسب نوع الأصل المالي، ففي هذه الحالة نميز بين أربعة أشكال وهي[26] :

- بالنسبة لسندات المساهمة والحقوق المرتبطة فإنها تقيم بالقيمة السوقية مثلها مثل الأصول المالية القابلة للبيع؛

- بالنسبة للسندات المسعرة في السوق المالي (البورصة) تقيم بمتوسط القيمة السوقية للشهر الأخير من السنة؛

- بالنسبة للسندات غير المتداولة في السوق المالي، فإن تقييمها يكون بالقيمة التفاوضية المحتملة انطلاقا من تقنيات تقييم مقبولة؛

- بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض الأخرى، تقيم بالتكلفة المهتلكة.

2.2.1- قياس الأصول الجارية: وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الإثني عشر شهرا، بالإضافة إلى الزبائن والنقدية.

1.2.2.1- المخزونات: وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الإثني عشر شهرا.

1- تعريف المخزونات: عرف المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي المخزونات على أنها أصول يحوزها الكيان بهدف بيعها في إطار دورة الاستغلال العادي، أو تكون عبارة عن منتجات قيد الإنتاج بقصد بيعها، كما يدخل ضمن تعريف المخزونات المواد الأولية واللوازم الموجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات، ويتم تصنيف أصل ما على انه مخزون حسب وجهة أو استخدامه في نشاط المؤسسة[27].

2- التقييم المحاسبي للمخزونات: تقيم المخزونات في العادة مرتين، مرة عند إدخالها ومرة عند جردها في نهاية الدورة.

- التقييم الأولي للمخزونات: تقيم المخزونات عند الدخول بالتكلفة المستحقة من اجل إيصالها إلى أماكن التخزين، وتتمثل هذه التكاليف في[28]:

• تكلفة الشراء: وتشمل ثمن الشراء مضافا إليه جميع المصاريف الملحقة بالشراء والتي تشمل: مصاريف النقل، حقوق الجمارك، الشحن، الرسوم غير القابلة للاسترجاع مع طرح جميع أنواع التخفيضات.

• **تكلفة الإنتاج: وتشمل كل التكاليف المرتبطة بعملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات، بالإضافة إلى كل المصاريف الضرورية لإيصال المخزون إلى أماكن التخزين.**

– التقييم اللاحق للمخزونات: إن تدفق المخزون في الفترات اللاحقة بعد الحصول عليه يطلق عليه التدفق المادي للمخزون، أي خروجه من المخازن سواء للتحويل أو البيع وهذا يتطلب تتبع تكلفة الوحدات المخرجة بهدف تحديد تكلفة المبيعات وتكلفة المخزون في آخر المدة – حالة الجرد الدوري- بما يخدم قياس النتيجة، وقد اعتمد النظام المحاسبي المالي طريقتين لقياس تكلفة مخرجات المخزونات وهما: طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) لتكلفة الشراء والإنتاج.

– خسارة القيمة للمخزونات: تطبيقا لمبدأ الحيطة، تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمتها القابلة للتحصيل الصافية، فالقيمة القابلة للتحصيل الصافية هي عبارة عن سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق، وتدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء ضمن حساب النتائج عندما تكون تكلفة مخزون ما أكثر من قيمته القابلة للتحصيل الصافية[29].

– الحالة الخاصة بالمنتجات الزراعية: تقيم المنتوجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات وعند كل تاريخ إقفال للسنة المالية بقيمتها الحقيقية (العادلة) منقوصا منها التكاليف المقدرة لعملية البيع، ويدرج أي ربح أو خسارة ناتجة عن تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لعملية البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها.

2.2.2.1– تقييم حساب المدينين والحسابات المالية: تمثل المبالغ المستحقة على الزبائن مقابل أداء الخدمات التي تؤدى لهم أو البضاعة المباعة لهم بالأجل، والنقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقدية خلال دورة النشاط العادية للمؤسسة، وتوجد ثلاثة حسابات رئيسية تحت هذا البند وهي[30]:

1. الزبائن والحسابات الملحقة: يسجل في هذا الحساب المبالغ المستحقة على الزبائن مقابل الخدمات التي تؤدى لهم أو البضاعة المباعة لهم بأجل، ويظهر هذا الحساب عندما يتم تسليم البضاعة أو الخدمة إلى العملاء قبل أن يتم تحصيل قيمة البضاعة أو الخدمة، ويضم هذا الحساب أيضا الزبائن المشكوك فيهم، أوراق القبض، التخفيضات والتسبيقات.

2. المصاريف المقيدة سلفا: وهي المبالغ التي قامت المؤسسة بسدادها مقابل الحصول على خدمات في المستقبل القريب، فمثلا عادة ما يتم سداد مصروف الإيجار أو أقساط التأمين مقدما، ويتم تحميل المصروفات المدفوعة كمصروف بقائمة الدخل للفترة التي تستفيد فيها المؤسسة من

تلك المصروفات.

3. المدينون الآخرون: وهي أي حسابات مدينة أخرى بخلاف الحسابين المذكورين أعلاه (الزبائن والمصروفات المقيدة سلفا)، وتكون مستحقة خلال سنة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة النشاط أيهما أقل.

4- الاستثمارات المالية الجارية (المتداولة): قد تقوم المؤسسة باستثمار الأرصدة النقدية الزائدة عن احتياجاتها الحالية في أوراق مالية متداولة بالسوق.

5- النقدية في البنك والصندوق: وهي تمثل أموالا حاضرة، يتم قبولها فورا كوسيلة من وسائل السداد وتشمل: النقدية، العملات المعدنية، الشيكات، الودائع تحت الطلب في البنوك، كما تشمل أيضا عناصر شبه نقدية مثل الأوراق المالية عالية السيولة ومنخفضة المخاطر، ويتم تسجيلها بقيمتها الفعلية.

ثانيا: قياس عناصر الخصوم

1- تعريف الخصوم: هي عبارة عن التزام حالي للمؤسسة ناتج عن أحداث ماضية يجب تسويته بخروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، أي هي عبارة عن مجموع التزامات المؤسسة على أصولها وتنقسم إلى مجموعتين:

- التزام المؤسسة لصالح ملاكها: وهو ما يسمى برؤوس الأموال الخاصة أو حقوق الملكية، وتتكون من رأس المال مضافا إليه الأرباح غير الموزعة ومطروحا منها خسائر الدورات السابقة؛

- التزامات المؤسسة تجاه الغير: وهي عبارة عن ديون المؤسسة تجاه البنوك (القروض والسلفيات)، أو الديون تجاه مورديها أو الغير.

لقد صنف النظام المحاسبي المالي (المادة 22)، الخصوم على أساس مدة استحقاقها كخصوم جارية عندما يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال 12 شهرا الموالية لتاريخ الإقفال، أما باقي الخصوم فيتم تصنيفها كخصوم غير جارية، ويمكن للمؤسسة تسوية هاته الالتزامات عن طريق إحدى الطرق التالية: الدفع نقدا، تحويل أصول أخرى، تقديم خدمات، استبدال التزام بالتزام آخر، تحويل التزام إلى حق ملكية.

2- قياس عناصر الخصوم:

1.2- قياس الأموال الخاصة: هي عبارة عن صافي الأصول المتبقية للمؤسسة بعد استبعاد التزاماتها، أي الفرق بين الأصول والخصوم غير الجارية والخصوم الجارية، وهناك مصدران أساسيان للأموال الخاصة هما:

-المساهمات المقدمة أو المدفوعة من طرف المساهمين؛

-الاحتياطات أو الأرباح المحتجزة.

وتتكون الأموال الخاصة من العناصر التالية[31]:

1.1.2- رأس المال الصادر: كما هو معلوم أن المؤسسات الاقتصادية ذات أشكال مختلفة منها الفردية، الجماعية (شركات الأموال والأشخاص)، لذلك فإن المعالجة المحاسبية للأموال في الدفاتر والقوائم المالية كل نوع يختلف عن الآخر.

1.1.1.2- بالنسبة للمؤسسات الفردية: تمثل أموال الاستغلال قيمة الإسهامات التي يقدمها صاحب المؤسسة في بداية نشاطه، مع تسجيل المعاملات التي تتم خلال السنة المالية بين المؤسسة والمستغل وكذلك الأجر العادي للمستغل.

2.1.1.2- بالنسبة للمؤسسات الجماعية (الشركات): يمثل رأس المال الصادر في الشركات الخاصة القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص المقدمة من طرف الشركاء، وفي المؤسسات العمومية يمثل رأس المال الصادر قيمة الأسهم العينية أو النقدية التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية.

ويسجل في هذا الحساب أيضا تطور رأس مال المؤسسة خلال حياتها، ويقيد الارتفاع في رأس المال بمبلغ الأسهم النقدية أو العينية المقدمة من طرف الشركاء، وبنفس الطريقة يسجل التخفيض في رأس المال وهذا في حالة التسديدات للشركاء، أما العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة فتدرج في حساب فرعي خاص، كما تدرج ضمن هذا الحساب فارق التقييم الناتج عن تقييم بعض عناصر القوائم المالية، ونفس الشيء فيما يتعلق بفارق المعادلة الناتج عندما تكون القيمة العادلة للسندات أكبر من سعر الشراء.

2.1.2- الاحتياطات: يمكن دمج مبلغ الاحتياطات المدمجة في رأس المال بقرار من المساهمين أو الشركاء، وتقيد الاحتياطات القانونية، النظامية، العادية والمقننة والتي تعتبر كأرباح من حيث المبدأ ضمن الأموال الخاصة، ما لم يصدر قرار مخالف من الهيئات المختصة.

3.1.2- فرق إعادة التقييم: ويدرج في هذا الحساب فوائض القيمة لإعادة التقييم الناتج من خلال الأصول التي هي موضع إعادة التقييم حسب الشروط القانونية.

4.1.2- النتيجة المالية: تدخل نتيجة السنة المالية ضمن حساب الأموال الخاصة مع التمييز بينها وبين النتيجة غير المخصصة في حين اتخاذ قرار بتوزيعها من طرف الهيئات المختصة، أما في المؤسسات الفردية فإن النتيجة الصافية تضاف إلى حساب أموال الاستغلال مباشرة عند افتتاح السنة المالية الموالية.

5.1.2- الترحيل من جديد: يدرج في هذا الحساب الجزء من النتيجة التي أرجأت الجمعية

العامة تخصيصه إلى قرار نهائي لاحق.

2.2- الخصوم غير الجارية: الخصوم غير الجارية هي التزامات لا تستحق السداد خلال السنة المالية الحالية، ومن أمثلتها: الإعانات، مؤونات المخاطر والأعباء، الضرائب المؤجلة – خصوم– والقروض والديون المماثلة ولهذه الالتزامات عدة خصائص وهي:

– لا تحتاج إلى أصول متداولة لتصفيتها؛

– الهدف منها تمويل أصول طويلة الأجل؛

– ترفق عادة بعقد يضمن حق الدائن والمدين.

1.2.2- الإعانات: الإعانات هي تحويل الموارد العامة من الهيئات العمومية (الدولة، الجماعات المحلية أو كل هيئة عمومية محلية جهوية، وطنية أو عالمية)، من أجل إعطاء الأفضلية الاقتصادية النوعية للمؤسسة، لتغطية تكاليفها المحتملة أو التي ستتحمل مقابل مطابقتها لبعض الشروط المرتبطة بأنشطتها، أما إذا كانت الإعانة موجهة لتغطية أعباء وخسائر أصبحت مستحقة أو تهدف إلى تقديم دعم مالي فوري بدون ارتباطها بتكاليف مستقبلية فإنها تسجل ضمن النواتج في التاريخ الذي تستلم فيه، ولا تدرج الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية في الحسابات في شكل حساب نتيجة أو في شكل أصل مالي إلا إذا توفر أحد الشروط:

– أن المؤسسة تمتثل للشروط المتعلقة بالإعانات؛

– أن الإعانة تم استلامها.

كما تستثنى الحالات التالية من محاسبة الإعانات:

– مساهمة الدولة والجماعات المحلية في رأس مال المؤسسة؛

– الإعانات العمومية المتمثلة في المزايا الجبائية الممنوحة للمؤسسة مثل: بعض الإعفاءات الضريبية التي تتحصل عليها المؤسسة عند احتساب النتيجة[32].

2.2.2- الضرائب المؤجلة خصوم: وهي عبارة عن مبلغ الضريبة على الأرباح قابل للدفع خلال سنوات مالية مستقبلية، وتسجل في الميزانية وفي حساب النتائج، حيث تفصل الضرائب المؤجلة خصوم عن الديون الضريبية الجارية.

3.2.2- مؤونات المخاطر والأعباء: من خلال النظام المحاسبي المالي تتم معالجة مؤونات المخاطر والأعباء كالآتي:

1.3.2.2- الاعتراف بمؤونة المخاطر والأعباء: يعرف في النظام المحاسبي المالي مؤونات المخاطر والأعباء على أنها خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكدين، تسجلها

المؤسسة إذا كان لها التزام حالي قانوني أو ضمني ناتج عن حدث ماضي، ومن المحتمل أن خروج موارد من الكيان أمر ضروري لإطفاء هذا الالتزام وكان من الممكن تقدير مبلغ هذا الالتزام بموثوقية.

2.3.2.2- التقييم الأولي واللاحق لمؤونات المخاطر والأعباء: تحدد قواعد النظام المحاسبي المالي أن يكون المبلغ المسجل في الحسابات والخاص بمؤونات المخاطر والأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى إطفاء الالتزام المعني، وتكون المؤونات محل تقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية[33].

3.3.2.2- استخدام المؤونة: لا يمكن استعمال مؤونات المخاطر والأعباء التي تم الاعتراف بها سابقا، إلا في النفقات التي تم إدراجها من أجلها في الحسابات.

4.2.2- القروض والخصوم المالية الأخرى: في النظام المحاسبي المالي يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى عند حيازتها بتكلفتها والتي تمثل القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف الملحقة بالحصول على القرض، وبعد الحصول على الخصوم المالية تقيم هذه الخصوم من غير تلك التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهتلكة، أما التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري فتقيم بقيمتها الحقيقية[34].

1.4.2.2- التكلفة المهتلكة: يعرف النظام المحاسبي المالي التكلفة المهتلكة لأي خصم مالي بأنها المبلغ الذي تم به تقييمه عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا منه التسديدات من المبلغ الأصلي مضافا إليه أو منقوصا منه الاهتلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه، وهذا نفس التعريف الذي قدمته المعايير المحاسبية الدولية ما عدا اختلاف بسيط في طريقة حساب مبلغ الاهتلاك المجمع الذي يضاف أو يخفض والذي يحسب وفق معايير المحاسبة الدولية بطريقة سعر الفائدة الحقيقي، كما توزع التكاليف الملحقة بالحصول على القرض وعلاوات تسديد القرض أو إصداره بصورة تناسبية على مدة القرض.

2.4.2.2- الفوائد والنواتج المالية: تسجل الأعباء والمنتجات المالية تبعا للزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها، والعمليات التي تم الحصول فيها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

ويتم إدراج تكاليف القروض مثل: الفوائد واهتلاك علاوات الإصدار وغيرها في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها.

3.4.2.2- معالجة مسموح بها للفوائد المالية: يمكن للكيان تطبيق معالجة محاسبية أخرى

مرخص بها للفوائد المالية والتي تنص على إدماج تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير تتعدى السنة المالية 12 شهرا قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل على أن يتوقف الكيان عن إدماج تكاليف الاقتراض في حالة انقطاع نشاط الإنتاج ويتوقف نهائيا عندما تنتهي عمليا الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه[35].

3.2- الخصوم الجارية: يضم هذا الحساب باقي عناصر الخصوم التي من المنتظر أن تلتزم المؤسسة بالوفاء بها في إطار دورة الاستغلال العادية أو خلال فترة لا تتعدى 12 شهرا، وحسب النظام المحاسبي المالي فان الخصوم الجارية تضم العناصر التالية[36]:

1.3.2- السحب على المكشوف: هي المبالغ المستحقة السداد خلال فترة سنة واحدة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة نشاط واحدة أيهما أطول وذلك طبقا لاتفاقيات التسهيلات البنكية المقدمة للمؤسسة.

2.3.2- الموردون والحسابات الملحقة: يسجل في هذا الحساب جميع التزامات المؤسسة للغير والمتعلقة أساسا بالعمليات التي تخص دورة التشغيل العادية مثل: شراء البضائع، المواد الأولية، الخدمات المرتبطة بدورة الاستغلال وأوراق الدفع.

3.3.2- المصروفات المستحقة: هي المبالغ المستحقة على المؤسسة والناتجة عن خدمات تحصلت عليها المؤسسة ولم يتم سدادها، ومن أمثلة ذلك الأجور المستحقة والفوائد المستحقة.

4.3.2- الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل: ويمثل هذا المبلغ المستحق السداد خلال فترة سنة من تاريخ الميزانية كأقساط سداد القروض طويلة الأجل وفقا لاتفاقيات تلك القروض الموقعة مع البنوك.

5.3.2- الدائنون الآخرون: هي باقي الالتزامات المستحقة على المؤسسة خلال سنة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة النشاط العادية أيهما أطول، والتي لم ترد ضمن أي بند من البنود السابقة.

الخاتمة

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي تعرض بها المؤسسات وضعيتها المالية وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، كما تعد وسيلة لتوصيل المعلومات المحاسبية والتي يجب أن تتوفر على خاصيتي الملائمة والموثوقية حتى يتسنى استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية المناسبة ويكون المستثمرون الحاليون والمرتقبون والمقرضون على دراية بالمعلومات المنشورة حول الأوضاع المالية للمؤسسات، لهذا اهتمت العديد من الهيئات والمنظمات المهتمة بالجانب المحاسبي، وكذا العديد من دول العالم بوضع الأسس اللازمة لإعداد وعرض القوائم المالية

وتطويرها باستمرار للوصول إلى إفصاح أفضل، وتعد الميزانية أحد أهم مكونات هذا الإفصاح، وهذا راجع لحجم المعلومات التي يتم بلورتها عن طريق عملية القياس المحاسبي،ليستفيد منها كافة الأطراف الداخليين والخارجيين عن المؤسسة، ومن هذه المعلومات، معلومات تتعلق بقرارات الاستثمار والائتمان، معلومات تتعلق بتقييم توقعات التدفقات النقدية، معلومات عن موارد المؤسسة والالتزامات المقابلة لها والتغييرات التي تطرأ عليهما، معلومات تتعلق بأداء المؤسسة ومكاسبها، معلومات عن السيولة والقدرة على السداد...الخ، وعلية فإن وضع معايير محاسبية دولية تكفل إطار فكري ومفاهيمي واضح ستؤدي إلى توحيد نماذج القياس والتقييم المستخدمة في قياس عناصر القوائم المالية بشكل عام وقائمة الميزانية بشكل خاص، سيكون له دور كبير في زيادة الملائمة والموثوقية في عناصر هذه القوائم..

الهوامش والإحالات:

1- عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/ IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، جامعة الشلف، الجزائر، 2009، ص: 7.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد: 74، المادة: 03

3- ناصر مراد، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17- 18 جانفي 2010.

4- الجريدة الرسمية للمداولات، الدورة الخريفية، 2007، العدد: 02، ص: 04.

5- المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 ، المؤرخ في: 26 ماي 2008 ، المادة: 02.

6- القانون رقم 07 -11، المؤرخ في: 25 نوفمبر 2007، مرجع سبق ذكره، المواد: 2- 4- 5.

7- المرسوم التنفيذي رقم 08- 156، مرجع سبق ذكره، المادتين: 06- 07.

8- سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010، ص: 73.

9- حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF، والمعايير الدولية،منشورات كليك، الجزائر، ج 02، ط 01، 2013، ص: 425.

10- بلعروسي أحمد التجاني، النظام المحاسبي المالي، دار هومة، الجزائر، 2009، ص: 55.

11- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ: 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

12- حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF، والمعايير الدولية، منشورات كليك، الجزائر، ج 01، ط 01، ص: 267.

13- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS)، ديوان

المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2010، ص: 49- 52.

[14]- المرجع السابق، ص: 53.

[15]- بلعروسي أحمد التجاني، ص: مرجع سبق ذكره، ص: 57.

[16]- القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات، مرجع سبق ذكره، البند 121-7.

[17]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 59.

[18]- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج 01، مرجع سبق ذكره، ص: 292.

[19]- القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات، مرجع سبق ذكره، البند 132-13.

[20]- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج 01، مرجع سبق ذكره، ص: 330.

[21]- القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 121-21، 121-27.

[22]- المرجع السابق، الفقرة: 121-10.

[23]- المرجع السابق، الفقرتين: 121-11، 121-12..

[24]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ: 25 مارس 2009، ص: 11.

[25]- بلعروسي أحمد التجاني، مرجع سبق ذكره، ص: 63.

[26]- بلعروسي أحمد التجاني، مرجع سبق ذكره، ص: 64.

[27]- القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، الفقرة: 123-1.

[28]- المرجع السابق، الفقرة: 123-2.

[29]- المرجع السابق، الفقرة: 123-5.

[30]- رميدي عبد الوهاب، سماي علي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، ط01، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص ص : 37- 38.

[31]- زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة بومرداس، 2015، ص: 76-77

[32]- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الصفحات الزرقاء، 2011، ص: 92.

[33]- القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات، مرجع سبق ذكره، الفقرة: 125- 3.

[34]- المرجع السابق، الفقرة: 126-1.

[35]- المرجع السابق، الفقرة: 126- 3.

[36]- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 40- 41.

Measuring elements of the balance sheet in accordance with the Financial Accounting System - An analytical study -

Dr. Mohammed Faisal MAIDAH*
Pr. Djamel KHANCHOUR**

Abstract:

This study deals with the accounting measurement of the components of the balance sheet process (budget), according to its financial accounting system, which is consistent with International Accounting Standards, where our accounting applications have become in accordance with international accounting applications.

Key words: Financial accounting system, Asset elements, the elements of liabilities, Accounting Measurement.

* Maître-assistant A - Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion – Université de Biskra.

* * Professeur - Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion – Université de Biskra.