الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة لونيسي علي _ البليدة 2
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم الجذع المشترك

الأستاذة : كداتسة عائشة ، أستاذة محاضرة أ

مقياس المحاسبة العامة – المجموعة: 04

محاضرات في المحاسبة المالية (العامة)

للسداسي الأول للموسم الجامعي 2022/2021

الفرقة البيداغوجية:

كداتسة عائشة – براق عيسى

معمر الطيب ابتسام – دادة دليلة

– طه حسان

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات.....2

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة 4

المحور الثاني : ماهية النظام المحاسبي المالي 9

المحور الثالث: إعداد وعرض الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي.....25

المحور الرابع: دفتر اليومية ودفتر الأستاذ وميزان المراجعة.....33

المحور الخامس: المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة برأس المال – الصنف 1-.....42

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة

لم تعد المحاسبة تقنية بل تم وضع لها اطار مفاهمي يعتمد عليه المحاسبين في التحديد وتقييم مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال السنة.

1 -تعريف المحاسبة : عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمر يكيين " AICPA "المحاسبة على أنها" نشاط خدمي يهتم بتحديد، قياس تسجيل وتوصيل معلومات مالية عن الوحدة الإقتصادية (المؤسسة)، هذه المعلومات يمكن استخدامها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات من قبل مختلف مستخدمي المعلومات المالية" .

2 -أنواع المحاسبة : هناك انواع عديدة في المحاسبة تلخصها فيما يلي :

- **المحاسبة الوطنية** : هي أداة الهدف منها إعطاء صورة رقمية شاملة على الإقتصاد الوطني للدولة خلال فترة معينة كقياس الناتج الوطني ، الدخل الوطني ، إجمالي الصادرات و الواردات ... إلخ.
- **المحاسبة العمومية** : تهتم بمحاسبة الهيئات التابعة للدولة كالمستشفيات، الجامعات، الدوائر والبلديات ... إلخ .
- **محاسبة الشركات**: وهي محاسبة تهتم بعمليات تأسيس مختلف أنواع المؤسسات، توزيع النتائج و كذا عملية التصفية.
- **المحاسبة التحليلية** : تسمح بحساب التكاليف، سعر التكلفة و مراقبة المردودية، تحليل النتائج وتحديد المسؤوليات و اتخاذ القرار.
- **لمحاسبة الخاصة**: وهي محاسبة خاصة ببعض القطاعات كالبنوك، التأمينات، الزراعة فكل هذه القطاعات لها محاسبتها الخاصة.
- **المحاسبة الدولية** : ويطلق عليها مصطلح: "معايير المحاسبة الدولية IAS " ؛ و" المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS " هذه المعايير تهدف إلى التقليل من الإختلافات في المعالجة المحاسبية بين مختلف دول العالم.

و الهيئات المختصة بوضع المعايير الدولية للمحاسبة هي :

IASC " **اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية**" أنشأت في سنة 1973 من طرف منظمات محاسبية مهنية من مختلف الدول. قامت IASC بإصدار 40 معيار IAS " معايير المحاسبة الدولية " شاملة لمختلف المعالجات المحاسبية. و في سنة 2001 إستبدلت هذه اللجنة **بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB** حيث أصبح هذا المجلس يضم الكثير من دول العالم و المنظمات المهنية للمحاسبة و التدقيق، و أصبح يطلق على المعايير التي يصدرها هذا المجلس **IFRS** " **معايير التقارير المالية الدولية**" .و في سنة

2005 أصبحت هذه المحاسبة " المعايير الدولية " ملزمة (أي يجب تطبيقها) من طرف الشركات الأروبية المدرجة في البورصة.

- **المحاسبة المالية** " **العامة** " : وهي من أصل أنواع المحاسبة تهتم بتسجيل العمليات المالية من أجل تحديد النتيجة العامة للمؤسسة و مركزها المالي خلال فترة معينة و هذه " المحاسبة هي محور دراستنا " .

3 -الفروض والمبادئ المحاسبية : تعتمد المحاسبة المالية على مجموعة من الفروض والمبادئ :

3-1 **الفروض:** ويطلق عليها مصطلح " الفرضيات المحاسبية " هناك أربعة فروض أساسية في المحاسبة هي :

- **الوحدة المحاسبية :** بمعنى المحاسبة تهتم فقط بالأحداث التي لها علاقة بالمؤسسة.

- **مبدأ استمرارية النشاط:** وهو أن يتم إنشاء المؤسسة لمزاولة نشاطها لمدة طويلة وباستمرار دون أن تكون النية للتوقف أو التصفية

- **مبدأ الوحدة النقدية أو" القياس النقدي** ": ويقوم هذا الافتراض على استخدام النقود كوحدة للقياس والتحليل المحاسبي على اعتبار أنها أساس المعاملات الاقتصادية ، بمعنى ينبغي أن تكون جميع التعاملات قابلة للقياس النقدي.

- **مبدأ استقلالية الدورات** : يقوم هذا الافتراض على تجزئة حياة المؤسسة إلى فترات تسمى كل منها دورة مالية بحيث تستقل كل دورة بمصاريفها وايراداتها حتى تعطي النتيجة المتحصل عليها في نهاية كل دورة الصورة الحقيقة للوضعية المالية للمؤسسة ، أي التميز بين ما يعود للدورة وما لا يعود لها.

3 2 **المبادئ المُحَاسَبِيَة :**

تعد المبادئ المحاسبية بمثابة القواعد المحددة والحاكمة للإجراءات والطرق المحاسبية المستخدمة في عملية ترجمة العمليات الاقتصادية إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدميها،ومن أهم المبادئ المحاسبيةنجد:

- **مبدأ التكلفة التاريخية :** يقوم هذا المبدأ على أن يتم تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في الدفاتر على أساس تكلفتها الفعلية بغض النظر عن قيمتها السوقية أو أي تغيرات قد تحدث لها في المستقبل.

- **مبدأ القيد المزدوج :** يقوم هذا المبدأ على تسجيل كل عملية في حسابين على الأقل (طرفين على الأقل) أي كل حساب أوأكثر يسجل في الطرف المدين يجب أن يقابله حساب أوأكثر في الطرف الدائن.

– **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية** : وفق هذا المبدأ تلتزم المؤسسة عند استخدامها لأحد الطرق المحاسبية بعدم تغيرها من سنة لأخربإلا في ظروف مبررة وشريطهاالإفصاح عن التغيير الجديد وأثره على المؤسسة حتى يمكن مقارنة أدائها من سنة لأخرى.

– **مبدأ الاستحقاق** :أي جميع الايردات والمصاريف التي تخص السنة (الدورة) يجب أن تسجل (تؤخذ بعين الاعتبار) سواء حصلت أم لم تحصل بالنسبة للايردات أو دفعت أو لم تدفع بالنسبة للمصاريف.

– **مبدأ مقابلة الايردات والتكاليف** :من خلال مقابلة المصاريف بالايردات بحيث يتم تحصيل الدورة المحاسبية بما يخصها من مصاريف التي ساهمت في تحقيق الايردات التي تخص نفس السنة (الفترة) بغض النظر إذا تم دفعها أم لا وذلك بغية معرفة نشاط المؤسسة الفعلي بغض النظر عن التدفقات المالية.

– **مبدأ الإفصاح** : يستوجب هذا المبدأ إظهار جميع المعلومات التي يحتاجها المستفيدون (المستعملون للقوائم المالية) لمساعدتهم في اتخاذ القرارات

– **مبدأ الموضوعية:** تكون البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة كاملة وشاملة ذات معنى وواضحة (متبوعة بالشرح والطرق المستخدمة) لضمان مصدقيتها وفهم محتويتها

– **مبدأ الأهمية النسبية** :إن تنوع العمليات التي يصادفها المحاسب خلال اليوم بغية معالجتها وتسجيلها محاسبيا، تتفاوت في درجة أهميتها عند المحاسب انطلاقا من صغر وكبر المبالغ التي تقيّم بها العملية، لذلك جاء هذا المبدأ أو نص على ضرورة أخذ كل المبالغ بجدية مهما كان صغرها، بل يجب الاهتمام بالبنود المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية صغيرة كانت أو كبيرة. فالمحافظة على التوازن سواء على مستوى طرفي التسجيل المحاسبي أو على مستوى القوائم المالية الختامية، يحتم على المحاسب تسجيل العمليات رغم صغر قيمتها.

– **مبدأ الحيطة و الحذر** : ينص هذا المبدأ على عدم تثبيت الإيراد حتى يتحقق، أما النفقات أو الخسائر المحتملة فتأخذ بعين الإعتبار حتى ولو كانت محتملة.

4 –**أهداف المحاسبة** : من خلال استعمال معلومات المحاسبة يمكن تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

– توفير المعلومات المالية اللازمة.

– تنظيم علاقة المؤسسة مع كافة الأطراف الداخلية والخارجية بالمحافظة على حقوقها وتحديد الالتزامات بدقة على أساس موضوعي.

– قياس نتيجة النشاط الاقتصادي ربح وخسارة وتحديد المركز المالي للمؤسسة.

– تحقيق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد الاقتصادية المستخدمة داخل المؤسسة لتفادي الوقت الضائع، وتخفيض الهدر والتلف من الموارد.

– خدمة الهيئات الحكومية في تحديد الأوعية الضريبية وتقدير مبالغ الضريبة المستحقة على المؤسسة، كما تساعدها في جمع البيانات لإعداد الخطط غلى مستوى الدولة.

– مساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين، المؤسسات المالية والمقرضين بصفة عامة وكذا الموردين في تقدير مدى المخاطرة في التعامل مع المؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة.

***مستخدمي القوائم (المعلومات) المالي:**

الإدارة، الملاك و المستثمرون، العملاء و الموردون العاملون، الأجهزة الحكومية، الجمهور

***وظيفة المحاسبة** : هي تقييم و تسجيل كل العمليات الناتجة عن التدفقات الإقتصادية، حيث:

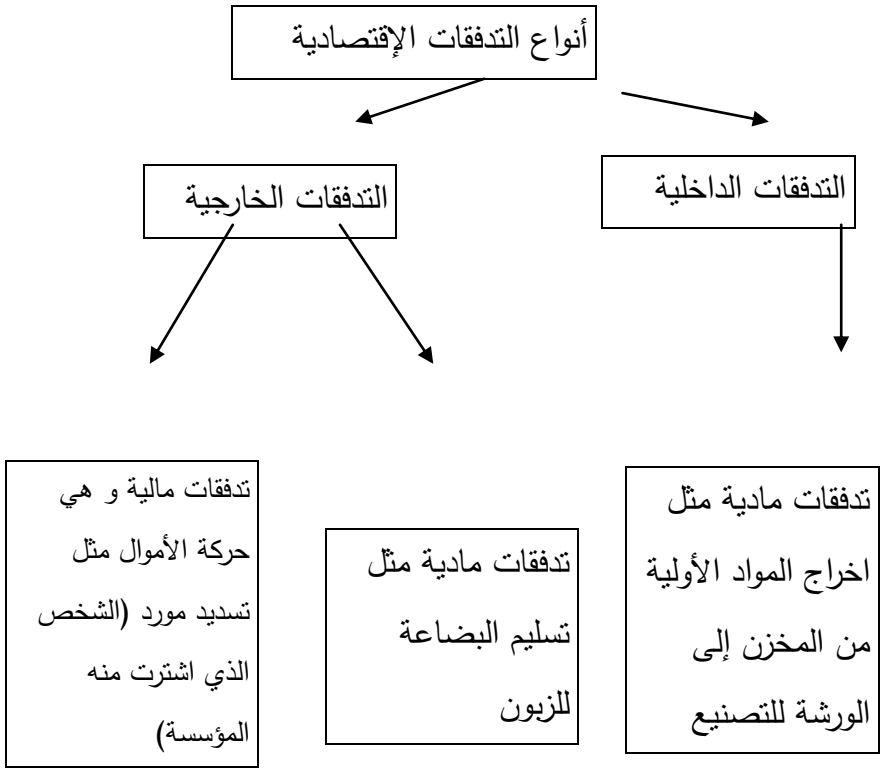
تعرف التدفقات: على أنها حركة السلع والخدمات والنقود التي تتم بين المؤسسة والأطراف المتعاملة معها أو بين قطبين داخل المؤسسة الواحدة ، والتدفق قد يكون داخلي : أي بين وحدات المؤسسة مثل حركة التخزين وخارجي : أي بين المؤسسة وأطراف خارجية.

ومن حيث الطبيعة ينقسم التدفق إلى :

– تدفق حقيقي (مادي) : وهو حركة السلع والخدمات

– تدفق مالي: أي حركة الأموال

ونلخص أنواعها في الشكل التالي :



5 -الدورة المحاسبية و الوثائق و الدفاتر المحاسبية : وهي الأعمال التي يقوم بها المحاسب خلال دورة أي فترة زمنية معينة عادة ماتكون سنة أي من 1 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من نفس السنة، وهذا من أجل تحديد نتيجة المؤسسة و مركزها المالي (أي ماعليها من حقوق و ديون)، وذلك بإتباع الخطوات التالية :

- إثبات العمليات المالية بقيود في دفتر يسمى دفتر اليومية
- ترحيل العمليات إلى دفتر الأستاذ (فتح الحسابات)
- إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد
- الجرد و أعمال نهاية الدورة
- إعدادد ميزان المراجعة بعد الجرد
- إعداد القوائم المالية (كالميزانية، جدول النتاج TCR، جدول تدفقات النقدية، جدول حركة رؤوس الأموال ..).
- مع العلم أن المحاسب لا يبدأ بعملية التسجيل إلا بوجود مجموعة من الوثائق المحاسبية و المستندات التي تعتبر أداة إثبات وهي الفواتير (بيع وشراء)، وصل الدخول و الخروج، الشيكات، وصل الصندوق ...إلخ.

والمحاسب ملزم بمسك دفاتر رئيسية وهي :دفتر اليومية و اليوميات المساعدة ، دفتر الجرد، دفتر الأجور ودفتر الأستاذ.

المحور الثاني : ماهية النظام المحاسبي المالي

بعد كل الإصلاحات التي تمت على المخطط المحاسبي الوطني PCN ، تم انجاز النظام المحاسبي المالي SCFالمستمد من معايير الدولية IAS/AFRS في اطار التوافق، وذلك من طرف مجموعة متكونة من المجلس الوطني للمحاسبين الجزائريين، خبراء محاسبين جزائريين، ممثلي منظمة خبراء المحاسبين، والمجلس الوطني لمحافظي الحسابات الفرنسي في إطار البرنامج الممول من طرف البنك العالمي .

1 - تعريف النظام المحاسبي المالي، مجال تطبيقه والنصوص التشريعية المتعلقة به :

تم تعريف النظام المحاسبي المالي SCF في المادة رقم 03 من القانون 07-11 على أنه محاسبة مالية لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، تصنيفيها، تقييمها، تسجيلها وعرضها في قوائم وكشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، نجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية [i]. ومن خلال هذا التعريف نستخلص أن من خصائص النظام المحاسبي المالي هو نظام للمعلومة المالية، حيث يرتكز على المضمون المالي أكثر من المفهوم المحاسبي [ii]. ويخضع لتطبيق النظام المحاسبي المالي كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص

قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة، ويستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية وعليه يلتزم بمسك المحاسبة كل من الشركات الخاضعة للقانون التجاري، التعاونيات، والأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة[iii].

وتم تقنين النظام المحاسبي المالي الجزائري في 25نوفمبر 2007 حسب قانون المالية 07-11،والذي احتوى على سبعة فصول:

- الفصل الأول: يعرف مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يلزم كل شخص فيزيائي أو معنوي بإتباعه باستثناء الأشخاص الملزمين بإتباع المحاسبة العمومية أو الخاضعين للمحاسبة المبسطة.
- الفصل الثاني: يعرف الإطار النظري ومبادئ المحاسبة للنظام المحاسبي المالي.
- الفصل الثالث: يتضمن كيفية تنظيم المحاسبة، إجراءات المراقبة والقوانين التي يجب ملاحظتها من أجل مسك دفاتر المحاسبة.
- الفصل الرابع: يعيد ذكر محتوى القوائم المالية وطريقة إنجازها.
- الفصل الخامس: هدفه تجميع الحسابات المركبة لمجمعات المؤسسات.
- الفصل السادس: يحدد الإجراءات المتعلقة بتغيرات التقييم و الطرق المحاسبية.
- الفصل الأخير :يلغي النصوص القانونية للمخطط المحاسبي الوطني ويحدد تاريخ تطبيق النظام المحاسبي المالي في 01 جانفي 2009، إلا أن هذا التاريخ أجل إلى سنة 2010 .

وأتبع القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي عدة مراسيم نذكر منها:

- المرسوم التنفيذي المؤرخ في 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 تضمن تفسيرات وشرح كيفية تطبيق مواد القانون 07-11.
- المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 07 أفريل 2009 المحدد لشروط كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الألي والإجراءات التي يجب مراعاتها عند تطبيق المحاسبة آليا.
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة. ويتضمن هذا القرار المؤسسات الاقتصادية التالية التي يمكن لها ان تطبق المحاسبة المبسطة، أو النظام المحاسبة المالي اختياريا وليس اجباريا:
  - بالنسبة للنشاط التجاري رقم الأعمال 10 ملايين دينار، عدد المستخدمين 9.
  - بالنسبة للنشاط الانتاجي رقم الأعمال 6 ملايين دينار ، عدد المستخدمين 9 .
  - بالنسبة للنشاط الخدمي رقم الأعمال 3 ملايين دينار ، عدد المستخدمين 9 .
- التعليمة رقم 02 الصادرة في 29أكتوبر 2009 والمتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي المتمثل في 01جانفي 2010 وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي.

2 - أهداف النظام المحاسبي المالي : يمكن إبراز أهم الأهداف فيما يلي:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛[iv]

- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛

- إيجاد حلول محاسبة للعمليات التي لم يعالجها PCN

- تبني تطوير المعايير و التقنيات المحاسبية قصد مواكبة المقاييس الدولية .

- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمنشأة، وأدائها وتغيراتها، مع مراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها، دون التفرقة بين تنظيمها، حجم و طبيعة نشاطها[v]

- الإستجابة لمختلف مستعملي القوائم المالية وذلك بتقديم لهم معلومات موثقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات.

3 -**مبادئ النظام المحاسبي المالي** : وهي

- **مبدأ محاسبة التعهد** [vi]: إن العمليات تسجل في تاريخ حدوثها وليس في تاريخ حدوث التدفق النقدي.
- **مبدأ استمرارية الاستغلال** : تعد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة سوف تمارس نشاطها بدون انقطاع (ليس هناك أجل محدد لنشاط المؤسسة)
- **مبدأ: الوضوح والموثوقية:** ويعرف بمبدأ الصدق أي احترام المبادئ والقواعد المحاسبية من أجل إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة و نجاعتها، ففي الحالة التي يتبين أن تطبيق القواعد المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن المؤسسة،فمن الضروري الاشارة إلى أسباب ذلك في ملحق القوائم المالية؛
- **مبدأ: المقارنة:** ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية، إلا في حالة البحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، فانسجام المعلومة المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد
- **مبدأ: التكلفة التاريخية إلا في بعض الحالات الخاصة** : وهي عبارة عن إدراج الأصول والخصوم، الإيرادات والنفقات في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية دون الأخذ بالحسبان آثار تغيرات الأسعار وتطور القدرة الشرائية، غير أن الأصول البيولوجية والأدوات المالية تقيم بقيمتها العادلة (السوقية)
- **مبدأ: أولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني** : أي تعرض القوائم المالية طبقا لواقعها المالي والاقتصادي، دون اعتبار فقط بمظهرها القانوني، فمثلا التثبيتات المحازة عن طريق الإيجار التمويلي لا تملكها بصفة قانونية، لكن النظام المحاسبي المالي يعتبرها ضمن أصول المؤسسة لأنها تستفيد من منافعها الاقتصادية – بشروط معينة –.

4 القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي وعناصرها :

القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بالحصول على صورة **صادقة للحالة المالية، للأداء** و **لخزينة** المؤسسة في نهاية الدورة. وهي:

- الميزانية
- جدول حساب نتائج
- جدول سيولة الخزينة
- جدول تغير الأموال الخاصة
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة،ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج.

أولا– القائمة الأولى: الميزانية

ملاحظة: سيتم تناول الميزانية في المحور الموالي بالتفضيل.

ثانيا– القائمة الثانية: جدول حساب النتائج

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة.

– المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الإستغلال،
- منتجات الأنشطة العادية،
- المنتوجات المالية والأعباء المالية،
- أعباء المستخدمين،
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة،
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية،
- نتيجة الأنشطة العادية،
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)،
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع،

- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

– تقدم المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها وتأثيرها بحيث من الضروري إبرازها لتوضيح نجاعة الكيان خلال الفترة (تقدم) تحت فصول خصوصية في حساب النتائج (مثل تكلفة إعادة الهيكلة، تناقص إستثنائي للمخزونات، التكاليف الناجمة عن التخلي جزئيا عن النشاط).

– تتأتى النتيجة غير العادية من منتوجات وأعباء ناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التميز عن النشاط العادي للكيان وتمثل طابعا إستثنائيا (مثل نزع الملكية، الكارثة الطبيعية وغير المتوقعة).

جدول حساب النتائج

حسب الطبيعة

الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية –الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			

حساب النتائج (حسب الوظيفة)

الفترة من ..... إلى.....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			

ثالثا- جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة)

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

- يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالإستثمار ولا بالتمويل) ،
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الإستثمار (عمليات سحب أموال عن إقتناء. وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويل الأجل) ،
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض) ،
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للإستثمار أو التمويل.

– تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

* فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في:

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية (الزبائن الموردون، الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صاف.
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

*والطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (إهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين ...)،
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)،
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الإستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة ..) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

– الموجودات المالية هي:

- السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الإطلاع. (بما في ذلك المكشوفات المصرفية القابلة للتسديد بناء على الطلب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق)،
- شبه السيولات المحتازة قصد الوفاء بالإلتزامات ذات الأجل القصير (التوظيفات المالية ذات الأجل القصير والبالغة السيولة). السهلة التحويل إلى سيولات والخاضعة لخطر هين بتغيير قيمتها.

جدول سيولة الخزينة

(الطريقة المباشرة)

الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			

صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج) تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

جدول سيولة الخزينة

(الطريقة غير المباشرة)

الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
- الاهتلاكات و الأرصدة			
– تغير الضرائب المؤجلة			
– تغير المخزونات			
- تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
– تغير الموردين و الديون الأخرى			
– نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

رابعا- جدول تغير الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. أما المعلومات المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي[vii]:

- النتيجة الصافية للسنة المالية،
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال،
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة،
- عمليات الرسملة (الإرتفاع، الإنخفاض، التسديد ...)،
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقيم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
-تغيير الطريقة المحاسبية **-تصحيح الأخطاء الهامة** **-إعادة تقييم التثبيتات** **-الآرباح أو الخسائر غير المدرجةفي الحسابات في حساب النتائج** **-الحصص المدفوعة** **-زيادة رأس المال** **-صافي نتيجة السنة المالية**						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
-تغيير الطريقة المحاسبية **-تصحيح الأخطاء الهامة** **-إعادة تقييم التثبيتات** **-الأرباح أو الخسائر غير**						

المدرجةفي الحسابات **في حساب النتائج** **–الحصص المدفوعة** **–زيادة رأس المال** **–صافي نتيجة السنة المالية**						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

خامسا– ملحق الكشوف المالية:

الملحق وثيقة تلخيص، يعد جزءا من الكشوف المالية. وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية و حساب النتائج [viii] فهما أفضل، ويتمم كلما اقتضت الحاجة، المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات.

يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة و مبررة)،
- مكملات الإفصاح الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة،
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها : طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم و مبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات،
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة صادقة.

5 –**مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي** : لقد صنف النظام المحاسبي المالي الحسابات إلى 7 أصناف :

الصنف الأول يحمل الرقم 1 " حسابات رؤوس الأموال "

ويتضمن هذا الصنف المساهمات في رأس المال، الأرباح المحتجزة في شكل إحتياطات وكل القروض الأخرى، وينقسم إلى حسابات رئيسية هي:

حـ/10 : رأس المال و إحتياطات و ما يماثلها .

حـ/11 : الترحيل من جديد .

حـ/12 : نتيجة السنة المالية

حـ/13 : المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الإستغلال

حـ/15 : المؤونات للأعباء خارج دورة الإستغلال

حـ/16 : الإقتراضات والديون المماثلة

حـ/17 : الديون المرتبطة بالمساهمات

حـ/18: حساب الارتباط الخاصة بالمؤسسات و الشركات في شكل مساهمة تسمى هذه الحسابات بالحسابات الرئيسية و يتفرع عليها حسابات فرعية

مثلا حـ/10 رأس المال والاحتياطات يتفرع إلى :

- حـ/101 رأسمال صادر
- حـ/103 العلاوات المرتبطة برأسمال الشركة
- حـ/104 فارق التقييم
- حـ/105 فارق إعادة التقييم
- حـ/106 إحتياطات

وهكذا يمكن أن تقسم جميع الحسابات الرئيسية إلى حسابات فرعية .

الصنف الثاني يحمل الرقم " 2 " " التثبيتات " (الأصول الثابتة)

و تشمل كل العناصر والقيم الموجهة للبقاء في المؤسسة بشكل دائم و دون تغيير و ينقسم هذا الصنف " 2 " " التثبيتات" إلى حسابات رئيسية هي :

حـ/ 20 : التثبيتات المعنوية

حـ/ 21 : التثبيتات المادية (العينية)

حـ/ 22 : التثبيتات في شكل إمتياز

حـ/ 23 : التثبيتات الجاري إنجازها

حـ/ 26 : مساهمات و حسابات دائنة

حـ/ 27 : تثبيتات مالية أخرى

الصنف الثالث يحمل الرقم " 3 " " المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ "

يتضمن هذا الصنف مخزون البضائع ، المواد الأولية ، المواد واللوازم المنتوجات نصف مصنعة ، الغلافات التجارية ...إلخ

و ينقسم إلى الحسابات الرئيسية التالية :

حـ/30 : مخزونات البضائع .

حـ/31 : المواد الأولية و اللوازم

حـ/32 : تموينات أخرى (كالأغلقة)

حـ/33 : سلع قيد الإنتاج (منتوجات و أشغال جاري إنجازها)

حـ/34 : خدمات قيد الإنجاز (الدراسات الجاري إنجازها)

حـ/35 : مخزونات المنتوجات (المنتوجات المصنعة ، المنتوجات الجاري إنجازها)

حـ/36 : المخزونات المتأتية من التثبيتات

حـ/38 : المشتريات المخزنة

حـ/39 : خسائر قيمة المخزونات .

الصنف الرابع " 4 " " حسابات الغير " و هي تشمل الحقوق و الديون ، أي تخص الأطراف المتعاملين مع المؤسسة من موردين ، زبائن ، عمال ، مصالح الضرائب والمساهمين .... وينقسم إلى مايلي :

حـ/40 : الموردين والحسابات الملحقة

حـ/41 : الزبائن و الحسابات الملحقة

حـ/42 : المستخدمين (العمال)

حـ/43 : الهيئات الاجتماعية (كالضمان الاجتماعي)

حـ/44 : الدولة والجماعات العمومية (كالضرائب)

حـ/45 : المجمع و الشركاء (حسابات المساهمين في رأس المال)

حـ/46 : مختلف الدائنين و مختلف المدنيين

حـ/47 : الحسابات الانتقالية

حـ/48 : المصاريف و الإيرادات المسجلة مسبقا

حـ/49 : خسائر القيمة عن حسابات الغير .

الصنف الخامس "5 " " الحسابات المالية " يضم هذا الصنف كل العناصر المالية ذات السيولة المرتفعة كالأسهم والسندات القصيرة الأمد ، بالإضافة إلى البنوك ، و الخزينة العمومية ، الصندوق و غيرها ، و يتفرع إلى الحسابات الرئيسية التالية :

حـ/50 : القيم المنقولة للتوظيف

حـ/51 : البنوك المؤسسات المالية و ما يمثلها

حـ/52 : الأدوات المالية المشتقة

حـ/53 : الصندوق

حـ/54 : و كالات التسبيقات و الإعتمادات

حـ/58 التحويلات الداخلية

حـ/59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية

الصنف السادس " 6" " حسابات الأعباء " المصاريف ويتعلق هذا بكل المصاريف التي تنفقها المؤسسة أو الأعباء التي تتحملها خلال الدورة ، ويضم هذا الصنف الحسابات و العناصر التالية :

حـ/60 : المشتريات المستهلكة

حـ/61 : الخدمات الخارجية

حـ/62 : الخدمات الخارجية الأخرى

حـ/63 : أعباء المستخدمين

حـ/64 : الضرائب و الرسوم والمدفوعات المماثلة

حـ/65 : الأعباء العملياتية الأخرى

حـ/66 : الأعباء المالية

حـ/67 : العناصر غير العادية _ الأعباء _

حـ/68 : مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة

حـ/69 : الضرائب عن النتائج وما يمثلها

الصنف السابع "7" حسابات الإيرادات " النواتج " ويشمل هذا الصنف الإيرادات أو المداخيل التي تحصل عليها المؤسسة خلال نشاطها الاستغلالي او الاستثماري أو التمويلي ويتمثل في الحسابات التالية :

حـ/70 : المبيعات من البضائع ، المنتوجات ، الخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقة

حـ/72 : الإنتاج المخزن

حـ/73 : الإنتاج المثبت

حـ/74 : إعانات الاستغلال

حـ/75 : المنتوجات العملياتية الأخرى

حـ/76 : المنتوجات المالية

حـ/77 : العناصر غير العادية _المنتوجات_

حـ/78 الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات

ملاحظة 1 : تتفرع الحسابات الرئيسية إلى حسابات فرعية ب 3 أرقام أو أكثر حسب حاجة كل لتفصيل عملياتها

ملاحظة 2 : حسابات الأصناف من الصنف الأول إلى الصنف الخامس تدعى بحسابات الميزانية وحسابات الصنف 6 وحسابات الصنف 7 تدعى حسابات التسيير.

المحور الثالث: إعداد وعرض الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي

تقوم المؤسسة بإعداد الميزانية في بداية النشاط وفي أي وقت خلال الدورة المحاسبية وكذلك إعداد الميزانية الختامية في نهاية السنة.

1 - تعريف الميزانية :

1- تعريف1: الميزانية هي صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد.

2- تعرف على أنها[ix] : مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة في وقت معين، فتبين ما لدى المؤسسة من موجودات وما عليها من متطلبات من قبل الملاك والغير، ولهذا تسمى أيضا قائمة المركز المالي . وهي تكون في شكل جدول يظهر في جانبه الأيمن الإستخدامات وتسمى الأصول، وفي جانبه الأيسر مجموعة الموارد (مصادر التمويل) وتسمى الخصوم ، حيث يشترط في الميزانية التوازن بمعنى:
مجموع الأصول=مجموع الخصوم

3- عرفت المادة 32 من المرسوم التنفيذي 156/08 الميزانية كالتالي: تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم.يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية. إذ حسب النظام المحاسبي المالي فالميزانية هي جدول أو قائمة تظهر عناصر كل من الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص، حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية، أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية.

2- مكونات الميزانية وشكلها:

2-1- مكونات أصول الميزانية وترتيبها[x]:

عناصر الأصول مرتبة حسب وظيفتها ودرجة سيولها من الأصول الأقل سيولة إلى الأصول الأكثر سيولة.

إذ الأصول تعرف أيضا بالموجودات، وهي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (مثل المباني والمعدات والبضاعة والنقديات والمحل التجاري ...) والأصول تظهر كيفية إستخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركاء أو المساهمين (رأس المال) أو من الغير (أي القروض بمختلف أنواعها) لذا فإن الأصول تعرف أيضا بالإستعمالات لأنها تبين كيف استعملت المؤسسة الأموال التي حصلت عليها.

تعريف الأصول في النظام المحاسبي المالي: إن المادة20 من المرسوم التنفيذي المتضمن تطبيق أحكام (ن م م) عرفت الأصول كالتالي:"تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع إقتصادية مستقبلية".

أما المادة رقم 21 من المرسوم السابق الذكر فهي تبين تصنيف الأصول إلى:

أ- أصول غير جارية: وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (أي لفترة طويلة)وهذه الأصول تشمل:

- الأصول الموجهة للإستعمال المستمر لتغطية إحتياجات أنشطة الكيان وهي: الأصول المعنوية (مثل برامج الإعلام الآلي..) والأصول العينية (مثل المباني والمعدات...)
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل الأجل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها(أي بيعها) خلال الاثني عشر شهرا ابتداءا من تاريخ نهاية الدورة.

ب- أصول جارية: وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو إستهلاكها خلال دورة الإستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتوجات، كما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الإثني عشر شهرا وكذا على الزبائن والنقديات.

بمعنى الأصول الجارية تنقسم إلى: *المخزونات كالبضائع، المواد الأولية، المنتوجات

*الحقوق:وهي مبالغ لدى الغير التي يجب على المؤسسة تحصيلها كقيم الزبائن

*النقدية:وهي الموجودات المالية مثل الصندوق،الحساب الجاري البنكي....

2-2- مكونات خصوم الميزانية وترتيبها: الخصوم أو(المطالب)

أ- تعريف عام للخصوم: إن الخصوم تبين مصادر التمويل للمؤسسة، وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل: مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة، وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها.

ب- تعريف الخصوم في النظام المحاسبي المالي: فقد عرفتها المادة 22كمايلي: تتكون الخصوم من الإلتزامات الراهنة للمؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للمؤسسة في خروج موارد ممثلة لمنافع إقتصادية.

وعناصر الخصوم مرتبة حسب درجة استحقاقها من الخصوم أقل إستحقاق إلى الخصوم أكثر استحقاق أي نجد الخصوم وهي الديون التي يجب أن تسددها المؤسسة في أقرب الآجال في أسفل الميزانية ، وخصوم الميزانية تحتوي على ثلاث عناصر أساسية هي:

– الأموال الخاصة:وتتمثل في رأسمال المؤسسة،الاحتياطات وكذا نتيجة السنة المالية التي حققتها المؤسسة.

– الخصوم غير الجارية: هي الديون التي يجب على المؤسسة تسديدها على المدى الطويل مثل الإقتراضات البنكية

– الخصوم الجارية: هي الديون قصيرة الأجل التي على المؤسسة تسديدها خلال 12 شهر، مثل الموردين، الديون إتجاه مصالح الضرائب.

2-3- بعض العناصر الأخرى المكونة للميزانية:

– تاريخ وإسم الميزانية – رأس مال المؤسسة – الموازنة – المقارنة – العملة الوطنية

2-4- شكل الميزانية: يتمثل الشكل المختصر و المبسط للميزانية في الشكل التالي:

الميزانية السنة بتاريخ .....

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الأصول غير الجارية تثبيتات معنوية برامج الاعلام الالي ..... تثبيتات مادية الأراضي المباني المعدات ..... تثبيتات مالية السندات ..... **الأصول الجارية** المخزونات البضائع المنتوجات الحقوق الزبائن النقدية البنك الصندوق		**الأموال الخاصة** رأس المال الاحتياطات نتيجة السنة المالية ..... **الخصوم غير الجارية** القروض البنكية ..... **الخصوم الجارية** الموردين الضرائب	
مجموع الأصول		مجموع الخصوم	

3- أنواع الميزانيات: تبعا لتاريخ إعدادها تصنف الميزانيات إلى:

أ- ميزانية إفتتاحية: وتظهر الوضعية المالية للمؤسسة في بداية السنة أو بتاريخ تكوينها، إن الميزانية الإفتتاحية لدورة ما تطابق الميزانية الختامية للدورة التي سبقتها.

ب- الميزانية الختامية: وتعد في نهاية السنة وتظهر نتيجة الدورة ، وهي إلزامية قانونا كما أنها عملية.

4- أهمية إعداد الميزانية: تتجلى هذه الأهمية في[xi] :

أ- تلبية المتطلبات القانونية: إن كلا من القانون التجاري، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 1996/7/9، والنظام المحاسبي المالي وقانون الضرائب المباشرة تنص على أن تقوم المؤسسات التي تستجيب لشروط محددة بإعداد الميزانية في نهاية كل دورة وحساب النتيجة.

ب- إظهار أصول وخصوم المؤسسة بتاريخ محدد ومنه تحديد الوضعية المالية لها، وهذا ما جعل البعض يعرف الميزانية على أنها صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد.

ج- تمكن الميزانية من تعريف الغير (المساهمين،الزبائن،دائنون،بنوك، العمال، المستثمرين...) عن الوضعية المالية للمؤسسة.

د- حساب نتيجة الدورة.

5- تغيرات الميزانية وحساب النتيجة:

إن الميزانية الافتتاحية تتغير خلال الدورة المحاسبية و ذلك بسبب وجود دخول و خروج القيم، ونميز حالتين: تغيرات لا تؤثر على توازن الميزانية، و تغيرات تؤثر على توازن الميزانية.

1.5. تغيرات لا تؤثر على توازن الميزانية

وهي تغيرات تحدث في القيم بين عناصر الأصول فقط أو عناصر الخصوم فقط، أو كلاهما، مع شرط أن لا يتأثر التوازن بالتالي لا توجد اي نتيجة أبدا في هذه الحالة.

مثال: ننطلق من الميزانية الافتتاحية لمؤسسة (س) في 2012/01/01

الميزانية الأولى الافتتاحية في 2013/01/01

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الاصول غير الجارية		**الاموال الخاصة**	
التثبيتات المادية		راس المال	196.000
المباني	100.000		
معدات نقل	12.000	**الخصوم الغير الجارية**	
تجهيزات	10.000	قروض بنكية	12.000
معدات مكتب	9.000	**الخصوم الجارية**	/
تثبيتات-أثاث	50.000		
الأصول الجارية			
المخزونات	/		
حسابات الغير	/		
حسابات المالية			
البنك	12.000		
الصندوق	15.000		
مجموع الاصول	208.000	مجموع الخصوم	208.000

أولا- تغيرات في الاصول الميزانية

خلال شهر جانفي حدث في هذه المؤسسة عمليات كالتالي:

- العملية – أ – :تم سحب مبلغ 6.000 دج من البنك و تم و ضعها في الصندوق
- العملية – ب– تم التنازل على جزء من معدات النقل بـ 5.000 دج نقدا.

تؤدي العملية أ الى انخفاض البنك بـ 6.000 دج و ارتفاع في الصندوق بـ 6.000دج

تؤدي العملية ب الى انخفاض معدات النقل ب 5.000 و ارتفاع في الصندوق ب 5.000دج

و منه يصبح رصيد الصندوق= 15.000 +6.000+5.000 = 26.000دج

و يصبح رصيد البنك = 12.000− 6.000 = 6.000دج

و تصبح قيمة معدات النقل= 12.000−5.000= 7.000دج

و تصبح الميزانية كالتالي:

الميزانية (الثانية)

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الاصول غير الجارية		**الاموال الخاصة**	
التثبيتات المادية		راس المال	196.000
المباني	50.000		
معدات نقل	7.000	**الخصوم الغير الجارية**	
تجهيزات	10.000	قروض بنكية	12.000
معدات مكتب	9.000	**الخصوم الجارية**	/
تثبيتات-أثاث	50.000		
الاصول الجارية			
المخزونات	/		
حسابات الغير	/		
حسابات المالية	6.000		
البنك	26.000		
الصندوق			
مجموع الاصول	208.000	مجموع الخصوم	208.000

و منه نلاحظ ان التغيرات التي تحدث بين عناصر الاصول فقط لا تؤثر على مجموع الميزانية أي ان مجموع الميزانية الاولى = مجموع الميزانية الثانية و بالتالي لا يتأثر التوازن.

ثانيا – تغيرات في خصوم الميزانية فقط

اذا افترضنا ان المؤسسة (س) قررت رفع رأس مالها بتحويل القروض البنكية إلى رأس المال ، هذا يعني ان: قروض بنكية= 12.000 −12.000 =0

راس المال = 196.000+12.000 = 208.000 دج

و تصبح الميزانية كالتالي: **الميزانية الثالثة**

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الاصول غير الجارية		**الاموال الخاصة**	
التثبيتات المادية		راس المال	208.000
المباني	50.000		
معدات نقل	7.000	**الخصوم الغير الجارية**	
تجهيزات	10.000	قروض بنكية	/
معدات مكتب	9.000	**الخصوم الجارية**	/
تثبيتات-أثاث	50.000		
الاصول الجارية			
المخزونات	/		
حسابات الغير	/		
حسابات المالية	6.000		
البنك	26.000		
الصندوق			
مجموع الاصول	208.000	مجموع الخصوم	208.000

ومنه نلاحظ ان التغيرات التي تحدث بين عناصر الخصوم فقط لا تؤثر على مجموع الميزانية أي ان مجموع الميزانية الاولى = مجموع الميزانية الثانية و بالتالي لا يتأثر التوازن.

ثالثا- تغيرات في كل من الاصول و الخصوم

انطلاقا من الميزانية الاولى ، نفرض ان المؤسسة تحصلت على بضاعة من عند المورد أحمد قيمتها 10.000دج، دفع المبلغ 5.000دج بشيك بنكي والباقي على الحساب:

ومنه ينخفض البنك ب 5.000 دج اي يصبح رصيده= 12.000-5.000=7.000دج

اما ديون المخزونات تزيد ب 7.000دج اي تصبح بقيمة 0+5.000=5.000

وكذلك تزيد قيمة البضاعة أي تصبح 0+10.000=10.000

و تصبح الميزانية الرابعة كالتالي

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الاصول غير الجارية		**الاموال الخاصة**	
التثبيتات المادية		راس المال	196.000
المباني	100.000		
معدات نقل	12.000	**الخصوم الغير الجارية**	
تجهيزات	10.000	قروض بنكية	12.000
معدات مكتب	9.000	**الخصوم الجارية**	
تثبيتات-أثاث	50.000	موردو المخزونات	5.000
الأصول الجارية			
المخزونات	/		
بضاعة	10.000		
حسابات الغير			
حسابات المالية			
البنك	7.000		
الصندوق	15.000		
مجموع الاصول	213.000	مجموع الخصوم	213.000

نلاحظ ان مجموع الميزانية الاولى= 208.000 اما مجموع الميزانية الرابعة=213.000 بالتالي التغيرات التي تحدث بين عناصر الاصول والخصوم بنفس القيمة تؤدي الى تغيير في مجموع الميزانية ولكن لاتؤثر على توازنها.

2.5 . تغيرات تؤثر على توازن الميزانية :

أي يصبح مجموع الاصول لا يساوي مجموع الخصوم ، مما ينتج عنه نتيجة

حيث النتيجة= مجموع الاصول – مجموع الخصوم

مثال : نواصل مع معطيات المثال السابق

نفرض ان المؤسسة باعت بضاعة بسعر بيع 12.000دج نقدا، علما أن تكلفة شرائها 8.000دج.

بالتالي نلاحظ التغيير التالي في الميزانية

زيادة في الموارد تمثل الربح المتحصل عليه من عملية بيع البضاعة أي النتيجة ربح: سعر البيع 12.000 – تكلفة الشراء 8.000= 4.000دج هامش الربح، وقد زاد حساب الصندوق ب 12.000دج في المقابل نقص حساب البضاعة ب 8.000دج.

اذن هناك انخفاض وارتفاع في عناصر الأصول في نفس الوقت لكن بمبالغ مختلفة، مما ئؤدي الى وجود نتيجة

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الاصول غير الجارية		**الاموال الخاصة**	
التثبيتات المادية		راس المال	196.000
المباني	100.000	**النتيجة ربح**	**4000**
معدات نقل	12.000	**الخصوم الغير الجارية**	
تجهيزات	10.000	قروض بنكية	12.000
معدات مكتب	9.000	**الخصوم الجارية**	
تثبيتات-أثاث	50.000	موردو المخزونات	5.000
الأصول الجارية			
المخزونات	/		
بضاعة	2.000		
حسابات الغير			
حسابات المالية			
البنك	7.000		
الصندوق	27.000		
مجموع الاصول	217.000	مجموع الخصوم	217.000

ومنه:

- **النتيجة= مجموع الاصول – مجموع الخصوم**

- **صافي المركز المالي (م.م.ص):**

أ- **تعريف:** إن المركز المالي الصافي هو القيمة المحاسبية الصافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد.

ب- **حساب صافي المركز المالي (م.م.ص):** يحسب بالعلاقة التالية:

صافي المركز المالي= مجموع الاصول الحقيقية – مجموع الخصوم الحقيقية

مجموع الاصول الحقيقية = هو مجموع أصول الميزانية

مجموع الخصوم الحقيقية =مجموع الخصوم غير الجارية+ مجموع الخصوم الجارية = مجموع الخصوم – الاموال الخاصة.

ال محور الرابع: دفتر اليومية ودفتر الأستاذ وميزان المراجعة

بعد إعداد الميزانية الافتتاحية يتم تسجيل العمليات في اليومية، ثم ترحل الى دفتر الاستاذ، وأخيرا يتم ترحيل الحسابات الى ميزان المراجعة.

1 – تعريف اليومية والقيد المحاسبي:

1-1 تعريف اليومية: تنص المادة 09 من القانون التجاري على مايلي" كل شخص طبيعي أو معنوي (مؤسسة) له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوميا العمليات و التدفقات الاقتصادية" ، من شروطه : عدم ترك الفراغات في دفتر اليومية، عدم الشطب، عدم تقطيع الأوراق، حيث هذا الدفتر مرقم و مؤشر عليه من طرف المحكمة".

1-2 تعريف القيد المحاسبي: وهو مبدأ القيد المزدوج، أي أن كل عملية محاسبية تمثل تدفق اقتصادي، وبالتالي هناك طرفان

- المصدر: و يسمى في القيد المحاسبي ب الدائن و هو من جهة اليسار.
- الاستخدام: و يسمى في القيد المحاسبي ب المدين و هو من جهة اليمين.

1-3 عناصر القيد المحاسبي: كل قيد محاسبي يجب ان يحتوي على العتاصر التالية:

- تاريخ العملية
- أرقام الحسابات
- المبالغ : في العمود الأيمن من المبالغ نضع المبلغ المدين التابع للحساب المدين

  في العمود الأيسر من المبالغ نضع المبلغ الدائن التابع للحساب الدائن

مع احترام شرط أساسي في القيد المحاسبي : مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة

- البيان:وهو شرح العملية،وذكر المستندات والوثائق المحاسبية التي تثبت العملية كالفواتير،الشيكات

1-4 أنواع القيود المحاسبية:

- القيود البسيطة: هي قيود تحتوي على حسابين فقط: حساب مدين و حساب دائن
- القيود المركبة: هي القيود التي تحتوي على عدة حسابات في أحد طرفي القيد او كلاهما.

- القيود المتناظرة: هي عبارة عن قيدين في مؤسستين مختلفتين، مثلا اشترى محمد من عمر بضاعة، يسجل محمد هذه العملية قيد شراء، اما عمر فيسجل العملية في قيد البيع.

1-5 شكل اليومية:

رقم الحساب المدين	رقم الحساب الدائن	**تاريخ القيد المحاسبي** اسم الحساب المدين اسم الحساب الدائن الوثيقة المحاسبية او البيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
رقم الحسابات المدينة	رقم الحسابات الدائنة	**تاريخ القيد المحاسبي** اسم الحسابات المدينة اسم الحسابات الدائنة الوثيقة المحاسبية او البيان		

مثال: في 2012/01/01 كانت ميزانية مؤسسة النجاح كالتالي: الميزانية الافتتاحية في 2012/01/01

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الاصول غير الجارية		**الاموال الخاصة**	
التثبيتات المادية		راس المال	120.000
الاراضي	40.000		
المباني	25.000	**الخصوم الغير الجارية**	
معدات نقل	12000	/	/
الاصول الجارية			
المخزونات	30.000	**الخصوم الجارية**	
بضائع		دائنو المخزونات (موردون)	12.000
حسابات الغير	10.000		
زبائن			
حسابات المالية			
الصندوق	15.000		
مجموع الاصول	132.000	مجموع الخصوم	132.000

خلال سنة 2012 قامت مؤسسة النجاح في شهر نوفمبر بالعمليات التالية:

- 2012/11/02: قام بشراء معدات وأدوات بقيمة 200.000 دج بشيك بنكي.
- 2012/11/05: تسديد مصاريف إصلاح آلة نقدا بقيمة 45.000دج.
- 2012/11/10: الحصول على قرض بنكي بمبلغ 750.000دج اودعت في حساب المؤسسة لدى البنك.

المطلوب : تسجيل العمليات في يومية التاجر محمد

		2012/11/05						2012/01/01			
	45.000	حـ/مصاريف		615				حـ/ الاراضي		40.000	211
		اصلاح الة						حـ/ المباني		25.000	213
45.000		حـ/الصنوق		53				ح/معدات نقل		12000	2182
		تسديد مصاريف						حـ/ البضائع		30.000	30
		--2012/11/10--						حـ/الزبائن		10.000	411
	750.000	حـ/البنك		512				حـ/الصنوق		15.000	53
750.000		ح/قرض بنكي		164		120.000		حـ/ راس المال	101		
		الحصول على				12.000		حـ/ مردين	401		
		قرض						القيد الافتتاحي			
	30.00	--2012/11/12--									
		حـ/ مشتريات		607				2012/11/02			
3.000		غير مخزنة						حـ/ معدات وادوات		200.000	
		حـ/الصندوق		53		200.000		حـ/البنك			215
		تسديد فاتورة الكهربا						وصل شراء	512		

1-6 تصحيح الأخطاء باليومية: إن دفتر اليومية دفتر قانوني، حيث أن تسجيل العمليات في هذا الدفتر يجب أن يكون متسلسل ويومي، بدون ترك بياض أو فراغ،بدون شطب أو محو و بدون إضافة مبالغ أو حسابات بين الأسطر. في حالة ارتكاب أخطاء توجد طريقتين لتصحيحها هي:

أ- طريقة عكس القيد

2 -طريقة العدد المكمل للصفر

مثال : حسب االمثال السابق اتضح في شهر ديسمبر ان تسديد فاتورة الكهرباء الذي كان في 2012/11/12 ب3000دج كان عن طريق شيك بنكي بدل الصندوق، ومنه نلاحظ ان المحاسب اخطأ، ومنه يكون التصحيح باستخدام الطريقتين كالتالي:

الطريقة الأولى: عكس القيد وتتم هذه الطريقة ب إلغاء القيد الخاطئ بتسجيل عكسه، ثم تسجيل القيد الصحيح كالتالي:

		2012/12/31			
53		حـ/ الصندوق	3.000		
	607	حـ/ مشتريات غير مخزنة		3.000	
		إلغاء القيد الخاطئ			
		"			
607		حـ/ مشتريات غير مخزنة	3.000		
	512	حـ/ البنك		3.000	
		تسجيل القيد الصحيح			

الطريقة الثانية: التصحيح عن طريق العدد المكمل للصفر تتم هذه الطريقة بإلغاء المبالغ الخاصة بالقيد الخاطئ باستعمال العدد الجبري المكمل للصفر ثم تسجيل القيد الصحيح.

العدد الجبري ل 3.000 هو 7.000 اي العدد الذي يضاف الى 3.000 من أجل الحصول على أصفار (10.000 =7.000+3.000) و يكتب أيضا 7.000̄

		2012/12/31			
607		حـ/ مشتريات غير مخزنة	7.000̄		
	53	حـ/ الصندوق		7.000̄	
		إلغاء القيد الخاطئ			
		"			
607		حـ/ مشتريات غير مخزنة	3.000		
	512	حـ/ البنك		3.000	
		تسجيل القيد الصحيح			

2 - دفتر الاستاذ : الحسابات

2-1 **تعريف دفتر الاستاذ والحساب:** بعد تسجيل العمليات في اليومية يجب الترحيل الى دفتر الاستاذ، والذي هو عبارة عن فتح حسابات لكل العمليات التي تم تسجيلها في اليومية. أما الحساب هو عبارة عن جدول ذو جانبين يظهر حركة التدفقات النقدية الخاصة به. فمثلا يمكن فتح للبضاعة حساب خاص تحت رقم 30 ويسجل فيه كل العمليات الخاصة بدخول وخروج البضاعة.

2-2 **عناصر وشكل الحسابات:** في بداية الدورة تفتح حسابات الميزانية في دفتر الأستاذ مباشرة بعد تسجيل قيد إثباتها في اليومية ثم ترحل كل العمليات المسجلة باليومية إلى دفتر الأستاذ باستعمال

الحسابات الموجودة أو فتح حسابات جديدة ، و في نهاية الدورة تغلق الحسابات لإيجاد مبالغها وأرصدتها والتي سوف تسمح بإعداد ميزان المراجعة والقوائم/الكشوف المالية (الميزانية، حساب النتائج ،الملحق...) في نهاية الدورة. وإن الحسابات في دفتر الأستاذ يجب أن تحتوي على العناصر التالية:

* تاريخ العملية
* المبلغ (الموجود بالمدين أو الدائن حسب طبيعة العملية)
* اسم الحساب أو الحسابات المقابلة له
* رقم صفحة دفتر اليومية (لغرض إيجاد شرح أو نوعية العملية)

أما شكل الحسابات: هناك الشكل المبسط وهو عبارة عن T ، والشكل التفصيلي للحساب:

الشكل المبسط للحساب: مدين رقم واسم الحساب دائن

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة

الشكل التفصيلي للحساب

التاريخ	البيان	مدين	دائن

وعادة ترتب الحسابات في دفتر الأستاذ حسب أرقامها في مدونة الحسابات (المجموعة الأولى، المجموعة الثانية .....)

3-2 **ترصيد الحسابات:** نقصد به إيجاد رصيد الحساب وهو إيجاد الفرق بين المبالغ المسجلة في المدين والمبالغ المسجلة في الدائن خلال فترة معينة، حيث:

- ✓ اذا كان مجموع المبالغ المدينة أكبر من مجموع المبالغ الدائنة يستلزم وجود رصيد مدين يسجل في الجانب الدائن للحساب من أجل المحافظة على توازن الحساب
- ✓ اذا كان مجموع المبالغ المدينة أصغر من مجموع المبالغ الدائنة يستلزم وجود رصيد دائن يسجل في الجانب المدين للحساب من أجل المحافظة على توازن الحساب
- ✓ اذا كان مجموع المبالغ المدينة يساوي مجموع المبالغ الدائنة يستلزم هذا الحساب مرصد.

2-4 تصنيف وترقيم الحسابات:

لقد وضح النظام المحاسبي المالي بأنه يوجد نوعين من الحسابات: حسابات الميزانية وحسابات التسيير، وأن كل حساب يعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تجزئة عشرية.كما نص على أن المؤسسة يجب أن تطبق الحسابات ذات رقمين إلا اذا كان هناك أحكام خاصة، في حيث أنه يمكن أن تفتح المؤسسة جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لإحتياجاتها. بالتالي مدونة الحسابات مقسمة الى 7 أصناف، من 1 الى 7، وترقيم الحسابات يتبع الطريقة التالية:

حسابات الميزانية	حسابات التسيير – جدول النتائج-
الصنف 1: حسابات رؤوس الاموال	الصنف 6: حسابات النفقات
الصنف 2: حسابات التثبيتات	الصنف 7: حسابات الايرادات
الصنف 3: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	
الصنف 4: حسابات الغير	
الصنف 5: حسابات المالية	

ترقيم الحسابات يتبع الطريقة التالية:

الرقم الاول هو الرقم الصنف الذي ينتمي اليه الحساب مثلا **2** ⟸ حساب التثبيتات

الرقم الثاني يمثل تقسيم للصنف ويشكل الرقم الرئيسي مثلا **21** ⟸ حساب التثبيتات المادية

الرقم الثالث يمثل تقسيم الحساب الرئيسي ويشكل الحساب الفرعي مثلا **211** ⟸ حساب الاراضي

***آليات أو ميكانيزمات سير الحسابات:**

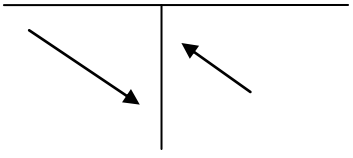
تسجل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في حسابين على الأقل أي أن كل عملية محاسبية تؤدي بالضرورة إلى تزايد حساب وتناقص حساب، وكذلك تزايد حسابين في آن واحد وكذلك تناقص حسابين في آن واحد، وينبغي بالنسبة لكل عملية مسجلة تساوي المجاميع أي مجموع المبالغ التي سجلت في المدين من الحسابات الأولى = مجموع المبالغ التي سجلت في الدائن من الحسابات الثانية.

تزايد وتناقص حسابات الميزانية:

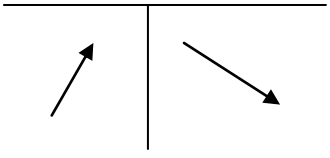
-**بالنسبة لحسابات الأصول:** تزداد حسابات الأصول من طرفها الأيمن وتتناقص من طرفها الأيسر

-**بالنسبة لحسابات الخصوم:** تزداد حسابات الخصوم من طرفها الأيسر وتتناقص من طرفها الأيمن

م حـ/ الأصول د



م حـ/ الخصوم د



تناقص وتزايد حسابات التسيير :

- بالنسبة للنفقات لها نفس حركة سير حسابات الأصول
- بالنسبة للإيرادات لها نفس حركة سير حسابات الخصوم

<u>مثال 1:</u> حول كيفية تسجيل العمليات في الحسابات أي الترحيل إلى دفتر الأستاذ

في 2013/02/01 اشترت مؤسسة "س" معدات وأدوات من عند المورد بقيمة 950.000دج على الحساب.

أولا: التسجيل في اليومية

		---------2012/01/15-----		
215		حـ/ معدات وأدوات	950.000	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		950.000

ثانيا الترحيل إلى دفتر الأستاذ

م حـ/ 215 د

950.000	رصيد مدين
	950.000

م حـ/404 د

950.000	
	رصيد دائن
	950.000

مثال2: استخراج رصيد الحساب

في 2013/01/01 كان للتاجر محمد 200.000 دج وضعها في صندوق مؤسسته

2013/01/08 سدد 10.000 للمورد نقدا

2013/01/010 اشترى معدات وسددها نقدا بقيمة 30.000دج

2013/01/12 باع بضاعة نقدا بقيمة 20.000 دج

2013/01/17 قبض نقدا 20.000دج من الزبائن.

المطلوب: إيجاد رصيد حساب الصندوق في 2013/01/31

الحل: حساب الصندوق في شهر جانفي 2013

مدين			دائن		
التاريخ	البيان	المبالغ	التاريخ	البيان	المبالغ
2013/01/01	الرصيد الافتتاحي	200.000	2013/01/08	تسديد المورد	10.000
2013/01/12	بيع بضاعة	20.000	2013/01/10	شراء معدات	30.000
2013/01/17	تسديد الزبون	20.000			
			2013/01/31	**رصيد الصندوق مدين**	**200.000**
2013/01/31	مجموع المدين	**240.000**	2013/01/31	مجموع الدائن	**240.000**

ومنه رصيد الصندوق في 2013/01/31 هو رصيد مدين 200.000، مع العلم ان رصيد الصندوق لا يمكن ان يكون دائن اي ان مجموع المسحوبات اكبر من مجموع المداخيل في الصندوق.

3 -ميزان المراجعة

هو عبارة عن جدول ترحل اليه كل الحسابات من دفتر الاستاذ. والحسابات في ميزان المراجعة مرتبة حسب ارقام مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي اي من الصنف 1 الى الصنف 7. ويظهر ميزان المراجعة في الشكل التالي:

ارقام الحسابات	اسم الحساب	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة	الأرصدة المدينة	الأرصدة الدائنة
101	حـ/ راسمال	.....	.....		.....
.....		.....	.....		
.....		.....	.....		
12	حـ/ النتيجة	.....	.....		.....
.....		.....	.....		
213	حـ/ المباني	.....	.....	.....	
....		.....	.....		
30	حـ/ البضائع	.....	.....	.....	
....		.....	.....		
....		.....	.....		
401	حـ/ موردين	.....	.....		.....
....		.....	.....		
...		.....	.....		
411	حـ/ زبائن	.....	.....	.....	
....		.....	.....		
53	حـ/ صندوق	.....	.....	.....	
....		.....	.....		
613	حـ/ م. الايجار	.....	.....	.....	
.....		.....	.....		
700	حـ/ مبيعات	.....	.....		
.....		.....	.....		.....
	المجموع				

بعد إعداد ميزان المراجعة يجب التأكد من:

- ✓ مجموع المبالغ المدينة= مجموع المبالغ الدائنة
- ✓ مجموع المبالغ المدينة في اليومية = مجموع المبالغ في ميزان المراجعة
- ✓ مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة

المحور الخامس: المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة برأس المال – الصنف 1-

5-1- رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها (حـ/ 10x) :

يتفرع هذا الحساب إلى مجموعة من الحسابات الفرعية حددها النظام المحاسبي المالي الجزائري في مدونة الحسابات كما يلي:

- ✓ حساب 101: رأسمال الصادر أو رأسمال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الإستغلال.
- ✓ حساب 103: العلاوات المرتبطة برأسمال الشركة.
- ✓ حساب 104: فارق التقييم.
- ✓ حساب 105: فارق إعادة التقييم.
- ✓ حساب 106: الإحتياطات (القانونية، القانونية الأساسية، العادية والمقننة).
- ✓ حساب 107: فارق المعادلة.
- ✓ حساب 108: حساب المستغل.
- ✓ حساب 109: رأس المال المكتتب غير المطلوب.

يتكون هذا الحساب الرئيسي من مجموعة من الحسابات الفرعية التي يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني وطبيعة المؤسسة الاقتصادية، يقضي النظام المحاسبي المالي بضرورة مواءمة الحسابات مع الوضع القانوني للمؤسسة، وميز بين نوعين من المؤسسات هي :

- الحسابات التي يستخدمها المستغل الفردي (محاسبة المؤسسة الفردية)
- الحسابات التي تستخدمها الشركات التجارية (محاسبة الشركات) .

*** حساب 101: رأسمال الصادر أو رأسمال الشركة أو أموال الإستغلال:**

يستعمل هذا الحساب عند تأسيس الشركات مهما كان نوعها مؤسسات فردية أو مؤسسات جماعية سواء كانت شركات تضامن أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة أو شركات ذات اسهم أو شركات التوصية وغيرها. ويسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب مايلي:

- ✓ المساهمات المحضرة من طرف الشركاء أو المساهمون أو التاجر عند التأسيس.
- ✓ زيادة أو رفع رأسمال بمختلف طرق الزيادة (ظم الإحتياطي، النتائج، رسملة الديون...).
- ✓ حالة ظهور حساب المستغل (حـ108) دائنا في نهاية السنة.

ويسجل في الجانب المدين لهذا الحساب مايلي:

- ✓ تخفيض رأسمال.
- ✓ تغطية الخسائر.
- ✓ حالة ظهور حساب المستغل (حـ108) مدينا في نهاية السنة.

2-5 : سير الحسابات على مستوى مؤسسة فردية :

يستعمل على مستوى المؤسسة الفردية رقم 1011 للتعبير عن رأس المال ويسمى عندها برأس المال الفردي، ويمكن أن يتفرع إلى الحسابات التالية[xii] :

5-2-1-الحساب رقم 1011- رأس المال الفردي: ويسجل فيه مختلف عناصر الذمة (الممتلكات) التي وضعها المستغل (التاجر) في خدمة مؤسسته الفردية، وكذلك نتيجة نشاط هذه المؤسسة سواء كانت ربحا أم خسارة . يجعل هذا الحساب دائنا في الحالات التالية :

- عند تكوين المؤسسة الفردية، بقيمة الأموال التي بدأ بها المستغل نشاطه .
- عند تقديم المستغل (التاجر) إسهامات عينية أو نقدية إضافية أثناء النشاط .
- عندما يرحل إليه الرصيد الدائن للحساب 108 عند إقفال السنة المالية .

2..		عناصر التثبيتات	XXX	
3..		عناصر المخزون	XXX	
512		البنك	XXX	
108		حساب المستغل	XXX	
	1011	رأس المال الفردي		XXX

كما يمكن أن يجعل الحساب مدينا عندما يرحل إليه الرصيد المدين للحساب 108 عند إقفال السنة المالية:

1011		رأس المال الفردي	XX	
	108	حساب المستغل		XX

5-2-2- الحساب رقم 108 – حساب المستغل :

تسجل في هذا الحساب مختلف العمليات التي تتم خلال السنة المالية بين المؤسسة كشخصية معنوية و المستغل كشخص طبيعي .

و يجعل هذا الحساب **دائنا** في الحالات التالية :

-عندما يقوم المستغل بإيداع أموال لحساب المؤسسة (مدفوعات شخصية) .

-عندما يرحل اليه في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية الحالية (ن) الرصيد الدائن للحساب 120 " نتيجة السنة المالية " "ربح " الذي تحقق خلال السنة المالية السابقة (ن-1)

و ذلك كما يظهره القيد المحاسبي الموالي :

512		من حـ/البنك	X	
53		حـ/الصندوق	X	
120		حـ/نتيجة السنة المالية ــربح	x	
	108	إلى حـ/ المستغل		xxx

و يكون هذا الحساب (حـ/108 " حساب المستغل ") **مدينا** في الحالات التالية :

–عند قيام المستغل بسحب أموال من حساب المؤسسة (مسحوبات شخصية)

–بقيمة الأجر الذي يتقاضاه المستغل مقابل عمله عند الإقتضاء .

–عندما يرحل اليه في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية الحالية (ن) الرصيد المدين للحساب 129 " نتيجة السنة المالية –خسارة " التي تحققت خلال السنة المالية السابقة (ن– 1) ، وذلك كما يظهره القيد المحاسبي الموالي :

108		من حـ/حساب المستغل	XXX	
	512	حـ/البنك		X
	53	حـ/الصندوق		X
	129	حـ/ نتيجة السنة المالية –خسارة		X

– يرصد حـ/108 "حساب المستغل " في نهاية السنة المالية و يرحل رصيده إلى حـ/ 1011 " رأس المال الفردي" لتحديد قيمة رأس المؤسسة الفردية الجديد بحيث:

*إذا كانت مسحوبات المستغل الشخصية أكبر من مدفوعاته الشخصية فإن رصيد حـ/ 108 " حساب المستغل " يكون مدينا، وهذا يعني أنه سينقص من رصيد حـ/ 1011 " رأس المال الفردي" لأن طبيعته دائنة، وهذا يعني نقصان في رأس المال الفردي .

*إذا كانت مدفوعات المستغل الشخصية أكبر من مسحوباته الشخصية يكون رصيد حـ/ 108 دائنا وهذا يعني أنه سيزيد من رصيد حـ/1011 لأن طبيعته دائنة وهذا يعني زيادة في رأس المال الفردي.

وهذا كما توضحه القيود المحاسبية التالية :

1011		من حـ/ رأس المال الفردي	XXX	
	108	إلى حـ/حساب المستغل ترصيد حساب المستغل ذو الرصيد المدين (نقصان في رأس الفردي)		XXX

108		من حـ/حساب المستغل	XXX	
	1011	إلى حـ/ رأس المال الفردي ترصيد حساب المستغل ذو الرصيد الدائن (زيادة في رأس المال الفردي)		XXX

وهذا كما توضحه القيود المحاسبية هي التالية:

مثال: خلال سنة 2011 قام المستغل بالعمليات التالية :

– **العملية1** : سحب صاحب المؤسسة مبلغ 1000 دج لأغراضه الشخصية من صندوق المؤسسة، يكون التسجيل كما يلي : يجعل ح/108 مدين و ح/53 دائنا.

– **العملية2:** تم تسديد ديون المؤسسة المقدرة ب 15000 دج من أموال صاحب المؤسسة، يكون التسجيل كما يلي : يجعل ح/ 401 مدينا وذلك بجعل ح/ 108 دائنا .

– **العملية3:** سدد صاحب المؤسسة ضرائب ورسوم خاصة به من أمواله الخاصة، هنا لا نسجل أي قيد.

– **العملية4:** تم تسديد ديون صاحب المؤسسة من صندوق المؤسسة ب 1000 دج ، يكون التسجيل المحاسبي كما يلي : يجعل ح/ 108 مدينا وجعل ح/ 53 دائنا .

.في 12/31 يكون رصيد حـ/108 كالتالي :

حـ/108

1000	15000
1000	
رد":13000	

بما أن رصيد حـ/108 دائن فإنه سيرفع من رأس مال هذه المؤسسة الفردية بـ 13000 دج ويجب تسجيل القيد التالي:

108		2011/12/31 من حـ/ المستغل إلى حـ/ رأس المال الفردي ترصيد حساب المستغل و رفع رأس المال	13000	13000
	1011			

5-3 – سير الحسابات على مستوى شركة تجارية :

يمثل ح/ 1010 – رأس المال في الشركات التجارية القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص، أي مبلغ المساهمات التي يقدمها الشركاء عند تأسيس الشركة التجارية . ويمكن أن يتغير مقدار رأس المال خلال حياة الشركة بالزيادة[xiii] :

– نتيجة لمساهمات جديدة تنتج عادة عن عمليات إصدار جديدة لحصص تطرح .

– نتيجة لضم عناصر الاحتياطات ، الأرباح غير المخصصة وعلاوات رأس المال.

– بعد تحويل الديون الى مساهمات في راس المال .

ويمكن ان يتغير مقدار راس المال خلال حياة الشركة بالنقصان :

– عند رد جزء من راس المال للشركاء (في حالة زيادته عن احتياجات الشركة) .

– عند امتصاص الخسائر المتراكمة التي بلغت مستويات لايمكن امتصاصها عن طريق الارباح المتوقعة او الاحتياطات .

للإشارة انه لا يمكن بأي حال من الأحوال تعديل راس مال الشركة التجارية إلا بإتباع الإجراءات التي نص عليها القانون التجاري الجزائري ، لأهمية راس المال الذي يعتبر رهنا لضمان حقوق دائني الشركة .

وضرورة احترام المستويات التي حددها القانون لراس المال حسب كل نوع من أنواع الشركات كما هو مبين أدناه[xiv] :

أ- بالنسبة لشركات الأشخاص :

يكون الاعتبار الشخصي فيها هو الغالب ، حيث يكون الشخص الشريك محل اعتبار وأهمية في تكوين الشركة وفي علاقاتها ومعاملاتها. والنموذج هو شركة التضامن حيث يكتسب الشريك فيها صفة التاجر.

ونظرا لأهمية الاعتبار الشخصي فيها فان الشركة تنحل (تصفى) بمجرد وفاة احد الشركاء، فقدانه لاهليته

او انسحابه من الشركة ما لم ينص القانون الأساسي على خلاف ذلك . او يقرر ذلك جميع الشركاء باجماع اراء الشركاء (المادة 563 قانون تجاري جزائري) . لم يحدد القانون لهذا النوع من الشركات اية حدود دنيا لمبلغ راس المال او قيمة الحصص .

ب- بالنسبة لشركات الأموال :

يكون الاعتبار المالي هو أساس تكوين الشركة التجارية، فهي تقوم على أساس جمع الأموال وتتحدد مسؤولية كل شريك بمقدار مساهمته في رأس المال . بالنسبة لهذا النوع من الشركات حدد القانون مبلغ رأس المال الأدنى وكذلك القيمة الاسمية للسهم . ونموذج ذلك شركات المسؤولية المحدودة ومؤسسة الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة التي يجب ان لا يقل راس مالها عن 100.000 دج يكون موزع على حصص بقيمة اسمية لا تقل عن 1000 دج للحصة الواحدة. وكذلك شركات المساهمة التي ميز القنون فيها بين نوعين من الشركات هي:

- شركات المساهمة التي تاسست باللجوء العلني للادخار (الشركات المسعرة في البورصة) اذ يجب ان لا يقل راس مالها عن خمسة ملايين دينار جزائري، يكون موزع على حصص بقيمة اسمية لا تقل عن 1000 دج للسهم .
- شركات المساهمة التي تاسست دون اللجوء العلني للادخار، اذ يجب ان لا يقل راس مالها عن مليون دينار جزائري ، يكون موزع على حصص بقيمة اسمية لا تقل عن 1000 دج للسهم .

أولا- المعالجة المحاسبية على مستوى شركات الأشخاص (شركة التضامن نموذجا)

يقوم كل شريك بتسديد تعهده بتقديم حصته المتفق عليها في رأسمال ويمكن أن تأخذ هذه الحصة شكل نقدي أو عيني أو في شكل حصة عمل أو شكل منشأة قائمة، وعلى العموم يتم تكوين الشركة سواء أن كانت شركة تضامن أو ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة على مرحلتين وهما مرحلة التعهد ومرحلة السداد:

مراحل تكوين شركات التضامن:[xv]

- **مرحلة التعهد (الإتفاق):**

هو الإلتزام بتقديم الحصة التي قد تكون نقدية أو عينية أو عمل، وبما أن الشركة هي شخصية معنوية مستقلة فإن رأسمال هو ملك خاص، وعليه يفتح حساب خاص لكل شريك (حـ 456 شركاء عمليات على رأسمال) يسجل فيه حصة الشريك ويجعل مدينا بقيمة ما تعهد به بجعل حـ1010 رأسمال صادر أو رأسمال الشركة دائنا بهذه الحصة، ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي:

4561		من حـــــ الشركاء العمليات عن رأس المال (أ)	Xxxx	
4562		من حـــــ الشركاء العمليات عن رأس المال (ب)	xxxx	
4563		من حـــــ الشركاء العمليات عن رأس المال (ج)	xxxx	
.....		.....	xxxx	
.....		.....	xxxx	

4569		من حـــ الشركاء العمليات عن رأس المال (و)		
	10101	إلى حـــ رأس مال مساهمة الشريك (أ)		xxxx
	10102	إلى حـــ رأس مال مساهمة الشريك (ب)		xxxx
	10103	إلى حـــ رأس مال مساهمة الشريك (ج)		xxxx
	.....	.....		xxxx
	.....	.....		xxxx
	10109	إلى حـــ رأس مال مساهمة الشريك (و)		xxxx
		مرحلة الوعد بالدفع (التعهد)		

للإشارة فإن حساب 456 يبدأ مدينا وسيبقى كذلك حتى يتم تسديد الحصة، ويمثل رصيده المدين القيمة المستحقة والمطلوب سدادها من طرف الشريك، وأن الرأسمال يتكون فقط من المساهمات العينية والنقدية أي أن حصة العمل لا تسجل محاسبيا وبالتالي لا تدخل ضمن رأسمال.

- **مرحلة السداد: (الدفع):**

عند السداد فإن الشريك له الإختيار في تقديم حصته سواء كانت نقدية أو عينية ونقدية معا أو في شكل منشأة قائمة بما فيها من أصول وخصوم، ويمكننا إبراز ذلك فيما يلي:

- **الحصة النقدية:**

مثال: بتاريخ 2001/10/20 تكونت شركة تضامن بين الشريك جمال والشريك كمال برأسمال قدره 300.000دج، نصيب الشريك جمال هو 100.000دج ونصيب الشريك كمال هو 200.000دج، دفع جمال حصته في 10/30 بإيداع المبلغ في صندوق الشركة، ودفع كمال حصته يوم 11/5 بفتح حساب جاري في البنك الوطني الجزائري باسم الشركة.

المطلوب: تسجيل عملية تكوين الشركة

التسجيل المحاسبي لتكوين الشركة:

4561		حـــ/ شركاء عمليات على رأسمال- الشريك جمال	100.000	
4562		حـــ/ شركاء عمليات على رأسمال- الشريك كمال	200.000	
	101041	حـــ/ رأسمال صادر مساهمة جمال		100.000
	101042	حـــ/ رأسمال صادر مساهمة كمال		200.000
		مرحلة الوعد بالدفع		
53		حـــ/ الصندوق	100.000	
	4561	حـ/ شركاء عمليات على رأسمال –الشريك جمال		100.000
		تسديد الشريك جمال حصته نقدا		
512		حـــ/ البنك	200.000	
	4562	حـ/ شركاء عمليات على رأسمال –الشريك كمال		200.000
		تسديد الشريك كمال حصته بشيك		

- **الحصةالعينية والنقدية معا :** قد تكون حصة بعض الشركاء بصورة عينية عن طريق تقديم أصول مثل: الأراضي، المباني، التجهيزات، الأوراق المالية، الأوراق التجارية....الخ، فيتم تقييم الأصول على أساس سعر السوق السائد في تاريخ نقل الملكية.

مثال: بتاريخ 2000/11/01 تكونت شركة التضامن بين الشريك أحمد وعلي برأسمال قدره 500.000دج، حصة الشريك أحمد 200.000دج وحصة الشريك علي 300.000دج، وقد سدد الشريكان حصتهما في رأسمال كمايلي:

سدد الشريك أحمد قيمة 170.000دج نقدا وقدم بضاعة باقي حصته، أما الشريك علي فقد تنازل للشركة عن مبنى تجاري قيمته السوقية 190.000دج ودفع الباقي عن طريق البنك.

التسجيل المحاسبي:

4561 4562		حـ/ شركاء عمليات على رأسمال الشريك 1 حـ/ شركاء عمليات على رأسمال الشريك 2	200.000 300.000	
	101041 101042	حـ/ رأسمال صادر الشريك 1 حـ/ رأسمال صادر الشريك 2		200.000 300.000
		مرحلة الوعد		
53 30		حـ/ الصندوق حـ/ البضاعة	170.000 30.000	
	4561	حـ/ شركاء عمليات على رأسمال الشريك 1		200.000
		تسديد الشريك الأول حصته في رأسمال		
213 512		حـ/ مباني حـ/ البنك	190.000 110.000	
	4562	حـ/ شركاء عمليات على رأسمال الشريك 2		300.000
		تسديد الشريك الثاني حصته في رأسمال		

ثانيا– المعالجة المحاسبية على مستوى شركات الأموال (شركة المساهمة)

يتم التسجيل المحاسبي لعملية تأسيس شركة المساهمة كذلك على مرحلتين ،الأولى تسجيل الوعد بالمساهمة والثانية تسجيل تنفيذ الوعد بالمساهمة.

وحسب المادة 596 من القانون التجاري الجزائري، يمكن أن نميز بين نوعين من الحقوق التي تنشأ لشركة المساهمة تجاه الشركاء المساهمين نتيجة لعملية الاكتتاب :

أ–حقوق مستحقة عند الاكتتاب :[xvi]

وهو رأس المال المطلوب :حـ/1012 إذا كان غير مسدد وحـ/1013 إذا كان مسدداً،وتتمثل في:

- قيمة الأسهم العينية التي يجب أن تسدد قيمتها كاملة حالا،وتسجل يف حـ/45611 "أسهم عينية"
- نسبة الربع (4/1) أي 25% على الأقل من قيمة الأسهم النقدية واجبة الدفع عند الاكتتاب وتسجل في حـ/45615 "أسهم نقدية"

ب–حقوق غير مستحقة عند الاكتتاب (مؤجلة) :

رأس مال غير مطلوب حـ/1011،وتتمثل في :

- 75% من قيمة الأسهم النقدية التي تأجل طلبها بعد ا لاكتتاب والتي يبقى الشركاء المساهمون ملتزمون بدفعها بناء على طلب مجلس الإدارة في أجل لا يمكن أن يتجاوز 5 سنوات ابتداء من تاريخ قيد الشركة في السجل التجاري،وتسجل في حـ/109 "رأس المال المكتتب غير المطلوب" والذي يمثل رصيده حقوق

الشركة على الشركاء ،ولاحظ انه لم يسجل في حـ/456 لأنه "حق طويل الأجل" ويمكن أن يصل إلى خمس سنوات .

وبناء على ما سبق يكون المحاسبي لعملية تأسيس شركة المساهمة كما يلي :

ج–التسجيل المحاسبي للمساهمات عند الاكتتاب :

إثبات الوعد بالمساهمة (مع التمييز بين المساهمات المطلوبة والمساهمات غير المطلوبة):

109		من حـ/المساهمون –ر أس المال المكتتب غير المطلوب	Xxx	
	1011	إلى حـ/رأس المال المكتتب غير المطلوب		xxx
		اثبات الجزء غير المطلوب من رأس المال (75%) أو أقل من قيمة المساهمات النقدية)		
		---------- ----------		
45611		من حـ/مساهمة عينية	xx	
45615		حـ/مساهمات نقدية (25% أو أكثر)	xx	
	1012	إلى حـ/رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد (الأسهم العينية + 25% من قيمة الأسهم النقدية)		Xxxx

-إثبات تسديد قيمة المساهمات المطلوبة (العينية والنقدية)

2x		من حـ/عناصر التثبيتات	X	
3x		حـ/عناصر المخزون	x	
	45611	إلى حـ/مساهمات عينية		xx
		إثبات دفع المساهمات العينية		
		---------- ----------		
512		من حـ/البنك	Xx	
	45615	إلى حـ/مساهمات نقدية		xx
		إثبات دفع 25% أو أكثر من قيمة الأسهم النقدية عن طريق البنك		

– حساب علاوة الاصدار/ المساهمة (حـ / 103) :

تعرف العلاوة على أنه فائض المساهمات عن القيمة الإسمية للسهم أو الحصة، أو بصيغة أخرى هي الفرق بين القيمة الإسمية للسهم والقيمة الحقيقية ويظهر هذا الحساب عند زيادة رأسمال.

في 1/1/ن كانت ميزانية المؤسسة (ع) كمايلي:

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
مباني	100.000	رأسمال الشركة	1.000.000
معدات	150.000	احتياطات	70.000
بضاعة	50.000	موردو المخزون	50.000
البنك	820.000		
المجموع	1120000	المجموع	1120000

إن رأسمال الشركةموزع إلى10.000سهم، المطلوب أحسب كلا من القيمة الإسمية والحقيقية للسهم الواحد.

لنفترض أن المؤسسة بغرض الرفع من رأسمالها قد أصدرت 1000سهم جديد تم بيعها للشركاء ب 107دج للسهم الواحد وقد حصلت بشيك، سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة (ع).

الحل: القيمة الإسمية للسهم= رأس المال/عدد الأسهم

إذن القيمة الإسمية للسهم= 1000.000دج/10.000سهم= 100دج

القيمة الحقيقية للسهم= الأموال الخاصة / عدد الأسهم

القيمة الحقيقية للسهم= 1.070.000دج/10.000سهم= 107دج

نلاحظ أن الفرق بين القيمة الحقيقية للسهم وقيمته الإسمية هو 7دج، وهو ما يعرف بعلاوة الإصدار.

التسجيل المحاسبي:

456		حـــ/ شركاء عمليات على رأسمال	107.000	
	1010	حـــ/ رأسمال صادر		100.000
	103	حـــ/ علاوات صادر		7.000
		قرار الزيادة		
512		حـــ/ البنك	107.000	
	456	حـــ/ شركاء عمليات على رأسمال		107.000
		تنفيذ الوعد		

- المعالجة المحاسبية لحساب الاحتياطات (حـ / 106) [xvii] :

تعرف الإحتياطات على أنها الأرباح المحتجزة التي أبقيت داخل المؤسسة بإتفاق الشركاء أو حسب ما ينص عليه كل من القانون التجاري الجزائري وعقد تأسيس الشركة.

إذن الاحتياطات هي نسبة من أرباح الدورة التي لم تضف إلى الأموال الجماعية وهذا احتياطا للدورات اللاحقة وفيها عدة أنواع، وفي النظام المحاسبي المالي تسجل الاحتياطات في الحساب 106 "احتياطات" مهما كان نوعها احتياطات قانونية، أساسية، عادية، تنظيمية...) .

* و يسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب:
- قيمة الاحتياطات.

* يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب:
- زيادة رأس المال.
- توزيع على الشركاء.
- اقتطاعات لإهتلاك الخسائر

*يظهر حساب الإحتياطات عند تخصيص الأرباح أي عند إنعقاد الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة الذي يكون في أجل أقصاه 6أشهر من إنتهاء السنة المالية التي تحققت فيها تلك الأرباح أي منتصف السنة ن+1.

عند توزيع النتيجة يجعل حساب النتيجة "12" مدينا بجعل حساب الإحتياطات بمختلف أنواعها (106x) دائنا، وكذا حساب جاري الشركاء (حـ/455) وكذا حساب العمال (حـ/421).

*إستعمالات الإحتياطات: تستعمل الإحتياطات في الأوجه الآتية:

- زيادة رأسمال: يجعل حساب 106 مدينا بجعل حساب 101 دائنا.
- تغطية الخسائر: جعل حساب 106 مدينا وجعل حساب 12 النتيجة دائنا
- توزيع الإحتياطات على الشركاء: جعل 106 مدينا وجعل 455 "الشركاء" دائنا.

***تصنيف الاحتياطات حسب SCF :**

يتفرع حساب "106" الاحتياطات حسب النظام المحاسبي المالي إلى الحسابات الفرعية التالية:

1060:احتياطات قانونية ، 1061:الإحتياطات المنظمة ، 1062 : احتياطات نظامية

1063: إحتياطات إختيارية

أ/ **الاحتياطات القانونية (حـ/1060)**:وهي الاحتياطات التي نص عليها القانون التجاري في المادة 721 ونصها كالتالي : "في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة، تقتطع من الأرباح نصف العشر(أي 5%) بعد طرح خسائر السنوات السابقة، ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين مال احتياطي يدعي الاحتياطي القانوني، وذلك تحت طائلة كل مداولة مخالفة، ويصبح اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي إذا بلغ الاحتياطي عشر رأس المال (أي 5%)" أما باقي الشركات فهي غير ملزمة بتكوين هذا الاحتياط.

ب/ الاحتياطات المنظمة (ح/1061): يتم تشكيل هذا النوع من الاحتياطات طبقا للنصوص الجبائية وهذا نوع من الاحتياطات مصدرها الأرباح أو فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات والمسجلة في حساب 752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية.

لابد أن نميز بين نوعين من الاحتياطات الناتجة عن التنازل عن الإستثمار، وهذا كما يلي[xviii]:

1-حـ/10610- فائض القيمة المعاد إستثماره: تشجيعا للمؤسسات من أجل إعادة استثمار هذا الفائض يتم إعفائه من الضرائب، لكن إذا لم تلتزم المؤسسة بإعادة استثمار هذا الفائض خلال مدة 3 سنوات فسوف يتم إخضاعه من جديد، وبالتالي نحن أمام حالتين:

الحالة01: إعادة استثمار هذا الفائض (تعهدت وإلتزمت)

يتم التعامل محاسبيا مع هذا الفائض كما يلي:

في السنة ن التي تم فيها تحقيق الفائض نسجل من حـ/12 إلى حـ/10610

وعند الإلتزام أي في ن+1: يتم استعمال الفائض ونسجل من حـ/ 10610 إلى حـ/ 281x ، هذا الفائض يعتبر بمثابة إهتلاك المؤسسة (تمويل ذاتي للمؤسسة).

الحالة02: عدم الإلتزام بإعادة الإستثمار

لابد من ترصيد حـ/10610 وإدراجه ضمن جدول النتائج من أجل الإخضاع بعد إنقضاء المهلة القانونية 3 سنوات ، ونسجل: حـ/10610 في جهة المدين و حـ/78 في جهة الدائن.

2-حـ/10611- الأرباح الخاضعة لمعدل ضريبي مخفض:

خلافا للأرباح العادية التي تخضع للمعدل العادي للضريبة فإن فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الاستثمارات لا يخضع كليا لهذا المعدل فإنما جزء منه فقط وهذا كما يلي:

- إخضاع 70% من هذا الفائض للمعدل الضريبي إذا كانت مدة الإحتفاظ بالإستثمار المتنازل عنه أقل من 3 سنوات.

- إخضاع 35% من هذا الفائض للمعدل الضريبي إذا كانت مدة الإحتفاظ بالإستثمار المتنازل عنه أكثر من 3 سنوات. ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

من حـ/12 النتيجة إلى حـ/10611 الأرباح الخاضعة لمعدل ضريبي مخفض

ج/ احتياطات نظامية (ح/1062): هي نوع من الاحتياطات يتم تشكيلها طبقا للقانون الأساسي للشركة وهي عبارة عن احتياطات ليست إجبارية.

د/ احتياطات إختيارية (ح/1063): وهي احتياطات يتم تشكيلها بمحض إرادة الشركاء أو المساهمون وهي غير ملزمة قانونا، ويكون القيد من حـ/ 12 النتيجة إلى حـ/ 1063 احتياطات اختيارية

- حساب الترحيل من جديد (حـ/ 11) :

الترحيل من جديد عملية محاسبية يتم بموجبها تسجيل ارصدة النتيجة المحاسبية (ربح-خسارة) بعد ترحيلها في السنة الموالية من (ح/ 12 نتيجة السنة الموالية) الى (ح/ 11 الترحيل من جديد)، الذي يتفرع الى :

- ح/110 ترحيل من جديد ارباح: يستقبل هذا الحساب في جانبه الدائن الجزء من الارباح التي لم يتم تخصيصها من قبل الجمعية العامة وتصبح هذه الارباح جزء من راس المال يمكن تخصيصه في السنوات اللاحقة .

- ح/119 – ترحيل من جديد خسائر: يستقبل هذا الحساب في جانبه المدين في بداية السنة مبلغ الخسائر التي تم تسجيلها في السنة المالية الماضية ، في انتظار ان يتم امتصاصها باستعمال الارباح اذا تحققت مستقبلا .

- الحساب 12 – نتيجة الدورة :

إن نتيجة الدورة تعني الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال دورة ما، وتسجل نتيجة الدورة بالحساب 12 حيث نجعل الحساب 120 دائنا بقيمة الربح المحقق، بينما الخسارة تسجل بالطرف المدين من الحساب 129 . في الشركات يتم توزيع النتيجة تبعا لقرارات الجمعية العامة للمساهمين وعلى أساس القوانين السارة المفعول .

مثال: خلال السنة (ن) حققت المؤسسة (س) وهي شركة ذات مسؤولية محدودة، ربحا صافيا قدره : 10.000 دج، سجل قيود تكوين الاحتياطات التالية: احتياطي قانوني (يحسب)، احتياطي نظامي 1000، احتياطي إختياري 1500 دج، كما قرر الشركاء توزيع 5000 دج من أرباح السنة، وتحويل ما بقي من الربح إلى الحساب 11 ، لنفترض أن القسائم سددت بشيك بنكي في 3/20/ ن+ 1، سجل القيود المناسبة:

		——— 1/1/ن+1 ———	10000	
12		ح/ نتيجة الدورة		500
	1061	ح/ احتياطي قانوني		1000
	1063	ح/ احتياطي نظامي		1500
	1068	ح/ احتياطي اختياري		5000
	457	ح/ الشركاء– قسائم مستحقة الدفع		2000
	110	ح/ ترحيل من جديد		
		(توزيع نتيجة السنة (ن))		
		——— 3/20/ن+1 ———	5000	
457		ح/ قسائم مستحقة الدفع		5000
	512	ح/ البنك		
		(تسديد القسائم)		

– حسابات الاقتراضات (حـ/16):

وتتمثل العمليات في :

* التمويل بالقروض البنكية .
* التمويل بالاقتراضات السندية
* التمويل بقرض الايجار .

حسب النظام المحاسبي المالي تسجل مبالغ الاقتراضات في الحسابات الفرعية للحساب رقم 16 (مبالغ الاقتراضات والديون المماثلة : 161– 167) بحيث تجعل هذه الحسابات دائنة عند الاقتراض بجعل أحد حسابات الخزينة مدينة، وعند التسديد تجعل حسابات الاقتراضات مدينة بجعل أحد حسابات الخزينة دائنا

512		حـ/البنك	XX	
	16	حـ/ مبالغ الاقتراضات والديون المماثلة		XX

16		حـ/ مبالغ الاقتراضات والديون المماثلة	XX	
	512	حـ/البنك		XX

أ/ حساب 161: السندات التساهمية: تمثل هذه السندات أوراق مالية طويلة الجل تطرحها المؤسسة للكيانات الأخرى، وهذا من أجل الحصول على تمويل مقابل المساهمية فوائد جزء منها ثابت والجزء لآخر متغير، ويستعمل هذا الحساب عادة في السندات التي تصدرها المؤسسة لفائدة الخزينة العمومية، ويكون التسجيل المحاسبي عند طرح هذا النوع من السندات التساهمية كما يلي:

ر ح م	ر ح د	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		حـ/ البنك	xxx	
	161	حـــ/ السندات التساهمية		xxx
		تسجيل التحصيل		

مثال: قامت شركة وطنية باللجوء إلى إصدار سندات مساهمة قصد زيادة رأس مالها عوض عن اللجوء إلى البنك لتمويل بعض العلميات المستقبلية وكان عدد السندات 10.000دج يحمل كل سند قيمة اسمية تقدر بـ 1.000دج مقابل فوائد 05% سنويا وما يعادلها أرباح حسب النشاط .

المطلوب:إجراء القيد بدفتر يومية الشركة الوطنية وقت بيع السندات.

الحل:

511		ح/قيم للتحصيل	10.000.000	
	161	ح/السندات التساهمية		10.000.000
		إصدار سندات تساهمية جديدة وتحصيل ثمنها		

ب/ حساب 162:الإقتراضات السندية القابلة للتحويل:هي جميع القروض في شكل سندات التي لها صفة التحويل إلى أوراق مالية أخرى بعد فترة من الإصدار. كذلك الاقتراضات السندية هي شكل خاص من اشكال الاقتراضات يتم بموجبه اصدار سندات للعموم بحيث يمثل كل سند جزء من الدين العام ويعطي نفس الحقوق لنفس القيمة الاسمية التي تسجل على السند وتمثل:

- القيمة الاسمية : القيمة الأولية التي تسجل على السند .
- سعر الإصدار : سعر بيع السندات .
- علاوة الإصدار : تمثل الفرق بين سعر الإصدار والقيمة الاسمية .
- سعر التسديد : المبلغ الذي يعاد عند نهاية الاكتتاب .
- علاوة التسديد : الفرق بين سعر التسديد والقيمة الاسمية .

ويكون القيد المحاسبي على النحو التالي:

512/53		ح/البنك أو عن طريق التحصيل المباشر	XX	
	162	ح/قروض سندية قابلة للتحويل		XX

مثال:احتاجت شركة خاصة كبرى إلى رأس مال لمواجهة عملية كبرى فاضطرت إلى إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم في ظرف ثلاث سنوات إذا لم تسدد هذه السندات وقدر عدد السندات ب 500.000دج سند قيمة السند 1.000دج مقابل فائدة سنوية تقدر بـ 6 % تسدد مباشرة إلى حساب الشركة الجاري بالبنك. **المطلوب:**تسجيل القيد اللازم في دفتر يومية الشركة وقت بيع الأسهم؟

الحل:

512		ح/الجاري البنكي	500.000	
	162	ح/قروض سندية قابلة للتحويل		500.000
		إصدار سندات قابلة للتحويل وتحصيل ثمنها		

ج/- حساب 164: الإقتراضات لدى مؤسسات القرض .ونعني بها جميع القروض المحصل عليها من المؤسسات الانتمائية كالبنوك مثلا. ويتم القيد المحاسبي على النحو التالي:

512		ح/الجاري البنكي	xx	
	164	ح/قروض من قبل مؤسسات القرض		xx

د/ حساب 167: الديون المرتبطة على عقد الإيجار –التمويل[xix]

ويقصد به هو عقد يبرم بين طرفين احدهما مؤجر والآخر مستأجر وفي هذا النوع من العقود يكون للمستأجر الحق في شراء المال المؤجر إن رغب في ذلك حسب التاريخ المذكور في العقد شريطة أن تكون مدة العقد تمثل 75% على الأقل من عمر الإنتاجي الأصلي للمال المؤجر أو كانت القيمة الحالية لإجمالي القيمة التعاقدية عند نشأة العقد تمثل 90 % على الأقل من قيمة المال المؤجر.

ويعتبر هذا النوع تلبية لرغبة المستأجر في شراء الأصول المراد اقتناؤها ولذلك تمثل دينا طويل الأجل على عاتق الكيان لأنه بمثابة قرض تحصل عليه لشراء أصول يحتاجها في تسيير نشاطه الاقتصادي لكن بشروط خاصة لذلك فانه يتميز محاسبيا بإجراء القيود التالية (يعني المستأجر يسجل القيود التالية) :

الإجراء الأول:

يسجل الأصل المستأجر كأنه شراء بالأجل ويكون القيد المحاسبي وفق الصيغة التالية:

21		حـ/قيم ثابتة ملموسة	XX	
	167	حـ/ديون على عقود الإيجار التمويلي		XX

الإجراء الثاني:

إثبات العبء المالي نتيجة الإقراض في نهاية كل سنة كي يحمل العبء على الدورة المالية المعنية ويكون في حالة سداد قسط من الدين والفائدة السنوية فيسجل القيد التالي:

167		حـ/ديون على عقود الإيجار التمويلي	XX	
661		حـ/أعباء الفوائد	XX	
	512	حـ/الجاري البنكي		XX

الإجراء الثالث:

التسجيل المحاسبي للإهتلاك السنوي وكذلك الأمر بالنسبة للخسائر في القيم ويكون القيد على النحو التالي:

في حالة قسط الإهتلاك السنوي

681		حـ/مخصصات الإهتلاك في الأصول غير الجارية	XX	
	281	حـ/اهتلاك القيم الثابتة الملموسة		XX

مثال: في 2011/01/03 وقعت شركة تأجير العتاد عقد إيجار تمويلي مع شركة صناعة مواد البناء لتأجيرها خلاصة اسمنت محمولة على شاحنة سعر شرائها 5.000.000دج لمدة 04 سنوات علما أن العمر الافتراضي للشاحنة 05 سنوات مقابل مبلغ فائدة سنوية تقدر بـ 20%.

المطلوب:

1-حساب الفوائد الترتيبية على الإيجار التمويلي؟

2-إجراء القيود المحاسبية اللازمة في دفتر يومية شركة صناعة مواد البناء؟

الحل:

1-حساب الأصل والفائدة:

4.000.000*1.20=4.800.000دج.

أي أن الفائدة السنوية تساوي 4.800.000-4.000.000=800.000

القسط السنوي من الأصل:4.000.000دج÷4=1.000.000

القسط الفائدة السنوي:800.000دج÷4=200.000دج.

القسط السنوي الواجب تسديده:1.000.000دج+200.000دج=1.200.000دج.

القيود المحاسبية:

21		ح-/قيم ثابتة ملموسة	4.000.000	
	167	ح-/ديون على عقود الإيجار التمويلي		4.000.000
		استئجار خلاصة اسمنت مقابل إيجار تمويلي		

سداد قسط من الدين والفائدة السنوية في:2011/12/31

167		ح-/ديون على عقود الإيجار التمويلي	1.000.000	
661		ح-/أعباء الفوائد	200.000	
	512	ح-/الجاري البنك		1.200.000
		سداد القسط السنوي دين الإيجار التمويلي		

في حالة قسط الاهتلاك السنوي

681		ح-/مخصصات الاهتلاك في الأصول الجارية	1.000.000	
	281	ح-/اهتلاك القيم الثابتة الملموسة		1.000.000
		قسط الاهتلاك السنوي		

5-4- دراسة حساب الإعانات والأعباء المؤجلة -خارج دورة الإستغلال [xx]:

يتفرع هذا الحساب حسب النظام المحاسبي المالي إلى مجموعة من الحسابات الفرعية نذكرها فيما يلي:

- حساب 131 إعانات التجهيز.
- حساب 132 إعانات أخرى للإستثمار.
- حساب 133 الضرائب المؤجلة على الأصول.
- حساب 134 الضرائب المؤجلة على الخصوم.
- حساب 138 منتوجات أخرى واعباء مؤجلة.

5-4-1 **إعانات الإستغلال:** يمنح هذا النوع من الإعانات للمؤسسات لتغطية النقص في سعر البيع وهذا مثلا من جراء السياسة التجارية المعتمدة من طرف الدولة كتحديد الأسعار وتدعيم المنتوجات أو إعادة التوازن ، وهذه الإعانة متعلقة بحسابات النتائج أي متعلقة بالإيرادات والنفقات.

يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

أ/ في دفاتر المؤسسة المستفيدة:

512		من حـ/ البنك	xxx	
	74	إلى حـ/إعانات استغلال مقبوضة		xxx
		استلام الإعانة		

ب/ أما في دفاتر الجهة المقدمة للإعانة:

656		من حـ/ إعانات استغلال مدفوعة	xxx	
	512	إلى حـ/ البنك		xxx
		تقديم الإعانة		

أولا: إعانات الاستثمار أو التجهيز (حساب 131 وحساب 132): تختلف هذه الإعانات عن الأولى ، فكما يدل إسمها فهي مقدمة لإقتناء تجهيزات أو عتاد أو إنجاز إستثمارات أو إقتحام أسواق جديدة أو فتح فرع جديد وليس لتغطية سعر البيع.

وتجدر الإشارة أن المعالجة المحاسبية لهذه الإعانة تختلف حسب الجهة التي تقدمها حالتين:

أ/ **الحالة الأولى:** تقديم الإعانة من جهة لها وصاية على المؤسسة المتحصلة على الإعانة، فتعتبر هذه الإعانة كمساهمة في رأسمال ويجب أن تستعمل في اقتناء إستثمارات.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

512		حـ/ البنك	xx	
	1010	حـ/ رأسمال صادر		xx
		استلام الإعانة		
2xx		حـ/ التثبيتات (الأصل)	xx	
	512	حـ/ البنك		xx
		إستعمال الإعانة (شراء استثمار)		

ب/ الحالة الثانية: تقديم إعانة الإستثمار من جهة ليس لها وصاية على الجهة المستفيدة (المؤسسة): في هذه الحالة لا تسجل الإعانة كمساهمة في رأسمال وإنما تسجل في حساب خاص بها وهو 1311حـ/ (إعانات تجهيز مقبوضة) أو حـ/1321 (إعانات أخرى للإستثمار).

تمنح هذه الإعانات من طرف المنظمات الدولية أو أطراف أخرى قصد إقتناء أو إنشاء تثبيتات أو تمويل أنشطة طويل الأجل، ففي بعض الأحيان تتحصل المؤسسة على الإعانة في شكل تحويل مباشر للأصل بصفة مجانية. يجب أن تظهر إعانات التجهيز أو الإستثمار بالمبلغ الصافي في خصوم المؤسسة وذلك بتحويلها جزئيا الى جدول النتائج وهذا حسب المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ولعل الفرق الأساسي بين حساب 1311 إعانات تجهيز وحساب 1321 إعانات أخرى للإستثمار هو أن الأولى تمنح للمؤسسة من اجل حيازة أو إنجاز تثبيتات معينة، أما الثانية فتمنح للمؤسسة لتمويل أنشطة على المدى الطويل كإقتحام أسواق جديدة أو فتح فروع بالخارج.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

512	1311	حـ/ البنك حـ/ اعانات تجهيز مقبوضة استلام الإعانة	xxx	xxx
2xx	512	حـ/ التثبيتات (الأصل) حـ/ البنك إستعمال الإعانة (شراء استثمار)	xxx	xxx
2xx	1311	أو حـ/ التثبيتات (الأصل) حـ/ اعانات تجهيز مقبوضة استلام الإعانة عينا	xxx	xxx

ثانيا: معالجة الإعانات من الناحية الجبائية:

يجب التمييز من الناحية الجبائية بين الإعانات المقدمة من جهة لها وصاية على الجهة المستفيدة (المؤسسة)، والإعانات المقدمة من جهة ليس لها وصاية على المؤسسة، فالأولى لا تخضع للضريبة بينما تكون الثانية خاضعة للضريبة، ولا بد أن نميز بين إعانات الإستغلال التي تخضع بصفة مباشرة للضرائب وفي نفس السنة لأنها تتعلق بحسابات النتائج، وإعانات الإستثمار أو التجهيز المقدمة من جهة ليس لها وصاية على المؤسسة فهي تخضع للضريبة بصفة جزئية، فالسؤال المطروح كيف يتم إخضاع إعانات التجهيز أو الإستثمار للضرائب وما هي المدة التي تخضع فيها ؟:

- ✓ إذا كان الأصل المعني الممول عن طريق الإعانة قابل للإهتلاك فيتم تحويل الإعانة الى جدول حسابات النتائج حسب عمر الإستثمار (قسط الإهتلاك مهما كانت الطريقة المتبعة).
- ✓ إذا كان الأصل الممول عن طريق الإعانة غير قابل للإهتلاك فيتم إخضاع الإعانة للضرائب حسب مدة عدم التصرف الموجودة أو المنصوص عليها في عقد الإعانة، وإذا لم ينص العقد على المدة فيتم إخضاع الإعانة على مدى 10 سنوات.

بما أنه سوف يتم إخضاع الإعانة للضرائب فتحول الى الصنف 7 وبالضبط في حساب 754 أقساط الإعانات المحولة للنتيجة بجعله دائنا وذلك بجعل حساب 1319 إعانات مسجلة على إيرادات إستثنائية مدينا. وفي الأخير وعند الإنتهاء من عملية تحويل الإعانة كاملة الى جدول حسابات النتائج (أي بعد إخضاع الإعانة للضريبة كل سنة وبصفة جزئية) لا بد من ترصيد الحسابين فيما بينهما، أي جعل حساب 1311 إعانات تجهيز أو حـ/ 1321 إعانات أخرى للإستثمار مدينا وذلك بجعل حـ/1319 أو حـ/1329 إعانات مسجلة على إيرادات إستثنائية دائنا.

مثال تطبيقي: في 2000/1/1 تم الحصول على إعانة تجهيز من جهة ليس لها وصاية على المؤسسة بمبلغ 1.000.000 دج عن طريق البنك، وبعد ستة أشهر من تاريخ الحصول على الإعانة (2000/06/30) تم إقتناء شاحنة بواسطة هذه الإعانة مدة حياتها خمس سنوات (5سنوات).

المطلوب: سجل العمليات اللازمة في اليومية وإظهار ميزانية المؤسسة في نهاية السنة الأولى لإخضاع الإعانة والسنة الخيرة لإخضاع الإعانة.

512		حـ/البنك	1.000.000	
	1311	حـ/ إعانات تجهيز مقبوضة		1.000.000
		استلام الإعانة		
218		حـ/ التثبيتات (الأصل)	1.000.000	
	512	حـ / البنك		1.000.000
		إستعمال الإعانة (شراء استثمار)		
1319		حـ/ إعانات مسجلة على ايرادات استثنائية	1.000.000	
	754	حـ/ أقساط الإعانات المحولة للنتائج		1.000.000
		تحويل الإعانة جزئيا		
681		حـ/ مخصصات الإهتلاكات	1.000.000	
	2818	حـ/ اهتلاك المعدات		1.000.000
		قسط الإهتلاك السنوي		

5 4 2 -حساب الضرائب المؤجلة:

حيث الضريبة المؤجلة هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة على الخصوم)، أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة على الأصول) خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الميزانية، وهي الناجمة عن:

- التفاوت الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء ما مع النتيجة الجبائية.
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل ،إذا كانت ستنتج عن أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل.
- ترتيبات، إلغاء، و إعادة معالجات تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

تحدد الضرائب المؤجلة عند إقفال كل سنة مالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أوالمنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها.

وحسب النظام المحاسبي المالي هناك معلومات تخص الضرائب المؤجلة تظهر في الملاحق (نشأة مبلغ الضريبة المؤجلة تاريخ انقضاء الأجل، طريقة الحساب، الإدراج في الحسابات).

(حساب 134) خصوم الضريبة المؤجلة هي المبالغ للضريبة على الأرباح للدفع خلال الدورات المستقبلية بالنسبة للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة .

(حساب 133)أصول الضريبة المؤجلة هي المبالغ للضريبة على الأرباح المستردة خلال الدورات المستقبلية بالنسبة :

*للفروق المؤقتة المستردة .

*المرحل إلى الأمام للخسائر الضريبية غير المستعملة .

*المرحل إلى الأمام لديون الضرائب غير المستعملة .

كما يستعمل حساب 133 وحساب 134 أيضا على التوالي في حالة وجود عبء مدرج في حسابات السنة المالية على أن تتم قابلية حسمه على الصعيد الجبائي خلال السنة المقبلة، والعكس في حالة وجود إيراد مدرج في حسابات في كلتا الحالتين كما يلي:

الحالة الأولى: حالة ضرائب مؤجلة أصول: (حـــ133):

ر ح م	ر ح د	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
133		حـ/ ضرائب مؤجلة أصول	xxx	
	392	حـ/ فرض ضريبة مؤجلة عن الأصول		xxx
		تسجيل الضريبة المؤجلة		

الحالة الثانية: حالة ضرائب مؤجلة خصوم: (حـــ 134):

ر ح م	ر ح د	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
693		حـ / فرض ضريبة مؤجلة عن الخصوم	xxx	
	134	حـ/ ضرائب مؤجلة خصوم		xxx
		تسجيل الضريبة المؤجلة		

[i] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74 المؤرخة في 25 نوفمبر 2007، قانون 07-11، المادة3، ص03.

[ii] قوادري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF ، مذكرة ماجيستير تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البليدة 2010، ص129.

[iii] قرار رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25-11-2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 2، 4 و5 .

[iv] سفيان نقماري، مداخلة بعنوان واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي – العوائق و الرهانات – الملتقى الدولي يومي 14/13 جانفي 2013."مداخلة وزير المالية كريم جودي أمام مجلس الشعبي الوطني منقولا عن جريدة الخبرة الجزائرية الصادرة بـ 5 ديسمبر 2007 ".

[v] . Samir merouani, le projet du nouveau système comptable financier algérien : anticiper et Préparer le passages du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire de magistère, Economie & Finance, ESC, Alger, année 2006,p 92

[vi] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية: سير الحسابات و تطبيقاتها، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 13

[vii] النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص:112 و113.

[viii] مستخلص من المادة 1210 إلى المادة 5260 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 والمتضمنة لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

[ix] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، ONDA 978، الجزائر، سنة 2010، ص45

[x] عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، سنة 2010، ص 11

[xi] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق

[xii]- مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، موجهة لطلبة السنة الأولى علوم إثتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2011، ص 2

[xiii]- مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص3

[xiv]- مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص4

[xv] - عمورة جمال، محاضرات في المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي، مطبوعة محكمة، كلية العلوم الاقتصادية بجامعة البليدة2، 2012 ، ص36

[xvi]- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 22

[xvii]- بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 42

[xviii] عمورة جمال ، محاضرات في المحاسبة المعمقة ، مرجع سابق

[xix]- حجاج زينب، مطبوعة علمية موجهة لطلبة ل.م.د السنة الأولى ليسانس، بعنوان المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02 ، 2016، ص 51

[xx]- عمورة جمال، محاضرات في المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي، مطبوعة محكمة، كلية العلوم الاقتصادية بجامعة البليدة2، 2012 ، ص 118