

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية المعمقة

حسابات التسيير

موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس محاسبة ومالية

الدكتور :عجيلة محمد

الاستاذ :سعيداني محمد السعيد

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
3	تقديم
5	1- النظام المحاسبي المالي
5	1-1 تقديم النظام المحاسبي المالي
5	1-2 الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي
11	1-3 مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي
14	2- حسابات التسيير
14	1-2 حسابات الاعباء (الصف 6)
33	2-2 حسابات اليراد (الصف 7)
53	3- جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة
53	1-3 عرض عام لجدول حسابات النتائج حسب الطبيعة
53	2-3 المعلومات التي يقدمها حساب النتائج حسب الطبيعة
54	3-3 شكل جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة
55	4-3 مكونات جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة
67	4- جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة
67	1-4 شكل جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة
67	2-4 اعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة
76	الخلاصة
78	الملاحق

تقديم:


تشتمل هذه المطبوعة على دروس في حسابات التسيير والمتعلقة بمقياس المحاسبة المالية المعمقة، اذ يشكل محتوى هذه المطبوعة دليلا بيذاغوجيا للفهم المختصر والسريع لاهم العناصر الواردة في كل صنف من الاصناف .
قسم محتوى المطبوعة الى ثلاثة اقسام :

القسم الاول :يتعلق بتقديم عام للنظام المحاسبي المالي

القسم الثاني :يتعلق بتقديم حسابات التسيير ،الصنف 6 والصنف 7

القسم الثالث :ويتعلق بتقديم جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة والوظيفة

تضمنت المطبوعة بعض التمارين والحالات العملية والتي ستسمح بتمرن الطالب واختبار قدراته فيها
ارجو ان يلقي هذا العمل استحسان الجميع



النظام المحاسبي المالي

1- النظام المحاسبي المالي.

تضمن النظام المحاسبي المالي العديد من المبادئ و القواعد المحاسبية الجديدة، و التي تظهر مستوحاة بشكل كبير من المعايير الدولية. نتطرق فيما يلي باختصار إلى أهم ما جاء فيها.

1-1 تقديم النظام المحاسبي المالي.

لغرض مسايرة المحاسبة الدولية و متطلباتها، تم إيجاد النظام المحاسبي المالي الذي يهتم بعرض القوائم المالية بهدف توصيل معلومات مالية مفهومة و مفيدة للمستخدمين لها، تحظى بالثقة و القابلية للتحقق و التطبيق.

1-1-1 تعريف النظام المحاسبي المالي:

لقد جاء نص المادة "03" من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي ' المحاسبة المالية' كما يلي¹ " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

1-1-2 بنية النظام المحاسبي الجديد:

يحتوي الإطار المحاسبي الجديد على سبع مجموعات أساسية و هي كما يلي:²

- الصنف الأول: حسابات الأموال الخاصة؛
- الصنف الثاني: حسابات القيم الثابتة؛
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات، الحسابات الجارية؛
- الصنف الرابع: حسابات الغير؛
- الصنف الخامس: الحسابات المالية؛
- الصنف السادس: حسابات الأعباء؛
- الصنف السابع: حسابات الإيرادات.

1-2 الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

يشكل الإطار التصوري وسيلة وأداة للإجابة على بعض القضايا غير المطروحة ، ويتضمن هذا الإطار مبادئ محاسبية أساسية تعتبر ركيزة لكل مرجع محاسبي والتي يمكن تقسيمها إلى الفرضيات والمبادئ وخصائص المعلومة والقوائم المالية ومستخدميه.

1-2-1 الفرضيات المحاسبية:

هناك فرضيتين أساسيتين التي جاء بهما النظام المحاسبي المالي:

¹ - الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن المحاسبي المالي، المادة 03. ص.: 03.

² - شعب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص: 26.

1-1-2-1 محاسبة التعهد :

وفق هذا المبدأ يفرض على المؤسسة مسك محاسبة على أساس الاستحقاق، وهذا يعني أنه يجب تسجيل المعاملات عند الالتزام بها، وعندما ينشأ الحق أو الدين، وهو عكس ذلك تماما في المحاسبة المالية المبسطة أو ما يعرف بمحاسبة الخزينة التي تطبق على المؤسسات الصغيرة، حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عند حدوث التدفق النقدي، أي أنه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية التي تخصها.

ولكي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق (الالتزام)، وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية سواء تلك التي حدثت في الماضي أو تلك التي سوف تحدث في المستقبل.

1-2-1-2 استمرارية الاستغلال :

يتم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وستبقى كذلك في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو تقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك، وعموما يفترض المحاسبون دائما بأن المؤسسة ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك.

1-2-2-1 المبادئ المحاسبية:

يعتبر المبدأ المحاسبي عبارة عن قاعدة أو قانون عام يجب الالتزام به في التطبيق العملي وفيما يلي مجموعة مبادئ المحاسبة المفروضة لإعداد القوائم المالية:

1-2-2-1 مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:

ويقصد به أن جميع المعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة ينبغي أن تأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي في تسجيلها ضمن ذمة المؤسسة، أو ما يمكن أن تدره هذه التعاملات من منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة بدلا من شكلها القانوني، وأحسن مثال على ذلك التأجير التمويلي، والممتلكات ذات امتياز التي تدرج ضمن ممتلكات المؤسسة بالرغم من عدم توفر شرط الملكية⁽¹⁾.

1-2-2-2 مبدأ الحيطة والحذر:

ويقصد به الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم والإفراط في قيمة الأصول والإيرادات والتقليل من قيمة الخصوم والتكاليف.

¹ - Ould Amer Smail, **La Normalisation Comptable en Algérie: Présentation du nouveau système comptable financier**, revue des sciences Economiques et de Gestion, N°10, Université Ferhat Abbes, Setif, 2010, p 32.

1-2-2-3 مبدأ الأهمية النسبية:

يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة، وأن المعايير المحاسبية يمكن أن لا تطبق على العناصر الأقل أهمية⁽¹⁾.

1-2-2-4 مبدأ استقلالية الدورات :

حسب هذا المبدأ فإنه يتم اعتبار نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورات السابقة لها واللاحقة لها، فكل دورة تحمل بمصاريف وإيرادات الأحداث الخاصة بها⁽²⁾.

1-2-2-5 مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها وهذا يتوافق مع فرضية الاستمرارية⁽³⁾.

1-2-2-6 مبدأ التكلفة التاريخية:

تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند معابنتها، دون الأخذ في الحسبان أثر التغيرات في الأسعار⁽⁴⁾.

1-2-2-7 مبدأ الصورة الصادقة:

القوائم المالية يجب أن تعطي صورة صادقة للوضع المالي للمؤسسة، والصورة الصادقة تتضمن احترام القواعد المحاسبية وإعداد القوائم المالية بإعطاء المعلومات الملائمة عن الوضعية المالية والأداء المالي وسيولة الخزينة.

1-2-2-8 مبدأ ثبات الوحدة النقدية:

يعتبر المحاسبون أن النقود وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير العمليات المختلفة وأن كان لا يمكن التعبير عن المعلومات بصفة نقدية، إلا أن ما يصدر في الميزانية والقوائم الأخرى لا بد من أن يكون قابلاً للقياس النقدي.

1-2-2-9 مبدأ عدم المقاصة :

ينبغي عدم المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم وعناصر الأعباء والإيرادات التي يتضمنها كل من الميزانية وحساب النتيجة باستثناء بعض الحالات⁽⁵⁾.

¹ - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص 09.

² - حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 35.

³ - حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص 36.

⁴ - Ratiba Aoudjit, **Le Système Comptable Financier**, ENAG édition, Algérie, 2012, P 57.

⁵ - Ratiba Aoudjit, IBID, P 58.

10-2-2-1 مبدأ الدورة المحاسبية:

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة واحدة حيث تبدأ في 01/01/ن وتنتهي في 31/12/ن، غير أنه يمكن للمؤسسة وضع تاريخ لإقفال دورتها المالية مخالف عن تاريخ 31/12/ن إذا كان نشاطها استثنائي مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة الميلادية، أي أنه في الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا.

11-2-2-1 مبدأ الوحدة الاقتصادية :

أن المؤسسة وحدة اقتصادية نعني به خلق شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المؤسسة، وهي المالكة لموجوداتها والمسؤولة عن التزاماتها اتجاه الآخرين⁽¹⁾.

12-2-2-1 مبدأ إستمرارية الطرق :

يقصد به تطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في الدورات السابقة حاليا ومستقبلا، ذلك لأن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يتطلب بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

إن تغيير الطرق المحاسبية يكون بسبب تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو بناء على تجربة أفضل أو معلومة جديدة هذا من جهة، وبهدف تقديم معلومة ذات أكثر موثوقية وتحسين نوعية القوائم المالية من جهة أخرى.

3-2-1 الخصائص النوعية للقوائم المالية:

وهي الخصائص أو الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وتمثل الخصائص النوعية للمعلومات المالية فيما يلي:²

1-3-2-1 الملاءمة

أي ملاءمة المعلومات المالية لحاجات متخذي القرارات من خلال أثرها على قرارات المستخدمين، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية.

2-3-2-1 الدقة والموثوقية

أي أن تكون المعلومات دقيقة وخالية من الأخطاء والتحيز، ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة، وهذا يعود إلى درجة دقة تلك المعلومات وتوقيت إصدارها، ولكي تكون ذات مصداقية ينبغي أن تتوفر فيها مجموعة من الصفات وهي:³ التمثيل الصادق، الجوهر فوق الشكل، الحياد، الحيطة والحذر، الأهمية النسبية.

¹ - عبد الرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره، ص 08.

² - المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 28 ماي 2008، المتضمن تطبيق احكام القانون 07 / 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 25 ماي 2008، العدد 27 المواد 8-12. ص 12.

³ - حسين يوسف القاضي، سمير الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية، دار الثقافة، عمان الأردن، ج 1، 2012، ص: 78.

1-2-3-3 القابلية للمقارنة

من خلال هذه الخاصية يمكن لمستخدمي المعلومة القيام بعملية المقارنة بالنسبة للقوائم المالية للمؤسسة نفسها أو بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في نفس المجال الإقتصادي وذلك خلال فترات متعاقبة، كما يمكن مقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات الأخرى في نفس الفترة الزمنية.

1-2-3-4 القابلية للفهم (الوضوح)

ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وسهلة الفهم مباشرة من قبل المستخدمين مع إفتراض أن لديهم مستوى معقول من المعرفة في التسيير والمحاسبة.

1-2-4 القوائم المالية

تعرف القوائم المالية على أنها عبارة عن ملخص لتلك البيانات والمعلومات المالية التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث الاقتصادية للمؤسسات، كما تمثل هذه القوائم الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل أيضا الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية لمختلف مستخدميها⁽¹⁾، لذا يجب على المؤسسات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون أن تعد قوائم مالية سنويا على الأقل وتمثل هذه القوائم فيما يلي:

1-2-4-1 الميزانية :

تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم مع الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية (سواء في الأصول أو في الخصوم)⁽²⁾.

1-2-4-2 حساب النتيجة :

يلخص مختلف الأعباء والإيرادات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح⁽³⁾.

1-2-4-3 جدول تدفقات الخزينة:

يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة خزينة وما يعادلها، وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة.

1-2-4-4 جدول تغير الأموال الخاصة :

يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في العناصر المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية.

¹ - طارق حماد عبد العال، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 207.

² - قانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، ص 23.

³ - نفس المرجع السابق، ص 24.

1-2-4-5 ملحق القوائم المالية :

يتضمن معلومات وتوضيحات تساعد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية حيث أنها وضعت بطريقة منظمة تستعمل إحالات إلى المعلومة الواردة في الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة¹.

1-2-5 مستخدموا القوائم المالية

يتعدد مستخدمو المعلومات المالية التي يتم عرضها في القوائم المالية والتي تساعدهم في ترشيد قراراتهم التي يتم إتخاذها من قبلهم بناء على هذه المعلومات، وكذلك تتعدد حاجاتهم من هذه المعلومات بسبب تنوع وتعدد قراراتهم، ويمكن تحديد الفئات الرئيسية التالية كما يلي:

1-2-5-1 المستثمرون

إن إهتمام المستثمرين الأساسي هو المعلومات حول المخاطر والعوائد المرتبطة بإستثماراتهم، ويحتاجون المعلومات لمساعدتهم على إتخاذ قرارات الشراء أو البيع، ويحتاج المساهمون أيضا معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع توزيعات الأرباح المستحقة لهم.

1-2-5-2 الموظفون

يهتم الموظفون بالمعلومات حول إستقرار المؤسسة ورجحيتها وقدرتها على دفع رواتبهم وتعويضاتهم المختلفة في الوقت المناسب.

1-2-5-3 المقرضون

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد قدرة المؤسسة على تسديد ديونهم والفوائد المرتبطة بها في الوقت المناسب.

1-2-5-4 الموردون والدائنون الآخرون

يهتم الموردون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد إمكانية إسترداد المبالغ الدائنون بها في الوقت المناسب.

1-2-5-5 العملاء

يقع إهتمام العملاء حول المعلومات التي تخص إستمرارية المؤسسة ومنتجاتها أو خدماتها.

1-2-5-6 الدولة

تطلب الدولة من المؤسسة المعلومات بهدف ضبط نشاطات المؤسسة وتحديد السياسات الضريبية، ومن أجل قياس الدخل الوطني وعمليات الإحصاء المختلفة.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 27.

تؤثر المؤسسة على الجمهور من عدة نواحي مثل المساهمة في تقدم الإقتصاد الوطني من خلال خلق فرص عمل جديدة ومساندة الموردين المحليين، وبالتالي فللجمهور مصلحة بمعرفة الوضع المالي للمؤسسة.

3. تعاريف عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، المنتجات، الأعباء):

- تشكل الأصول من العناصر الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة و تتكون من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع إقتصادية مستقبلية، و تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب و جهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصولا جارية.

- تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية و التي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع إقتصادية و تصنف الخصوم كخصوم جارية عندما يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال الإثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال و تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية.

- تتمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو الرأسمال المالي فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية و غير الجارية.

- تتمثل منتوجات سنة مالية في تزايد المزايا الإقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تمثل استعادة خسارة القيمة و الاحتياطات.

- تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الإقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، كما تشمل مخصصات الإهلاكات و خسارة القيمة.

1-3 مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي:

للنظام المحاسبي المالي الجديد مجموعة من المزايا يمكن شرحها فيما يلي:¹

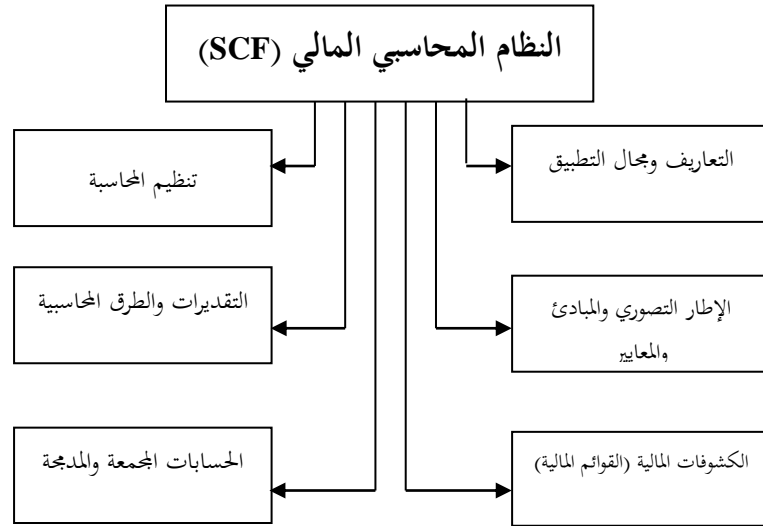
- ✓ يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.
- ✓ يقدم الشفافية وثقة أكبر في الحسابات والمعلومات المالية التي تعرضها المؤسسات، الأمر الذي يسمح بتقوية مصداقيتها.
- ✓ يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها بين الأطراف المعنيين بالمعلومات المالية.
- ✓ يشجع الاستثمار من حيث أنه يضمن مقروئية أفضل للحسابات من طرف المحللين الماليين المعنيين بالقوائم المالية.
- ✓ يحفز بروز السوق المالية مع ضمان سيولة رؤوس الأموال.

¹ - كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009، ص: 29.

- ✓ يحسن المحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسة لحالات مالية أكثر مصداقية وشفافية.
 - ✓ يسهل رقابة الحسابات التي تستند من الآن فصاعدا على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح.
 - ✓ يفرض على المؤسسات تطبيق معايير محاسبية دولية معترف بها، تستوجب شفافية الحسابات، هذه الشفافية التي تعتبر تديرا أمنيا ماليا في استرجاع الثقة.
 - ✓ الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية.
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها (SCF) وفق معايير دولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.
- مكونات النظام المحاسبي المالي:

يتكون النظام المحاسبي المالي من المكونات الستة المحددة في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: مكونات النظام المحاسبي المالي (SCF)



المصدر: القانون رقم 07-11

من الشكل السابق يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي (SCF) يرتكز على الأركان الستة المشار إليها، وهذا ما لم يلاحظ في المخطط الوطني المحاسبي (PCN)¹.

¹ سعيداني محمد السعيد، النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الواقع والافاق، دار الضحى للنشر، الحلقة، الطبعة الأولى 2015، ص 59

حسابات التسيير

1- حسابات التسيير

1-2 حسابات الاعباء (الصنف 6):

تعريف الاعباء :وهي المبالغ المالية التي سددتها او ستسدددها المؤسسة خلال السنة المالية ،مقابل المواد والمنتجات والخدمات التي استهلكتها في عمليات الانتاج والاستغلال او بدون مقابل مباشر مثل بعض الضرائب والرسوم المسددة الى الدولة والى الجماعات المحلية،ومن الاعباء ماهي غير نقدية مثل الاهتلاكات والمؤونات ،ان حسابات المجموعة السادسة هي حسابات تسيير تظهر في جدول حساب النتيجة

تعريف الاعباء حسب النظام المحاسبي المالي : حيث عرفها كالتالي " تتمثل اعباء سنة مالية في تناقص المزايا (المنافع) الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج او انخفاض اصول او في شكل ظهور خصوم وتشمل الاعباء مخصصات الاهتلاكات او الاحتياطات اي المؤونات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية "

المادة 26 من المرسوم 08-156 المتضمن تطبيق احكام قانون النظام المحاسبي المالي كما نص (ن م م) على عرض التكاليف اي الاعباء في حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة عند الاقتضاء (انظر الملاحق)

• حساب 60: المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة والمواد الأولية المستهلكة :

يختلف تسيير الحسابات الفرعية للحساب 60 باختلاف نظام الجرد المعمول به كالتالي:

- الحالة الأولى :تطبيق الجرد المتناوب :في هذه الحالة فإن الحسابات الفرعية للحساب 60 تستخدم فقط في نهاية السنة حيث نجعلها مدينة بمخزون بداية السنة وبالمشتريات ،بينما نجعلها دائنة بمخزون نهاية السنة.
- الحالة الثانية : تطبيق الجرد الدائم : في هذه الحالة فإن الحسابات الفرعية للحساب 60 (605،602،601،600) تكون مدينة عند بيع البضاعة (بجعل الحساب 30)أو استهلاك المواد واللوازم والتموينيات (بجعل 31،32) دائنة .في نهاية السنة فإن ح/60 يظهر بحساب النتيجة كأحد عناصر استهلاك الدورة.¹

ويضم حساب 60 الحسابات الفرعية التالية:

- 600- مشتريات البضائع المباعة : يسجل في طرفه المدين تكلفة البضاعة المشتراة والموجهة للبيع.
- 601-المواد الأولية : يسجل في جانبه المدين تكلفة المواد الأولية الموجهة للورشات قصد تحويلها أو للاستهلاك المباشر.
- 602- التموينيات الأخرى : يسجل في جانبه المدين قيمة التموينيات الأخرى المستهلكة .
- 603-تغيرات المخزونات : يسجل في جانبه المدين قيمة التغير في مخزون نتيجة التلف أو النقص في الوزن ، ويسجل فيه أيضا المنتجات التي يتم إعادة إدخالها إلى الورشات قصد إتمام عملية الإنتاج.
- 604- مشتريات الخدمات والدراسات المؤداة :يسجل في جانبه المدين تكلفة الخدمات والدراسات التي يقدمها الغير للمؤسسة كخدمات النقل وغيرها.

¹ - عطية عبد الرحمان، نفس المرجع السابق،ص83.

- **605-مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال:** ويسجل فيه قيمة المعدات والتجهيزات القابلة للاستهلاك في أقل من دورة واحدة.¹
- **607-المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات:** يسجل فيه تكلفة المواد غير المخزنة كالكهرباء والغاز أي التي تدخل مباشرة في العملية الإنتاجية.
- **608- مصاريف الشراء التابعة:** يسجل فيه بعض المصاريف التي تكون تابعة لمشتريات المخزونات المستهلكة والتي تتحملها المؤسسة .
- **609-التخفيضات والتزيلات والحسومات المتحصل عليها عن المشتريات:** يسجل فيه قيمة التخفيضات التجارية التي تستفيد منها المؤسسة من عند الموردين.²

مثال تطبيقي: خلال السنة ن قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1- شراء ما يلي : بضاعة 10000

مواد (م) 100 كغ*20 دج 2000

سددت بشيك 12000

2- بيع بضاعة 5000 على الحساب تكلفتها 4000.

3- سددت فاتورة الكهرباء 500 بشيك.

4- أعلمنا المورد بمنحنا تخفيضا خاصا بمشتريات البضاعة 100 دج.

5- سددت فواتير خدمات مستهلكة في الإنتاج 1500 دج، خاصة بدراسة.

المطلوب: تسجيل العمليات وفق الجرد الدائم والجرد المتناوب .

الحل:

• الجرد المتناوب :

مدین	دائن	العملية 01	مدین	دائن
380		ح/مشتريات بضاعة مخزنة	10000	
381		ح/مشتريات مواد أولية	2000	
	512	ح/البنك		12000
		مشتريات بشيك		

² - رميدي عبد الوهاب- علي سمي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة 1، 2011، ص، ص 187، 188

³ - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 65

		<u>العملية 02</u>		
5000	5000	ح/عملاء ح/مبيعات بضاعة	700	411
		<u>العملية 03</u>		
500	500	ح/ مواد أولية مستهلكة غير مخزنة ح/ البنك تسديد التوريدات	512	607
		<u>العملية 04</u>		
100	100	ح/موردو المخزون ح/ تخفيضات على المشتريات تخفيض خارج الفاتورة	609	401
		<u>العملية 05</u>		
1500	1500	ح/خدمات مستهلكة ح/ البنك تسديد خدمات مستهلكة	512	604

● الجرد الدائم :

		<u>العملية 01</u>		
12000	10000	ح/مشتريات بضاعة مخزنة		380
	2000	ح/مشتريات مواد مخزنة ح/ البنك	512	381
	10000	ح/مخزون بضاعة		30
	2000	ح/مواد أولية ولوازم		31
10000		ح/ مشتريات بضاعة مخزنة	380	
2000		ح/ مشتريات مواد أولية	381	

		استلام المشتريات		
		العملية 02		
5000	5000	ح/عملاء ح/مبيعات بضاعة بيع بضاعة	700	411
4000	4000	ح/مشتريات بضاعة مباعه ح/مخزون بضاعة تسليم المبيعات	30	600
		العملية 03		
500	500	ح/مواد أولية مستهلكة غير مخزنة ح/البنك تسديد توريدات مستهلكة.	512	607
		العملية 04		
100	100	ح/موردو المخزون ح/تخفيضات على المشتريات تحصيل تخفيض خارج الفاتورة	609	401
		العملية 05		
1500	1500	ح/خدمات مستهلكة ح/البنك تسديد قيمة خدمات	512	604

- حساب 61: خدمات خارجية : يسجل في هذا الحساب في الجانب المدين المصاريف المتعلقة بالخدمات الخارجية كالتالي¹:
- 611-التقاول العام :تسجل فيه قيمة الأجر الذي يتقاضاه الغير والذي ينوب على المؤسسة في إنجاز بعض المشاريع.
- 613-الإيجارات :يسجل فيه المصاريف المتعلقة بالإيجار العادي أو التشغيلي .
- 614-الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة :ويسجل فيه المصاريف المتعلقة باستئجار العقارات.
- 615- الصيانة والتصليحات والرعاية: يسجل فيه قيمة المصاريف المتعلقة بالصيانة والاصلاحات التي تقوم بها المؤسسة.
- 616-أقساط التأمينات :يسجل فيه أقساط التأمين التي تتحملها المؤسسة والتي تدفع إلى مؤسسات التأمين.
- 617-الدراسات والأبحاث : يسجل فيه مصاريف الأبحاث والدراسات التي يقوم بها الغير لصالح المؤسسة.
- 618 -التوثيق والمستجدات : تسجل فيه المصاريف المتعلقة بالتوثيق كأتعاب الموثق.
- 619- التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية : يسجل فيه قيمة التخفيضات التجارية التي تحوزها المؤسسة من عند الغير نتيجة الخدمات الخارجية التي تقدم إليها.²

مثال تطبيقي: إليك العمليات التالية ويطلب منك تسجيلها في اليومية:

- 1/ سددت المؤسسة أتعاب الموثق 1000دج نقدا.
- 2/ قامت المؤسسة باستئجار معدات إنتاجية لمدة 6 أشهر بقيمة 12000دج لم تسدد بعد.
- 3/بلغت مصاريف الصيانة الدورية للمعدات الإنتاجية 2000دج سددت نقدا.
- 4/ سددت مصاريف التأمين لمدة 06 أشهر بقيمة 1200 دج بشيك بنكي .
- 5/ تحصلت على تخفيض تجاري عن خدمات متعلقة بإصلاحات قدمها أحد الخواص للمؤسسة بقيمة 900دج.
- 6/كلفتها بعض الدراسات الاستشارية من أجل إنجاز مباني إدارية والتي قام بها الغير مبلغ 1400دج.

الحل :

مدین	دائن	العملية	مدین	دائن
618	ح/مصاريف التوثيق والمستجدات	1000		
53	ح/الصندوق	1000		

¹ - أوسرير منور، محبر محمد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية، «حالة جدول حساب النتائج»،الملتقى الدولي الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وأفاق، المركز الجامعي بالوادي، 17/18 جانفي 2010،ص11.

² - رميدي عبد الوهاب- علي سماي ،مرجع سابق الذكر ،ص 189،188.

12000	12000	ح/ مصاريف الإيجار	401	613
2000	2000	ح/موردو الخدمات	53	615
1200	1200	ح/ مصاريف الصيانة	512	616
900	900	ح/الصندوق	619	401
1400	1400	ح/ مصاريف التأمين	401	617
		ح/ البنك		
		ح/موردو الخدمات		
		ح/تخفيضات متحصل عليها		
		ح/ مصاريف الأبحاث والدراسات		
		ح/موردو الخدمات		

- **حساب 62 :خدمات خارجية أخرى :** يضم المصاريف المتعلقة بالمستخدمين خارج المؤسسة ومصاريف وسيطية ،مصاريف الإشهار ،مصاريف نقل السلع ،مصاريف التنقلات ومصاريف الاستقبال ، البريد وخدمات البنوك ،اشتراكات ،يجعل مدينا بقيمة هذه المصاريف .
ويندرج تحت هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية :
- **621- العاملون الخارجيون عن المؤسسة :** ويسجل فيه مصاريف الأجر الذي يتقاضاه العاملون الذين لا ينتمون إلى المؤسسة.
- **622- أجور الوسطاء والأتعاب :** ويسجل فيه مصاريف الأجر أو الأتعاب التي تدفعها المؤسسة إلى الوسطاء كالممارسة.
- **623- الإشهار والنشر والعلاقات العامة :** يسجل فيه مصاريف الإشهار أو الحملات الترويجية التي تقوم بها المؤسسة والتي يتم نشرها في المجالات المتخصصة والجرائد.
- **624-نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين :** يسجل فيه مصاريف النقل التي تتحملها المؤسسة من خلال نقل عمالها أو نقل البضاعة المباعة للزبائن بوسائل الغير.¹
- **625- التنقلات والمهمات والاستقبالات :** تسجل فيه المصاريف المتعلقة بالمهمات والاستقبالات .

¹ - رميدي عبد الوهاب - علي سمي ،مرجع سابق الذكر،ص190

- 626- مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية : تسجل فيه المصاريف المتعلقة بالخدمات البريدية والتي تخص فاتورة المكالمات الهاتفية.
- 627- الخدمات المصرفية وما شابهها: يسجل فيه المصاريف المتعلقة بالخدمات التي تقدمها المؤسسات المصرفية للمؤسسة، كمصاريف التحصيل ومصاريف شراء السندات...
- 628- الاشتراكات والمستجدات :تسجل فيه بعض المصاريف المختلفة.
- 629-التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى :يسجل فيه مختلف التخفيضات التجارية الناتجة عن بعض الخدمات الخارجية الأخرى التي يقدمها الغير للمؤسسة.¹

مثال تطبيقي :

خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

- 1- استلمت فواتير المصاريف التالية غير المسددة ،مصاريف نقل العمال 1200دج ، بريد وهاتف 800دج.
- 2- خصم مصاريف البنك 1000دج من حسابها البنكي .

الحل :

<u>العملية 01</u>				
	1200	ح/مصاريف نقل		624
	800	ح/مصاريف واتصالات		626
2000		ح/موردو الخدمات	401	
		خدمات على الحساب		
<u>العملية 02</u>				
	1000	ح/مصاريف البنك		627
1000		ح/البنك	512	
		تسديد مصاريف البنك		

- حساب 63:مصاريف المستخدمين : يسجل بهذا الحساب المصاريف الخاصة بالمستخدمين مثل المرتبات والأجور والاشتراكات في صناديق الضمان الاجتماعي وبعض المصاريف الأخرى للمستخدمين أو الخاصة بالمستغل. ويضم الحسابات الفرعية التالية:¹

- 631- أجور العاملين : ويسجل فيه مصاريف الأجور التي تدفعها المؤسسة لمستخدميها.
- 634- أجور المستغل الفردي : يستخدم في المؤسسة الفردية عندما يتقاضى صاحب المؤسسة على اعتبار أنه عامل مسؤول على نشاطه.
- 635- الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية : الضمان الاجتماعي ،صناديق التقاعد...وهي مصاريف ذات طابع اجتماعي لها علاقة بالأجور لا تقتطع منها.تدفعها المؤسسة إلزاميا لخزينة الدولة.
- 637- الأعباء الاجتماعية الأخرى :هي مصاريف لها علاقة بالأجور ولكن لا تقتطع منها مثل الخدمات الاجتماعية (المطاعم ،لجان الشركات).
- 638-أعباء العاملين الأخرى :ويسجل فيه المستحقات العينية التي يستفيد منها العمال.²

مثال تطبيقي: خلال السنة سددت المؤسسة الأجور كالتالي:

20000	الأجر الإجمالي
1800	اشتراك ضمان اجتماعي 9%
<u>640</u>	ضريبة على الدخل
<u>2440</u>	مجموع الاقتطاعات
17560	الأجر الصافي

يقترح النظام المحاسبي المالي أسلوبين للتسجيل الأجور وسنأخذ الأسلوب الأكثر استعمالاً:

دائن	مدين	البيان	ر ح	ر ح
	20000	ح/ أجور المستخدمين		631
1800		ح/ ضمان اجتماعي	431	
640		ح/الدولة-ضرائب محصلة من الغير	442	
17560		ح/مستخدمون-أجور مستحقة	421	

¹ - شنوف شعيب، مرجع سبق ذكره ، 2009، ص70.

² - رميدي عبد الوهاب - علي سمي ، مرجع سابق ، ص192.

20000	1800	أجور مستحقة الدفع	512	431
	640	ح/ضمان اجتماعي		442
	17560	ح/الدولة-ضرائب محصلة من الغير		421
		ح/مستخدمون-أجور مستحقة		
		ح/البنك		
		تسديد أجور واقتطاعات		

أن تسجيل الأعباء الاجتماعية التي تتحملها المؤسسة وتحسب بمعدل 26% من الأجر الإجمالي أي
 $5200 = 0.26 * 20000$ يتم كالتالي :

دائن	مدين	البيان	ر ح	ر ح
5200	5200	اشترك في الهيئات الاجتماعية		635
5200		هيئات اجتماعية	431	
5200	5200	هيئات اجتماعية		431
5200		البنك	512	

- **حساب 64: ضرائب ورسوم** : هذا الحساب يضم الضرائب والرسوم المماثلة المدفوعة للدولة والجماعات المحلية ، بالإضافة إلى المدفوعات التي لها صيغة اجتماعية ، اقتصادية ، لا تسجل الضريبة على أرباح الشركات في هذا الحساب وإنما في 695. ويشمل الحسابات الفرعية التالية:¹
- **641-الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة على الأجور** : يسجل فيه مختلف الاقتطاعات الضريبية التي لها علاقة بأجور المستخدمين.

¹ - شوف شعيب ، مرجع سبق ذكره، ص70.

- **642-الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال** : يسجل فيه قيمة الضرائب والرسوم التي تسددها المؤسسة ولكنها لا تسترجع مثل الرسم على النشاط المهني.
- **645-الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج)**: يسجل فيه قيمة الضرائب والرسوم التي تدفعها المؤسسة للهيئات الضريبية ، كالتوابع الضريبية والرسوم الخاصة وأداءات التسجيل والرسوم الجمركية.¹

مثال تطبيقي :

- 1/ خلال الفصل الأول من السنة (ن) كان رقم أعمال المؤسسة س 5 مليون دج.
- 2/ إن النتيجة الإجمالية للمؤسسة س وخلال السنة (ن) كانت ربحا قدره 1 مليون دج.
- المطلوب : 1- حساب الرسم على النشاط المهني، سجل عملية تسديد الرسم بشيك.
- 2 - أحسب الضريبة على الأرباح على أساس معدل 25%

الحل:

		<u>العملية 01</u>		
100000	100000	ح/ ضرائب ورسوم غير مسترجعة على رقم الأعمال ح/ البنك تسديد الرسم على النشاط المهني (2%*500.000)=100.000	512	642
		<u>العملية 02</u>		
250000	250000	ح/ضرائب على الأرباح ح/ الدولة -ضرائب على الأرباح. ضرائب على النتيجة مستحقة الدفع. (25%*1000.000)=250.000	444	695

- **حساب 65:مصاريف أخرى وظيفية: (عملياتية، تشغيلية):** يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالأنظمة الخاصة ببرامج الإعلام الآلي ،الماركات التجارية وبراءات الاختراع حساب 651، مكافءا الإداريين على وظائفهم 653، خسائر ناجمة عن الزبائن 654، مصاريف الغرامات والمخالفات 656 ،نقص القيمة في حالة التنازل عن القيم الثابتة المادية أو المعنوية 652،مصاريف أخرى استثنائية خاصة بالتسيير. 657.

مثال تطبيقي : خلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية :

- 1/ تسديد إتاوة استخدام نموذج صناعي بشيك 1000 دج.
- 2/ تقديم هبة لمؤسسة خيرية 5000 بشيك.

¹ - رميدي عبد الوهاب - علي سمي ،مرجع سابق،ص193-

3/ في ذمة العميل س دين قدره 10000 سدد منه 8000 بشيك ولا يمكنه تسديد الباقي. ليس لهذا العميل خسائر القيمة.

		1		
	1000	ح/ إتاوات	651	
1000		ح/ البنك	512	
		2		
	5000	ح/ هبات	656	
5000		ح/ البنك	512	
		3		
	8000	ح/ البنك	512	
	2000	ح/ خسارة ديون غير محصلة	654	
10000		ح/ عملاء	411	

• حساب 66: المصاريف المالية : يضم

- أعباء الفوائد 661،
- نقص القيمة المرتبط بحقوق سندات المساهمة 664،
- نقص فرق التقدير الناتج عن الأدوات المالية 665،
- خسائر الصرف 666،
- الخسارة الصافية الناتجة من التنازل عن أصول مالية 667،
- ومصاريف مالية أخرى 668.¹

مثال تطبيقي : قامت المؤسسة بما يلي :

1/ تسديد فوائد قرض مصرفي 1000 بشيك.

2/ بيع بضاعة كالتالي : بضاعة 10000

500 خصم تعجيل الدفع

9500 تحصيل بشيك

¹ - عطية عبد الرحمان ،مرجع سبق ذكره ،ص،ص 88،89.

3/ بيع أسهم 10000 بشيك ،سعر شرائها 11000 ولم تكن لها خسارة قيمة سابقا.

		1		
	1000	ح/ فوائد قروض	661	
1000		ح/ البنك	512	
		2		
	9500	ح/ البنك	512	
	500	ح/حسم ممنوح	668	
10000		ح/ مبيعات بضاعة	700	
		3		
	10000	ح/ البنك	512	
	1000	ح/خسارة التنازل عن أصول مالية	667	
11000		ح/سندات مساهمة أخرى	261	

• **حساب 67:العناصر الاستثنائية -أعباء:** يسجل في هذا الحساب الأعباء الاستثنائية الخاصة جدا مثل أعباء الكوارث وما إلى ذلك ،ينبغي إعداد ملحق خاص بهذه الأعباء عند إعداد القوائم المالية.

• **حساب 68:مخصصات الاهتلاكات والمؤونات ونقص القيمة :** يجعل مدينا مقابل جعل حسابات الاهتلاكات والمؤونات أو تدني القيمة المعنية دائنا.¹

مثال تطبيقي : في 2000/07/02.اشترت المؤسسة (س) معدات ب60000.دج بشيك ،قدرت فترة استخدام المعدات ب 5 سنوات .احسب ثم سجل قسط الاهتلاك للسنوات من 2000 و2001،وهذا تبعا لأسلوب القسط الثابت ، الاهتلاك المتناقص والمتزايد.

الحل: الاهتلاك الثابت :

$$\text{معدل الاهتلاك} = \frac{5}{100} = 20\% \text{، ومنه قسط الاهتلاك السنوي} = 0.2 * 60000 = 12000.$$

$$\text{قسط اهتلاك} = 0.2 * 60000 * \frac{12}{6} = 2000 = 6000.$$

		2000/12/31		
	6000	من ح/مخصصات اهتلاك أصول غير جارية.	6812	
6000		إلى ح/ اهتلاك المنشآت التقنية.	2815	

¹ - شونف شعيب ،مرجع سابق،ص71.

		_____2001/12/31_____		
12000	12000	من ح/مخصصات اهتلاك أصول غير جارية. إلى ح/ اهتلاك المنشآت التقنية.	2815	6812

الاهتلاك المتزايد : قسط الاهتلاك = تكلفة الثبيت * رقم السنة / مجموع أرقام السنوات
قسط السنة 01 = $15/1 * 60000 = 4000$ دج، قسط السنة 02 = $15/2 * 60000 = 8000$ دج
قسط السنة 03 = $15/3 * 60000 = 12000$ دج، قسط السنة 04 = $15/4 * 60000 = 16000$ دج
قسط السنة 05 = $15/5 * 60000 = 20000$ دج.

		_____2000/12/31_____		
4000	4000	من ح/مخصصات اهتلاك أصول غير جارية. إلى ح/ اهتلاك المنشآت التقنية.	2815	6812
	8000	_____2001/12/31_____		
8000	8000	من ح/مخصصات اهتلاك أصول غير جارية. إلى ح/ اهتلاك المنشآت التقنية.	2815	6812

الاهتلاك المتناقص : قسط تلاهتلاك = معدل الاهتلاك * المعامل الجبائي * القيمة المحاسبية الصافية.

السنوات	ق.م.ص.في بداية السنة	المعدل (20%*2)	القسط السنوي	الاهتلاك المتراكم	ق.م.ص.في نهاية السنة
2000	60000	40%	24000	24000	36000
2001	36000	40%	14400	38400	21600
2002	21600	40%	8640	47040	12960
2003	12960	40%	5184	52224	7776
2004	7776	40%	3110.4	55334.4	4465.6

في السنتين الأخيرتين نتبع الاهتلاك الخطي لأن ق.م.ص. تساوي 0.

		_____2000/12/31_____		
24000	24000	من ح/مخصصات اهتلاك أصول غير جارية. إلى ح/ اهتلاك المنشآت التقنية.	2815	6812
	14400	_____2001/12/31_____		
		من ح/مخصصات اهتلاك أصول غير جارية.		6812

14400		إلى ح/ اهتلاك المنشآت التقنية.	2815
-------	--	--------------------------------	------

• **حساب 69: الضرائب على الأرباح** : يجعل مدينا ويسجل فيه الضرائب على الأرباح المستحقة على عاتق

المؤسسة. ويضم الحسابات التالية :

692-الضرائب المؤجلة عن الأصول .

693-الضرائب المؤجلة عن الخصوم.

695-الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية .¹

أما المثال التطبيقي فقد تم التطرق للتسجيل المحاسبي للضرائب على أرباح الشركات في المثال الخاص ب ح/64
مثال عن الضريبة المسجلة أصول: إليك البيانات التالية حول المؤسسة (س) .

السنوات	السنة 1	السنة 2	السنة 3	السنة 4	السنة 5
النتيجة	- 60000	20000	30000	30000	10000 دج

المطلوب: حساب كل من الضريبة المستحقة و الضريبة المؤجلة للسنوات 1 إلى 5 ، مع افتراض معدل الضريبة هو 25 %

الحل:

نذكر أن قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ينص على إمكانية تخفيض الخسارة المحققة خلال سنة ما ، من الأرباح المحققة خلال السنوات الموالية إلى غاية السنة الرابعة .

نلاحظ أن نتيجة السنة 1 خسارة و باقي السنوات حققت ربحا ، حساب كل من الضريبة المؤجلة أصول و الضريبة المستحقة الدفع تكون كالتالي، و هذا مع افتراض معدل الضريبة هو 25 % .

السنوات	السنة 1	السنة 2	السنة 3	السنة 4	السنة 5
النتيجة الجبائية	-60000	20000	30000	30000	10000
الخسارة المحولة للدورة اللاحقة	60000	40000	10000	-	-
الضريبة المؤجلة	15000	10000	2500	-	-

¹ - رميدي عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 199.

					أصول
2500	5000	-	-	-	الضريبة المستحقة الدفع

لاحظ أن الخسارة المحولة للسنة 2 = خسارة السنة 1 - ربح السنة 2

الضريبة المؤجلة أصول = الخسارة المحولة $0.25 \times$

و بالنسبة للسنة 4 فإن الضريبة المستحقة الدفع = $30000 - 10000$ (10000 الخسارة المحولة من السنة 3) $\times 0.25 = 5000$ دج

التسجيل المحاسبي يكون كالآتي:

15000	15000	1السنة/12/31		133
		ضريبة مؤجلة أصول	692	
		فرض الضريبة المؤجلة أصول ضريبة مؤجلة عن الخسارة الأولى		
5000	5000	2السنة/12/31		692
		فرض الضريبة المؤجلة أصول	133	
		ضريبة مؤجلة أصول تخفيض رصيد الضريبة المؤجلة		
7500	7500	3 السنة/12/31		692
		فرض الضريبة المؤجلة أصول	133	
		ضريبة مؤجلة أصول تخفيض رصيد الضريبة المؤجلة		

		4السنة/12/31		
	2500	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول	133	692
2500		ترصيد > / 133		

لاحظ أننا استخدمنا 10000 دج من نتيجة السنة 4 لتغطية ما بقي من الخسارة ، باقي نتيجة السنة 4 (20000 دج) هو خاضع للضريبة و عليه نسجل القيد التالي :

		4السنة/12/31		
	5000	ضريبة على النواتج ضرائب - الدولة	444	695
5000		الجزء الواجب الدفع للسنة 4		
		5السنة / 12/31		
	2500	ضريبة على النواتج ضرائب - الدولة	444	695
2500		الجزء الواجب الدفع للسنة 5		

مثال عن الضريبة المسجلة خصوم:

إليك معلومات حول المؤسسة (س)

- النتيجة المحاسبية للسنة ن = 100000 دج
- نواتج غير خاضعة للضريبة خلال السنة ن = 20000 دج
- معدل الضريبة على النتيجة 25 %

المطلوب:

- أحسب الضريبة المؤجلة في 31/12/ن
- أحسب الضريبة المستحقة الدفع خلال السنة ن
- لنفترض ان لدينا البيانات الخاصة بالسنة ن+1 :
- النتيجة المحاسبية = 130000 دج
- في 10/07/ن+1 حصلت المؤسسة على نواتج (إعانات الإستغلال السابقة الذكر في السنة ن)

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة و الضريبة المؤجلة .

الحل:

$$1/ \text{ الضريبة المؤجلة خصوم} = \text{نواتج لم تحسب ضمن النتيجة الجبائية} \times \text{معدل الضريبة أي } (0.25 \times 20000) = 5000$$

و يكون القيد كالتالي :

		31/12/ن		
	5000	فرض ضريبي مؤجل خصوم	693	
5000		ضريبة مؤجلة خصوم	134	
		التزام ضريبي مؤجل خاص بالإعانة		

$$2/ \text{ الضريبة المستحقة الدفع للسنة ن} = \text{النتيجة المحاسبية} - \text{نواتج غير خاضعة للضريبة أي } (100000 - 20000) = 80000$$

$$80000 \text{ دج}) \text{ و تكون الضريبة المستحقة} = 0.25 \times 80000 = 20000 \text{ دج}$$

و يكون القيد في 31/12/ن كالتالي :

		31/12/ن		
	20000	ضريبة على النتائج	695	
20000		دولة - ضرائب	444	
		الضريبة الواجبة الدفع على النشاط		

3/ بتاريخ استلام إعانات الاستغلال نسجل القيد التالي :

		1+ن/07/10		
	20000	البنك		512
20000		الدولة	441	
		إستلام إعانة بواسطة شيك بنكي		

في نهاية السنة 1+ن تكون الضريبة المستحقة الدفع = $0.25 \times (20000 + 130000) = 37500$ دج ، لاحظ أن إعانات الاستغلال لم تخضع للضريبة خلال السنة ن لذا تمت إضافتها للنتيجة الخاضعة للضريبة للسنة 1+ن و يكون القيد كالتالي :

		1+ن/12/31		
	37500			695
37500		ضريبة على أرباح السنة 1+ن	444	

ثم نرصد الحساب / 134

		1+ن/12/31		
	5000			134
5000		ترصيد الحساب / 134	693	

تسوية الأعباء في نهاية السنة :

في نهاية السنة وحتى تحمل الدورة بأعبائها الفعلية فإن المؤسسة تقوم بتسوية الأعباء كالتالي :

1/ تسجيل المصاريف التابعة للسنة الحالية وغير المسددة شريطة أن يكون مبلغها معروفا بما فيه الكفاية وقابلا للتقدير ، حيث نجعل حساب المصاريف المعنية مدينا والحساب المناسب من المجموعة الرابعة (موردون ، مستخدمون ، الدولة..). دائئا.

2/ تخفيض المصاريف المسددة (المقيدة) سلفا : حيث نجعل الحساب 486 (أعباء مقيدة سلفا) مدينا وحساب الأعباء المناسب دائئا بقيمة المصاريف المسددة خلال السنة الحالية والتابعة للسنة القادمة.

ملاحظة: إن الحساب 486 مصاريف مقيدة سلفا هو حساب وسيط أو مؤقت يفتح في نهاية السنة ويرصد بعكس القيد في بداية السنة الموالية.¹

مثال تطبيقي: خلال السنة ن قامت المؤسسة س بالعمليات التالية :

- 1- سددت مصاريف الإيجار 9000 دج بشيك وهذا للفترة من 01/01/ن إلى 30/06/ن+1.
- كما سددت مصاريف تأمين 2000 دج بشيك للفترة من 01/12/ن إلى 31/03/ن+1.
- 2- أظهرت عملية الجرد أن فواتير المصاريف التالية لم تستلم بعد : مصاريف الهاتف 500، مصاريف الصيانة 1000، رسم على النشاط المهني لم يسدد بعد.
- 3- والمطلوب : تسجيل العمليات أعلاه.

الحل: لاحظ أن المصاريف الخاصة بالسنة القادمة (ن+1) والمسجلة بالحساب 486 تحسب كالتالي:
 الإيجار: 6 أشهر (من السنة ن+1) * 100 دج = 6000 دج
 التأمين: 3 أشهر * 500 = 1500 دج

		<u>العملية 01</u>		
	9000	من ح/ ايجار	512	613
	2000	ح/ تأمين		616
11000		الى ح/ البنك		
		تسديد مصاريف الايجار والتأمين		
		<u>31/12/ن</u>		
	4500	من ح/ مصاريف مقيدة سلفا		486
3000		إلى ح/ ايجار	613	
1500		ح/ تأمين	616	
		مصاريف خاصة بالسنة ن+1		
		<u>العملية 02</u>		
	500	من ح/ بريد واتصالات		626
	1000	ح/ مصاريف صيانة		615
	2000	ح/ رسم على النشاط المهني		642
1500		الى ح/ موردون- فواتير غير مستلمة-	408	

¹ - عطية عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص 59.

2000		ح/ ضرائب ورسوم اخرى. مصاريف مستحقة الدفع <u>1+ن/01/01</u> اثبات قيد فتح اليومية	447	
	3000	من ح/ ايجار		613
	1500	ح/ تامين		616
4500		الى ح/ مصاريف مقيدة سلفا ترصيد الحساب 486	486	

2-2 حسابات الايراد (الصف 07):

يعتبر تحقيق الايراد الهدف الرئيسي للمؤسسة و عليه سنتطرق أولا لتعريف صنف الإيرادات و الذي يمثل الصنف السابع في النظام المحاسبي المالي ، ثانيا سير الحسابات و تطبيقاتها و في الأخير تسوية حسابات النواتج .

2-2-1 تعريف الإيراد:

النواتج هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل ، مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة إلى الغير أو بدون مقابل مثل الإعانات ، كما تشمل هذه المجموعة على حسابات تكاليف الإنتاج (الحسابان 72 و 73) وحساب استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات (الحساب 78) وهذه الحسابات الأخيرة لا تمثل مقبوضات نقدية.¹

و تعرف الإيرادات بأنها الزيادة في المنافع الاقتصادية للمؤسسة خلال الفترة المحاسبية ، و نجد في الإيرادات الحسابات التالية تعريف النواتج حسب النظام المحاسبي المالي :عرفت المادة 25 من المرسوم التنفيذي 08-156 والخاص بتطبيق قانون النظام المحاسبي المالي كالتالي : تتمثل منتوجات (اي نواتج) سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة في شكل مداخيل او زيادة في الاصول او انخفاض في الخصوم ، كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات اي المؤونات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

و نجد في الإيرادات الحسابات التالية ::²

- 70- المبيعات من البضائع و المنتجات المصنعة و المبيعات من الخدمات و المنتجات الملحقة .
- 72- الإنتاج المخزن- أو المسحوب من التخزين - .
- 73- الإنتاج المثبت .
- 74- إعانات الإستغلال .

¹ - عطية عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره ص 93.

² - حواس صلاح - المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي - طبعة 2011 ، ص ص 144، 143.

• 75- المنتجات العملياتية الأخرى .

• 76- المنتجات المالية .

• 77- العناصر غير العادية - المنتجات .

• 78- الإسترجاعات عن خسائر القيمة و التموينات

وفيما يلي دراسة تفصيلية للحسابات :

• 70- المبيعات من البضائع و المنتجات المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتجات الملحقة.

تسجل المبيعات في الجانب الدائن للحسابات حسب الطبيعة ، من خلال سعرها الصافي بعد طرح الرسم على القيمة المضافة المستحقة ، الحسومات و التخفيضات إن وجدت¹ .

و يقسم حساب المبيعات وفقا لإحتياجات المؤسسة كي يتسنى تمييزها مثلا:²

- مجموعات المنتجات (حسب طبيعتها ، حسب النظام الضريبي ، حسب نظام الإنتاج ...)

- المبيعات المحلية و المبيعات الموجهة للخارج .

- المبيعات داخل المجمع و المبيعات خارج المجمع .

- المبيعات المرتبطة بالنشاط الرئيسي و المنتجات المرتبطة بالنشاطات الفرعية .

تتضمن منتوجات النشاطات الملحقة ، منتوجات المصالح المستغلة لصالح المستخدمين (المطعم ، النقل، السكن... و الإيجار المختلف و إنتفاعات المستخدمين و مصاريف المرفأ أو تكاليف ملحقة أعيد إحتسابها ، عائدات إسترجاعات التغليف المودع ، التنازل عن التموينات)³

و عليه فالحساب 70 يتفرع إلى مجموعة من الحسابات الفرعية التالية:

- 700 المبيعات من البضائع: و يسجل في طرفه الدائن قيمة البضاعة المباعة .

- 701 المبيعات من المنتجات المصنعة: و يسجل في طرفه الدائن قيمة المبيعات من المنتجات الصنع .

- 702 المبيعات من المنتجات الوسيطة: يسجل في طرفه الدائن قيمة المبيعات من المنتجات الوسيطة .

- 703 المبيعات من المنتجات المتبقية: يسجل في طرفه الدائن قيمة المبيعات من الفضلات و المهملات .

- 704 مبيعات الأشغال: يسجل في طرفه الدائن قيمة المبيعات من الأشغال .

- 705 مبيعات الدراسات: يسجل في طرفه الدائن قيمة المبيعات المتعلقة بالدراسات التي تنجزها المؤسسة للغير .

- 706 تقديم الخدمات الأخرى: يسجل في طرفه قيمة الخدمات التي تقدمها المؤسسة للغير .

¹ - لخضر علاوي ، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات و تطبيقاتها ، الصفحات الزرقاء ، طبعة 2011 ، ص 393.

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009 ص 76

³ - عبد الوهاب رميدي- علي سماي ، مرجع سبق ذكره ، ص 200.

- **708 منتجات الأنشطة الملحقة:** يسجل فيه بعض المنتجات الملحقة و المتعلقة مثلا بعائد النقص في مواد التعبئة و التغليف لصالح المؤسسة .
- **709 التخفيضات و التنزيلات و الحسومات الممنوحة:** يسجل فيه قيمة التخفيضات و التنزيلات و الحسومات التي تمنحها المؤسسة للغير .

مثال تطبيقي:

إليك العمليات التالية يطلب منك تسجيلها في دفتر اليومية :

- 1- قامت المؤسسة بدراسة هندسية و تقنية لإحدى المؤسسات الناشئة بقيمة 140.000 دج نقدا.
- 2- تكفلت المؤسسة بإتمام إنجاز مباني صناعية لإحدى الخواص بقيمة 650.000 دج سددت بشيك بنكي .
- 3- استخدمت المؤسسة وسائل نقل تابعة لها في نقل معدات صناعية لإحدى المصانع الكبرى بقيمة تقدر بـ 200.000 دج قبضتها عن طريق البنك .

الحل:

140.000	140.000	<u>العملية 1</u> من ح/ الصندوق إلى ح/ مبيعات الدراسات	705	53
	650.000	<u>العملية 2</u> من ح/ البنك إلى ح/ مبيعات الأشغال	704	512
	200.000	<u>العملية 3</u> من ح/ البنك. إلى ح / خدمات أخرى مقدمة	706	512
2000.000				

- **72- الإنتاج المخزن- أو المنتقص من المخزون:** قسم هذا الحساب إلى حسابين كالتالي:
- **723 تغير المخزون قيد التنفيذ .**
- **724 تغير مخزون المنتجات :** و هذا الحساب يمكن تقسيمه إلى حسابات فرعية تبعا لطبيعة المنتج أي منتجات تامة أو وسيطية أو بقايا منتجات .

- في حالة تطبيق الجرد الدائم : في هذه الحالة يكون حساب 724 دائئا عند كل عملية إنتاج و إيداع بالمخزون للمنتجات ، كما يكون لدينا عند كل عملية إخراج للمنتجات بهدف البيع أو إتمام التصنيع .
- في حالة تطبيق الجرد المتناوب: إن الحساب 724 لا يستخدم خلال السنة ، بل يستخدم فقط في نهاية السنة حيث نجعله دائئا بالمخزون نهاية السنة، و لدينا بالمخزون الإفتتاحي .
- في الجرد المتناوب فإن رصيد حساب 724 يبين الفرق بين مخزون بداية المدة و نهاية السنة (أي تغير مخزون المنتجات) في نهاية السنة يظهر حساب 72 في حساب النتيجة كأحد عناصر إنتاج الدورة .¹

مثال تطبيقي:

خلال السنة ن قامت المؤسسة س بالعمليات التالية :

- 1- انتجت منتجات تامة الصنع تكلفتها 10.000دج و منتجات وسيطية تكلفتها 6000دج .
- 2- بيع منتجات تامة الصنع 10000 دج على الحساب تكلفتها 7500دج
- تسجيل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا لأسلوب الجرد الدائم و كذلك تبعا لأسلوب الجرد المتناوب .

الحل:

1- تطبيق أسلوب الجرد الدائم :

16000	10000	العملية 1 من ح / منتجات تامة الصنع	724	355
	6000	من ح / منتجات وسيطية إلى ح / إنتاج بالمخزن . منتجات بالمخزون		351
10000	10000	العملية 2 من ح / العملاء إلى ح / مبيعات منتجات تامة الصنع بيع منتجات	701	411
7500	7500	العملية 3 من ح / إنتاج بالمخزن إلى ح / منتجات تامة الصنع	355	724

¹ - عطية عبد الرحمن- مرجع سبق ذكره ، ص 93.

		التسليم		
--	--	---------	--	--

2- تطبيق أسلوب الجرد المتناوب:

		<u>العملية 1</u> لا نسجل أي قيد يتطلب استخدام الحساب 35		
10000	10000	<u>العملية 2</u> من ح / العملاء إلى ح / مبيعات منتجات تامة الصنع إنتاج مباع .	701	411

لاحظ ان عملية البيع سجلت على قيد واحد في الجرد المتناوب ، أما عملية إنتاج المنتجات فلا تسجل في الجرد المتناوب .

- **73- الإنتاج المثبت:** يستخدم هذا الحساب في حالة قيام المؤسسة بإنتاج تثبيبات (أي أصول ثابتة) عينية أو معنوية بوسائلها الخاصة و بهدف إستخدامها، حيث نجعل حساب التثبيبات المعنية لدينا و الحساب 73 (أو أحد فروعها) دائنا ، قسم الحساب 73 كالتالي:¹
 - **731 إنتاج مثبت لاصول معنوية .**
 - **732 إنتاج مثبت لاصول عينية .**

مثال تطبيقي:

خلال السنة ن قامت المؤسسة س بالعمليات التالية :

- 1- أنتجت معدات صناعية بوسائلها الخاصة و للإستخدام الذاتي تطلبت مواد أولية 10000 دج و أجور سددت بشيك بقيمة 5000 دج .
- 2- أنتجت برامج إعلام الي تكلفتها 20.000 دج تمثلت في اجور مسددة بشيك .
- تسجيل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة س و ذلك تبعا للجرد الدائم .

¹ - عطية عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره ، ص 97.

10.000 5000	10.000 5000	العملية 1		
		من ح/ مواد أولية مستهلكة	601	
		من ح/ أجور المستخدمين	631	
		إلى ح / مواد و لوازم	31	
15000	15000	العملية 2		
		إلى ح / إنتاج مثبت	732	215
		من ح/ معدات صناعية		
		إلى ح / إنتاج مثبت		
20.000	20.000	العملية 3		
		إلى ح/ البنك	512	631
		من ح / أجور المستخدمين		
		مصاريف خاصة بإنتاج برامج إعلام ألي .		
20.000	20.000	العملية 4		
		إلى ح / إنتاج مثبت لأصول معنوية	731	204
		من ح/ برامج إعلام ألي		
		إنتاج أصول معنوية		

- **74- إعانات الإستغلال:** يسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب مبالغ إعانات الإستغلال و التوازن التي تحصل عليها المؤسسة في مقابل الجانب المدين لحساب الغير أو الخزينة المعنية. حيث تعتبر إعانات الإستغلال إعانات لا تدوم لأكثر من دورة محاسبية واحدة عكس إعانات الإستثمار و التجهيز¹. يتفرع هذا الحساب إلى:

- **741 إعانات التوازن :** يسجل فيه الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة من أجل تغطية الخسائر التي تتحملها .

¹ - لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره ، ص 398.

- 748 إعانات الإستغلال الأخرى : يسجل فيه الإعانات المالية التي تحصل عليها المؤسسة لتشجيعها مثلا على زيادة الإنتاج.¹

مثال تطبيقي:

منحت الدولة إعانات خلال السنة المالية 2010 بالشكل التالي:

- لمؤسسة الإسمنت إعانة توازن لتغطية جانب من الخسائر بمبلغ 600.000 دج
- كما منحت إعانة الإستغلال أخرى لمؤسسة تطهير بمبلغ 500.000 دج من أجل قيامها بتنظيف وسط المدينة .

الحل:

- تسجيل إعانة التوازن في مؤسسة الإسمنت (مرحلة الوعد)

441	741	من ح/ الدولة و الجماعات العمومية الاخرى . إلى ح/ إعانة التوازن تسجيل الوعد بإعانة التوازن .	600.000	600.000
-----	-----	---------------------------------------------------------------------------------------------------	---------	---------

- تسجيل إعانة الإستغلال الأخرى لمؤسسة التطهير .

441	748	من ح/ الدولة و الجماعات العمومية الاخرى . إلى ح / إعانة الإستغلال تسجيل الوعد بالإعانة	500.000	500.000
-----	-----	----------------------------------------------------------------------------------------------	---------	---------

عند قبض الإعانات يتم ترصيد حساب الدولة (حساب 441) مقابل الحسابات المالية .

- 75- المنتجات التشغيلية الأخرى: يسجل فيه مختلف العوائد التي تحققها المؤسسة من خلال ممارستها لنشاطها العادي الذي قامت من أجله ، و يضم الحسابات الفرعية التالية :
- 751 الاتاوى عن الإمتيازات و البراءات والتراخيص و البرمجيات و القيم المماثلة: يسجل فيه قيمة العوائد التي تحصلها المؤسسة من عند الغير نتيجة لإستغلاله القيم الثابتة خاصة غير الملموسة التابعة للمؤسسة .
- 752 فوائض القيمة الناتج عند تحويل أصول مادية غير مالية: يسجل فيه قيمة العوائد التي تحققها المؤسسة عندما تتنازل على أحد قيمها الثابتة المادية .

¹ - عبد الوهاب رميدي/ علي سماي، مرجع سبق ذكره، ص 203.

- 753 أتعاب الحضور و أتعاب أعضاء مجلس الغدارة أو المسير: الأجر التي تحصلها بعنوان وظائفها الإدارية (قائم بالاعمال، مسير، ..) لدى هيئات أخرى من نفس المجموعة التي تنتمي إليها .
- 754 اعانات الاستثمار
- 755 قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة: يسجل في هذا الحساب حصة ناتج العمليات المشتركة (عقد شركة المحاصة) خارج النشاط الذي قامت من أجله .
- 756 المدخولات عن الديون الدائنة المعدومة: و يسجل فيه قيمة الديون المعدومة التي قامت المؤسسة بتحصيلها
- 757 إيرادات إستثنائية عن عمليات التسيير: يسجل فيه قيمة الإيرادات غير المتوقعة مثال (مستحقات التامين المحصلة) .
- 758 إيرادات التسيير الجاري الأخرى: يسجل فيه عوائد التسيير غير مذكور في الحسابات السالفة الذكر (مثل عائدات المباني غير المخصصة للنشاطات المهنية ، العقوبات التبرعات المسموح بها)¹.

مثال تطبيقي:

- 1- تحصلت المؤسسة على إتاوة من عند أحد الخواص نتيجة إستغلاله لعلامتها التجارية بقيمة 120000 دج عن طريق حسابها البنكي .
- 2- إستفادت المؤسسة من مبلغ 170.000 دج عن طريق حسابها الجاري البريدي لأتعاب نتيجة حضور مسيرها المالي لإجتماع نظمته مؤسسة أخرى تابعة لها في نفس المجموعة قصد الإستفادة من خبرته .
- 3- سدد أحد الزبائن الذي كان قد أفلس ما عليه من ديون مبلغ 13.000 دج نقداً.
- 4- حصلت المؤسسة مبلغ 95.000 دج بشيك بنكي كتعويض من عند مصلحة التامين للضرر الذي لحق بشاحنة نقل البضائع التابعة لها .
- 5- إستفادت المؤسسة من مبلغ 64.000 دج كأرباح ناتجة من عملية قيامها بنشاط تجاري مع إحدى الشركات التي ترتبط معها في عقد شركة محاصة .

الحل:

120.000	120.000	<u>العملية 1</u>	من ح / البنك	512
			إلى ح / الأتاوى عن الإمتيازات و البراءات	751
	170.000	<u>العملية 2</u>	من ح / الحساب البريدي	517

¹ - عبد الوهاب رميدي/ علي سماي، مرجع سبق ذكره، ص ص 203،204.

170.000		إلى ح/أتعاب الحضور	753	
130.000	130.000	<u>العملية 3</u> من ح/ الصندوق إلى ح/ المدخولات عن الديون الدائنة المعدومة	756	53
95.000	95.000	<u>العملية 4</u> من ح/ البنك إلى ح/ إيرادات إستثنائية	757	512
64.000	64.000	<u>العملية 5</u> من ح/ الشركاء العمليات التي تمت معا إلى ح/ قسط النتيجة - عمليات مشتركة	755	458

- **76- الإيرادات المالية:** يقصد بها الإيرادات الناتجة من حركة الاموال سواء في شكلها السائل أو من خلال شكلها الثابت كالقيم المالية يقسم هذا الحساب حسب الحاجة إلى إظهار طبيعة أو أصل المنتجات المرتبطة بالاعباء .
- **761 إيرادات المساهمات:** يسجل في هذا الحساب جميع مبالغ الإيرادات الناتجة من مساهمة المؤسسة في شركات أخرى من خلال ارباح الاسهم .
- **762 عائدات الأصول المالية :** يسجل هذا الحساب جميع الإيرادات الناتجة عن الاصول المالية من سندات و قروض و ودائع .
- **763 عائدات الحسابات الدائنة :** يسجل هذا الحساب الإيرادات التي تنتج من عملية إقراض المؤسسة للغير في إطار عقود الإيجار التمويلي.
- **765 فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة :** يسجل ضمن هذا الحساب القيم الزائدة التي تنتج عن عملية تقييم أو إعادة تقييم الأصول أو الخصوم المالية التي تمتلكها المؤسسة بقيمتها الحقيقية .
- **766 أرباح الصرف:** و يسجل هذا الحساب الإيرادات الناتجة من خلال شراء العملة الصعبة و التعامل بها .
- **767 الأرباح الصافية من عمليات التنازل عن أصول مالية:** يسجل الأرباح الناتجة من التنازل عن الاصول المالية ، حيث يمثل الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل المالي و قيمة التنازل الإيجابية .

- **768 الإيرادات المالية الاخرى:** يسجل في هذا الحساب جميع الإيرادات ذات الصفة المالية و التي لم يسبق ذكرها في الحسابات السابقة.¹

مثال تطبيقي:

- حصلت مؤسسة إنتاج الأدوية عن طريق البنك على إيرادات مساهمتها في مؤسسة صناعة المواد الصيدلانية بمبلغ 500.000 دج .
- حصلت مؤسسة الأدوية عن طريق البنك على إيرادات قرض كانت قد منحته لإحدى متعاملاتها بمبلغ 46.000 دج.
- حصلت مؤسسة التمويل عن طريق البنك ، على إيرادات عقد إيجار تمويل ، كانت تعاقدت مع مؤسسة إنتاج الأدوية من خلاله بمضمون بيعها في إطار التعاقد مبنى إداري بدفعات سنوية قدرها 320.000 دج تتضمن معدل فائدة 10%
- سجلت مؤسسة إنتاج الادوية قيمة زائدة في السندات التي تمتلكها في مؤسسة صناعة المواد الصيدلانية بقيمة 150.000 دج
- سجلت مؤسسة توظيف الأموال قيمة زائدة بمبلغ 468.000 دج في إحتياطاتها من العملة الصعبة .
- تنازلت مؤسسة إنتاج الادوية عن 500 سند مساهمة كانت تمتلكها في مؤسسة صناعة المواد الصيدلانية بمبلغ 1000 دج للسهم بعد أن كانت مسجلة في حساباتها بمبلغ إجمالي قدره 350.000 دج (700 دج للسهم) .
- باعت مؤسسة إنتاج الادوية نوع خاص من منتجاتها بمبلغ 5.000.000 دج طبقا لعقد توريد أمضته مع أحد زبائنها بتاريخ سابق حيث حدد البيع من خلاله إلا أن العقد و كمعلومة إضافية قد تضمن بند ينص على مراعاة التغير في الاسعار و عليه خلال تسليم طلبية هذه الفترة سجلت الاسعار نسبة زيادة قدرها 5 % .
- تسجيل العمليات أعلاه في اليومية .

الحل:

500.000	500.000	<u>العملية 1</u> من ح/ البنك إلى ح/منتجات المساهمات منتجات المساهمات	761	512
	46.000	<u>العملية 2</u> من ح/ البنك		512
46.000				

¹ - لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره ، ص ص 406-409.

		إلى ح/مداخيل الاصول المالية مداخيل إقراض	762	
	320.000	<u>العملية 3</u>		512
288.000		من ح/ البنك	274	
32.000		إلى ح/الحسابات الدائنة المرتبطة بعقد إيجار إلى ح /عائدات الحسابات الدائنة مداخيل عقد إيجار تمويل	763	
	150.000	<u>العملية 4</u>		262
150.000		من ح/سندات أخرى للمساهمة إلى ح/فارق التقييم عن أ م . فوائض قيمة تقييم سندات المساهمة	765	
	468.000	<u>العملية 5</u>		512
468.000		من ح/ البنك إلى ح /عائدات الصرف	766	
	500.000	<u>العملية 6</u>		512
350.000		من ح/البنك إلى ح / سندات أخرى للمساهمة	262	
150.000		إلى ح/الارباح الصافية عن التنازل قيد الارباح عن التنازل عن الاصول المالية	767	
	250.000	<u>العملية 7</u>		512
250.000		من ح/ البنك إلى ح /المنتوجات المالية الأخرى تسجيل التغير في الاسعار	768	

- **77- عناصر غير عادية- إيرادات-** يسجل في هذا الحساب المنتجات المتحصل عليها نتيجة لنشاطات غير مرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة ، و هنا ينبغي إعداد ملحق مفصل لهذه الإيرادات عند إعداد القوائم المالية في نهاية الدورة.¹

مثال تطبيقي:

- على إثر قيام مؤسسة إنتاج الأدوية بنقل مواد أولية بواسطة وسائلها الخاصة ، كانت قد إقتنتها من موردها و الذي يبعد عن مقرها الرئيسي بـ 560 كلم طلب منها أحد زبائنها المجاور لمقرها بالمناسبة أن تقل له بضاعة قد اشتراها من نفس المكان في مقابل أن يدفع لها مبلغ 5.000 دج نقدا .

الحل:

53	من ح/الصندوق	5.000	
77	إلى ح/ عناصر غير عادية		5.000
	تحقيق الإيراد نقدا		

- **78- إسترجاع خسائر قيم المؤونات :** يقصد بهذا الحساب الإسرجاعات المالية لمبالغ سجلت في السابق كأعباء و مؤونات محتملة ، يعتبر هذا النوع من الإيراد المسجل لغرض تحقيق التوازن و ليس بالهدف المرجو من خلال تحصيل إيرادات حقيقية ، يتفرع هذا الحساب إلى:
 - **781 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات - الأصول غير الجارية :** يسجل هذا الحساب المبالغ المسترجعة لخسائر القيمة و المؤونات المتوقعة على الأصول الثابتة . مقابل الجانب المدين من الحساب 29 " خسائر القيمة عن التثبيتات"
 - **785 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات - الأصول الجارية :** يسجل هذا الحساب المبالغ المسترجعة لخسائر القيمة و المؤونات المتوقعة على الأصول الجارية ، مقابل الجانب المدين من الحسابات:
 - 39- خسائر القيمة عن المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ .
 - 49- خسائر القيمة عن حسابات الغير .
 - 59- خسائر القيمة عن الاصول المالية الجارية .

¹ - شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره. ص 75.

- **786 الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم و المؤونات:** يسجل هذا الحساب المبالغ المسترجعة لخسائر القيمة و المؤونات المتوقعة على الأصول المالية ، مقابل الجانب المدين من الحسابات :
- 296- خسائر القيمة عن المساهمات و الحسابات الدائنة بالمساهمات .
- 297- خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة .
- 298- خسائر القيمة عن الاصول الأخرى المثبتة .
- 59- خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية ¹.

مثال تطبيقي:

- تبين لمؤسسة "س" أن الخسارة التي تحملتها نتيجة لتقييمها معدات الإنتاج بقيمتها القابلة للتحصيل قد ثبت إسترجاعها بعد تغيرات القيمة السوقية لمعدات الإنتاج بمبلغ 170.000 دج
- تبين للمؤسسة "س" أن المؤونة التي شكلتها لإحدى زبائنها و المقدرة بمبلغ 290.000 دج بسبب توقع إفلاسه قد أصبحت بدون هدف ، بعد قرار الزبون تسديد ديونه و الإستمرار في النشاط .
- تبين للمؤسسة "س" أن المؤونة المحتملة بمبلغ 900.000 دج التي شكلتها لتغطية خسائرها في قيمة سندات التي تمتلكها في مؤسسة مؤسسة أخرى "ع" قد ثبت عدم وقوعها .
- تسجيل العمليات أعلاه في اليومية .

الحل:

170.000	170.000	العملية 1 من ح/ خسائر القيمة المسجلة على المعدات إلى ح/ إسترجاعات إ خ ق م - أ غ ج إسترجاع خسائر قيمة مسجلة	781	2915
	290.000	العملية 2 من ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن إلى ح/ إسترجاعات إ خ ق م - أ ج إسترجاعات خسائر قيمة مسجلة	785	491
	900.000	العملية 3 من ح/ خسائر القيمة عن سندات المساهمة		296

¹ - لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره ، ص ص 411 - 413

900.000		إلى ح/الإسترجاعات المالية عن خ ق م إسترجاعات خسائر قيمة مسجلة	786	
---------	--	------------------------------------------------------------------	-----	--

المطلب الثالث: تسوية حسابات الإيرادات .

في نهاية السنة و حتى تستفيد كل دورة من نواتجها الحقيقية فإن على المؤسسة القيام بتسوية النواتج ، و هذه العملية تتمثل في:

- تسجيل النواتج التابعة للسنة الحالية و غير المحصلة بعد : و هذا يجعل حساب النواتج المعني دائنا و الحساب المناسب من المجموعة الرابعة أو الثانية مدينا كما يوضح ذلك الجدول التالي :

حساب النواتج (الدائن)	الحساب المدين
70- (مبيعات بضاعة، منتجات ، خدمات)	418- عملاء - نواتج لم تعد فواتيرها
76- نواتج مالية	2768- فوائد مستحقة غير محصلة
- تخفيضات تجارية على مشتريات بضاعة و مواد و خدمات و خصم ينتظر تحصيله	409- موردين مدينين
...	

- تخفيض النواتج المحصلة (المسجلة) مقدما: أي أن النواتج التابعة للسنة القادمة و المحصلة خلال لا خلال السنة الحالية يجب ان تخفض وهذا تطبيقا لمبدأ استفادة كل دورة من نواتجها وتحميلها الاعباء الخاصة بها ،وفي نهاية السنة (ن) نجعل حساب النواتج المعني مدينا وحساب 487 نواتج محصلة (مقيدة) سلفا دائنا ،ان الحساب 487 يرصد في بداية السنة الموالية بعكس القيد المسجل في نهاية السنة (ن)
مثال : خلال السنة (ن) قامت مؤسسة السلام بالعمليات التالية:

- 1- تحصلت على تأجير للمعدات 2400 بشيك وهذا للفترة من 04/01/ن الى 03/31/ن+1
- 2- في نهاية السنة (ن) تبين ان فواتير النواتج التالية لم تعد بعد :مبيعات منتجات 5000،مبيعات خدمات 1000
- 3- النواتج المالية الخاصة بالسنة (ن) والغير محصلة بعد هي كالتالي :فوائد السندات 1000،خصم ينتظر اكتسابه 500 المطلوب :سجل القيود المناسبة في 12/32/ن و 01/01/ن+1

الحل :

	2400	البنك	512
2400		مبيعات الخدمات الاخرى تحصيل قيمة خدمات مقدمة	706
	600	مبيعات الخدمات الاخرى	706
600		نواتج محصلة مقدا نواتج السنة (ن+1)=200*3	487
	6000	عملاء-فواتير لم تعد بعد	418
5000		مبيعات منتجات مصنعة	701
1000		مبيعات خدمات اخرى	706
	1000	فوائد مستحقة غير محصلة	2768
	500	موردون-خصم ينتظر اكتسابه	409
1000		عوائد اصول مالية	762
500		نواتج مالية اخرى	768
	600	المواد الأولية	487
600		مواد ولوازم أولية	706
		ترصيد حساب 487	

نلاحظ ترصيد الحساب 487 في بداية السنة الموالية ،اما الحسابات 418،2768،409 ،فترصد متى حررت الفاتورة او حصلت الفوائد او الخصم المالي وليس في بدلية السنة.

تطبيقات عملية:

قامت إحدى المؤسسات بالعمليات التالية خلال سنة 2009:
1- بتاريخ 2009/04/05 قامت ببيع بضاعة بقيمة 300.000دج كلفتها 250.000دج، كما أعادت إلى المورد بضاعة بقيمة 25.000دج غير موافقة لشروط العقد.

- 2- و في 01/06/2009 أرسلت المؤسسة إلى ورشات التصنيع مواد أولية بقيمة 600.000 دج.
- 3- في 12/06/2009 اشترت معدات و تجهيزات بمبلغ 2.000.000 دج.
- 4- في 02/07/2009 استلمت المؤسسة فاتورة اصلاح محرك كهربائي بقيمة 120.000 دج.
- 5- دفعت نقدا مصاريف اعلانات في الجرائد بقيمة 135.000 دج في 20/07/2009.
- 6- في 15/07/2009 اشترت بضاعة بقيمة 100.000 دج و استلمت الفواتير التالية:
- * مصاريف نقل المبيعات: 90.000 دج.
- * مصاريف الهاتف: 11.000 دج.
- 7- في 30/07 استلمت المؤسسة من الورشات
- * انتاج تام بـ 300.000 دج
- * منتجات متبقية بقيمة 20.000 دج.
- 8- في 01/08/2009 أعطت المؤسسة مذكرة أجور شهر ديسمبر بالمعلومات التالية:
- * أجور المستخدمين: 1.800.000 دج
- * الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية: 80.000 دج.
- 9- في 05/08/2009 أنجزت المؤسسة قيم ثابتة مادية أو معنوية منتجة من طرف المؤسسة معدات و أدوات صناعية قيمتها 500.000 دج.
- 10- في 10/08/2009 دفعت نقدا ضرائب و رسوم بقيمة 350.000 دج.
- 11- بتاريخ 15/08/ أرسلت المؤسسة إلى أحد زبائنها فاتورة نقل بقيمة 960.000 دج.
- 12- بتاريخ 25/08/2009 اقترضت مؤسسة من إحدى المؤسسات مبلغ 20.000.000 دج سدد على مدى خمس سنوات بسعر فائدة 10%.
- 13- بتاريخ 01/09/2009 سددت المؤسسة بشيك ما يلي:
- * قسط قرض 400.000 دج
- * خدمات مصرفية 2.850 دج.
- 14- في 05/09/2009 تحصلت المؤسسة على إعانات للاستثمار لشراء معدات نقل بقيمة 27.500 دج، عن طرق البنك.
- و في نفس اليوم تحصلت على شيك مصرفي رقم 01 يمثل إيرادات من الديون المدومة لزبون كان قد أشهر إفلاسه، المبلغ 2.000 دج.
- 15- في 05/10 قامت المؤسسة بتسديد مصاريف مالية بقيمة 100 دج بشيك بنكي .
- 16- في 25/10/2009 كان معدل اهتلاك الثبنيات العينية 20% تم شراءها بمبلغ 60.000 دج التسديد بورقة تجارية.
- 17- في 10/11/2009 تم إلغاء مبلغ الزبون كانت المؤسسة كونت له نقص قيمة قدرها 2.000 دج.

18- حققت المؤسسة أرباح خلال السنة قدرها 100.000 دج الضريبة على الأرباح 25% و من خلال التصريحات الضريبية الشهرية فإن المؤسسة سددت كل شهر ما قيمته 2.500 دج بتاريخ 2009/12/20. و عليه يكون تسجيل القيود في يومية المؤسسة كما يلي:

300.000	الزبائن	411
300.000	مبيعات من البضائع	700
250.000	مشتريات مستهلكة	600
250.000	مخزونات البضائع	30
25.000	مشتريات مخزنة	38
25.000	مخزونات البضائع	30
25.000	موردو المخزونات و الخدمات	401
25.000	مشتريات مخزنة	38
600.000	المواد الأولية	601
600.000	مواد ولوازم أولية	31
2.000.000	مشتريات معدات التجهيزات	605
2.000.000	موردو التثبيات	404
120.000	7/02 الصيانة و التصليحات و الرعاية	615
120.000	موردو المخزونات و الخدمات 7/20	401
135.000	الإشهار و النشر و العلاقات العمومية	623
135.000	الصندوق	53
100.000	مشتريات مخزنة	38

	90.000	نقل السلع و النقل الجماعي للمستخدمين		624
	110.000	مصاريف البريد و الاتصالات		626
300.000		موردوا المخزونات و الخدمات	401	
	300.000	منتجات تامة الصنع		35
	20.000	منتجات متبقية أو مواد مسترجعة		358
32.000		إنتاج مخزن	72	
	1.800.000	أجور المستخدمين		631
	80.000	اشتراكات مدفوعة		635
1.800.000		اجور مستحقة الدفع	421	
80.000		الهيئات الاجتماعية	438	
	500.000	8/05 منشآت تقنية معدات و ادوات صناعية		215
500.000		انتاح مثبت 8/10	73	
	350.000.	الضرائب و الرسوم		64
350.000		الصندوق	53	
	960.000	الزبائن		411
960.000		تقديم خدمات أخرى	706	
	20.000.000	بنوك الحسابات الجارية		512
20.000.000		اقتراضات أخرى و ديون مماثلة	168	
	400.000	أعباء الفوائد		164
	2.850	خدمات مصرفية أخرى		627
402.850		بنوك الحسابات الجارية	512	

	27.500	إعانات استلام		441
27.500		ايرادات إعانات استثمار	754	
	27.500	معدات نقل		218
27.500		إعانات التجهيز	131	
	27.500	البنك		512
27.500		إعانات استلام	441	
	2.000	البنك		512
2.000		ايرادات محملة من ديون معدومة	756	
	100	أعباء مالية		66
100		البنك	512	
	60.000	تثبيبات عينية أخرى		218
60.000		موردي استثمارات	405	
	12.000	مخصصات الإهلاك		681
12.000		اهتلاك معدات نقل	2818	
	2.000	نقص قيمة في حسابات الزبائن		491
2.000		استرجاع اعباء الدورات السابقة 12/20	785	
	5.000	أصل ضريبي مؤجل		163
5.000		ضرائب أصول مؤجلة	692	



جدول حسابات النتائج حسب
الطبيعة

3- جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة:

3-1 عرض عام لجدول حسابات النتائج حسب الطبيعة :

حسب النظام المحاسبي المالي " حساب النتائج هم بيان ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل او تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح او الخسارة)".¹

3-2 المعلومات التي يقدمها حساب النتائج حسب الطبيعة :

- يقوم هذا البيان بتحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عن الاستغلال².
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتوجات المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- المخصصات للاهتلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- المخصصات للاهتلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- لعناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

المعلومات المقدمة إما في جدول حساب النتائج أو في الملحق المكمل له:

- تحليل منتجات الأنشطة العادية.
- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

¹ القرار المؤرخ في 26 جويلية، 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها، المادة 230-1

²Saidi Yahia ,Barhouma Abdelhamid, **Présentation des états financiers dans le Nouveau Système Financier et Comptable Algérien 2009**, Séminaire International « Le nouveau système comptable financier Selon les normes comptables internationales Expérimentations, des applications et perspectives. Centre Université d'el oued, les 17 et 18 JANVIER 2010,p11

3-3 شكل جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة:

السنة n	البيان
70/ح	المبيعات والمنتجات المحققة
72/ح	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
73/ح	الإنتاج المثبت
74/ح	إعانات الاستغلال
74/ح + 73/ح + 72/ح + 70/ح	1- إنتاج السنة المالية
60/ح	المشتريات المستهلكة
61/ح او 62/ح	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
62/ح + 61/ح + 60/ح	2- استهلاك السنة المالية
(2-1)	3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
63/ح	أعباء المستخدمين
64/ح	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
64/ح - 63/ح - (3)	4- إجمالي فائض الاستغلال
75/ح	المنتجات العملية الأخرى
65/ح	الأعباء العملية الأخرى
68/ح	المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
78/ح	استرجاع على خسائر القيمة
78/ح + 68/ح - 65/ح - 75/ح + (4)	5- النتيجة العملية
76/ح	المنتجات المالية
66/ح	الأعباء المالية
66/ح - 76/ح	6- النتيجة المالية
(6+5)	7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
695/ح و 698/ح	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
692/ح و 693/ح	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
	• مجموع منتوجات الأنشطة العادية
	• مجموع الأعباء الأنشطة العادية

8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	(7)- مجموع الضرائب الواجبة والمؤجلة
عناصر غير عادية- منتوجات	77/ح
عناصر غير عادية- أعباء	67/ح
9- النتيجة غير العادية	67/ح -77/ح
10- صافي نتيجة السنة المالية	(9+8)

3-4 مكونات جدول حسابات النتائج

مستويات النتائج:

1.1. القيمة المضافة:

أ- تعريفها: هي الثروة التي تحصل عليها المؤسسة بعد طرح ما كل الإستهلاكات وهي تسمح بقياس وزن المؤسسة الاقتصادي.

ب- حسابها

$$\text{القيمة المضافة} = \text{إنتاج السنة المالية} - \text{استهلاك السنة المالية}$$

2.1. إجمالي فائض الاستغلال:

أ- تعريفه: هو الموارد التي تحصلت عليها المؤسسة من خلال أنشطة الاستغلال وهو يعتبر مؤشرا لقياس أداء المؤسسة التجاري والإنتاجي.

ب- حسابها

$$\text{إجمالي فائض الاستغلال} = \text{القيمة المضافة} - (\text{أعباء المستخدمين} + \text{الضرائب والرسوم})$$

3.1. النتيجة التشغيلية:

أ- تعريفها: هي مجموع العمليات التي تقوم بها المؤسسة من خلال الأنشطة التجارية والإنتاجية بالإضافة إلى الأنشطة التشغيلية الأخرى مثل التنازل عن التثبيات والقيم المنقولة للتوظيف (السندات والأسهم).

ب- حسابها

$$\text{النتيجة التشغيلية} = \text{إجمالي فائض الاستغلال} + \text{المنتوجات التشغيلية الأخرى} + \text{الإسترجاعات على خسائر القيمة} - \text{المؤونات} - \text{الأعباء التشغيلية الأخرى} - \text{المخصصات للاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة}$$

4.1. النتيجة المالية:

أ- تعريفها: هي نتيجة الأنشطة المالية التي تقوم بها المؤسسة.

ب- حسابها

$$\text{النتيجة المالية} = \text{المنتوجات المالية} - \text{الأعباء المالية}$$

5.1. النتيجة العادية قبل الضريبة:

أ- تعريفها: هي نتيجة جميع الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة قبل خصم الضرائب.

ب- حسابها

$$\text{النتيجة العادية قبل الضرائب} = \text{النتيجة التشغيلية} + \text{النتيجة}$$

6.1. النتيجة الصافية للأنشطة العادية:

أ- تعريفها: هي نتيجة الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة بعد خصم الضرائب.

ب- حسابها النتيجة الصافية للأنشطة العادية=النتيجة العادية قبل الضرائب -الضرائب(النتيجة العادية×معدل

معدل الضريبة المطبق على المؤسسات الإنتاجية هو 19% والمؤسسات التجارية الخدمائية هو 25%

7.1. النتيجة غير العادية:

أ- تعريفها: هي نتيجة الأنشطة غير المتكررة والتي تقوم بها المؤسسة في حالات استثنائية مثل الكوارث غير المتوقعة.

ب- حسابها النتيجة غير العادية= عناصر غير العادية(المنتجات)-عناصر غير العادية(الأعباء)

8.1. صافي نتيجة السنة المالية:

أ- تعريفها: هي نتيجة مجموع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بعد خصم الضرائب والرسوم واجبة الدفع.

ب- حسابها صافي نتيجة السنة المالية= النتيجة الصافية للأنشطة العادية+النتيجة غير العادية

حالة عملية: تم استخراج حسابات التسيير من ميزان المراجعة بعد الجرد لمؤسسة "السلام" في تاريخ 2011/12/31.

رح	البيان	مدين	دائن
60	المشتريات المستهلكة	500000	
61	الخدمات الخارجية	220000	
62	الخدمات الخارجية الأخرى	150000	
63	أعباء المستخدمين	480000	
64	الضرائب و الرسوم والتسديدات المماثلة	170000	
65	الأعباء العملياتية الأخرى	90000	
66	الأعباء المالية	110000	
67	العناصر غير العادية-الأعباء	14000	
68	المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	350000	
70	المبيعات والمنتجات الملحقه		1900000
72	الإنتاج المخزن		700000
73	الإنتاج المثبت		250000
74	إعانات الاستغلال		105000
75	المنتجات العملياتية الأخرى		190000
76	المنتجات المالية		145000
77	العناصر غير العادية-المنتجات		32000
78	إسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات		43000

المطلوب: تحديد مستويات النتيجة حسب الطبيعة. مع العلم أن معدل الضريبة المطبق هو 19%.

1. حساب القيمة المضافة.

$$\begin{aligned} \text{القيمة المضافة} &= \text{إنتاج السنة المالية} - \text{استهلاك السنة المالية} = (70/ح + 72/ح + 73/ح + 74/ح) - (60/ح + 61/ح + 62/ح) \\ &= (1900000 + 700000 + 250000 + 105000) - (1900000 + 250000 + 105000) \\ &= 2085000 \text{DA} = (120000 + 250000 + 500000) \end{aligned}$$

2. حساب إجمالي فائض الاستغلال.

$$\begin{aligned} \text{إجمالي فائض الاستغلال} &= \text{القيمة المضافة} - (\text{أعباء المستخدمين} + \text{الضرائب والرسوم}) = (63/ح - 64/ح) \\ &= 2085000 - (170000 + 480000) = 1435000 \text{DA} \end{aligned}$$

3. حساب النتيجة العملياتية.

$$\begin{aligned} \text{النتيجة العملياتية} &= \text{إجمالي فائض الاستغلال} + \text{المنتوجات العملياتية الأخرى} + \text{الإسترجاعات على خسائر القيمة} \\ &\text{والمؤونات} - \text{الأعباء العملياتية الأخرى} - \text{المخصصات للإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة} = \text{إجمالي فائض} \\ &\text{الاستغلال} + 75/ح - 78/ح - 65/ح - 68/ح \\ &= 1435000 + 190000 + 43000 - 90000 - 350000 = 1228000 \text{DA} \end{aligned}$$

4. حساب النتيجة المالية.

$$\text{النتيجة المالية} = \text{المنتوجات المالية} - \text{الأعباء المالية} = 76/ح - 66/ح = 145000 - 110000 = 35000 \text{DA}$$

5. حساب النتيجة العادية قبل الضريبة.

$$\text{النتيجة العادية قبل الضرائب} = \text{النتيجة العملياتية} + \text{النتيجة المالية} = 1228000 + 35000 = 1263000 \text{DA}$$

6. حساب النتيجة الصافية للأنشطة العادية.

$$\begin{aligned} \text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} &= \text{النتيجة العادية قبل الضرائب} - \text{الضرائب (النتيجة العادية} \times \text{معدل} \\ &\text{الضريبة)} = 1263000 - (0.19 * 1263000) = 1023030 \text{DA} \end{aligned}$$

7. حساب النتيجة غير العادية.

$$\begin{aligned} \text{النتيجة غير العادية} &= \text{المنتوجات غير العادية} - \text{الأعباء غير العادية} = 77/ح - 67/ح = 14000 - 32000 \\ &= 18000 \text{DA} \end{aligned}$$

8. حساب صافي نتيجة السنة المالية.

$$\begin{aligned} \text{نتيجة السنة المالية} &= \text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} + \text{النتيجة غير العادية} \\ &= 1023030 + 18000 = 1041030 \text{DA} \end{aligned}$$

تحليل نسب مستويات النتائج

حساب نسب تحليل مستويات النتائج.

1.2. معدل الإدماج: يقيس قدرة المؤسسة على إنشاء ثروة انطلاقاً من نشاطها وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{معدل الإدماج} = \frac{\text{القيمة المضافة (VN)}}{\text{رقم الأعمال خارج الرسم (CA(HT))}}$$

في المؤسسات الخدمائية يقترب المعدل من الواحد
في المؤسسات الإنتاجية يقترب المعدل من 0.5

2-2. نسب تجزئة القيمة المضافة: تقيس هذه النسب أهمية استعمال القيمة المضافة لدى كل من المستخدمين، الدولة،

إجمالي نشاط الاستغلال

* بالنسبة للمستخدمين = أعباء المستخدمين ÷ القيمة المضافة

* بالنسبة للدولة = الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة ÷ القيمة المضافة

* بالنسبة لإجمالي فائض الاستغلال = إجمالي فائض الاستغلال ÷ القيمة المضافة

ملاحظة = مجموع هذه النسب دائماً يساوي الواحد

3.2. نسب تجزئة إجمالي فائض الاستغلال (EBE): تقدم هذه النسب أهمية كل عنصر في استعمال فائض الاستغلال

وتحسب كما يلي:

* بالنسبة للتشبيات = المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة ÷ إجمالي فائض الاستغلال (EBE)

* بالنسبة للمقرضين = الأعباء المالية ÷ إجمالي فائض الاستغلال (EBE)

* بالنسبة للنتيجة العادية = النتيجة العادية ÷ إجمالي فائض الاستغلال (EBE)

2.4 مؤشرات تطوّر نشاط المؤسسة: يتم قياسه بمعدل تغير أحد مؤشرات نشاط المؤسسة.

** نرمز للمؤشر بالرمز C ونحسب المؤشرات كما يلي: $(C_n - C_{(n-1)}) \div C_{(n-1)}$

أ- نسبة تغيّر رقم الأعمال خارج الرسم: يبين تطور رقم الأعمال، يتم حسابه كما يلي:

نسبة تغير رقم الأعمال = (رقم الأعمال للسنة n - رقم الأعمال للسنة n-1) ÷ رقم الأعمال للسنة n-1 =

$$C_n - C_{n-1} \div C_{n-1}$$

ب- نسبة تغيّر الإنتاج: بين نسبة تطور إنتاج المؤسسة (المخزن والمثبت) ويتم حسابه كما يلي:

نسبة تغير الإنتاج = (إنتاج السنة n - إنتاج السنة n-1) ÷ إنتاج السنة n-1

ج- نسبة تغيّر القيمة المضافة (VA): يبين نسبة تطور نشاط المؤسسة المرتبط مباشرة بالوسائل المادية والبشرية الخاصة بالمؤسسة المستخدمة، ويتم حسابه كما يلي:

نسبة تغير القيمة المضافة = (القيمة المضافة n - القيمة المضافة للسنة n-1) ÷ القيمة المضافة للسنة n-1 =

$$V_n - V_{n-1} \div V_{n-1} =$$

د- نسبة تغير النتيجة الصافية (RNE): تبين نسبة تطور النتيجة التي حققتها المؤسسة وتحسب كما يلي:

نسبة تغير النتيجة الصافية = (النتيجة الصافية للسنة n - النتيجة الصافية للسنة n-1) ÷ النتيجة الصافية للسنة n-1

$$RNE_n - RNE_{n-1} \div RNE_{n-1} =$$

. نسب المردودية: هي حاصل قسمة الربح على الوسائل المالية

ا. نسبة المردودية المالية: نسبة المردودية المالية = النتيجة العادية قبل الضرائب ÷ رؤوس الأموال الخاصة

ب. نسبة المردودية الاقتصادية: نسبة المردودية الاقتصادية = إجمالي فائض الاستغلال ÷ الموارد الثابتة

* الموارد الثابتة = رأس المال + الاحتياطات وما يشابهها + القروض طويلة الأجل (الإقراضات والديون المماثلة)

حالة عملية 2: إليك جدول حسابات النتائج المتعلقة بنشاط مؤسسة "العميد" لسنتي 2010 و2011

السنة 2010	السنة 2011	البيان
1800000	1864000	المبيعات والمنتجات المحققة
-----	-----	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
40000	---	الإنتاج المثبت
370000	450000	إعانات الاستغلال
2210000	2314000	4- إنتاج السنة المالية
380000	416250	المشتريات المستهلكة
+48000	+75950	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
51000	51000	
479000	543200	5- استهلاك السنة المالية
1731000	1770800	6- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
400000	389576	أعباء المستخدمين
79000	88540	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
1252000	1292684	4- إجمالي فائض الاستغلال
14000	--	المنتجات العملية الأخرى
92000	94341.12	الأعباء العملية الأخرى
400000	413658.88	المخصصات للإستهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
10000	16000	استرجاع على خسائر القيمة
784000	800684	5- النتيجة العملية
20000	36712.208	المنتجات المالية

11000	15512.208	الأعباء المالية
9000	21200	6- النتيجة المالية
793000	821884	7- النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)
150670	156157.96	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
---	-----	الضرائب المؤجلة(تغيرات) عن النتائج العادية
		● مجموع منتوجات الأنشطة العادية
		● مجموع الأعباء الأنشطة العادية
642330	665726.04	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
---	---	عناصر غير عادية- منتوجات
---	---	عناصر غير عادية- أعباء
---	---	6- النتيجة غير العادية
642330	665726.04	7- صافي نتيجة السنة المالية

معلومات إضافية: خاصة بسنة 2010

- رأس مال المؤسسة هو 2500000DA .

- الإقتراضات والديون المماثلة بلغت 1200000DA .

مثال: حساب معدل الإدماج لمؤسسة "العميد" لسنة 2011.

معدل الإدماج=القيمة المضافة(VN)÷رقم الأعمال خارج

الرسم((CA(HT))=1770800÷1864000=0.95=95%

2.2

مثال: حساب نسب تجزئة القيمة المضافة لدى مؤسسة "العميد" للسنة n.

* بالنسبة للمستخدمين= أعباء المستخدمين/القيمة المضافة=389576÷1770800=0.22=22%.

* بالنسبة للدولة=الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة/القيمة المضافة=88540÷1770800=0.05=5%.

* بالنسبة لإجمالي فائض الاستغلال= إجمالي فائض الاستغلال/القيمة

المضافة=1292684÷1770800=0.73=73%.

❖ لدينا مجموع هذه النسب يساوي الواحد دائما =0.73+0.05+0.22=1

مثال: حساب نسب تجزئة إجمالي فائض الاستغلال لدى مؤسسة "العميد"

* بالنسبة للتشبيات= المخصصات للإهلاكات والمؤونات وحسائر القيمة÷إجمالي فائض

الاستغلال=413658.88÷1292684=0.32=32%

* بالنسبة للمقرضين = الأعباء المالية ÷ إجمالي فائض الاستغلال = $0.012 = 1292684 \div 15512.208 = 1.2\%$.

* بالنسبة للنتيجة العادية = النتيجة العادية ÷ إجمالي فائض الاستغلال = $0.636 = 1292684 \div 821884 = 63.6\%$.

4.

مثال: حساب نسبة تغير رقم الأعمال لدى مؤسسة "العميد".

نسبة تغير رقم الأعمال = (رقم الأعمال للسنة n - رقم الأعمال للسنة n-1) ÷ رقم الأعمال للسنة n-1 = $0.0360 = 1800000 \div (1800000 - 1864000) = 3.6\%$

مثال: حساب نسبة تغير الإنتاج لدى مؤسسة "العميد"

نسبة تغير الإنتاج = (إنتاج السنة n - إنتاج السنة n-1) ÷ إنتاج السنة n-1 = $0.047 = 2210000 \div (2210000 - 2314000) = 4.7\%$

مثال: حساب نسبة تغير القيمة المضافة لدى مؤسسة "العميد".

نسبة تغير القيمة المضافة = (القيمة المضافة للسنة n - القيمة المضافة للسنة n-1) ÷ القيمة المضافة للسنة n-1 = $0.023 = 1731000 \div (1731000 - 1770800) = 2.3\%$

مثال: حساب نسبة تغير النتيجة الصافية لدى مؤسسة "العميد".

نسبة تغير النتيجة الصافية = (النتيجة الصافية للسنة n - النتيجة الصافية للسنة n-1) ÷ النتيجة الصافية للسنة n-1 = $0.0364 = 642330 \div (642330 - 665726.04) = 3.64\%$

5.2

مثال: حساب نسبة المردودية لدى مؤسسة "العميد" لسنة 2011.

نسبة المردودية المالية = النتيجة العادية قبل الضرائب ÷ رؤوس الأموال الخاصة = $0.329 = 2500000 \div 821884 = 32.9\%$

مثال: حساب نسبة المردودية الاقتصادية لدى مؤسسة "العميد" لسنة 2011.

نسبة المردودية الاقتصادية = إجمالي فائض الاستغلال ÷ الموارد الثابتة = $0.35 = (1200000 + 2500000) \div 1292684 = 35\%$

تطبيقات متنوعة:

تطبيق 1: من أجل تحديد مستويات النتائج لمؤسسة "الأثير" بتاريخ 2010/12/31 استخرجنا من ميزان المراجعة بعد الجرد أرصدة حسابات التسيير التالية:

الأعباء	النتائج
المشتريات المستهلكة	700000
الخدمات الخارجية	400000
الخدمات الخارجية الأخرى	100000
أعباء المستخدمين	100000
المبيعات و المنتوجات الملحقة	2500000
الإنتاج المخزن	600000
الإنتاج المثلث	300000
إعانات الاستغلال	100000

300000	المنتجات التشغيلية الأخرى	100000	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة
50000	استرجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات	150000	الأعباء التشغيلية الأخرى
265000	استرجاعات مالية	400000	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خ ق
23300	العناصر غير العادية-المنتجات	135000	الأعباء المالية
		15600	العناصر غير العادية-الأعباء

المطلوب : اعداد جدول حسابات النتائج علما ان معدل الضريبة %19

تطبيق 2 : من أجل حساب نسب تحليل مستويات النتائج لمؤسسة "النور" تحصلنا على حساب النتائج لسنتي 2011 و 2012

2011	2012	اليان
4500000	5000000	المبيعات والمنتجات الملحقة ح/70
900000	300000	الإنتاج المخزون او المنتقص من المخزون ح/72
350000	200000	الإنتاج المثبت ح/73
50000	-	إعانات الاستغلال ح/74
5800000	5500000	1 - إنتاج السنة المالية
3000000	2600000	المشتريات المستهلكة ح/60
1200000	900000	الخدمات الخارجية ح/61 + الاستهلاكات الأخرى ح/62
4200000	3500000	2- استهلاكات السنة المالية
1600000	2000000	3- القيمة المضافة للاستغلال
640000	600000	الأعباء المستخدمين ح/63
200000	250000	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة ح/64
760000	1150000	4- إجمالي فائض الاستغلال
280000	308000	المنتجات التشغيلية الأخرى ح/75
90000	120000	الأعباء التشغيلية الأخرى ح/65
560000	690000	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة ح/68
110000	65000	استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات ح/78
500000	713000	5- النتيجة التشغيلية
300000	220000	المنتجات المالية ح/76
120000	184000	الأعباء المالية ح/66
180000	36000	6- النتيجة المالية
680000	749000	7- النتيجة العادية قبل الضرائب
129000	142310	الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية
-	-	الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتائج العادية
6490000	6093000	مجموع منتجات الأنشطة العادية
5939200	5486310	مجموع أعباء الأنشطة العادية
550800	606690	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
60000	-	عناصر غير عادية منتجات ح/77

40000	-	عناصر غير عادية أعباء ح/67
20000	-	9- نتيجة غير العادية
570800	606690	10- صافي نتيجة السنة المالية

المطلوب: احسب نسب تحليل مستويات النتائج.

تطبيق 3:

لدينا المعلومات التالية المستخرجة من الدفاتر المحاسبية لمؤسسة "البهجة"

- ✓ مجموع منتوجات الأنشطة العادية=3245000 دج
- ✓ مجموع أعباء الأنشطة العادية=2969600 دج
- ✓ معدل الضريبة 19%
- ✓ إنتاج السنة المالية = 11,6 من النتيجة العملياتية
- ✓ النتيجة العادية قبل الضرائب = 1,36 من النتيجة العملياتية
- ✓ النتيجة المالية = 0,36 النتيجة العملياتية
- ✓ إجمالي فائض الاستغلال = 1,52 من النتيجة العملياتية
- ✓ استهلاك السنة المالية = 2,625 القيمة المضافة للاستغلال
- ✓ المبيعات و الانتاج المخزن و الانتاج المثبت و إعانات الاستغلال تتناسب فيما بينها كأعداد 1,7,18,90
- ✓ المشتريات المستهلكة ضعف الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
- ✓ أعباء المستخدمين=300000 دج
- ✓ المخصصات للاهتلاكات و المؤونات=280000 دج. الاسترجاعات على الاهتلاكات و خ ق=55000 دج
- ✓ المنتوجات المالية = 2,5 الأعباء المالية
- ✓ باقي عناصر حساب النتائج معدومة

المطلوب:

1. حدد صافي نتيجة السنة المالية
2. حدد النتيجة العادية قبل الضرائب
3. احسب الضرائب الواجب دفعها
4. احسب مختلف عناصر حساب النتائج ثم أعد جدول حسابات النتائج

تطبيق 4:

من تحليل استغلال مؤسسة النجاح الصناعية في 2015/12/31 لديك ما يلي :

المنتجات	الأعباء
المبيعات من المنتجات التامة المصنعة: 2368800 دج	المشتريات المستهلكة: 820000 دج
الإنتاج المخزن: 151200 دج	الخدمات الخارجية الأخرى: 100000 دج
المنتوجات العملياتية الأخرى: 150000 دج	أعباء المستخدمين: 337500 دج
الاسترجاعات عن خ.ق. و المؤونات: 400000 دج	الضرائب و الرسوم و ما يماثلها: 412500 دج
المنتوجات المالية: 500000 دج	الأعباء العملياتية الأخرى: 320000 دج

	المخصصات للإهلاكات والمؤونات.خ.ق: 80000 دج الأعباء المالية: 300000 دج
ملاحظة: باقي المنتوجات و الأعباء معدومة	

❖ علما أن الضريبة على النتائج العادية التي تطبقها هذه المؤسسة هي 25 %

المطلوب : من خلال المعطيات السابقة :

إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة

تطبيق 5:

المعلومات التالية مستخرجة من ميزان المراجعة بعد الجرد لمؤسسة "النور"

2012	2011	اليــــــــان
850000	800000	المبيعات و المنتجات الملحقة
200000	160000	الإنتاج المخزن
100000	-	الإنتاج المثبت
160000	180000	إعانات الاستغلال
480000	400000	المشتريات المستهلكة
100000	120000	الخدمات الخارجية
80000	60000	الخدمات الخارجية الأخرى
220000	200000	أعباء المستخدمين
135000	130000	الضرائب و الرسوم
130000	120000	النتيجة العادية قبل الضريبة

المطلوب:

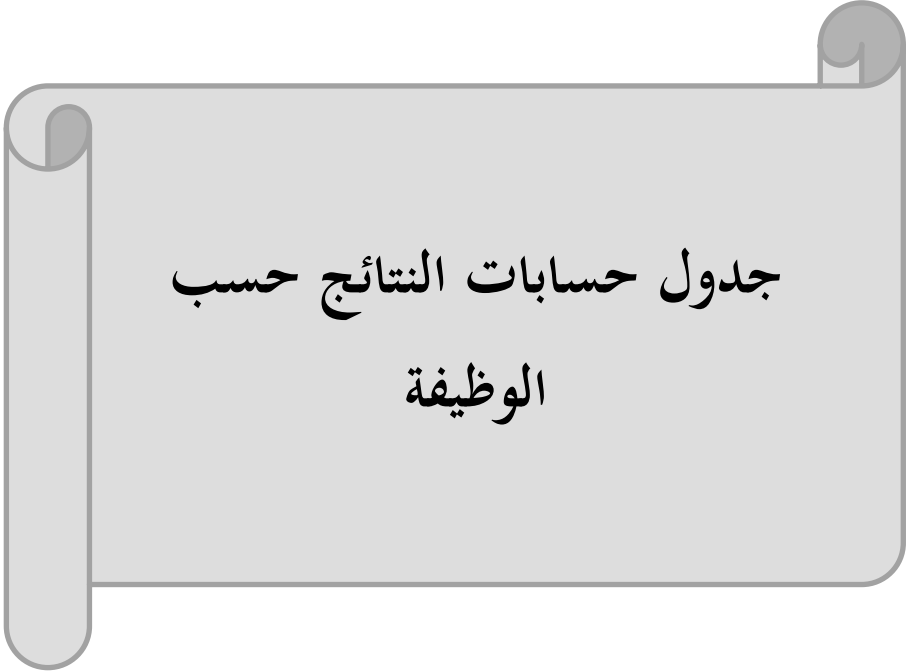
1. احسب إجمالي فائض الاستغلال لسنة 2012
2. احسب النتيجة الصافية للأنشطة العادية علما أن معدل الضريبة 19% لسنة 2012
3. احسب مؤشرات تطور نشاط المؤسسة
4. احسب نسبة تغير الإنتاج
5. احسب نسبة تغير القيمة المضافة

من أرصدة حسابات التسيير لمؤسسة "عبد الكبير" بتاريخ 2016/12/31 استخرجنا المعلومات التالية :

رح	اسم الحساب	المدين	الدائن
60	المشتريات المستهلكة	184000	
61	الخدمات الخارجية	6000	
62	الخدمات الخارجية الأخرى	5000	
63	أعباء المستخدمين	63000	
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	6000	
65	الأعباء العملية الأخرى	3500	
66	الأعباء المالية	1000	
68	المخصصات للإهلاكات و م خ ق	10000	
70	المبيعات و المنتوجات الملحقة		305000
72	الإنتاج المخزون		10000
73	الإنتاج المثبت		20000
75	المنتوجات العملية الأخرى		8000
76	المنتوجات المالية		4000
78	الإسترجاعات على خسائر القيمة والمؤونات		1500

العمل المطلوب :

أ/ أنجز حساب النتائج حسب الطبيعة لهذه المؤسسة ، حيث أن معدل الضرائب على الأرباح هو 19%



جدول حسابات النتائج حسب
الوظيفة

4- جدول حساب النتائج حسب الوظيفة:

4-1 شكل جدول حساب النتائج حسب الوظيفة: وفق النظام المحاسبي المالي يكون شكله كما يلي:

السنة	البيان
	رقم الأعمال كلفة المبيعات
	هامش الربح الإجمالي
	المنتجات العملية الأخرى التكاليف التجارية الأعباء الإدارية الأعباء العملية الأخرى الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
	النتيجة العملية
	المنتجات المالية الأعباء المالية
	النتيجة المالية
	النتيجة العادية قبل الضرائب
	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
	عناصر غير عادية - منتجات عناصر غير عادية - أعباء
	النتيجة غير العادية
	صافي نتيجة السنة المالية

4-2 إعداد شكل جدول حساب النتائج حسب الوظيفة:

أ - في المؤسسة التجارية:

من أجل تحديد النتيجة العملية يجب تحديد ما يلي:

تكلفة المبيعات = ح/ 600 ± 6030 تغيير مخزون البضائع + مجموع المصاريف على الشراء

* التكاليف التجارية = مجموع أعباء الوظيفة التجارية تؤخذ من جدول توزيع الأعباء.

* التكاليف الإدارية = مجموع أعباء الوظيفة الإدارية تؤخذ من جدول توزيع الأعباء.

* باقي الحسابات تأخذ مباشرة من حساب النتائج.

* الحسابات 75، 76، 78 تسجل مباشرة في مكانها من حساب النتائج حسب الوظيفة.

ب - في المؤسسة الإنتاجية

تكلفة المبيعات = تكلفة إنتاج الفترة - تكلفة الإنتاج المخزون

تكلفة المبيعات = ح/ 601 ± 6031 تغيير مخزون المواد الأولية + مجموع مصاريف الشراء + مجموع مصاريف الإنتاج - ح/ 72 تكلفة الإنتاج

المخزون

* التكاليف التجارية = مجموع أعباء الوظيفة التجارية تؤخذ من جدول توزيع الأعباء.

* التكاليف الإدارية = مجموع أعباء الوظيفة الإدارية تؤخذ من جدول توزيع الأعباء.

* باقي الحسابات تأخذ مباشرة من حساب النتائج.

* الحسابات 75، 76، 78 تسجل مباشرة في مكانها من حساب النتائج حسب الوظيفة.

مثال توضيحي :

اليك جدول حساب النتائج لمؤسستي "الأحلام" التجارية ومؤسسة "السعادة" لصناعة الأثاث المنزلي.

جدول حسابات النتائج لمؤسسة "السعادة"

جدول حسابات النتائج لمؤسسة "الأحلام"

السنة n	البيان
6500000	المبيعات والمنتجات المحققة
900000	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
----	الإنتاج المثبت
----	إعانات الاستغلال
7400000	1- إنتاج السنة المالية
3500000	المشتريات المستهلكة
450000	الخدمات الخارجية للإستهلاكات الأخرى
3950000	2- استهلاك السنة المالية
3450000	3- القيمة المضافة للاستغلال
750000	أعباء المستخدمين
150000	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
2550000	4- إجمالي فائض الاستغلال
110000	المنتجات العملية الأخرى
80000	الأعباء العملية الأخرى
400000	المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
40000	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
2220000	5- النتيجة العملية
200000	المنتجات المالية
170000	الأعباء المالية
30000	6- النتيجة المالية
2250000	7- النتيجة العادية قبل الضرائب
427500	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية (19%)
	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
1822500	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
----	عناصر غير عادية - منتجات
----	عناصر غير عادية - أعباء
----	9- النتيجة غير العادية
1822500	10- صافي نتيجة السنة المالية

السنة n	البيان
5800000	المبيعات والمنتجات المحققة
----	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
----	الإنتاج المثبت
----	إعانات الاستغلال
5800000	7- إنتاج السنة المالية
2200000	المشتريات المستهلكة
400000	الخدمات الخارجية للإستهلاكات الأخرى
2600000	8- استهلاك السنة المالية
3200000	9- القيمة المضافة للاستغلال
550000	أعباء المستخدمين
100000	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
2550000	4- إجمالي فائض الاستغلال
60000	المنتجات العملية الأخرى
90000	الأعباء العملية الأخرى
300000	المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
30000	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
2250000	5- النتيجة العملية
150000	المنتجات المالية
90000	الأعباء المالية
60000	6- النتيجة المالية
2310000	7- النتيجة العادية قبل الضرائب
438900	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية (19%)
	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
1871100	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
----	عناصر غير عادية - منتجات
----	عناصر غير عادية - أعباء
----	9- النتيجة غير العادية
1871100	10- صافي نتيجة السنة المالية

معلومات إضافية

➤ لدى مؤسسة "الأحلام"

✓ يتضمن الحساب 60 المشتريات المستهلكة الحساب 600 بقيمة 1200000DA والمبلغ الباقي يتوزع على الحسابات من

602 إلى 608 والتي توزع على الوظائف بالإضافة إلى باقي الحسابات.

✓ جدول إعادة ترتيب الأعباء لدى مؤسسة "الأحلام"

وظيفة الإدارة	الوظيفة التجارية	وظيفة الشراء	المجموع الموزع	الأعباء حسب طبيعتها
%40	%30	%30	1000000	602/ح إلى 608/ح
%30	%50	%20	400000	61/ح و 62/ح
%20	%40	%40	550000	63/ح
%25	%40	%35	100000	64/ح
%50	%25	%25	300000	68/ح

➤ لدى مؤسسة "السعادة"

✓ يتضمن الحساب 60 المشتريات المستهلكة الحساب 601 بقيمة 22000000DA والمبلغ الباقي يتوزع على الحسابات من 602 إلى 608 والتي توزع على الوظائف بالإضافة إلى باقي الحسابات.

✓ جدول إعادة ترتيب الأعباء لدى مؤسسة "السعادة"

وظيفة الإدارة	الوظيفة التجارية	وظيفة الإنتاج	وظيفة الشراء	المجموع الموزع	الأعباء حسب طبيعتها
%30	%10	%30	%30	1300000	602/ح إلى 608/ح
%30	%30	%20	%20	450000	61/ح و 62/ح
%20	%20	%20	%40	750000	63/ح
%25	%25	%25	%25	150000	64/ح
%30	%10	%35	%25	400000	68/ح

المطلوب: - إعداد جدول إعادة ترتيب الأعباء حسب الوظيفة لكل مؤسسة. - إعداد حساب النتائج حسب الوظيفة لكل مؤسسة.

1. إعادة ترتيب الأعباء

1.1. في مؤسسة تجارية

أ- الوظائف في المؤسسة التجارية: تنقسم إلى:

- ✓ وظيفة الشراء: هي كل المهام المتعلقة بشراء السلع والبضائع والتموينات الأخرى.....
- ✓ الوظيفة التجارية: هي كل المهام المتعلقة ببيع البضائع (الإشهار، البحث عن الزبائن.....).
- ✓ الوظيفة الإدارية: هي كل المهام المتعلقة بتسيير المؤسسة والتنسيق بين مختلف وظائفها.

ب- جدول إعادة ترتيب الأعباء حسب الوظائف

✓ شكله: يكون كما هو مبين في الشكل التالي:

وظيفة الإدارة	الوظيفة التجارية	وظيفة الشراء	المجموع الموزع	الأعباء حسب طبيعتها
				المجموع

✓ محتوياته

- الأعباء المعنية بإعادة التوزيع على الوظائف هي الحسابات 61، 62، 63، 64، 68.

- أقبالنسبة للحسابات 602، 604، 607، 605، 608 فتوزع إن وجدت.

- الحسابات 600 و 65 و 66 تسجل مبالغهما مباشرة في حساب النتائج حسب الوظيفة دون إعادة توزيعها.

مثال: إعادة توزيع الأعباء حسب الوظائف بالنسبة لمؤسسة "الأحلام".

وظيفة الإدارة	الوظيفة التجارية	وظيفة الشراء	المجموع الموزع	الأعباء حسب طبيعتها
400000	300000	300000	1000000	602/ح إلى 608/ح
120000	200000	80000	400000	61/ح و 62/ح
110000	220000	220000	550000	63/ح
25000	40000	35000	100000	64/ح
150000	75000	75000	300000	68/ح
805000	835000	710000	2350000	المجموع

2.1. في مؤسسة صناعية

أ- الوظائف في المؤسسة الإنتاجية: تنقسم إلى:

- ✓ وظيفة الشراء: هي كل المهام المتعلقة بشراء المواد الأولية والتموينات الأخرى.....
- ✓ وظيفة الإنتاج: هي كل المهام المتعلقة بعملية الإنتاج من البداية إلى النهاية.
- ✓ الوظيفة التجارية: هي كل المهام المتعلقة ببيع المنتجات المصنعة (الإشهار، البحث عن الزبائن.....).
- ✓ الوظيفة الإدارية: هي كل المهام المتعلقة بتسيير المؤسسة والتنسيق بين مختلف وظائفها.

ب- جدول إعادة ترتيب الأعباء حسب الوظائف

✓ شكله: يكون كما هو مبين في الشكل التالي:

وظيفة الإدارة	الوظيفة التجارية	وظيفة الإنتاج	وظيفة الشراء	المجموع الموزع	الأعباء حسب طبيعتها
					المجموع

✓ محتوياته

- الأعباء المعنية بإعادة التوزيع على الوظائف هي الحسابات 61، 62، 63، 64، 68.

- أمثال النسبة للحسابات 602، 604، 607، 605، 608 فتوزع إن وجدت.

- الحسابات 601 و 65 و 66 تسجل مبالغهما مباشرة في حساب النتائج حسب الوظيفة دون إعادة توزيعها.

مثال: إعادة توزيع الأعباء حسب الوظائف بالنسبة لمؤسسة "السعادة".

وظيفة الإدارة	الوظيفة التجارية	وظيفة الإنتاج	وظيفة الشراء	المجموع الموزع	الأعباء حسب طبيعتها
390000	130000	390000	390000	1300000	602/ح إلى 608/ح
135000	135000	90000	90000	450000	61/ح و 62/ح
150000	150000	150000	300000	750000	63/ح
37500.	37500	37500	37500	150000	64/ح
120000	40000	140000	100000	400000	68/ح
832500	492500	807500	917500	3050000	المجموع

2- مثال: إعداد حساب النتائج حسب الوظيفة لدى مؤسسة "الأحلام".

تكلفة المبيعات = /ح 600 ± 6030 تغيير مخزون البضائع + مجموع المصاريف على الشراء = 1910000DA = 710000 + 1200000

السنة	البيان
5800000	رقم الأعمال
1910000	تكلفة المبيعات

3890000	هامش الربح الإجمالي
60000	المنتوجات العملية الأخرى
835000	التكاليف التجارية
805000	الأعباء الإدارية
90000	الأعباء العملية الأخرى
30000	الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
2250000	النتيجة العملية
150000	المنتوجات المالية
90000	الأعباء المالية
60000	النتيجة المالية
2310000	النتيجة العادية قبل الضرائب
438900	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
1871100	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
----	عناصر غير عادية - منتوجات
----	عناصر غير عادية - أعباء
----	النتيجة غير العادية
1871100	صافي نتيجة السنة المالية

3- مثال: إعداد حساب النتائج حسب الوظيفة لدى مؤسسة "السعادة".

تكلفة المبيعات = 601 ± 6031 تغيير مخزون المواد الأولية + مجموع مصاريف الشراء + مجموع مصاريف الإنتاج - 72 الإنتاج المخزن
 $3025000DA = 900000 - 807500 + 917500 + 2200000 =$

السنة	البيان
6500000	رقم الأعمال
3025000	تكلفة المبيعات
3475000	هامش الربح الإجمالي
110000	المنتوجات العملية الأخرى
492500	التكاليف التجارية
832500	الأعباء الإدارية
80000	الأعباء العملية الأخرى
40000	الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
2220000	النتيجة العملية
200000	المنتوجات المالية
170000	الأعباء المالية
30000	النتيجة المالية
2250000	النتيجة العادية قبل الضرائب
427500	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
1822500	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
----	عناصر غير عادية - منتوجات
----	عناصر غير عادية - أعباء

----	النتيجة غير العادية
1822500	صافي نتيجة السنة المالية

امثلة تطبيقية :

مثال 01:

المعلومات التالية مستخرجة من دفاتر مؤسسة السلام الإنتاجية .
 • جدول اعادة توزيع الاعباء حسب الوظائف .

الأعباء الوظائف	المجموع الموزع	602/ح الى 608/ح	61/ح+62/ح	63/ح+64/ح	68/ح
وظيفة الشراء	90000	30%	15%	35%	20%
وظيفة الانتاج	185000	2	1	1	1
الوظيفة التجارية	120000	2	2	2	2
وظيفة الإدارة	50000	15%	25%	30%	???

معلومات اضافية:

- المواد الاولية (ح/601) = 446000 da ، المبيعات من المنتجات (ح/701) = 1000000 da
- ح/72 الإنتاج المخزن = 101500 da .
- ح/75 المنتوجات العملية الأخرى = 75000 da
- ح/65 الأعباء العملية الأخرى = 25% من ح/75 .
- ح/78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات = 65000 da .
- النتيجة المالية = الأعباء المالية = 0.5 المنتوجات المالية .
- الضريبة على النتائج 19% من النتيجة العادية
- النتجة العادية قبل الضريبة = 450000 da
- العناصر غير العادية (اعباء و منتوجات) = 0

المطلوب:

1. إعداد جدول إعادة ترتيب الأعباء حسب الوظائف .
2. إعداد حساب النتائج حسب الوظائف .
3. إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة اذا علمت ان مصاريف المستخدمين = 04 مرات الضرائب و الرسوم .

الدورة N	البيان
.....	رقم الأعمال
.....	تكلفة المبيعات
850000	هامش الربح الإجمالي
400000	المنتجات العملية الأخرى
150000	التكاليف التجارية
250000	الأعباء الإدارية
.....	الأعباء العملية الأخرى
50000	الاسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات
.....	النتيجة العملية
200000	المنتجات المالية
.....	الأعباء المالية
.....	النتيجة المالية
.....	النتيجة العادية قبل الضريبة
.....	الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية
-	الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتائج العادية
.....	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
100000	عناصر غير عادية - منتجات
.....	عناصر غير عادية - أعباء
.....	النتيجة غير العادية
600000	صافي نتيجة السنة المالية

معلومات إضافية:

- ✓ هامش الربح الإجمالي = 25% من رقم الأعمال
- ✓ الأعباء العملية الأخرى = 0.5 منتجات عملية أخرى
- ✓ النتيجة المالية = 0.25 النتيجة العملية
- ✓ معدل الضريبة على النتائج العادية = 25%
- المطلوب: اعداد حساب النتائج حسب الوظيفة مع توضيح العمليات الحسابية اللازمة

مثال 03:

مؤسسة النور قدمت لك المعلومات التالية في نهاية السنة N

- ✓ كلفة المبيعات : 2340000 دج
- ✓ هامش الربح الإجمالي %35 من رقم الأعمال
- ✓ النتيجة العملياتية تمثل 0,25 من هامش الربح الإجمالي
- ✓ النتيجة المالية تمثل 0,2 من النتيجة العملياتية
- ✓ النتيجة الصافية للأنشطة العادية=صافي نتيجة السنة المالية
- ✓ معدل الضريبة على الأرباح %25
- ✓ الضرائب المؤجلة (تعبيرات) و العناصر غير العادية معدومة
- ✓ المنتوجات المالية تزيد عن الأعباء المالية 63000 و ح=66=23000
- ✓ المنتوجات العملياتية الأخرى و الأعباء العملياتية الأخرى على التوالي: 120000 دج و 90000 دج
- ✓ الأعباء التجارية تفوق الادارية ب: 60000 دج

العمل المطلوب:

1. حساب النتائج حسب الوظيفة لمؤسسة النور

مثال 04:

من تحليل استغلال مؤسسة النجاح الصناعية في 2015/12/31 لديك ما يلي :

المنتجات	الأعباء
المبيعات من المنتجات التامة المصنعة: 2368800 دج الإنتاج المخزن: 151200 دج المنتجات العملياتية الأخرى: 150000 دج الإسترجاعات عن خ.ق. و المؤونات: 400000 دج المنتجات المالية: 500000 دج	المشتريات المستهلكة: 820000 دج الخدمات الخارجية الأخرى: 100000 دج أعباء المستخدمين: 337500 دج الضرائب و الرسوم و ما يماثلها: 412500 دج الأعباء العملياتية الأخرى: 320000 دج المخصصات للإهتلاكات و المؤونات. خ.ق: 80000 دج الأعباء المالية: 300000 دج
ملاحظة: باقي المنتجات و الأعباء معدومة	

❖ علما أن الضريبة على النتائج العادية التي تطبقها هذه المؤسسة هي 25 %

يظهر جدول توزيع الأعباء حسب الوظائف كالتالي : علما أن 60/> مشتريات مستهلكة يشمل 601/> المواد الأولية المستهلكة بـ

720000 دج الباقي يمثل 602/> إلى 608/> يوزع على الوظائف كما هو مبين

البيان	المج الموزع	و/ الشراء	و/ الإنتاج	و/ التجارية	و/ الإدارة
602/> - 608/>	10	5	2	3
62/>	5%	20%	20%	55%
63/>	10%	20%	30%	40%
64/>	20%	20%	30%	30%
68/>	2	-	-	6

المطلوب :

1. إتمام جدول توزيع الأعباء حسب الوظائف .

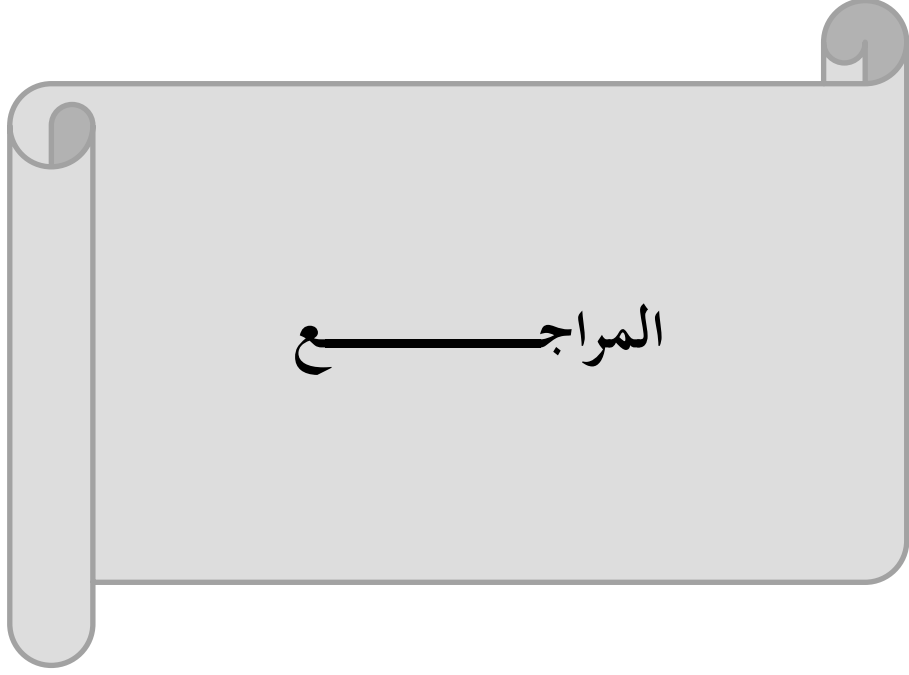
2. إعداد حساب النتائج حسب الوظيفة .

تعتبر القوائم المالية ملخص للعمليات والأحداث المالية التي تمت خلال الدورة وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية، وتمثل هذه القوائم حسب المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الملاحق.

وقد أقر النظام المحاسبي المالي هذه القوائم، مما يعني استحداث ثلاث قوائم لم تكن معروفة في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، وهي قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية والملحق، بينما احتفظ بالميزانية وجدول حسابات النتائج لكن مع بعض الاختلافات حتى تكون موافقة للمعايير المحاسبية الدولية. الميزانية وجدول حسابات النتائج في المخطط المحاسبي القديم كانت تحتوي فقط على المعلومات المتعلقة بالدورة الخاصة بها، بينما في ظل النظام المحاسبي المالي تحتوي أيضا على المعلومات المتعلقة بالدورة السابقة، وهذا مهم جدا من أجل المقارنة.

ان مستويات النتائج التي تظهرها قائمة حساب النتائج أكبر منها في جدول حسابات النتائج في المخطط المحاسبي الوطني القديم كما أن النتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص كما في المخطط المحاسبي الوطني أين كانت تخصص المجموعة 08 للنتائج.

كان جدول حسابات النتائج في المخطط المحاسبي الوطني القديم يعد وبمنظور واحد فقط حسب الطبيعة أما قائمة حساب النتائج في النظام المحاسبي المالي فيتم إعدادها وفق منظورين : حسب الطبيعة وحسب الوظيفة .



قائمة المراجع:

I. قائمة الكتب:

1. حسين يوسف القاضي، سمير الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية، دار الثقافة، عمان الأردن، ج1، 2012
2. حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، دار هومة، الجزائر، 2010
3. حواس صلاح - المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي - طبعة 2011
4. رميدي عبد الوهاب - علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة 1، 2011 ودية، 2006
5. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009
6. سعيداني محمد السعيد، النظام المحاسبي النالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الواقع والافاق، دار ضحي للنشر، الجلفة، الطبعة الاولى 2015
7. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
- 8 شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص65
9. طارق حماد عبد العال، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005
10. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات و تطبيقاتها، الصفحات الزرقاء ن طبعة 2011، المجلات والملتقيات :
1. أوسرير منور، مجبر محمد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية، «حالة جدول حساب النتائج»، الملتقى الدولي الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وأفاق، المركز الجامعي بالوادي، 17/18 جانفي 2010.
2. كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009

1. الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009
2. الأمر رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م والمتضمن النظام المحاسبي المالي (صادر في الجريدة الرسمية العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007م)
3. المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 28 ماي 2008، المتضمن تطبيق احكام القانون 07 / 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 25 ماي 2008، العدد 27
4. القرار المؤرخ في 26 جوان 2008م المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات (صادر في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009م)

الكتب الاجنبية :

- 1- Ould Amer Smail, **La Normalisation Comptable en Algerie: Presentation du nouveau système comptable financier**, revue des sciences Economiques et de Gestion, N°10, Université Ferhat Abbas, Setif, 2010, p 32.
- 2- Ratiba Aoudjit, **Le Système Comptable Financier**, ENAG édition, Algérie, 2012,P 57.
- 3-Saidi Yahia ,Barhouma Abdelhamid, **Présentation des états financiers dans le Nouveau Système Financier et Comptable Algérien 2009**, Séminaire International « Le nouveau système comptable financier Selon les normes comptables internationales Expérimentations, des applications et perspectives. Centre Université d'el oued, les 17 et 18 JANVIER 2010

