

المحور الثالث: الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية

في المحور السابق تم التعرض لمراحل الدورة المحاسبية التي تبدأ بالمستندات المحاسبية ثم التسجيل في مختلف الدفاتر المحاسبية و تنتهي بمختلف الكشوف المالية. وتم أيضا في المحور السابق التطرق للمستندات المحاسبية و في هذا المحور سنتطرق للدفاتر المحاسبية و الكشوف المالية و ذلك كما يلي:

1- الدفاتر المحاسبية

تتمثل الدفاتر المحاسبية التي سنتطرق في دفتر اليومية العام ،دفتر الأستاذ (الدفتر الكبير) ،و ميزان المراجعة و سنتطرق لكل واحد منهم بالتعريف و كيفية التسجيل و ذلك كما يلي:

1-1 دفتر اليومية العام: (livre journal)

هو دفتر إجباري نصت عليه المادة 20 من القانون 11/07 تسجل فيه كل العمليات المحاسبية بحسب تاريخ حدوثها يوما بيوم لهدف المحافظة على البيانات في صورتها الأصلية وتسهيل عملية البحث عنها وتقديمها عند الحاجة كدليل إثبات.

يسمى هذا الدفتر دفتر اليومية العام يخضع لقيود شكلية الهدف منها المحافظة على البيانات المسجلة وعدم القدرة على تحريفها فيما بعد وتتمثل هذه القيود فيمايلي:

- صفحات هذا الدفتر مرقمة ترقيما مسبقا مختومة من طرف قاضي محكمة مقر المؤسسة.
- يمنع منعا باتا الشطب أو المحو أو كتابة بقلم الرصاص أو الإضافات الهامشية أو الجانبية أو نزع ورقة أو ترك فراغ.
- عند ارتكاب أي خطأ يصح بطرق التصحيح المسموح بها.

أ- البيانات التي يتضمنها دفتر اليومية العام:

- تاريخ العملية.
- رقم و إسم الحسابات المدينة و الحسابات الدائنة.
- المبالغ المدينة و الدائنة.
- شرح موجز للعملية كالإشارة إلى رقم و تاريخ المستند المحاسبي.

ونلخص هذه البيانات على دفتر اليومية كما يلي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د.	ر.ح.م.
		التاريخ			
		شرح العملية			

ب- كيفية التسجيل في دفتر اليومية:

يعتمد التسجيل في دفتر اليومية على مبدأ القيد المزدوج. ويوجد نوعين من القيود:

- القيد البسيط: هو القيد الذي يوجد فيه حسابين فقط أحدهما مدين و الآخر دائن.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التاريخ من /اسم الحساب المدين إلى /اسم الحساب الدائن شرح موجز للعملية	ر.ح.م ر.ح.د
------------------	------------------	--	----------------

- القيد المركب: هو القيد الذي يتكون من أكثر من حسابين، حساب أو أكثر يكون مدين وحساب أو أكثر يكون دائن كما يلي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التاريخ من مذكورين /ح	ر.ح.م
			ر.ح.د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	إلى مذكورين /ح	ر.ح.م
			ر.ح.د
		شرح موجز للعملية	.

2-1 دفتر الأستاذ: (le grande livre)

هو مجموع الحسابات المفتوحة بالمؤسسة أو الكيان، يغذى كل حساب بالمعلومات انطلاقاً من ما هو مسجل بدفتر اليومية، وبالتالي دفتر الأستاذ يجمع المعلومات المسجلة حسب التسلسل التاريخي لحدوثها في دفتر اليومية حسب طبيعتها داخل مختلف الحسابات.

يتضمن كل حساب داخل دفتر الأستاذ المعلومات التالية:

- تاريخ العملية.
- المبالغ المدينة والدائنة.
- رقم و اسم الحساب المقابل للحساب المعني.
- رقم الصفحة المسجلة بها العملية المعنية في دفتر اليومية.
- شرح العملية.

ويمكن أن نلخص هذه المعلومات في الشكل التالي:

رقم الحساب، اسم الحساب						
التاريخ	رقم الحساب المقابل	اسم الحساب المقابل	رقم الصفحة	الشرح	مدين	دائن

ويمكن اختصاره في شكل الحرف (T)

مدين	رقم الحساب، اسم الحساب	دائن

3-1 ميزان المراجعة: "la balance"

هو عبارة عن جدول يجمع جميع حسابات دفتر الأستاذ مرتبة حسب مخطط حسابات النظام المحاسبي المالي. كل حساب ينقل من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة بالمعلومات التالية:

- رقم الحساب.
- اسم الحساب بالضبط.
- مجموع المبالغ المدينة.
- مجموع المبالغ الدائنة.
- الرصيد.

يمكن يأخذ ميزان المراجعة الشكل التالي:

الأرصدة		المجاميع		اسم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		

يعتبر ميزان المراجعة أداة لمراقبة صحة التسجيلات المحاسبية في دفتر اليومية العام و صحة نقلها من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ و لكي تكون كذلك يجب أن تتوفر المساواة التالية:

- مجموع المجاميع المدينة يساوي مجموع المجاميع الدائنة.
- مجموع الأرصدة المدينة يساوي مجموع الأرصدة الدائنة.

- مجموع المجاميع المدينة في ميزان المراجعة يساوي إلى مجموع المجاميع المدينة دفتر اليومية، و نفس الشيء بالنسبة للمجاميع الدائنة.

توفر المساواة السابقة لا يعني عدم وجود أخطاء في المحاسبة، حيث هذه المساواة تؤكد فقط احترام مبدأ القيد المزدوج في التسجيلات المحاسبية أم التسجيلات الخاطئة لا يمكن كشفها إلا بالرجوع للمستندات المحاسبية التي تيررها. يعتبر ميزان المراجعة أيضا وسيلة لتوضيح ممتلكات المؤسسة (ميزانية المؤسسة) ،ونتيجة نشاط المؤسسة كما سنرى لاحقا.

نصت المادة 20 من القانون رقم 11/07 أن الدفاتر المحاسبية والمستندات المحاسبية يجب الاحتفاظ بها لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

و فيما يلي سنقدم مثال توضيحي نبين من خلاله كيفية التسجيل في دفتر اليومية العام ،وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ ،ثم كيفية إعداد ميزان المراجعة:

المثال:

في 01/01/N تأسست المؤسسة "م" التجارية برأسمال قدره 1 000 000 دج ،و اقتضت مبلغ 500 000 دج حيث قامت بشراء معدات مكتب ب 400 000 دج ،و أثاث ب 620 000 دج ،و وضعت في حسابها البنكي مبلغ 330 000 دج ،و في الصندوق مبلغ 150 000 دج و خلال شهر جانفي للسنة N قامت بالعمليات التالية:

- N/01/03: حيازة جهاز إعلام آلي محمول ب 300 000 دج على الحساب.
- N/01/04: سددت بشيك بنكي مصاريف الإشهار ب 41 000 دج.
- N/01/07: سحب مبلغ 30 000 دج من البنك لتمويل الصندوق.
- N/01/08: شراء بضاعة على الحساب بمبلغ 200 000 دج.
- N/01/10: بيع البضاعة المشتراة ب 730 000 دج : 250 000 دج نقدا، 480 000 دج بشيك بنكي.
- N/01/11: شراء بضاعة على الحساب من عدة موردين بمبلغ 300 000 دج.
- N/01/13: تسديد إيجارات بشيك بمبلغ 180 000 دج.
- N/01/17: شراء تموين مكتبي على الحساب ب 30 000 دج.
- N/01/20: بيع كل البضاعة على الحساب بمبلغ 700 000 دج.
- N/01/25: التسديد لعدة موردين بشيك مبلغ 200 000 دج.
- N/01/30: تسديد أجور العمال بشيك مبلغ 180 000 دج.

المطلوب إعداد : 1- دفتر اليومية ;

3- دفتر الأستاذ ;

4- ميزان المراجعة;

حل المثال:

1 - دفتر اليومية:

د.م	م.م	ح م / ح د	ر.ح.د	م.ح.م
		N/01/01		
	400 000	من مذكورين: ح/ معدات مكتب و معدات إعلام آلي		2183
	620 000	ح/ تجهيزات مكتب (الأثاث)		2184
	330 000	ح/البنك		512
	150 000	ح/الصندوق		53
1 000 000		إلى مذكورين ح/رأس المال	101	
500 000		ح/القروض من المؤسسات المالية القيود الافتتاحي	164	
		N/01/03		
300 000	300 000	من ح/ معدات مكتب و معدات إعلام آلي إلى ح/ موردو التثبيات شراء جهاز إعلام آلي محمول فاتورة رقم:	404	2183
		N/01/04		
41 000	41 000	من ح/ مصاريف الإشهار إلى ح/ البنك تسديد مصاريف إشهار فاتورة رقم:	512	623
		N/01/07		
30 000	30 000	من ح/ الصندوق إلى ح/ البنك سحب مبلغ من البنك و إيداعه في الصندوق	512	53
		N/01/08		
200 000	200 000	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ موردو المخزونات و الخدمات شراء بضاعة على الحساب فاتورة رقم	401	380
		N/01/10		
	480 000	من مذكورين : ح/البنك		512
	250 000	ح/الصندوق		53

730 000		إلى د/ مبيعات بضاعة بيع البضاعة فاتورة رقم	700	
300 000	300 000	N/01/11 من د/ مشتريات البضاعة إلى د/ موردين المخزونات و الخدمات شراء البضاعة على الحساب فاتورة رقم:	401	380
180 000	180 000	N/01/13 من د/ الإيجارات إلى د/ البنك تسديد إيجارات وصل إيجار رقم:	512	613
30 000	30 000	N/01/17 من د/ مشتريات تموينات أخرى (تموين مكتبي) إلى د/ موردين المخزونات والخدمات شراء تموينات مكتبية فاتورة رقم:	401	382
700 000	700 000	N/01/20 من د/ الزبائن إلى د/ مبيعات البضاعة بيع بضاعة على الحساب فاتورة رقم:	700	411
200 000	200 000	N/01/25 من د/ موردين المخزونات والخدمات إلى د/ البنك التسديد لبعض الموردين بشيك رقم:	512	401
180 000	180 000	N/01/20 من د/ أجور المستخدمين من د/ البنك تسديد أجور العمال	512	631
4 391 000	4 391 000	المجموع		

2- دفتر الأستاذ:

512 البنك		2184 ت. مكتب		2183 م.م.م.أ.أ.	
41 000	330 000	ر م	620 000	ر م	400 000
30 000	480 000	620 000		700 000	300 000
180 000					
200 000					
180 000					
ر م					
179 000					
810 000	810 000	620 000	620 000	700 000	700 000
164 ق.م.م.م.		101 رأس المال		53 الصندوق	
500 000	ر د	1 000 000	ر د	ر م	150 000
	500 000		1 000 000	430 000	30 000
					250 000
500 000	500 000	1 000 000	1 000 000	430 000	430 000
623 م. إ.ش.هـ.		401 م.م.الخدمات		404 م. التثبيتات	
ر م	41 000	200 000	200 000	300 000	ر د
41 000		300 000	ر د		300 000
		30 000	330 000		
41 000	41 000	530 000	530 000	300 000	300 000
613 م. إ.ش.هـ.		700 م. بضاعة		380 م.ب.م.	
ر م	180 000	730 000	ر د	ر م	200 000
180 000		700 000	1 430 000	500 000	300 000
180 000	180 000	1 430 000	1 430 000	500 000	500 000
411 العملاء		631 أجور المستخدمين		382 م.ت.أ.	
ر م	700 000	ر م	180 000	ر م	30 000
700 000		180 000		30 000	
700 000	700 000	180 000	180 000	30 000	30 000

4- ميزان المراجعة:

الأرصدة		المجاميع		اسم الحساب	رح
دائن	مدين	دائن	مدين		
1 000 000		1 000 000		رأس المال	101
500 000		500 000		القروض من المؤسسات المالية	164
	700 000		700 000	معدات مكتب و معدات الإعلام الآلي	2183
	620 000		620 000	تجهيزات مكتب	2184
	500 000		500 000	مشتريات بضاعة مخزنة	380
	30 000		30 000	مشتريات تموينات أخرى	382
330 000		530 000	200 000	موردو المخزونات و الخدمات	401
300 000		300 000		موردو التثبيات	404
	700 000		700 000	العملاء	411
	179 000	631 000	810 000	البنك	512
	430 000		430 000	الصندوق	53
	180 000		180 000	الإيجارات	613
	41 000		41 000	مصاريف إشهار	623
	180 000		180 000	أجور المستخدمين	631
1 430 000		1 430 000		مبيعات البضاعة	700
3 560 000	3 560 000	4 391 000	4 391 000	المجموع	

2- الكشوف المالية

سنتعرض فقط للميزانية و حساب النتائج من ناحية المفهوم و كيفية الإعداد كمايلي:

1-2 الميزانية (le bilan):

1-1-2 تعريف الميزانية:

الميزانية هي الصورة المالية للمؤسسة في تاريخ محدد ويمكن تعريفها أو النظر إليها من ناحيتين:

✓ ناحية الملكية: "L'approche patrimonial":

- الميزانية هي عرض وضعية أملاك المؤسسة في تاريخ محدد، حيث توضح بطريقة منفصلة عناصر الأصول و الخصوم وإظهارها بطريقة تسمح بإظهار الأموال الخاصة.
- الأصول: هي ممتلكات المؤسسة ذات القيمة الاقتصادية الموجبة بالنسبة للمؤسسة (السلع، المدينون، السيولة النقدية).
 - الخصوم: هي عناصر الملكية ذات القيمة الاقتصادية السالبة بالنسبة للمؤسسة (الديون، الخصوم الخارجية).
 - الأموال الخاصة: هي القيمة الصافية للممتلكات.

الأموال الخاصة = عناصر الأصول - عناصر الخصوم

✓ الناحية الوظيفية (الاقتصادية): "L'approche Fonctionnelle ou Economique":

- الميزانية توضح مجموع المصادر المالية (وسائل التمويل) ومجموع الاستخدامات (استعمال المصادر) التي تحصلت عليها المؤسسة في تاريخ محدد وأن مجموع المصادر يساوي الاستخدامات.
- مصادر التمويل: لمصادر التمويل ثلاثة أشكال هي:
 - أ- مساهمات صاحب أو أصحاب (الشركاء) المؤسسة وتكون هذه المساهمات رأس المال و تعتبر هذه المساهمات مصادر تمويل دائمة.
 - ب- الديون اتجاه الغير و هي مصادر تمويل مؤقتة
 - ج- الأرباح والمصادر المحققة من نشاط المؤسسة.

مجموع المصادر يكون خصوم الميزانية

- الاستخدامات: نميز بين نوعين من الاستخدامات هي:
 - أ- الاستخدامات الدائمة: هي السلع الموجهة للاستعمال الدائم في المؤسسة مثل الآلات، العقارات،... الخ.
 - ب- الاستخدامات المؤقتة: هي السلع المرتبطة بعملية الاستغلال مثل: "المخزونات، المدينون، السيولة النقدية".

الاستخدامات = المصادر

الأصول = الخصوم

2-1-2 العرض البسيط لهيكل الميزانية:

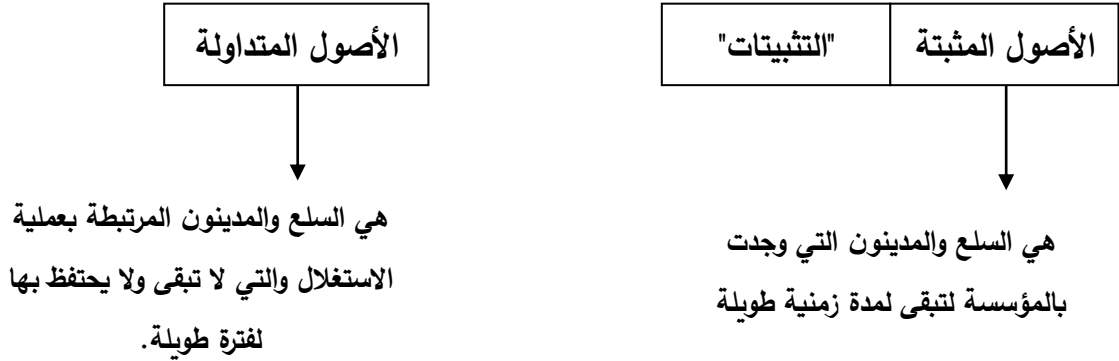
الميزانية هي جدول مقسم إلى جهتين:

- الجهة اليمنى: تسمى الأصول تعرض عناصر الأصول أو مجموع الاستخدامات.
 - الجهة اليسرى: تسمى الخصوم وتتضمن الأموال الخاصة وعناصر الخصوم الأخرى أو مجموع مصادر التمويل.
- الترتيب داخل كل جهة منظم داخل مراكز.

أ- الأصول: "Actif"

- العناصر المكونة للأصول مرتبة حسب درجة السيولة المتزايدة (من الأقل سيولة إلى الأكثر سيولة).

- عناصر الأصول تتضمن قسمين كبيرين يتضمن كل قسم عدة أقسام تحتوي على عناصر ذات خصائص مشتركة هي: الأصول المثبتة (التثبيات) ، و الأصول المتداولة



- الأصول المثبتة (التثبيات): تتكون من ثلاثة مراكز هي:

- أ- التثبيات المعنوية "Les immobilisations incorporelles": تتضمن الحقوق غير الملموسة "المعنوية" مثل عناصر المحل التجاري، الماركات التجارية، الرخص المختلفة... الخ
- ب- التثبيات العينية "Les Immobilisations corporelles": تتضمن السلع التي تكون الأشياء المادية "تجهيزات الإعلام الآلي ، مختلف المعدات والأدوات، وسائل النقل... الخ".
- ج - التثبيات المالية "Les Immobilisations Financiers": تتكون من التثبيات ذات الطبيعة المالية مثل: أسهم المشاركة، السندات، بعض الكفالات المدفوعة... الخ.
- الأصول المتداولة: تتكون من المراكز التالية:
- أ- المخزونات "Les stocks": تتكون من السلع الموجهة للاستخدام في العملية الإنتاجية أو إعادة بيعها على حالها و مختلف منتجات المؤسسة.
- ب- المدينون "Les créances": هي مختلف الحقوق على الغير المرتبطة بعملية الاستغلال مثل العملاء.
- ج- الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى: هي مختلف الأوراق المالية للحصول عليها من أجل تحقيق الربح من خلال توظيف الأموال مثل الأسهم، السندات.
- د- السيولة "Les desponibilités": هي السيولة المتوفرة في الحسابات البنكية و البريدية و المتوفرة بالصندوق.

ب- الخصوم "Le passif":

- عناصر الخصوم مرتبة حسب تاريخ استحقاقها تتضمن عناصر الخصوم قسمين كبيرين يتكون كل قسم من مراكز مختلفة تتضمن عناصر ذات خصائص مشتركة هي الأموال الخاصة والديون.
- الأموال الخاصة "Capitaux propres": هي وسائل التمويل التي وضعت تحت تصرف المؤسسة بصفة خاصة وتتكون من العناصر الأساسية التالية:

- أ- رأسمال والاحتياطيات "Le capital et le reserves": هي مساهمة صاحب (المستغل) أو أصحاب (الشركاء) المؤسسة والأرباح غير الموزعة والتي تركت تحت تصرف المؤسسة.
- ب- نتيجة الدورة "Le résultat de l'exercice": هي الأرباح أو الخسائر المحققة من طرف المؤسسة.
- الديون: "Les dettes": هي وسائل التمويل الخارجية و تتكون من العناصر الأساسية التالية:
- أ- الديون المالية "Les dettes financières": هي القروض المتحصل عليها من المؤسسات المالية المختلفة.
- ب- ديون الاستغلال "Les dettes d'exploitation": هي مصادر التمويل المتعلقة بعملية الاستغلال مثل ديون الموردين، الديون الضريبية، ديون العمال... الخ.
- ج- الديون الأخرى: «Les autres dettes»: هي الديون غير المتعلقة بعملية الاستغلال مثل ديون موردي التثبيات.

- النتيجة: Le résultat

تعد الميزانية الختامية بصفة عامة بعد اثني عشر شهرا، وبالتالي تسمح بحساب النتيجة عن طريق المقارنة بين الأصول والخصوم حيث تمثل النتيجة الفرق بينهما.

$$\text{النتيجة} = \text{الأصول} - \text{الخصوم}$$

النتيجة توضع دائما في جانب الخصوم بإشارة موجبة إذا كانت ربح و بإشارة سالبة إذا كانت النتيجة خسارة.

2-1-3 عرض الميزانية "La présentation du bilan":

تعرض الميزانية بشكل بسيط كما يلي:

الميزانية بتاريخ .../.../.....

المبالغ	الخصوم (الموارد)	المبالغ	الأصول (الإستخدامات)
	الأموال الخاصة		التثبيات
XXX	- رأسمال	XXX	- التثبيات المعنوية
XXX	- الاحتياطيات	XXX	- التثبيات العينية
XXX	- النتيجة	XXX	- التثبيات المالية
	الديون		الأصول المتداولة
XXX	- الديون المالية	XXX	- المخزونات
XXX	- ديون الاستغلال	XXX	- المدينون
XXX	- الديون الأخرى	XXX	- الأموال الموظفة
		XXX	- السيولة.
XXX	المجموع العام	XXX	المجموع العام

مثال(1): في 02-02-n أسس أربعة شركاء مكتبة تحت اسم (اقرأ) و ذلك عن طريق تأسيس شركة برأسمال قدره 500 000 دج .

ولكي تمارس المكتبة نشاطها قاموا بشراء ما يلي:

- تجهيزات مكتبة 80 000 دج.

- رفوف 162 000 دج.

- تجهيزات إعلام آلي 126 000 دج.

- مخزون الكتب 120 000 دج.

- أموال في الصندوق 12 000 دج.

قبل الانطلاق في العمل صرحت الشركة كونها شخص معنوي بممتلكاتها و ذلك بإعداد الميزانية في بداية النشاط

كما يلي :

الميزانية في 02/02/n

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
500 000	-الأموال الخاصة رأسمال	80 000 162 000 126 000	-التشبيات تجهيزات مكتب رفوف تجهيزات إ آلي
500 000	مج 1	368 00	مج 1
0	-الديون	120 000 12 000	-أصول متداولة بضاعة الصندوق
0	مج 2	132 000	مج 2
500 000	المجموع الكلي	500 000	المجموع الكلي

نلاحظ أن:

- مجموع الأصول = مجموع الخصوم (500 000=500 000)

- مجموع الأصول - عناصر الخصوم = الأموال الخاصة (500 000 = 0 - 500 000)

- الشركة لم تحقق لا ربح ولا خسارة لأنها لم تزال نشاطها بعد.

4-1-2 التغيرات في الممتلكات:

عندما يمارس الكيان نشاطه يؤدي ذلك إلى تغيرات في ممتلكاته حيث كل عملية يقوم بها الكيان تؤدي إلى

تغيرات في ممتلكات الكيان وبالتالي في ميزانيته، ولذلك نميز بين نوعين من الميزانيات باستخدام معيار التاريخ.

أ- الميزانية الافتتاحية:

هي الصورة المالية للكيان في بداية النشاط (عند الانطلاق) أو في بداية الدورة المحاسبية (n/01/01).

ب- الميزانية الختامية:

النشاط الممارس من طرف الكيان يؤدي إلى تغيرات في ممتلكاته و ذلك كما يلي:

- المصاريف تؤدي إلى نقص ممتلكات الكيان حيث كل مصروف يؤدي إلى زيادة الخصوم أو نقص في الأصول.
- الإيرادات تؤدي إلى زيادة ممتلكات الكيان حيث كل إيراد يؤدي إلى زيادة في الأصول أو نقص في الخصوم.

و بعد اثني عشر شهرا من النشاط أي في نهاية الدورة المحاسبية يجب الوقوف على الوضعية المالية للكيان بعد التغيرات التي طرأت عليه وبالتالي يمكن تعريف الميزانية الختامية أنها الصورة المالية للكيان في نهاية الدورة المحاسبية أو عند تاريخ التوقف عن النشاط.

بالمقارنة بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية نلاحظ التغيرات التي طرأت على ممتلكات الكيان كما يجب

الإشارة إلى أن الميزانية الختامية للدورة "n" هي الميزانية الافتتاحية للدورة "n+1".

2-1-5 ازدواجية تحديد النتيجة: تحدد (تحسب) النتيجة في نهاية الدورة المحاسبية من خلال:

أ- المقارنة بين الإيرادات والنفقات حيث تمثل الفرق بينهما وذلك من خلال:

$$\text{النتيجة} = \text{الإيرادات} - \text{النفقات}$$

ب- المقارنة بين الأصول والخصوم: حيث تمثل الفرق بينهما:

$$\text{النتيجة} = \text{الأصول} - \text{الخصوم}$$

مثال(2): قامت المكتبة(اقرأ) خلال الدورة "n" بالعديد من العمليات الاقتصادية أدت إلى التغيرات التالية في نهاية الدورة "n".

- التثبيتات لم تتغير 368 000 دج.
 - مخزون البضاعة في نهاية الدورة أصبح 95 000 دج عوض 120 000 دج في بداية الدورة.
 - السيولة 79 200 دج عوض 12 000 دج في بداية الدورة.
 - ديون على العملاء 30 000 دج تتمثل في مبيعات بضاعة غير محصلة.
 - ديون الموردين 16 000 دج تتمثل مشتريات غير مسددة.
- المطلوب: إعداد الميزانية في 31/12/n.

الميزانية في 31/12/n

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
	-الأموال الخاصة		-التثبيتات
500 000	رأسمال	80 000	تجهيزات مكتب
56 200	النتيجة	162 000	رفوف
		126 000	تجهيزات إ آلي
556 200	مج 1	368 00	مج 1
	-الديون		-أصول متداولة

16 000	ديون الاستغلال "موردون"	95 000	بضاعة
		30 000	عملاء
		79 200	الصندوق
16 000	مج 2	204 200	مج 2
572200	المجموع الكلي	572 200	المجموع الكلي

2-1-6 التغيرات في هيكل الميزانية:

هناك بعض العمليات الاقتصادية التي يقوم بها الكيان أو المؤسسة لا تؤدي إلى الزيادة أو النقصان في الممتلكات الصافية للمؤسسة أو صافي المركز المالي للمؤسسة (العمليات التي تتم بين عناصر الميزانية فيما بينها) حيث لا تنتج عنها نتيجة ايجابية أو سلبية بل تؤثر فقط على هيكل الميزانية و هي:

- العمليات التي تتم عموديا بين عناصر الأصول فيما بينها;
- العماليات التي تتم عموديا بين عناصر الخصوم فيما بينها;
- العمليات التي تتم أفقيا بين عناصر الأصول و الخصوم;

مثال(3):

قامت المكتبة إقرأ خلال الدورة "n" انطلاقا من وضعيتها في n/02/02 في المثال (1) بالعمليتين التاليتين:

- اقتترضت مبلغ 200 000 دج من بنك "CPA" وضعت نصفه في حسابها البنكي في نفس البنك والنصف الثاني في الصندوق.

- شراء جهاز إعلام الي ب 50 000 دج بشيك بنكي، و بضاعة "كتب" ب 40 000 دج نقدا.

المطلوب:

إعداد الميزانية في نهاية الدورة "n".

حل المثال:

لحل المثال السابق نسجل العمليات في دفتر اليومية، ثم نعد دفتر الأستاذ، ثم ننقل أرصدة الحسابات إلى الميزانية كمايلي:

دفتر اليومية:

n/02/02		من مذكورين:	
80 000		د/ تجهيزات مكتب	
162 000		د/ رفوف	
126 000		د/ تجهيزات إ ألي	
120 000		د/ البضاعة	
12 000		د/ الصندوق	

500 000		إلى مذكورين: د/ رأس المال القيد الافتتاحي		
200 000	100 000 100 000	(1) من د/ البنك من د/ الصندوق إلى د/ قروض بنكية اقتراض مبلغ 200 000 من البنك		
50 000	50 000	(2) من د/ تجهيزات إ ألي إلى د/ البنك شراء تجهيزات إ ألي		
40 000	40 000	(3) من د/ البضاعة إلى د/ الصندوق شراء بضاعة نقدا		

دفتر الأستاذ:

ت إ ألي		تجهيزات مكتب		رفوف	
ر م	126 000	ر م	80 000	ر م	162 000
176 000	50 000	80 000		162 000	
176 000	176 000	80 000	80 000	162 000	162 000
قروض بنكية		رأس المال		الصندوق	
200 000	رد	500 000	رد	40 000	12 000
	200 000		500 000	ر م	100 000
				72 000	
200 000	200 000	500 000	500 000	112 000	112 000

البنك		البضاعة	
50 000	100 000	ر م	120 000
ر م		160 000	40 000
50 000			
100 000	100 000	300 000	300 000

- الميزانية: نقل أرصدة الحسابات السابقة لنحصل على الميزانية كمايلي:

الميزانية في 31/12/n

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
500 000	-الأموال الخاصة رأسمال	80 000	-التثبيات تجهيزات مكتب
		162 000	رفوف
		176 000	تجهيزات إ آلي
500 000	مج 1	418 000	مج 1
200 000	-الديون قروض بنكية	160 000	-أصول متداولة بضاعة
		50 000	البنك
		72 000	الصندوق
200 000	مج 2	282 000	مج 2
700 000	المجموع الكلي	700 000	المجموع الكلي

نلاحظ من خلال الميزانية أن العمليات التي قامت في المؤسسة "اقرأ" لم تؤدي إلى ربح أو خسارة وبالتالي لم تؤثر على الأموال الخاصة حيث بقيت بمبلغ 500 000 دج ، و بالرجوع لدفتر اليومية نلاحظ أن كل العمليات تمت بين حسابات الميزانية فيما بينها.

2-2 حساب النتائج (le compte de résultat):

تطرقنا في العنصر السابق للميزانية التي من خلالها عرفنا الوضعية المالية للمؤسسة و متابعة تطور ممتلكاتها و معرفة النتيجة الإجمالية للدورة عن طريق مقارنة الأصول بالخصوم إلا أن هذا لا يكفي حيث يجب شرح و تحليل هذه النتيجة و معرفة مختلف مستوياتها و يتم ذلك من خلال حساب النتائج.

يسمح حساب النتائج بتحليل النتيجة عن طريق المقارنة بين التكاليف أو المصاريف من جهة و النواتج من جهة أخرى و ذلك لأن كل عملية متعلقة بالمصاريف تؤدي إلى التقليل من النتيجة و من ثم التقليل في المنافع الاقتصادية ، و كل عملية متعلقة بالنواتج تؤدي إلى الزيادة في النتيجة و من ثم زيادة المنافع الاقتصادية. سنتعرض فيما يلي إلى:

- عرض و تحليل المصاريف;

- عرض و تحليل النواتج ;

- عرض و تحليل حساب النتائج;

1-2 عرض و تحليل المصاريف:

عند ممارسة المؤسسة لنشاطها تتحمل مصاريف هذه المصاريف تؤثر سلبا على النتيجة حيث تؤدي إلى زيادة الخصوم أو إلى نقص الأصول و من ثم نقص النتيجة و نقص المنافع الاقتصادية.

تتمثل المصاريف التي تتحملها المؤسسة عند ممارستها لنشاطها (عملية الاستغلال) بصفة عامة فيما يلي:

- المشتريات المستهلكة: هي تكلفة شراء السلع و الدراسات و الخدمات و المعدات و التجهيزات و الأشغال

المستهلكة في عملية الاستغلال و تتمثل فيما يلي:

- البضاعة المستهلكة: هي تكلفة شراء البضاعة المباعة.

- المواد الأولية و اللوازم المستهلكة: هي تكلفة شراء المواد الأولية و اللوازم المستهلكة (المستعملة) في عملية الاستغلال.

- التموينات الأخرى المستهلكة: هي تكلفة شراء التموينات الأخرى المستهلكة (المستعملة) في عملية الاستغلال.

- مشتريات الدراسات و الخدمات و المعدات و التجهيزات و الأشغال المستهلكة (المستعملة) في عملية الاستغلال.

- الخدمات الخارجية: هي تكلفة الخدمات التي تتحصل عليها المؤسسة من الغير (من خارج المؤسسة) مثل مصاريف

الإيجار ،مصاريف الصيانة ،مصاريف التأمينات ،مصاريف الأبحاث و الدراسات ،مصاريف النقل و التنقل ،و مصاريف الإشهار.

- أجور المستخدمين: هي الأجور التي تدفعها المؤسسة لعمالها و موظفيها و الاشتراكات الاجتماعية المتعلقة بها.

- الضرائب و الرسوم: هي كل الضرائب و الرسوم المفروضة على المؤسسة ماعدا الضرائب على الدخل الإجمالي و على أرباح الشركات.

- المصاريف العملياتية الأخرى: هي المصاريف المتعلقة بالتسيير و غير المذكورة سابقا مثل الغرامات و العقوبات ،و الإعانات الممنوحة للغير.

- المصاريف المالية: هي المصاريف ذات الطبيعة المالية التي تتحملها المؤسسة مثل فوائد القروض ،خسائر الصرف ، الحسومات الممنوحة للزبائن ،نواقص القيمةالخ.

- المصاريف الاستثنائية (غير العادية): هي المصاريف التي تتحملها المؤسسة بصفة استثنائية مثل النقص الاستثنائي للتبittات ،مصاريف السنوات السابقةالخ.

- مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة: هي النقص الحاصل في التبittات نتيجة استعمالها في عملية الاستغلال و خسائر القيمة الحاصلة في باقي الأصول و المتوقعة الحدوث.

2-2 عرض و تحليل النواتج:

هي المنافع الاقتصادية التي تتحصل عليها المؤسسة خلال الدورة في شكل مدخلات حيث تؤدي إلى زيادة الأصول أو نقص الخصوم و من ثم تؤثر إيجابا على نتيجة المؤسسة.

تتمثل نواتج المؤسسة في العناصر التالية:

- مبيعات البضاعة و المنتجات و الخدمات المؤداة

- التغير في مخزون المنتجات:هي الزيادة أو النقصان الحاصل في مخزون مختلف المنتجات الذي يتم حسابه في نهاية الدورة مقارنة مع ما كان موجود في بداية الدورة.

- الإنتاج المثبت: هو تكلفة إنتاج المنتجات التي حولتها المؤسسة إلى تبittات.

- إعانات الاستغلال: هي الإعانات التي حصلت عليها المؤسسة من أطراف خارجية في إطار عملية الاستغلال.

- المنتجات العملياتية الأخرى: هي النواتج التي حصلت عليها المؤسسة غير السابق ذكرها مثل الأتاوى المفروضة على الامتيازات و البرعات و التراخيص ،فوائض القيمة على التنازل على التبittاتالخ.

- النواتج المالية: هي النواتج ذات الصبغة المالية التي حصلت عليها المؤسسة مثل الفوائد البنكية المتحصل عنها ،خصم تعجيل الدفع المستحق ،أرباح الصرف ...الخ.

النواتج غير العادية (الاستثنائية): هي النواتج التي تتحصل عليها المؤسسة بصفة استثنائية مثل نواتج السنوات السابقة.

إسترجاع خسائر القيمة و المؤونات: هي خسائر القيمة التي كانت متوقعة الحدوث و لم تحدث ، و المؤونات التي خصصت لحدث ما كان متوقع و لم يحدث.

2-3 تحليل و عرض حساب النتائج:

2-3-1 تحليل حساب النتائج:

حساب النتائج هو كشف أو قائمة ملخص للمصاريف التي تحملتها المؤسسة بغض النظر عن تسديدها و النواتج التي حققتها بغض النظر عن تحصيلها خلال الدورة المحاسبية حيث يقارن بين المصاريف و النواتج و يحسب النتيجة.

يتم حساب النتيجة النهائية للمؤسسة بحساب نتائج جزئية تمكننا من تحليل و فهم النتيجة النهائية و ذلك بمقابلة بعض النواتج ببعض المصاريف التي تشترك في نفس المستوى أو لها نفس الصفات. تعبر هذه النتائج الجزئية على المستويات المختلفة للنتيجة المالية للدورة و المتمثلة فيما يلي:

- القيمة المضافة;
- فائض الاستغلال الاجمالي;
- النتيجة العملياتية;
- النتيجة المالية;
- النتيجة العادية قبل الضرائب;
- النتيجة العادية الصافية;
- النتيجة غير العادية (الاستثنائية);
- نتيجة السنة المالية الصافية;

تحتسب هذه النتائج الجزئية أو المستويات المختلفة للنتيجة من خلال جدول أو كشف حساب النتائج الموالي.

2-3-2 عرض كشف حساب النتائج:

يمكن عرض كشف أو جدول حساب النتائج من خلال الجدول التالي:

حساب النتائج للفترة من/...../..... إلى/...../.....

المبالغ	طريقة الحساب	البيان
		- مبيعات البضاعة و المنتجات و الخدمات المؤداة - التغير في مخزون المنتجات - الإنتاج المثبت - إعانات الاستغلال
	(1)	إنتاج السنة المالية
		- المشتريات المستهلكة - الخدمات الخارجية
	(2)	استهلاك السنة المالية
	(2)-(1)=(3)	القيمة المضافة للاستغلال
	(4)	أجور المستخدمين
	(5)	الضرائب و الرسوم

	(5)-(4)-(3)=(6)	فائض الاستغلال الإجمالي
	(7)	- النواتج العملياتية الأخرى - استرجاع خسائر القيمة و المؤونات
	(8)	- المصاريف العملياتية الأخرى - مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة
	(8)-(7)+(6)=(9)	النتيجة العملياتية
	(10)	النواتج المالية
	(11)	المصاريف المالية
	(11)-(10)=(12)	النتيجة المالية
	(12)+(9)=(13)	النتيجة العادية قبل الضرائب
	(14)	الضرائب الواجب دفعها على النتيجة العادية
	(14)-(13)=(15)	النتيجة العادية الصافية
	(16)	النواتج غير العادية(الاستثنائية)
	(17)	المصاريف غير العادية(الاستثنائية)
	(17)-(16)=(18)	النتيجة غير العادية(الاستثنائية)
	(18)+(15)=(19)	النتيجة المالية الصافية

المصدر: من إعداد الأستاذ بالاعتماد على القرار المؤرخ في 26/07/2008 المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و مدونة الحسابات و قواعد سيرها. الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25/03/2009 الصفحة 34.

ملاحظة: تم إضافة العمود الثاني فقط لشرح طريقة الحساب.

من الجدول السابق يتبين لنا كيفية حساب النتائج الجزئية و ذلك كما يلي:

إنتاج السنة المالية = مبيعات البضاعة و المنتجات و الخدمات المؤداة + التغير في مخزون المنتجات + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية

فائض الاستغلال الإجمالي = القيمة المضافة للاستغلال - أجور المستخدمين - الضرائب و الرسوم

النتيجة العملياتية = فائض الاستغلال الإجمالي + (النواتج العملياتية الأخرى + استرجاع خسائر القيمة و المؤونات) - (المصاريف العملياتية الأخرى + مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة)

النتيجة المالية = النواتج المالية - المصاريف المالية

النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

النتيجة العادية الصافية = النتيجة العادية قبل الضرائب - الضرائب الواجب دفعها على النتيجة العادية

النتيجة غير العادية (الاستثنائية) = النواتج غير العادية (الاستثنائية) - المصاريف غير العادية (الاستثنائية)

النتيجة المالية الصافية = النتيجة العادية الصافية + النتيجة غير العادية (الاستثنائية)

مثال:

في 01/01/01 كان مخزون الشركة من المنتجات 500 000 دج ، و خلال الدورة n استهلكت مواد أولية و لوازم تكلفة شرائها 600 000 دج ، و تموينات أخرى تكلفه شرائها 100 000 دج ، و بلغت أجور العمال مبلغ 200 000 دج ، و مصاريف الإيجار مبلغ 250 000 دج ، و مصاريف النقل 150 000 دج ، و فوائد البنوك المدفوعة 50 000 دج ، و مصاريف الإشهار و الدعاية 50 000 دج ، الرسم على النشاط المهني 50 000 دج ، مخصصات الاهتلاكات و المؤونات 300 000 دج ، و بلغت مبيعاتها من المنتجات 2 500 000 دج ، و في 31/12/01 أصبح مخزونها من المنتجات 700 000 دج ، و فرضت عليها ضريبة على أرباح الشركات بمبلغ 300 000 دج .

المطلوب: إعداد حساب النتائج للدورة n

حل المثال:

لإعداد حساب النتائج لأبد من حساب البيانات المالية المكونة له كما يلي:

إنتاج السنة المالية = مبيعات البضاعة و المنتجات و الخدمات المؤداة + التغير في مخزون المنتجات + الإنتاج

المثبت + إعانات الاستغلال

= مبيعات المنتجات + التغير في مخزون المنتجات

= 2 500 000 + (500 000 - 700 000) = 2 700 000 دج

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية

المشتريات المستهلكة = المواد الأولية و اللوازم المستهلكة + التموينات الأخرى المستهلكة

= 600 000 + 100 000 = 700 000 دج

الخدمات الخارجية = مصاريف الإيجار + مصاريف النقل + الإشهار و الدعاية

= 250 000 + 150 000 + 50 000 = 450 000 دج

استهلاك السنة المالية = 700 000 + 450 000 = 1 150 000 دج

حساب النتائج للفترة من n/01/01 إلى n/12/31

المبالغ	طريقة الحساب	البيان
2 500 000		- مبيعات المنتجات
200 000		- التغير في مخزون المنتجات
2 700 000	(1)	إنتاج السنة المالية
700 000		- المشتريات المستهلكة
450 000		- الخدمات الخارجية
1 150 000	(2)	استهلاك السنة المالية
1 550 000	(2)-(1)=(3)	القيمة المضافة للاستغلال
200 000	(4)	أجور المستخدمين
50 000	(5)	الضرائب و الرسوم
1 300 000	(5)-(4)-(3)=(6)	فائض الاستغلال الإجمالي
/	(7)	- النواتج العملياتية الأخرى
/		- استرجاع خسائر القيمة و المؤونات
/	(8)	- المصاريف العملياتية الأخرى
300 000		- مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة
1 000 000	(8)-(7)+(6)=(9)	النتيجة العملياتية
/	(10)	النواتج المالية
50 000	(11)	المصاريف المالية
- 50 000	(11)-(10)=(12)	النتيجة المالية
950 000	(12)+(9)=(13)	النتيجة العادية قبل الضرائب
300 000	(14)	الضرائب الواجب دفعها على النتيجة العادية
650 000	(14)-(13)=(15)	النتيجة العادية الصافية
/	(16)	النواتج غير العادية(الاستثنائية)
/	(17)	المصاريف غير العادية(الاستثنائية)
/	(17)-(16)=(18)	النتيجة غير العادية(الاستثنائية)
650 000	(18)+(15)=(19)	النتيجة المالية الصافية