



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -



قسم : علوم التسيير

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

عنوان المذكرة:

دراسة حسابات الاموال الخاصة بين المخطط المحاسبي الوطني PCN والنظام المحاسبي المالي SCF  
دراسة حسابات الاموال الخاصة بين المخطط المحاسبي الوطني PCN والنظام المحاسبي المالي SCF

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات شهادة ليسانس في علوم التسيير  
تخصص محاسبة

تحت اشراف الاستاذ:

من اعداد الطلبة

أ/بابنات عبد الرحمان

هقي بشير

محمده اسماعيل

الموسم الجامعي 2013/2012  
الموسم الجامعي 2013/2012

# الإهداء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على أشرف خلق الله.

- لكل بداية نهاية و لكل نهاية نتيجة, و نتيجة جهدنا هذا العمل المتواضع الذي أهديه بصفة خاصة إلى أعز مخلوقين لدي بحضورهما و غيابهما, أبا و هما والدي العزيزين, و أرجو من الله أن أكون قد وفيت و لو بذرة مما أعطوني إياه من كل معان سامية و كنت في المستوى.

- كما أهديه لأخوتي و أخواتي و أزواجهم و أولادهم, و كل أفراد عائلتي.

- و أهديه لكل من صادقني يوما.

- أهديه إلى أستاذي المشرف على بحثي هذا, وإلى كل الطلبة.

- إلى كل متصفح هذا العمل.

**بشير هقي.**

# شكر وتقدير

بسم الله وكفى و الصلاة و السلام على الحبيب المصطفى و خير سلام على أصحابه, و أزواجه

الشرافي, أما بعد :

إن البارئ عز وجل أوصانا بعدم التكبر و الشكر على كل شيء فقال : « لان شكرتم لأزيدنكم » ,

لهذا نتوجه نحن كل من بشير هقي ومحددة أسماعيل بالشكر الجزيل أولاً لله الذي أنعمنا و أتم

علينا نعمة تعد تاج على رؤوس الأصحاء, ألا و هي الصحة و القدرة لنصل إلى هذه الدرجة من

الدراسة, و زرع فينا حب يتعب الغير للحصول عليه هو حب العلم و التعلم, و لأن من لم يشكر الله

فلا خير فيه للناس, لهذا نتوجه بعد الله بالشكر إلى أسرتنا الكريمة الذين أتعبناهم و حملناهم

همومنا لكننا نرجو أننا سندخل و لو شعاع من الفرحة و الهناء بهذه الدرجة.

كما لا ننسى كل من ساعدنا و لو بكلمة تشجيع للاستمرار و إلى أولئك الذين ساعدونا في دراستنا

التطبيقية, كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذنا المشرف الذي ساعدنا لانجاز هذا

العمل.

# الفهرس

الإهداء

شكر و عرفان

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

المقدمة العامة..... أ

الفصل الأول: دراسة حسابات الأموال الخصة حسب المخطط الوطني المحاسبي

1 ..... " PCN"

3 ..... 1- حساب المساهمات والحصص النظامية

3 ..... 1.1- دراسة الحساب 10 " الأموال الجماعية "

8 ..... 2.1- دراسة الحساب 11 " الأموال الشخصية "

12 ..... 3.1 – دراسة الحساب 12 " العلاوات المتعلقة برأس المال "

14 ..... 2- الحسابات الخاصة بالتمويل الذاتي

14 ..... 1.2- دراسة الحساب 18 " نتيجة رهن التخصيص "

16 ..... 2.2- دراسة الحساب 13 " الاحتياطات "

19 ..... 3.2- دراسة الحساب 19 " مؤونات الخسائر والتكاليف "

24 ..... 3- حساب الأحكام الخاصة

24 ..... 1.3- دراسة الحساب 14 " إعانات الاستثمار "

26 ..... 2.3- دراسة الحساب 15 " فرق إعادة التقييم "

31 ..... 3.3- دراسة الحساب 17 " ارتباط بين الوحدات "





91.....	1.1- التعريف وأعضاء التعاونية.....
92.....	2.1- أهدافها وشكليات التأسيس والترخيص.....
93.....	3.1- رأس مال التعاونية والتنظيم والتسيير.....
97.....	4.1- النظام الداخلي ومسك حسابات السنة المالية.....
101.....	الخاتمة.....

المراجع

الملاحق

# المقدمة

عرفت الممارسة المحاسبية تعايشا كبيرا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية على مر العصور في المحيط الذي كانت تستعمل فيه المحاسبة، وفي ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي أحدث تحولات كبيرة في العالم وذلك من خلال تطور التجارة واتساع رقعتها وكذلك تعدد وتنوع المعاملات التجارية بين الدول، وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول المختلفة، غير أن اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول دفع الشركات المتعددة الجنسيات إلى المطالبة بتوحيد وتقريب الممارسات المحاسبية من أجل تسهيل عمليتي الرقابة والاتصال عبر مختلف فروعها في العالم وفي أوائل السبعينيات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات من مختلف البلدان تمثلت في معايير المحاسبة الدولية، وذلك تجاوبا مع توسع أنشطة التجارة حول الاستثمار والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم.

ومن أجل مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي وتفتحها على العولمة من خلال انضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، حاولت الجزائر ومنذ تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق القيام بإصلاحات اقتصادية، والتي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي بإعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني واعتماد مشروع نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

وبدخول الجزائر إلى اقتصاد السوق ومحاولة إنضمامها إلى منظمة التجارة العالمية أصبح PCN لا يتماشى مع هته التغيرات الاقتصادية لأنه وضع سنة 1975 ليستجيب لإحتياجات الإقتصاد الإشتراكي وخصائصه، ومع هذا التوجه وبداية الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت الجزائر بالقيام بتعديلات جوهرية على المخطط الوطني المحاسبي و محاولة تكيفه مع المعايير المحاسبية وذلك من خلال إعداد إطار تصويري يتضمن الحسابات وقواعد عملها والطرق المحاسبية المعتمدة في التقييم وإعادة التقييم، وإضافة القوائم المالية غير الموجودة فيها، ويدخل النظام الجديد بموجب المادة 08-41 من قانون المالية خيز التنفيذ ابتداء من أول جانفي 2009، كل هذه التغيرات ومع تحديد تاريخ تطبيق SCF أضفى على دراسة هذا الموضوع حيزا كبيرا من الإهتمام خاصة من طرف الباحثين وأصحاب الإختصاص وخصوصا في

السنوات الأخيرة إن من بين أهم التغيرات الطارئة في حسابات النظام المحاسبي المالي تغيرات الأموال الخاصة وهذا مدفعا لإختيار هذا الموضوع بالإضافة إلى أهمية هذا الأخير إذ تعتبر العتبة الأولى في إنشاء الأعمال والمشاريع.

**الإشكالية:** ماهي أهم التغيرات التي حدثت في حسابات مجموعة الأموال الخاصة بين المخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي؟

ومن أجل الفهم الجيد لحيثيات الموضوع نورد التساؤلات الفرعية التالية:

التساؤلات فرعية :

- ما هي فروع الأموال الخاصة حسب المخطط الوطني المحاسبي.

- ما هي فروع الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي .

- هل التغيرات في هته المجموعة تشمل محتواها أو المعالجة المحاسبية.

### **الفرضيات:**

هناك عدة فرضيات نحاول اقتناءها للوصول إلى إجابة صحيحة ودقيقة على هذه التساؤلات وهي:

- الأموال الخاصة حسب المخطط الوطني المحاسبي تتمثل في كل الأموال الموضوعه تحت تصرف المؤسسة من مساهمات المشاركين وكذلك هو كل ما شأنه زيادة رأس مال المؤسسة يعتبر ملك لها.

- الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي هي عبارة عن الأموال التي تستطيع المؤسسة استعمالها لمدة طويلة ولا يشترط ملكيتها.

- التغيرات في هته المجموعة مست بعض الحسابات في محتواها والمعالجة المحاسبية مع إضافة بعض الحسابات.

### **أسباب إختيار الموضوع:**

من أهم الاسباب التي أدت إلى إختيار هذا الموضوع هي:

- طبيعة التخصص الذي ندرس فيه

- محاولة الوصول إلى أهم التغيرات التي طرأت على الأموال الخاصة بين المخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي.

- أهمية حسابات الأموال الخاصة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية.

## أهمية الموضوع:

تكمن أهمية دراسة هذا الموضوع في معرفة حسابات الأموال الخاصة وفروعها وذلك حسب المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي، من حيث طبيعة الحسابات والتسجيل المحاسبي وأهم التغيرات التي طرأت عليها.

## أهداف الدراسة:

تهدف دراسة حسابات الأموال الخاصة إلى:

- معرفة طبيعة حسابات الأموال الخاصة.

- إبراز أهمية الأموال الخاصة في المؤسسات الاقتصادية.

- المعالجة المحاسبية لحسابات الأموال الخاصة حسب المخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي.

## المنهجية:

في إطار هذا البحث تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في عرض المعلومات الخاصة بهذا الموضوع بإعتبار الأنسب ، للإحاطة بجميع جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الخاصة به قمنا بوصف حسابات الأموال الخاصة وتحليل جميع العمليات المتعلقة بها .

أما بالنسبة للجانب التطبيقي إعتدنا على المقابلة في جمع البيانات وتحليلها وصياغتها .

## خطة الدراسة:

ينقسم حساب الأموال الخاصة إلى عدة فروع حسب نوع طريقة الحصول عليها، أضيفت بعض الحسابات إلى مجموعة الأموال الخاصة كما أجريت بعض التعديلات اللازمة على المعالجة المحاسبية لها.

تم تقسيم البحث لثلاثة فصول

الجانب النظري يحتوي على فصلين :

- الفصل الأول: تناولنا فيه الأموال الخاصة حسب المخطط الوطني المحاسبي وكيفية المعالجة المحاسبية لهته المجموعة.

- الفصل الثاني: تطرقنا إلى مجموعة الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي مع التدرج إلى مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي.

الجانب التطبيقي :

- الفصل الثالث: قمنا بدراسة حالة في "التعاونية الفلاحية بالوادي" عن كيفية تسجيل الأموال الخاصة حسب المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي.

# الفصل الأول : حسابات الأموال الخاصة حسب المخطط الوطني المحاسبي " PCN "

المخطط الوطني المحاسبي هو عبارة عن مجموعة من الحسابات تمثل العمليات المنجزة من طرف المؤسسة وتتضمن هذه المجموعة حسابات ذمة المؤسسة وتسييرها ونتائجها , ولقد أسنجا المخطط الوطني المحاسبي لكل هذه الميزات الواجب توفرها وذلك لاحتوائه على ثمانية مجموعات تسمى في المحاسبة أقسام مرقمة من واحد إلى ثمانية وهي :

**القسم الأول :** الأموال الخاصة ( تتضمن الوسائل المالية موضوعة أو متروكة في متناول المؤسسة بصفة دائمة من طرف المالكين )

**القسم الثاني :** الاستثمارات (تتضمن الوسائل المادية الموجودة تحت تصرف المؤسسة للاستغلال )

**القسم الثالث :** المحزونات ( وتتمثل في مجموع البضائع والمواد المخزنة من منتجات مصنعة ومنتجات نصف مصنعة و مواد أولية ، لإعادة بيعها أو تصنيعها )

**القسم الرابع :** الحقوق ( وهي الأموال الواردة من الأموال الخاصة أو دائنة اتجاه أعوان اقتصاديون آخرون )

**القسم الخامس :** الديون ( وتشمل المبالغ الموجودة على ذمة المؤسسة اتجاه أعوان اقتصاديون آخرون كالموردين )

**القسم السادس :** التكاليف ( وهي كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة أثناء دورة الاستغلال )

**القسم السابع :** الإيرادات ( ومقابل التكاليف توجد الإيرادات وهي ثمرة الاستغلال مترجمة على شكل إنتاج ممتلكات أو خدمات مقدمة )

**القسم الثامن :** النتائج ( وتتمثل في الفرق بين الإيرادات و التكاليف )

- كل قسم من هذه الأقسام له تركيب خاص يتجاوب مع الانشغالات المعينة في حدود قرار 23 جوان

والمعلقة بطرق المخطط الوطني المحاسبي وسنتناول في هذا الفصل حسابات الأموال الخاصة والتي ارتأينا إلى تقسيمها إلى :

• حسابات المساهمة والحصص النظامية

• الحسابات الخاصة بالتمويل الذاتي

• حسابات الأحكام الخاصة



**1- حسابات المساهمات والحصص النظامية :**

تعتبر المساهمات والحصص النظامية من وسائل التمويل سواء النقدية أو العينية التي تعتمد عليها المؤسسة عند الإنشاء أو حين الرفع من القيمة الابتدائية ، من طرف صاحب أو أصحاب المشروع

ولقد خصص المخطط الوطني المحاسبي حسابين رئيسيين هما الحساب **10** "أموال جماعية " ، والحساب **11** " أموال شخصية " بالإضافة إلى الحساب **12** " علاوات رأس المال "

**1-1دراسة حساب 10 " الأموال الجماعية ":**

يمثل هذا الحساب القيم النظامية للحصص التي ساهم بها الشركاء<sup>1</sup> , سواء عند الإنشاء أو زيادة رأس المال , وهي إما في شكل مبالغ نقدية أو حصص عينية أو عدد الأسهم أو الحصص ذات قيمة إسمية متساوية يتم توزيعها على الشركاء<sup>2</sup> , ويتميز الأموال الجماعية بالثبات ولا تتغير إلا استثناءا و يقرر من الجمعية العامة للمساهمين<sup>3</sup> , ولقد نص القانون التجاري الجزائري في المادة 566 أن رأس المال الشركة ذات المسؤولية المحدودة (s a r l) يجب أن لا يقل عن 30000 د ج وشركات المساهمة (s a) يجب أن لا يقل رأسمالها عن 300000 د ج ( القيمة الاسمية للسهم الواحد لا تقل عن 100 د ج<sup>4</sup> )

ويكون الحساب **10** دائما بمختلف مبالغ القيم من الحصص النظامية لمساهمات الشركات عينية كانت أو نقدية لـ ح/44 ( حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة) في حالة الإنشاء أو الإندماج أو الرفع أو مدين لـ ح/55 ( ديوان تجاه الشركاء والشركات الحليفة)<sup>5</sup>

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. أمر رقم 75-35 المؤرخ في 19 أفريل 1975 . ويتضمن المخطط المحاسبي الوطني

2- عاشور كتوش المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وفق المخطط المحاسبي الوطني) ، ديوان المطبوعات الجماعية 2003 ص125

3- محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ديوان المطبوعات الجماعية بن عكنون الطبعة الخامسة 2005

4- هوام جمعة تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني , الجزء الأول , ديوان المطبوعات الجماعية , الجزائر 2002 ص273

5- مرزوق الناصر , المخطط الوطني المحاسبي دراسة الحسابات وتطبيقاتها لبويرة 2002 ص1

يتفرع الحساب 10 نظرا للموقع العلمي إلى حسابات ثانوية ذات ثلاث أرقام وفقا إلى ما جاء به الدليل المحاسبي

الوطني تماشيا مع نوع ومصدر المساهمة كمايلي :

### 1 1 1 حساب 100 مساهمات الدولة : ويتفرع إلى :

ح/ 1001 مساهمات الدولة غير مطلوبة

ح/ 1002 مساهمات الدول المطلوبة وغير محررة

ح/ 1003 مساهمات الدول المطلوبة والمحررة

### 1 1 2 حساب 101 مساهمات الجماعية المحلية :

ح/ 1011 مساهمات الجماعات المحلية غير المطلوبة

ح/ 1012 مساهمات الجماعات المحلية المطلوبة وغير محررة

ح/ 1013 مساهمات الجماعات المحلية المطلوبة والمحررة

### 1 1 3 حساب 102 مساهمات المؤسسات العمومية :

ح/ 1021 مساهمات المؤسسات العمومية غير المطلوبة

ح/ 1022 مساهمات المؤسسات العمومية المطلوبة وغير محررة

ح/ 1023 مساهمات المؤسسات العمومية المطلوبة والمحررة

### 1 1 4 حساب 103 مساهمات الشركات الخاصة :

ح/ 1031 مساهمات الشركات الخاصة غير المطلوبة

ح/ 1032 مساهمات الشركات الخاصة المطلوبة وغير محررة

ح/ 1033 مساهمات الشركات الخاصة المطلوبة والمحررة

### 1 1 5 حساب 104 مساهمات الأفراد

ح/ 1041 مساهمات الأفراد غير المطلوبة

ح/ 1042 مساهمات الأفراد المطلوبة وغير محررة

ح/ 1043 مساهمات الأفراد المطلوبة والمحررة

1 1 6 حساب 109 مساهمات مستهلكة

ويكون التسجيل المحاسبي لجميع الفروع الحساب 10 وفقا لحالتين :

الحالة الأولى: الحصول على المساهمات وتتم المعالجة المحاسبية في هذه الحالة بطريقتين :

الطريقة الأولى :وتتمثل في مرحلتين :

المرحلة الأولى<sup>1</sup> : الوعد بالمساهمة وذلك عند الإعلان عن طلب الاكتتاب حيث تكون حسابات الأموال الجماعية دائنة بمبالغ المساهمة للحساب 440 ( مساهمات )

مدین	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
440		من ح/مساهمات الشركاء		y
	100	الى ح/مساهمات الدولة	X1	
	101	الى ح/مساهمات الجماعات المحلية	X2	
	102	ح/مساهمات المؤسسات العمومية	X3	
	103	ح/مساهمات الشركات الخاصة	X4	
	104	ح/مساهمات الافراد	X5	
	109	ح/مسامات مستهلكة	X6	
		الوعد بالدفع		

$$X1+x2+x3+x4+x5+x6=y$$

1 - هوام جمعة, مرجع سابق, ص 273

المرحلة الثانية "الوفاء بالوعد" : وتتمثل في إحضار المساهم لما وعد به إلى المؤسسة ويكون التسجيل في هذه المرحلة كالاتي :

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
2x		من ح/ استثمارات	X1	
3x		ح / مخزونات	X2	
48		ح/ النقديات	X3	
	440	إلى ح/ مساهمات الشركاء		Y4
		الدفع الفعلي		

الطريقة الثانية : وهنا يكون الأكتتاب وتحرير المساهمة في نفس الوقت ويكون التسجيل كالاتي :

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
2x		من ح/ استثمارات	X2	
3x		ح/ مخزونات	X1	
4x		ح/ نقديات	X3	
	10x	إلى ح/ أموال الجماعة		y
		إكتتاب ودفع المساهمات		

حيث :  $y=x1+x2+x3$

الحالة الثانية<sup>1</sup>: تخفيض قيمة حساب الأموال الجماعية :- وذلك عند تحويل مبالغ من ح/أ 10x إلى حساب

ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي :

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
10x	55	// من ح/أموال جماعية إلى ح/ ديون إتجاه الشركات تخفيض الأموال الجماعية	x	y

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
55	48	// من ح/ ديون إتجاه الشركات إلى ح/ النقديات التسديد للشركاء	y	

1 - هوام جمعة, مرجع سابق, ص 14.

**2 1** دراسة حساب 11 "الأموال الشخصية": يمثل هذا الحساب قيمة عناصر الذمة المالية التي خصصها صاحب المؤسسة والذي يدعى "المستغل" لمؤسسته, هذا يعني أن هذا الحساب يفتح فقط في حالة المشاريع الفردية, وتتميز الأموال الشخصية بقابلية التغيير حسب حاجاته الشخصية أو حاجات المشروع على عكس الأموال الجماعية في المؤسسات العمومية والشركات التجارية التي لا تتغير إلا نادراً<sup>1</sup>

ويكون هذا الحساب دائماً بمبالغ القيم المودعة من طرف صاحب الاستغلال لحظة الاستغلال أو حتى الرفع خلال النشاط لـ حـ 21, حـ 3, حـ 4, وحصّة أرباح الدورة الماضية لـ حـ 88, ومدين بقيمة الدورة الماضية لـ حـ 88 في حالة الخسارة, أو لـ حـ 2. حـ 3, حـ 4 في حالة تقليص رأس المال<sup>2</sup>

—ولتجنب التداخل بين الحصّة الأولى للمستغل و الحصص الإضافية المؤقتة أو المسحوبات التي يمكن أن يقوم بها لصالح الاستغلال أو لتلبية حاجاته الشخصية فإن الحساب "11" قسم إلى حسابين ثانويين هما: -

### 1-2-1 حساب 110 " أموال الإستغلال": و يمثل قيمة العناصر التي وضعها المستغل تحت تصرف

المؤسسة, وفي بداية كل سنة مالية يستقبل هذا الحساب أرصدة السنة المالية الماضية للحسابين 119 "المستغل" وحساب 88 "النتيجة الصافية"<sup>3</sup>, ويتزايد هذا الحساب في الجانب الدائن عند الإنشاء أو عند زيادة حصص إضافية وكذا في حالة ما إذا كانت النتيجة ربح أو الحساب 119 دائناً

1 - عاشور كتوس, مرجع سابق, ص 127

2 - مرزوق الناصر, مرجع سابق, ص 16

3 - أمر رقم 35-75, مرجع سابق

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
2		من ح/ الاستثمارات	Y1	
3		ح/ المخزونات	Y2	
4		ح/ الحقوق	Y3	
	110	على ح/ أموال الإستغلال تقديم أصول في حالة الإستثناء أو الرفع لأموال الإستغلال	x	
		//		
119		ح/ حساب المستغل	Y4	
88		ح/ نتيجة صافية	Y5	
	110	إلى ح/ أموال الإستغلال ترصيد حساب النتيجة وحساب المستغل	x	

ويتناقص الحساب 110 في الجهة المدينة في حالة قيام المستغل بسحب إحدى قيم الأصول العينية أو النقدية بهدف تقليص رأس المال, وكذا في حالة ما إذا كانت النتيجة خسارة وقرر المستغل عدم تغطية هذا العجز أو إذا كان الحساب "119" مدينا<sup>1</sup>

1 - عاشور كتوس, مرجع سابق, ص (128,131)

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
110		من ح/ أموال الاستغلال	X	
2		إلى ح/ الاستثمارات	Y1	
3		ح/ المخزونات	Y2	
4		ح/ الحقوق	Y3	
88		ح/ النتيجة	Y4	
119		ح/ المستغل	Y5	
		تخفيض أموال الاستغلال		

2-2-1 حساب "119" المستغل: يسجل في هذا الحساب المدفوعات و الاقتطاعات من أي نوع قام بها المستغل<sup>1</sup> لحسابه الخاص، بصفته المالك الوحيد الذي له الحرية التامة في سحب إحدى قيم الأصول العينية أو النقدية أو زيادتها خلال السنة المالية بغير نية تقليص أو زيادة رأسماله - حيث يكون دائنا في حالة المدفوعات و مدينا في حالة الإقطاع<sup>2</sup>، وفي بداية السنة المالية الموالية يرصد الحساب و ذلك بترحيله إلى الحساب<sup>3</sup> 110

1 - أمر رقم 75-35، مرجع سابق.

2 - عاشور كتوس، مرجع سابق، ص 129

3 - أمر رقم 75-35، مرجع سابق، ص 12



ويكون التسجيل في اليومية كالآتي: <sup>1</sup>

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
119		من حـ/ حساب المستغل	X	
	2	إلى حـ/ الاستثمارات	Y1	
	3	حـ/ المخزونات	Y2	
	48	حـ/ النقديات	Y3	
		إقتطاع المستغل لحاسبه الخاص		
		//		
	2	من حـ/ الاستثمارات	Y1	
	3	حـ/ المخزونات	Y2	
	48	حـ/ النقديات	Y3	
	119	إلى حـ/ حساب المستغل	X	
		دفع المستغل أموال من حسابه الخاص		

$$X=y1+y2+y3$$

1 - عاشور كتوس, مرجع سابق, ص(129-131)

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
119		من حـ/ حساب المستغل	X	
	110	إلى حـ/ أموال الإستغلال	Y	
		إقتطاع المستغل لحاسبه الخاص		
		//		
110		من حـ/ أموال الإستغلال	y	
	119	إلى حـ/ حساب المستغل	x	
		دفع المستغل أصول من حسابه الخاص		

**3 1 - دراسة حساب 12 العلاوات المتعلقة برأسمال:** يمثل هذا الحساب الفائض من القيم الزائدة لعناصر رأسمال المؤسسة<sup>1</sup>, و ينص قانون التجارة على أنه تتم كل زيادة رأس المال, إما عن طريق أسهم أو أنصبة جماعية, أو عن طريق زيادة المبلغ الإسمي للأسهم أو الأنصبة الموجودة<sup>2</sup>, ويعتبر هذا الحساب ضروريا إذا ما أريد الحفاظ على الفصل بين القيمة السوقية و الإسمية للأسهم التي تداولها بيعها<sup>3</sup>.

1 - مرزوق ناصر, مرجع سابق, ص 18

2 - عاشور كتوس, مرجع سابق, ص 131

3 - مصطفى عقاري, مرجع سابق, ص 126

-وينقسم الحساب إلى عدة حسابات فرعية وهي كالآتي :

ح/120 علاوات المساهمات

ح/121 علاوات الإدماج

ح/122 علاوات الإصدار

ح/123 علاوات تحويها سندات الإستحقاق إلى أسهم<sup>1</sup>

يكون الحساب 12 دائما بمبلغ الفائض عن قيمة الحصص المساهم بها أو المدمجة وتلك المترتبة عن الأصدار

أو التحويل من سندات إلى أسهم للحساب 44 (الشركاء)<sup>2</sup>

مدین	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
44		من ح/ الشركاء	X	
	12	إلى ح/ علاوات المتعلقة برأسمال الشركة تحقيق علاوات متعلقة براسمال الشركة		X

**عيوب حساب 12** : إذا كان المخطط الوطني المحاسبي قد جاء منسجما أثناء تشكيله مع نصوص ومواد القانون التجاري الجزائري الذي لايسمح بيع الأسهم بأقل من قيمتها تإسمية فإن الوضع الآن مختلف عما كان عليه في السبعينات في الكثير من القضايا التي ترتبط بالواقع سواء ا على المستوى المحلي أو الدولي ,فعلى سبيل المثال قد تاجأ الوحدة الأقتصادية مضطرة إلى طرح أبيع أسهم بأقل من قيمتها الإسمية ,والمخطط

1 - أمر رقم 75-35, مرجع سابق

2 - بن بوتلجة أمينة , محاسبة الشركات, دار المعرفة, باب الواد, الجزائر , 2005, ص89.

الوطني المحاسبي لا يهتم بهذه الحالة وهذا يعتبر من أوجه القصور فيه<sup>1</sup>

**2- الحسابات الخاصة بالتمويل الذاتي :** وهي الحسابات التي تشكلها المؤسسة لأستعمالها لاحقا

كحسابات الأحتياط و نتائج رهن تخصيص وموؤنات والخسائر والتكاليف

**1-2 دراسة حساب 18 نتيجة رهن تخصيص :**يمثل هذا الحساب النتائج المالية للسنوات السابقة

والتي يتم توزيعها أو اتخاذ أي قرار بشأنها ويستقبل هذا الحساب بداية السنة المالية رصيد

ح/ 88 "نتيجة صافية " في إنتظار إثبات حركته بعد إتخاذ أي قرار بشأن توزيع الناتج أي وفقا لقرارات

تخصيص الأرباح والخسائر<sup>2</sup>

**1-1-2:التخصيص المؤقت للنتيجة :**وتكو كما يلي :-

-في حالة الربح : في نهاية الدورة يكون ح 88\ دائما وفي بداية الدورة الجديدة إذا لم يتخذ إي قرار في توزيع

النتيجة يرصد الحساب 88<sup>3</sup> بالكيفية التالية :-

1 - مصطفى عقاري, مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي, أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الدولية في العلوم

الإقتصادية جامعة فرحات عباس للعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, سطيف, 2004, ص 126

2 - عاشور كتوس, مرجع سابق, ص135.

3 - بن ربيع حنيفة, الواضح في المحاسبة العامة, دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع, الجزائر, 2002, ص 219

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		n/1/1		
88		من ح   نتيجة صافية	x	
	18	إلى ح   نتيجة رهن التخصيص ترصيد النتيجة		Y

يظهر الحساب 18 في جانب الخصوم في الميزانية مع مجموعة الأموال الخاصة, ويزيد من قيمتها

في حالة الخسارة<sup>1</sup>: في نهاية الدورة يكون ح 88 مدينا وفي بداية الدورة ترحل إلى حساب 18 و تبقى قيمة الخسارة في جانب الخصوم للميزانية وتخفض من قيمة الأموال الخاصة.

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		n\01\02		
18		من ح   نتيجة رهن التخصيص	Y	
	88	الى ح   نتيجة صافية ترصيد النتيجة		X

**2.1.2- توجيه حساب 18 :-** في حال قررت المؤسسة توجيه النتيجة رهن التخصيص يظهر الحساب 18

مدينا للحسابات حـ/ 5X, 13X وحسب قرار المؤسسة

ويكون التسجيل المحاسبي في اليومية:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
18		من حـ/ نتيجة رهن التخصيص		X1+X2
	13X	إلى حـ/ احتياطات	X1	
	5X	حـ/ الديون	X2	
		توجيه النتيجة رهن التخصيص		

**2-2- دراسة حساب 13 "الإحتياطيات":** يعني مصطلح الإحتياطيات في المحاسبة ذلك الجزء من الإرباح بعد

الضريبة التي يتقرر الإمتناع عن توزيعها عن المساهمين أو الملاك وذلك من أجل تحقيق عدة أغراض

منها بشكل خاص الإعتماد على التمويل الذاتي لعمليات التوسع التي تراها إدارة الوحدة ضرورية

أو العمليات الإستغلال الجارية سوءا تعلق الأمر بتسديد مصاريف شراء عناصر المخزون , والوفاء

بالإلتزامات التجارية , وتسديد الموردين , أو تعلق الأمر بإجراء التوازنات المالية<sup>1</sup>

ويكون الحساب 13 دائنا بمبالغ من حصص الأرباح الصافية للدورة المبقة داخل المؤسسة للحساب 18

وكذا القيمة الزائدة الأستثمارات المتنازل عنها المراد أعادة استثمارها<sup>2</sup> 792

1-مصطفى عقاري, مرجع سابق , ص127.

2- مرزوق ناصر, مرجع سابق, ص20.

يتم تشكيل هذا الحساب وفقا لأحكام نظامية و تشريعية متعددة, جاري العمل بها, ولتعدد هذه الأحكام تعددت الحسابات المتفرعة لحساب 13 طبقا لهذه الأحكام كمايلي :

### 1-2-2 حساب 130 "احتياطات قانونية" : وهي الإحتياطات التي ينص عليها التشريع الساري المفعول

" المادة 721 من القانون التجاري الجزائري " <sup>1</sup> حيث تصل نسبته إلى 100/5 من الأرباح الصافية

( المؤسسة من نوع : شركات المساهمة وشركات المسؤولية المحدودة ) مطروح منها خسائر السنوات السابقة وتتوقف اجباريتها عندما تصل إلى 100/10 رأس المال الاجتماعي.<sup>2</sup>

### 2-2-2 حساب 131 "احتياطات نظامية" :يسجل هذا الحساب مبالغ الاحتياطات المشكلة وفقا لأحكام النظامية

وأحكام ضريبة احتياطات فائض القيمة الناتجة عن التنازلات الواجب إعادة استثمارها اساسا وينقسم هذا الى:-

#### 2-2-2 حساب 1310:"احتياطات فائض القيمة الناتج عن التنازل الواجب إعادة استثمارها":- وهي عبارة

عن المبالغ الناتجة عن بيع الأستثمارات المملوكة جزئيا أو كليا والمشكلة لتجديد هذه الأستثمارات خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات وفقا لما ينص عليه القانون الضرائب

#### 2-2-2-2 حساب 1311 "ارباح خاضعة لنظام الضرائب المخفض" : ويسجل هذا الحساب المبلغ المقتطع

من الأرباح الصافية المراد إعادة استثمارها والخاضع لمعدل مخفض للضريبة وفقا لأجراءات وأحكام ضريبة تحدد هذا المعدل , وهذا بغية تشجيع الأستثمارات وفق شروط معينة ( مثل المناطق النائية .... )

### 2-2-3 حساب 132 "احتياطات النظام الأساسي" : يسجل في هذا الحساب مبالغ الأحتياطات المشكلة وفقا

لبنود القانون الأساسي للمؤسسة ( العقد التأسيسي)

### 4-2-2 - حساب 133 "احتياطات تعاقدية" : ويسجل في هذا الحساب مبالغ الأحتياطات المشكلة وفقا لبنود

عقود أخرى غير النظام الأساسي للمؤسس

1 - محمد الزين يخاف ربي, ترجمة جمال خلفه, تقنيات المحاسبة, الجزء الثاني, الطبعة الأولى دار رشيد للنشر والتوزيع, 2001-

2002, ص 138.

2 - شبايكي سعدان, تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي, ديوان الطبوعات الجامعية, بن عكنون الجزائر 2002 ص

132.

**5-2-2 حساب 134 "احتياطات اختيارية"** : ويشكل هذا النوع من الأحتياطات بناء على قرار صادر عن الجمعية العامة للشركاء عندما تكون الارباح كافية لذلك <sup>1</sup>

التسجيل المحاسبي لحسابات الإحتياطات : ويكون الحساب 1310 فائض القيمة الناتج عن التنازلات الواجب إعادة إستثمارها " دائنا للحساب 792 " نواتج الإستثمارات المتنازل عنها وتسجل محاسبيا كمايلي: <sup>2</sup>

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
792		من ح/ نواتج الإستثمارات المتنازل عنها	X	
	1310	إلى ح/ فائض القيمة الناتجة عن التنازلات الواجب إعادة استثمارها		X
		تحويل النواتج إلى فوائض قيمة		

أما بقية الحسابات (ح 130... ح/134) تكون دائنة لحساب 18 نتيجة لرهن التخصيص " في حالة تكوين الإحتياطي)

1- عاشور كتوش, مرجع سابق, ص132

2-محمد الزين يخاف ربي ص139



مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
18		من حـ/ نتيجة رهن التخصيص		Y
	130	إلى حـ/ احتياطي قانوني	X1	
	1311	حـ/ أرباح خاضعة لنظام الضرائب المخفضة	X2	
	132	حـ/ احتياطات النظام الأساسي	X3	
	133	حـ/ احتياطات تقاعدية	X4	
	134	حـ/ احتياطات اختيارية	X5	
		تكوين الإحتياطي		

$$y = x_1 + x_2 + x_3 + x_4 + x_5$$

### 3-2 دراسة حساب 19 "مؤونات خسائر التكاليف": تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر تخصص مبلغ لمواجهة

ماقد يحدث من أخطار مستقبلية.<sup>1</sup> تتوقعها المؤسسة كحدوث خسارة أو تحمل تكاليف دون معرفة قيمتها وتاريخ حدوثها , وهي بمثابة ديون متعلقة يتم تسجيلها ضمن الخصوم بهدف معرفة الحدود القصوى لالتزاماتها<sup>2</sup> ويكون الحساب 19 دائما بمبلغ الموال المحجوزة من إيرادت بغرض مواجهة أو تغطية ما قد يحتمل حدوثه لكل من حـ685/ (مخصصات المؤونات ) وحـ/699 (مخصصات استثنائية ) ومدين بمبالغ القيم المحولة عن الإستعمال لكل من حـ/75 ( تحويل تكاليف الإنتاج) أو حـ/78 \_ تحويل تكاليف الإستغلال ( , أو حساب 796 (ايرادات السنوات السابقة).<sup>3</sup>

1 - محمد بوتين, مرجع سابق, ص108.

2 - عاشور كتوش, مرجع سابق, ص137

3 - مرزوق ناصر, مرجع سابق, ص29

ولقد خصص المخطط الوطني المحاسبي حسابين فرعيين لهذا النوع من المؤونات هما:

### 1-3-2 حساب 190 "مؤونات الخسائر المحتملة": وهي تعتبر عن التكاليف المبنية على عدم اليقين بالنسبة

لمبالغها أو لتحقيق حدوثها ، فهي إذا متنوعة بتنوع التكاليف الواجب تحملها بسبب النزعات مع الغير ( كالعمرات ، الخلافات ، التعويضات عن الأخطار) أو اخطار سعر الصرف على اثر العمليات المالية المتبادلة مع الأجانب

والجدير بالذكر هنا أن الحسابات المدونة في الدليل المحاسبي عند هذا المستوى تعتبر عامة ، لأن الخسائر المحتملة في هذا المجال متعددة ، ومتنوعة لذلك يتعين على المؤسسة أن تحدد بالتفصيل كل الحالات ، وفقا لطبيعة نشاطها والأحكام التشريعية الضريبية المعمول بها<sup>1</sup>

3-2-2 حساب 195 مخصصات تكاليف توزيع على عدة سنوات :<sup>2</sup> تتوقع المؤسسة تحمل تكاليف بسبب ضخامتها فإن دورة مالية لا تكفي لتحملها ولذلك يتم توزيعها على عدة سنوات لاحقة كمصاريف الصيانة التي تقوم بها المؤسسة في مقراتها ، ولأجل جعل حساب 195

تكوين المؤونة :<sup>3</sup> تشكل المؤونة بجعل الحساب 195 دائئا للحساب 699 (حصص استثنائية) والحساب 195 دائئا للحساب 685

- ويكون التسجيل في اليومية كالاتي :

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
699		من ح/مخصصات استثنائية	X	
	190	إلى ح/ مؤونة الخسائر المحتملة		X
		تكوين مؤونة الخسائر المحتملة		

1 - عاشور كتوش, مرجع سابق, ص137.

2 - هوام جمعة, مرجع سابق, ص250.

3 - مرزوق ناصر, مرجع سابق, ص250.

مدین	دائن		مبلغ	مبلغ
685		//		
	195	من حـ / مخصصات المؤونات إلى حـ / مخصصات تكاليف توزع على عدة سنوات تكوين مؤونة تكاليف توزع على عدة سنوات	X	X

**ملاحظة :** يكرر هذا القيد مؤونة التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات خلال السنوات المحتملة للمؤونة

- **تعديل المؤونة :**<sup>1</sup> يتم تعديل ( التسوية ) المؤونة في نهاية كل سنة مالية , اما بالزيادة بالتقليص او بالغاء كلية (عندما تصبح المؤونة غير مبررة ) وذلك كالآتي :

- في حالة الرفع : المؤونة يتم تسجيل ذات قيود تكوين المؤونة

- في حالة التقليص او الغاء المؤونة :يتم وضع حساب 190 او 195 مدینا والحساب 796 استرجاع تكاليف سنوات سابقة دائنا بمبلغ المؤونة المراد تقليصها او بالمبلغ الاصلي لها عند الغائها ويكون التسجيل في اليومية كالآتي :

دائن	دائن		مبلغ	مبلغ
190		//		
195		من حـ / مؤونات خسائر والتكاليف حـ / مخصصات تكاليفتوزع على عدة سنوات	X1 X2	
	796	إلى حـ / استرجاع تكاليف سنوات سابقة تقليص أو ألغاء المؤونة	Y	

-استعمال المؤونة: يتم الاستعمال النهائي للمؤونة عند التحقق الفعلي لحدوث التكلفة وفقا لما جاء به المخطط الوطني المحاسبي وذلك بان يتم تسجيل التكاليف التي تم تكوين المؤونات لها حين تحققها او حدوثها في الحسابات المعينة في الصنف 6(التكاليف) في الجانب المدين يجعل احد حسابات الديون 5 او احد حسابات النقدية 48 دائنا بالاضافة الى قيد اخر يسجل من خلاله اثبات استعمال المؤونة<sup>1</sup>

### حالات استعمال المؤونة:<sup>2</sup>

الحالة الاولى :استعمال المؤونة كاملة وذلك يجعل الحساب 75تحويل تكاليف الانتاج ( اذا تعلق الامر بتكاليف

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
190		من حـ/ مؤونة الخسائر والتكاليف	X1	
195		حـ/ مؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات	X2	
	75	إلى حـ/ تحويل التكاليف الانتاج		Y1
	78	حـ/ تحويل تكاليف الأستغلال		Y2
		استعمال المؤونة كاملة		

الانتاج) اول حساب 78تحويل تكاليف الاستغلال ( اذا تعلق الامر بتكاليف الاستغلال) دائنا وذلك يجعل حساب المؤونة مدينا ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

-الحالة الثانية : استعمال جزء من المؤونة ، وذلك يجعل حساب 75 او 78دائنا بقيمة المصاريف الفعلية وكذلك الحساب 796 استرجاع تكاليف سنوات سابقة دائنا بباقي المخصص وذلك يجعل حساب المؤونة مدينا ويكون التسجيل في اليومية كالاتي:

1- عاشور كتوش, مرجع سابق, ص128.

2-هوام جمعة, مرجع سابق, ص(260-262)

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
190		من ح/ مؤونة الخسائر والتكاليف	X1	
195		ح/ مؤونة التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات	X2	
696		ح/ تكاليف السنوات السابقة	X3	
	75	إلى ح/ تحويل تكاليف الانتاج		Y1
	78	ح/ تحويل تكاليف الاستغلال		Y2
		استعمال المؤونة		

حيث:  $x1+x2+x3=y1+y2$

الحالة الثالثة: استعمال مبلغ أكبر من المؤونة المكونة وتسوية هذه الحالة بجعل الحساب 78 أو 75 دائنا بمبلغ المؤونة وحساب المؤونة مدينا.

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
190		من ح/ مؤونة الخسائر والتكاليف	X1	
195		ح/ مؤونة التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات	X2	
696		ح/ تكاليف السنوات السابقة	X3	
	75	إلى ح/ تحويل تكاليف الانتاج		Y1
	78	ح/ تحويل تكاليف الإستغلال		Y2
		إستعمال المؤونة		

حيث:  $X1+X2+X3=Y1+Y2$

**عيوب المؤونة :-** تؤدي المؤونة الى اظهار نتائج غير صحيحة تتعلق بتضخم المبالغ وذلك عند استرجاع المؤونة أو إلغائها و بالتالي فهي تؤثر على إتاذ القرار المالي<sup>1</sup>

1 - زكريا دمدوم, محاضرات محاسبة معمقة, سنة ثالثة مالية, معهد علوم التسيير, غير منشور, الوادي, 2007

3- حسابات الأحكام الخاصة : - وسنتناول في هذا القسم حسابات الإعانات و التحويلات بين الوحدات و فرق إعادة التقييم -

**1-3- دراسة حساب 14 "إعانات الإستثمار" :** - يتمثل هذا الحساب في القيم النقدية أو العينية التي تتلقاها المؤسسة من جهات خارجية مجانا على سبيل الدعم و التشجيع فهي تعتبر إذا تحويلات بدون مقابل لأنها تمثل تحويل الأصول في إتجاه واحد , ويكون على ضوء ذلك تكلفة هذه الأصول بالنسبة للوحدة الإقتصادية التي إستلمتها تساوي الصفر , قد يخضع إستخدام الإعانة لشروط كأن يحدد مجال إستخدامها - شراء إستثمارات معينة - وقد تحدث دون شروط مسابقة , وإذا تلقت المؤسسة دعما ماليا من الجهة التابعة لها فإن الإعانة في هذه الحالة تعتبر زيادة في رأس مالها<sup>1</sup>

ويكون الحساب 14 دائنا بمبلغ قيم اللإئنة المستلمة {نقدية أو عينية} لكل من حساب 2X وحساب 48 ومدين بمبلغ الأقساط الناتجة عن إستعمال الإعانة لحساب 798 نواتج " إستثنائية " ويقسم الوطني المحاسبي الحساب 14 إلى حسابين فرعيين " -

**1-1-3- حساب 141 "إعانات مقبولة" -** يفتح هذا الحساب بجعله دائنا بمبلغ الإعانة الممنوحة وذلك بجعل الحساب المعني من المجموعة في حالة الدفع العيني أو المجموعة 48 في حالة الدفع النقدي مدينا ويسجل في دفتر اليومية كما يلي : -

1 - مصطفى عقاري. مرجع سابق,ص130



مدين	دائن	مبلغ	مبلغ
147		x	
	798		x
//			
من ح/اعانات الاستثمار المسجلة كمنتوج استثنائي			
الى ح/ نواتج استثنائية			
التحويل التدريجي للاعانة			

يكرر نفس القيد من السنة N+1 (آخر سنة اهتلاك , آخر مدة العقد او السنة العاشرة) وعند الاهتلاك النهائي للاعانة يكون رصيد الحاسبين 141 و147 متساويين من حيث القيمة التي تساوي مبلغ الاعانة , ويتم ترصيداها بغلق احدهما بالآخر<sup>1</sup>.

مدين	دائن	مبلغ	مبلغ
141		X1	
	147		X2
n/12/31			
من ح/ اعانات الاستثمار المستلمة			
الى ح/ اعانات الاستثمار المسجلة لمنتوج			
استثنائي ترصيد الحاسبين 147/141			

### 2.3- دراسة حساب 15 " فرق اعادة التقييم " :-

عن اعادة التقييم هي عملية اعادة النظر في القيمة المحاسبية , للاستثمارات عن طريق مراجعة هذه القيمة بما يتماشى ومعطيات التطور الاقتصادي يستخدم الاقتصاديون وحدة النقد كقياس لاداء القيمة ويفترض انها ثابتة عبر الزمن أي ان قوتها الشرائية لا تتغير , وهذه الحالة في الواقع نادرة الوقوع , حيث ان الاقتصاد العالمي هو اقتصاد تضخمي

1 - عاشور كتوش, مرجع سابق, ص142



واستمراري وظاهرة التضخم تؤدي الى انتاج بيانات محاسبية غير سليمة ومضللة . ولهذا تقترح المعايير المحاسبية الدولية لمحاسبة التضخم , واثرها على البيانات المحاسبية من بين الطرق اعادة تقييم للحساب "2 استثمارات " وهذه الاخيرة هي اعادة النظر في مبدا التكلفة التاريخية حيث نص المخطط الوطني المحاسبي على اجبارية تطبيق مبدا التكلفة التاريخية لكن المشروع الجزائري اجاز من 1 990 ترجمة ترجمة ارتفاع الاسعار عن طريق ارقام قياسية بموجب المراسيم التالية

- مرسوم رقم 103/90 الصادر بـ 1990/03/27.
- مرسوم رقم 250/93 الصادر بـ 1993/10/24.
- المرسوم رقم 336/96 الصادر بـ 199/10/12 .<sup>1</sup>

#### مجال اعادة التقييم :-

- أ - تكون معنية بعملية اعادة التقييم المؤسسات والمنظمات التي تخضع لقانون تجاري .
  - ب - الاصول التي تخضع لاعادة التقييم هي التي :-
  - تظهر في الميزانية الختامية التي تظهر في الفترة التي يعينها موضوع اعادة التقييم,
  - يتوقع استخدامها لمدة ثلاث سنوات على الاقل حتى ولو كانت مهتلكة نهائيا,
  - تنتمي الى حساب "24 تجهيزات الانتاج",
  - تكون قابلة للاهلاك .
- كيفية اعادة التقييم :-** حتى يتم اعادة تقييم الاستثمارات لابد من اتباع الخطوات التالية :-
- أ - ضرب القيمة الدفترية الاجمالية للفيئات المكونة للاستثمارات ( سعر الشراء , تكلفة الشراء ) في المعامل الذي يخص السنة سجلت فيها تلك الاستثمارات .
  - ب -على هذه الكيفية السابقة بضرب قسط الاهلاك السنوي لكل استثمار في المعامل الذي يقابل السنة التي تم حسابها فيها .<sup>2</sup>

1 - زكريا دموم, مرجع سابق

2 - مصطفى عقاري, مرجع سابق, ص134

الجدول رقم (01)

يوضح كيفية إعادة التقييم

الحساب	القيمة قبل إعادة التقييم	المعامل	القيمة بعد إعادة التقييم	الفرق
2x	X	Z <sub>t</sub>	X*Z	X*Z-X
الإهلاكات				
N+	Y <sub>n</sub>	Z <sub>n</sub>	Y <sub>n</sub> *Z <sub>n</sub>	Y <sub>n</sub> *Z <sub>n</sub> -Y <sub>n</sub>
.	.	.	.	.
.	.	.	.	.
.	.	.	.	.
N+I	Y <sub>n+i</sub>	Z <sub>n+i</sub>	Y <sub>n+i</sub> *Z <sub>n+i</sub>	Y <sub>n+i</sub> *Z <sub>n+i</sub> -Y <sub>n+i</sub>
مجموع الإهلاك	∑y <sub>t</sub>		∑y <sub>t</sub> * Z <sub>t</sub>	∑y <sub>t</sub> * Z <sub>t</sub> -∑y <sub>t</sub>
القيمة المحاسبية الصافية	x-∑y <sub>t</sub>		∑X*Z- y <sub>t</sub> * Z <sub>t</sub>	(X*Z-∑y <sub>t</sub> * Z <sub>t</sub> )-(x-∑y <sub>t</sub> )

المصدر زكريا د مدوم المرجع سابق .

C=مجموع الإهلاك

B=(القيمة الصافية)

حيث A=X<sub>1</sub>+Z-X

ج- إجراء العمل الفني المحاسبي الذي يحقق توازن طرفي الميزانية بما يعادل صافي الفرق بين قيمة الاستثمارات بعد وقبل إعادة التقييم, وذلك القيد المحاسبي التالي:<sup>1</sup>

1 - مصطفى عقاري, مرجع سابق, ص135.

مدین	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
2x		من ح/ تجهيزات ائلانتاج		Y
	15	الى ح/ فرق اعادة التقييم	X1	
	29x	ح/ استهلاكات تجهيزات الالنتاج	X2	

حيث:  $Y=x1+x2$

المعالجة الجبائية لفرق اعادة التقييم- كان في السابق يستعمل حساب 15 في الزيادة في راس المال ح/10 لتغطية الخسائر وبموجب قانون المالية لسنة 1997 . وبموجب المادة 86 من قانون الضرائب المباشرة يصنف الحساب 15الى:-

ح/150:" فرق معفى من الضريبة " بجعله دائنا بمبلغ فرق اعادة التقييم .

ح/151:" فرق اعادة التقييم خاضع للضريبة" بجعله دائنا بمبلغ فرق اعادة التقييم الذي يجب ان يكون موضوعا لاعادة الالماج في نتائج الجبائية .

ح/152" فرق اعادة التقييم مضاف للنتائج " بجعله مدينا بمبلغ فرق اعادة التقييم الذي اعيد االماج بنتائج كل سنة من السنوات المعينة وذلك بجعل الحساب 7985 ( فرق اعادة التقييم المسجل في المنتجات الاستثنائية ) لهذا الالهدف من اجل تجانس التسجيل تنص التعليلة الجبائية الصادرة عن الالادارة الضرائب على ان مخصصات الالاهتلاكات التكميلية تسجل في الحساب . 6985

الالهلاك فرق اعادة التقييم :- ويكون التسجيل المحاسبي لقسط الالهلاكات الحساب "15" كمايلي:<sup>1</sup>

1- زكريا دموم مرجع سابق

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
6985	29x	من ح/ مخصصات الاهتلاك التكميلي الى ح/ استهلاك تجهيزات اهتلاك اضافي	D	D
		//		
152	7985	ح/ فرق مضاف للضريبة ح/ فرق اعادة التقييم المسجل كنواتج استثنائية	D	D
		//		
151	152	ح/ فرق خاضع للضريبة ح/ فرق مضاف للضريبة		

A=D/العمر المتبقي

### عيوب الحساب "15":-

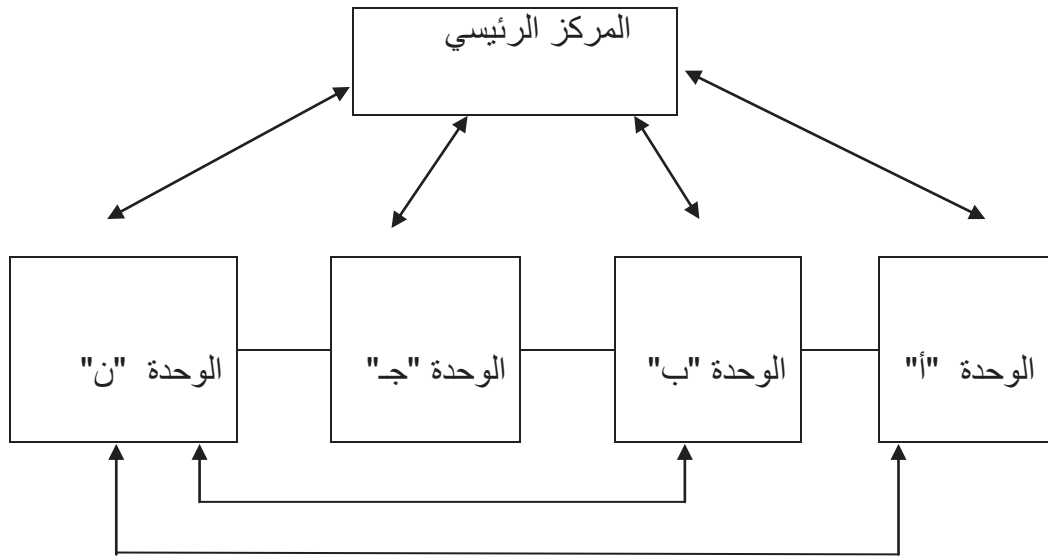
1 - تقتصر عملية اعادة التقييم في ممارسة المحاسبية وفق التشريعات والنصوص القانونية المعمول بها في الجزائر على بعض الاصول . فاذا كان ينظر الى هذه العملية بانها اجراء تصحيحي للتكلفة التاريخية بما يعادل الانخفاض في القدرة الشرائية للوحدة النقدية يهدف جعل بيانات القوائم المالية تعبر عن الواقع السائد بشكل موضوعي وملئم , فان الامر يكون غير ملائم بالنسبة للعملية التجميعية التي يتميز بها القياس المحاسبي أي تجميع قيم جارية لبعض عناصر الاصول مع قيم تاريخية لعناصر الاصول الاخرى . وهذا يعتبر خروج عن مبدأ الثبات في القياس المحاسبي .

2- أشار المخطط الوطني المحاسبي إلى أن المكاسب في عملية إعادة التقييم يتم معالجتها ضمن حسابات رأس المال " الصنف 1 " لكنه لم يشير إلى الكيفية التي يتم بها معالجة خسائر المستوى العام للأسعار.<sup>1</sup>

### 3-3- دراسة حساب 17 "إرتباطات بين الواحدات" :-

في المؤسسة الكبيرة نجد عدة وحدات مقسمة جغرافيا أو وظيفيا ولها استقلالية محاسبية ولكنها تخضع كلها للمركز ويكون لدينا الشكل التالي :-

الشكل رقم (1)



المصدر: محمد بوتين, مرجه سابق, ص103.

فعندما تكون التدفقات بي الوحدات من نفس المؤسسة أو المركز نستعمل الحساب 17 "إرتباطات بين الوحدات" <sup>2</sup> والذي تسجل فيها كل العمليات المتمثلة في التنازلات التي تتم بين الوحدات والتوريدات النقدية أو العينية أو الخدمية وذلك عوضا عن استعمال حسابات الميزانية 4x " الحقوق " و 5x " الديون " أما عوضا عن

1 - مصطفى عقاري, مرجع سابق, ص 135.

2 - بن ربيعة حنيفة, مرجع سابق, ص 123.

إستعمال حسابات التسيير 6x ط المصاريف " 7x " الإيرادات " نستعمل الحساب 89 " التنازلات بين الوحدات " 1

يقسم حساب 17 وحساب 89 إلى حسابات فرعية حسب مات تقتضيه الحاجة إما حسب :-

إسم الفرع :- مثل أ 17 و ب 89.....إلخ

رقم الحساب الأصلي :- مثل 8962 ' 1748' .....إلخ<sup>2</sup>

3-3-1 – التسجيل المحاسبي للتدفقات المالية :- يتم تحديد التدفقات المالية بشكل عام على أنها مجموعة

تحويلات أموال من وحدة إلى أخرى وذلك إما بتقديم أو, تسديد دين ويكون التسجيل المحاسبي كالاتي :-

التسجيل المحاسبي لدى الوحدة المتنازله "أ" :- هنا يكون الحساب 17 مدينا للحساب 48 " نقديات : حيث يثبت القيد في دفتر اليومية كمايلي :-

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
17ب		من حـ/ ارتباط بين الوحدات		X
	48	إلى حـ/ النقديات		X
		التنازل عن النقديات		

التسجيل المحاسبي لدى الوحدة المستلمة "ب" :- يكون الحساب 17 دائنا للحساب 5xالديون أو 48 نقديات

وذلك بتسجيل القيد التالي في اليومية :-<sup>3</sup>

1. عاشور كتوش . مرجع سابق ص149

2. أمر رقم 75-35. مرجع سابق

3. هوام جمعة, مرجع سابق, ص (198-300)

مدین	دائن		مبلغ	مبلغ
48		من حـ / النقديات	X	
	17أ	إلى حـ / ارتباطت بين الوحدات الحصول على النقديات في شكل تنازل	X	
5x		من حـ / الديون	y	
	17أ	إلى حـ / إرتباطات بين الوحدات تسديد الديون من طرف الوحدة "أ"	y	

حيث ( لدى الوحدة المتنازلة )  $x+y=z$

2-3-3 التسجيل المحاسبي للتدفقات المادية التجارية :- وهي التي تتعلق بعمليات الشراء والبيع للمخزون أداء الخدمات والتنازل عن الأستثمارات

1-2-3-3 عمليات الشراء وبيع المخزون :- ويكون التسجيل كمايلي :-

تدى الوحدة المتنازلة "أ" :- يكون الحساب 17 إرتباطات بين الوحدات مدينا للحساب 89 ( تنازلات بين الوحدات ) ويكون التسجيل في دفتر اليومية كالآتي :-

مدین	دائن		مبلغ	مبلغ
ب 17		من حـ / إرتباطات بين الوحدات	y	
	8970	إلى حـ / تنازلات عن مبيعات بضاعة بين الوحدات	X1	
	8971	حـ / تنازل عن أنتاج مباع بين الوحدات التنازل عن المبيعات	X2	

حيث  $y=x_1+x_2$

ويتم التسجيل خروج المخزون لغرض البيع كمايلي :-

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
8960		من حـ/تنازل بضاعة مستهلكة بين الوحدات		X
	30	إلى حـ/ بضاعة	Y1	
	31	حـ/ مواد ولوزام	Y2	
		خروج المخزون		
		//		
8972		من حـ/ تنازل عن إنتاج مخزون		X
	35	إلى حـ/ منتجات تامة	Y	
		خروج منتجات تامة الصنع لدى الوحدة المستلمة		

حيث :-  $x=y_1+y_2$

لدى الوحدة المستلمة "ب" :- ويكون الحساب 17 دائنا للحساب 89 كمايلي :-

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
8938X		من حـ/ تنازلات عن المشتريات		Y
	17أ	إلى حـ/ إرتباطات بين الوحدات	Y	
		الحصول عن المشتريات متنازل عنهاغ من طرف الوحدة "أ"		



ويتم التسجيل دخول المخزون كمايلي<sup>1</sup>:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
30		من حـ/ بضاعة	X1	
31		حـ/ مواد ولوزام	X2	
	8938	إلى حـ/ تنازل عن المشتريات بين الوحدات دخول المخزون		Y

$$Y=X1+X2$$

2-2-3-3 عمليات التنازل عن الأستثمارات :- يتم التنازل عن الأستثمارات وفقا لثلاث حالات :-

حالة الأولى :- حين تكون القيمة المتبقية من الأستثمار تساوي القيمة المتنازل عنها ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي :-

لدى الوحدة المتنازلة "أ" :- وهنا يكون الحساب 17 مدينا للحساب 89792 ( التنازل عن نواتج الإستثمارات المتنازل عنها) وهذا يعد ترصيد حساب الإستثمار يجعله دائنا لحساب 89692 ( التنازل عن القيمة المتبقية للأستثمارات المتنازل عنها) 29x ( إهلاك الإستثمار المعني )

حيث تسجل العملية في دفتر اليومية كالأتي:-

1 - هوام جمعة, مرجع سابق, ص291.

مدين	دائن	مبلغ	مبلغ
2x		X1+x2	//
	29x	X1	من حـ/ الاستثمار المعني إلى حـ/ اهتلاك الاستثمار المعني
	89792	X2	حـ/ الاستثمار المعني الحصول على الاستثمار في شكل تنازل
89692		X1	//
	17	X1	حـ/ تنازل عن القيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها حـ/ إرتباطات بين الوحدات القيمة المتبقية للاستثمار المتنازل عنها

الحالة الثانية :- وتكون هنا القيمة المتبقية من الإستثمار أقل من القيمة المتنازل بها ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي :-

لدى الوحدة المتنازلة "أ" :- يكون الحساب 17 مدينا للحساب 89792 هذا بعد ترصيد حساب الإستثمار بجعله داءنا للحساب 29X و 89692

مدین	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
29x		من ح/ اهتلاك الاستثمار المعني	X1	
89692		ح/ تنازل عن قيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها	X2	
	2x	الى ح/ الاستثمار المعني		Y
		ترصيد حساب الاستثمار المعني		
		//		
ب17		من ح/ ارتباطات بين الوحدات	X2	
89792		الى ح/ تنازل عن نواتج الاستثمارات المتنازل عنها		X2
		التنازل عن النواتج الاستثمار المتنازل عنها		

$$y=x1+x2$$

حيث  $X2 > X2$

لدى وحدة مستلمة "ب" :- يكون الحساب 17 دائنا للحساب 89692 , وهذا بعد تسجيل الحصول على الاستثمار يجعل الحساب الاستثمار المعني وحساب 8929, اهتلاك الهامش التكميلي – بمبلغ الفارق بين القيمة المتنازل بها والقيمة المتبقية للاستثمار – مدينا لحساب 89792 و 29x

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي<sup>1</sup>.

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
2x		من ح/الاستثمار المعني	y	
892		ح/ اهتلاك الهامش التكميلي	z	
	29x	إلى ح/ اهتلاك الاستثمار المعني		X2
	89792	ح/ تنازل عن نواتج الاستثمارات المتنازل عنها		X'1
		الحصول على استثمار في شكل تنازل		
		//		
		من ح/ تنازل عن القيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها	X'1	
	أ17	إلى ح/ ارتباطات بين الوحدات		X'1
		القيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها		

حيث:  $y=x_1+x_2$ ,  $z=x'_1-x_2$

الحالة الثالثة: هناك تكون القيمة المتبقية من الاستثمار أكبر من القيمة المتنازل بها ويكون التسجيل المحاسبي كما يليك:

لدى الوحدة المتنازلة " أ " يكون الحساب 17 مدينا للحساب 89792 وذلك بعد ترصيد حساب الاستثمار بحساب 29x " إهتلاكات " و حساب 69692 وجعل الحساب 89699 " مخصصات استثنائية " مدينا للحساب .29

1- زكريا دمدم، مرجع سابق.

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
ب 17	8974	//	X	X
		من ح/ إرتباط بين الوحدات إلى ح/ التنازل عن خدمات مقدمة بين الوحدات تنازل عن خدمات مقدمة للوحدة "ب"		

لدى الوحدة المستلمة " ب " :- يكون الحساب 17 دائنا للحساب 8962 ( تنازل عن خدمات بين الوحدات ) .

تسجيل القيد في اليومية كما يلي <sup>1</sup>:

مدين	دائن	مبلغ	مبلغ
8962		X1	
	17		X1
//			
من ح/ التنازل عن الخدمات بين الوحدات الى ح/ ارتباطات بين الوحدات استيلاء خدمة متنازل عنها من الوحدة " أ "			

1 - هوام جمعة، مرجع سابق، ص293.

ويكون التسجيل كما يلي :-

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
89692		من ح/ التنازل عن القيمة المتبقية للاستثمار المعني	X1	
29X		ح/ إهلاك الاستثمار المعني	X2	
	2xx	إلى ح/ قيمة الاستثمار المعني	Y	
		ترصيد حساب الاستثمار		
		//		
		من ح/ ارتباطات بين الوحدات	X'1	
	89792	إلى ح/ تنازل عن الاستثمارات المتنازل عنها	X'2	
		التنازل عن نواتج الاستثمار المتنازل عنها		
		//		
89699		من ح/ مخصصات استثنائية للإهلاكات المامش التكميلي بين	Z	
		الوحدات		
	29x	إلى ح/ إهلاك الاستثمار المعني	Z	
		تسجيل خسارة استثنائية		

حيث:  $z=x1-x'2$  ,  $y=x1+x2$  ,  $x1>x2$

لدى الوحدة المستلمة " ب " : يكون الحساب 17 دائنا للحساب 89692 وهذا بعد تسجيل الحصول على الاستثمار بجعل هذا الأخير مدينا للحساب 89792 و 29x.

ويكون التسجيل كمايلي: 1

مدین	دائن	مبلغ	مبلغ
2x	89792	من ح/الاستثمار المعني الى ح/ التنازل عن نواتج الاستثمار المتنازل عنه	Y
			X1
29x		ح/ اهتلاك الاستثمار المعني الحصول على الاستثمار في شكل تنازل	Z
			X1
89692	أ17	من ح/ التنازل عن القيمة المتبقية للاستثمار المتنازل عنه الى ح/ ارتباطات بين الوحدات القيمة المتبقية الاستثمار المتنازل عنه	X1
			X1

حيث: ( لدى الوحدة المتنازلة)  $z=x2+z$

3.2.3.3 – التسجيل المحاسبي للتنازل عن الخدمات:- ويكون التسجيل المحاسبي للتنازل عن الخدمات وفقا لما

يلي :-

لدى الوحدة المتنازلة " أ " :- ويكون الحساب 17مدينا للحساب 8974 " التنازل عن خدمات مقدمة بين

الوحدات " .



مدين	دائن	مبلغ	مبلغ
ب17	8974	x	x
//			
من ح/ ارتباطات بين الوحدات الى ح/ التنازل عن خدمات مقدمة بين الوحدات تنازل عن خدمات المقدمة للوحدة "ب"			

لدى الوحدة المستلمة " ب " :- يكون الحساب 17 دائنا للحساب 8962 ( تنازل عن خدمات بين الوحدات ) .

تسجيل القيد في اليومية كما يلي :- 1

مدين	دائن	مبلغ	مبلغ
8962	17	X1	X1
//			
من ح/ التنازل عن الخدمات بين الوحدات الى ح/ ارتباطات بين الوحدات استيلاء خدمة متنازل عنها من الوحدة " أ "			

## الخلاصة

يتضمن حساب الأموال الخاصة حسب المخطط الوطني المحاسبي , وسائل التمويل التي ساهم بها صاحب أو أصحاب المؤسسة والتي تبقى تحت تصرفها بصفة دائمة وهذه المساهمات قد تكون عينية أو نقدية وينقسم هذا الحساب إلى :

- **حساب 10 الأموال الجماعية :** وهي القيم النظامية التي ساهم بها الشركاء ويشمل مساهمات الدولة , مساهمات جماعية و, مساهمات مؤسسات العمومية , مساهمات الشركات الخاصة , مساهمات الأفراد
  - **حساب 11 أموال جماعية :-** ويشمل قيمة المساهمات المقدمة من طرف المستغل وتتضمن أموال الأستغلال ، وحساب المستغل
  - **حساب 12 علاوات متعلقة برأس المال :** وهي قيمة الفارق بين السعر السوقي والإسمي للأوراق المالية وتشمل علاوات المساهمات وعلاوات الأصدار وعلاوات الادمج
  - **حساب 13 الاحتياطات :** وهي ذلك الجزء من النتيجة الذي تتمتع المؤسسة عن توزيعه وحيث تحتاط به لتحقيق أغراض عدة ويشمل هذا الحساب الحسابات التالية:-  
احتياطات قانونية واحتياطات النظام الأساسي واحتياطات تعاقدية و احتياطات اختيارية واحتياطات المجمع
  - **حساب 14 اعانات الاستثمار :-** وهي القيم النقدية والعينية والتي تتلقها المؤسسة من جهات خارجية على سبيل الدعم ويشمل الحاسبين الأتتين : اعانات مقبوضة اعانات الأستثمار المسجلة لمنتوج استثنائي
  - **حساب 15 فرق اعادة التقييم :** وهو فائض من الاموال عند اعادة تقييم استثمار في تاريخ معين ويشمل الفرق معفى من الضريبة و فرق خاضع الضريبة و فرق مضاف الضريبة
  - **حساب 17 ارتباطات بين الوحدات :-** تستعمل في هذا الحساب في حالة تدفقات بين الوحدات من نفس المؤسسة " المركز " حيث يحل محل 4x و"الذمم " 5x " الديوان "
  - **حساب 18 نتيجة رهن تخصيص :-** وهي حساب النتائج السنوات السابقة والتي لم يصدر أي قرار بتوزيعها
  - **حساب 19 مؤونة الخسائر والتكاليف :-** وهي المبالغ المخصصة لمواجهة ماقد يحدث من أخطار مستقبلية تتوقعها المؤسسة ويشمل مؤونات الخسائر المحتملة ومؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات
- تزيد جميع حسابات الأموال من الجانب الدائن وتقل من الجانب المدين





# دراسة حسابات نظام الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي "SCF"

يهدف نظام المحاسبي المالي إلى تكييف المحاسبة مع البيئة التي ولدت عن الإصلاحات الجديدة الناجمة عن العولمة و الارتباطات الحديثة للجزائر وبشكل خاص الإتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة العالمية "GAT" إضافة إلى ذلك فهو يهدف إلى ذلك فهو يهدف إلى تلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبة والمالية للاقتصاد الجزائري وخاصة المستثمرين الوطنيين أو الدوليين الحاليين أو في المستقبل

**1- عموميات حول النظام المحاسبي المالي :** سوف نتطرق في هذا القسم إلى مراحل إنجاز المشروع التعديل المخطط الوطني المحاسبي وصف مشروع النظام المحاسبي المالي وعرض الإطار للنظام المحاسبي المالي

### 1-1 مراحل إنجاز المشروع التعديل ( تحديث الـ PCN )

إن عملية تحديث PCN ( إنجاز مشروع التعديل ) مولت من طرف البنك العالمي انطلقت هذه العملية في بداية الثلاثي الأول لسنة 2001 وتنتهي في ظرف 12 شهرا أي في نهاية الثلاثي الأول ل 2002 من طرف فريق عمل فرنسي وضعت على عاتقهم المسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني لـ 1975 إلى مخطط محاسبي جديد مع التعاون بشكل محدود مع المجلس الوطني المحاسبة " CNC ( المؤسس سنة 1966 تحت رعاية وزارة المالية )

وقد مرت عملية تحديث الـ PCN ( إنجاز مشروع التعديل ) بـ 3 مراحل هي :-

**المرحلة 01 :-** تشخيص مجال تطبيق الـ PCN مع إجراء مقارنة بين الـ والمعايير الدولية

**المرحلة 02 :-** تطوير مشروع نظام محاسبي جديد

**المرحلة 03** وضع نظام محاسبي جديد

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث اختيارات ممكنة للـ PCN للنقاش والتي لها خلفية في تطوير المعايير " IAS " على مستوى (تجارب بعض الدول )

#### • الخيار الأول :

الأبقاء على تركيب الـ PCN وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغييرات المحيط القانوني الاقتصادي في الجزائر والذي بقي ثابتا منذ صدر القانون لتوجيه الإستثمارات الوطنية الإقتصادية في 1988

هذا الخيار أخذ حسب قرار صدر في سنة 1999 من طرف السلطات العمومية من قبل مرسوم وزارة رقم 42 أكتوبر 1999 والمتمثل في تكييف الـ PCN مع نشاطات المؤسسة القابضة وتحويل حسابات نتيجة المؤسسة وكانت النتيجة : ظهور تسميات ومصطلحات جديدة والتي لاتتماشى والإطار المفاهيمي المعمول به

أما بالنسبة للمهنيين والخبراء المحاسبين خاصة فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار المفاهيمي المختلف والغريب عن الـ PCN

● **الخيار الثاني :**

ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASB/IASC وينطبق هذا الخيار بدون وضع إطار مفاهيمي ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاما مختلف (هجين) ومعقد وبالتالي يمكن أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف

● **الخيار الثالث :**

بالنسبة لهذا الخيار فهو يتضمن إنجاز نسخة جديدة للـ PCN مع عصرنة شكله ووضع إطاره المفاهيمي والمبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية إن هذا الخيار المتبني من قبل المجلس الوطني للمحاسبة CNC في اجتماعه المعقود في 2001/09/05 لكنها لم تفصل بعد في طبيعة المحاسبة المرجعية واختيار المعايير المحاسبية المطبقة " 1

---

1- شريف ريعان فارح زهوة مشروع SCE الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية " ملتقى وطني حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية " , عنابة , يومي 22/21 نوفمبر 2007

**2-1 وصف مشروع النظام المحاسبي المالي :**

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية والذي يعرف مجال التطبيق المبادئ والإتفاقيات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء والمعايير المحاسبية مدونة بالحسابات تسمح بإعداد الكشوف المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها

**1 2-1 مبادئ المحاسبة المالية : وهي كمايلي :**

- محاسبة التعهد.
- إستمرارية الإستغلال .
- قابلية الفهم .
- الدلالة .
- المصدقية.
- قابلية المقارنة .
- التكلفة التاريخية .
- أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني .

**2-2-1 معايير المحاسبة المالية : تحدد معايير المحاسبة المالية :**

قواعد تقييم وحسابات الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات .  
محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها

**3-2-1 مجال التطبيق : تلزم الكيانات الأتية بمسك المحاسبة المالية :**

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية والغير تجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة وكل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي .
- يستثنى من مجال التطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية

**4-2-1 الكشوف المالية : تعرض الكشوف المالية بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته**

وكل تعبير يطرأ على حالته ويجب أن تعكس هذه الكشوف الخاصة بالكيانات الصغيرة



- الميزانية : وجاءت بتقسيم جديد بإضافة عمودين فالأول خاص بالملاحظات التوضيحية والثاني بين رصيد العملية N-1
- جدول حسابات النتائج : وهناك جدولين لحساب النتيجة وحسب الطبيعة وحسب الوظيفية مع اضافة عمود جديد لرصيد العملية N-1
- جدول تدفقات الخزينة : الطريقة المباشرة والطريقة الغير مباشرة
- جدول لتغيرات رؤوس الأموال
- ملحق يحدد القواعد والأنظمة المحاسبية المستخدمة ويكمل المعلومات الموجودة في الميزانية وجدول حسابات النتائج "1"

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 يتضمن نظام المحاسبة المالي, الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74, ص(3-6).

3-1 عرض الإطار المحاسبي للنظام المحاسبي المالي : تنقسم الحسابات إلى :-

**الصف 01 : رأس المال والإحتياطات وماشابه ذلك**

10- رأس المال

11- : ترحيل من جديد

12: نتيجة السنة المالية

13: الحواصل والأعباء المؤجلة – خارج دورة الإستغلال,

15: المؤونات للأعباء – الخصوم غير جارية

16: الإقترضات والديون المماثلة،

17: الديون المرتبطة بالمساهمات،

18: حسابات الإرتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة،

19: (متاح )

**الصف 02 : حسابات التثبيات : وتنفرع إلى :**

20-: التثبيات غير المادية

21-: التثبيات المادية

22-: التثبيات في شكل إحتياز

23-: التثبيات الجاري إنجازها

24-: متاح

25-: متاح

26-: المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات

27-: التثبيات المالية الأخرى

28-: أهتلاك التثبيات

29-: خسائر القيمة عن التثبيات

**الصف 03 : حسابات المخزونات الجاري العمل بها : وتنقسم إلى :**

30-: المخزونات من البضائع

31-: المواد الأولية والتوريدات

32-: التموينات الأخرى

- 33- إنتاج السلع الجاري إنجازه
- 34- إنتاج الخدمات الجاري إنجازها
- 35- المجزونات من المنتجات
- 36- المخزونات المتأتية من التثبيتات
- 37- المخزونات الخارجية ( التي هي في الطريق , في المستودع أو في الأستيداع )
- 38- المشتريات المخزنة
- 39- خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها
- الصنف 04 : حسابات الغير :** وتتكون من الفروع الآتية :
- 40- الموردون والحسابات المرتبطة بها
- 41- الزبائن والحسابات المرتبطة بهم
- 42- العاملون والحسابات المرتبطة بهم
- 43- الهيئات الإجتماعية والحسابات المرتبطة بها
- 44- الدولة و الجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها
- 45- المجمع والشركاء
- 46- المدينون المختلفون والدائنون المختلفون
- 47- الحسابات الأنتقالية و الأنتظرية
- 48- الأعباء أو المنتجات سلفا الأرصدة
- 49- خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى
- الصنف 05 : الحسابات المالية :** وينقسم إلى :
- 50- قيم التوظيف المنقولة
- 51- البنك . المؤسسات المالية ز ماشابهها
- 52- الصكوك المالية المشتقة
- 53- صندوق الأموال
- 54- وكالات التسبيقات والإعتمادات المالية
- 58- التسديدات الداخلية
- الصنف 06 : حسابات الأعباء :** وينقسم إلى :
- 60- المشتريات المستهلكة

- 62- الخدمات الخارجية الأخرى
- 63- أعباء العاملين
- 64- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة
- 65- الأعباء التشغيلية الأخرى
- 66- الأعباء المالية
- 67- العناصر غير عادية- الأعباء
- 68- المخصصات للإهلاك والتموينات وخسائر القيمة
- 69- الضرائب على النتائج وما يماثلها
- الصفحة 07: النواتج :** ويتفرع إلى
- 70: المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة, الخدمات المقدمة والنواتج الملحقة.
- 72: إنتاج مخزن أو منتقص من المخزون
- 73: الإنتاج المثبت
- 74: إعانات الإستغلال
- 75: النواتج التشغيلية الأخرى
- 76: النواتج المالية
- 77: العناصر المسترجعة
- 78: استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات<sup>1</sup>

---

1- عبد الرحمن عطية ، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى 2011، ص(247-264)

**2- حسابات رأس المال و الاحتياطات وما شابه ذلك****1. 2- دراسة الحساب 101 "رأس المال "**

**الحساب 101** تبعا للشكل القانوني للمؤسسة ( مؤسسة فردية, مؤسسة جماعية, مؤسسة عمومية... إلخ), يعتبر المصطلح المستخدمة للدلالة على رأس المال, أموال الاستغلال, رأس المال المصدر....

-حساب الأموال الخاصة المستخدمة في المؤسسة الفردية هي:

**الحساب 101 " أموال الاستغلال "**: ويعني رأس المال في المؤسسة الفردية وهذا الحساب يكون:

- دائئا:

أولا: بالمساهمات أي قيمة العناصر التي خصصها المستغل ( أي صاحب المؤسسة ) لمؤسسة لدى تكوينها أو بعد ذلك.

ثانيا: الرصيد الدائن لحساب المستغل ( ح/108 ) وهذا في نهاية السنة.

ثالثا: الرصيد المدين لحساب النتيجة أي ربح ( ح/120 ) وهذا في نهاية السنة الموالية.

- مدينا:

أولا: كل التخفيضات في قيمة رأس المال.

ثانيا: الرصيد المدين لحساب المستغل ( ح/108 ) وهذا في نهاية السنة.

ثالثا: الرصيد المدين لحساب النتيجة أي خسارة ( ح/129 ) وهذا في نهاية السنة الموالية.

التسجيل المحاسبي عندما يكون الحساب 101 أموال الاستغلال دائئا

مدين	دائن	مبلغ	مبلغ
2x		//	
3x		من ح/ أصول ثابتة	X1
5x		ح/ المخزونات	X2
		ح/ المالية	X3
	101	إلى ح/ أموال الاستغلال	y
		تقديم إسهامات	
12		N/01/02	
	101	من ح/ النتيجة الصافية إلى ح/ أموال الاستغلال	X4
		ترصيد النتيجة (النتيجة ربح)	
		N/ 12/31	
108		من ح/ حساب المستغل	
	101	إلى ح/ أموال الاستغلال	X5
		ترصيد حساب المستغل	

حيث:  $y = x1 + x2 + x3$ : رصيد قيمة الربح,  $x5$ : الرصيد الدائن لحساب 108.

التسجيل المحاسبي عندما يكون الحساب 101 أموال الاستغلال مدينا:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
101		من ح/ أموال الاستغلال	X	
	456	إلى ح/ الشركاء عمليات عن رأس المال		X
		N/01/02		
101		من ح/ أموال الاستغلال	X	
	12	إلى ح/ نتيجة الدورة		X
		ترصيد النتيجة(النتيجة خسارة)		
		N/12/31		
101		من ح/ أموال الاستغلال	X	
	108	إلى ح/ المستغل		X
		ترصيد حساب المستغل		

-حساب رأس مال الشركة : إن رأس المال في الشركات الخاصة يمثل القيمة الإسمية للأسهم أو الحصص , أما في الشركات العمومية فإن رأس المال يمثل المساهمات النقدية والعينية المقدمة من قبل الدولة أو الجماعات المحلية والتي ( أي المساهمات) لا يوجد اتفاق على إرجاعها.

- التسجيل المحاسبي:إن الحساب الفرعي 101 ( رأس مال الشركة) يجعل دائنا بقيمة رأس المال المثبت في عقد تأسيس الشركة كما يبين كل تغيير يحدث عليه ( أي علي رأس المال خلال حيات المؤسسة).

كما يكون حساب 101 دائنا بكل زيادة في رأس المال سواء تلك الناتجة عن رفع مساهمات الشركاء أو دمج للاحتياطات في رأس المال, كذلك فإن حساب رأسمال الشركة يكون لدينا بكل تخفيض في قيمته (تسديد مساهمات أو تغطية خسائر سابقة....).

**ملاحظة:** التسجيل المحاسبي في حالت طلب رأس المال على دفعات وليس دفعة واحدة في هذه الحالة يتم التسجيل بجعل حساب 101 دائنا و الحساب 109 رأسمال غير مطلوب, لدينا ولدى طلبه نجعل حساب 109 دائنا وحساب 456 الشركاء-عمليات خاصة برأس المال, لدينا . إن حساب 456 يكون دائنا لدى تحصيل المساهمات النقدية والعينية (حيث نجعل حسابات الأصول المناسبة مدينة) , إن القيود المحاسبية تكون كالتالي:

-قيد تسجيل رأسمال المؤسسة

مدين	دائن	مبلغ	مبلغ
			//
456		X1	ح/الشركاء عمليات عن رأس المال(المساهمات العينية والنقدية غير المحصلة)
109		X2	ح/حساب رأس مال مكتتب غير مطلوب(في حالت الطلب الجزئي للمساهمات)
	101	Y	ح/ رأسمال الشركة
			إثبات رأس مال الشركة

حيث :  $y=x1+x2$



-قيد طلب جزئي لرأس المال : ( هذا قيد طلب المساهمات وليس تحصيلها الفعلي).

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
456		//	X	
		ح/الشركاء عمليات خاصة برأس المال		
	109	ح/ حساب رأسمال مكتتب غير مطلوب	X	
		طلب تسديد مساهمات		

-قيد تحصيل المساهمات أو رأس المال:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
512		//	X	
		ح/البنك أو أصول عينية أخرى		
	456	ح/ الشركاء-عمليات خاصة برأس المال	X	
		تحصيل المساهمات		

1- عبد الرحمن عطية, المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد, 2009, ص(من 39 إلى 41).

**2.1.2- الحساب 13 " العلاوات المرتبطة برأس المال "** : وفي حالة زيادة رأس مال الشركة عن طريق طرح أسهم جديدة في السوق في صيغ الاكتتاب العام يتم ذلك عن طريق تسجيل المبالغ المراد زيادتها في رأس المال في الجانب الدائن لحساب رأس المال مع الأخذ بعين الاعتبار الفروقات المتمثلة في العلاوات المرتبطة برأس المال الاجتماعي والمتمثلة في الفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحقيقي الفعلية للسهم.

ويكون القيد المحاسبي على النحو التالي<sup>1</sup>:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
45		//		
		من ح/ الشركاء		Y
	101	إلى ح/ رأس المال المدفوع	X1	
	103	ح/ علاوات مرتبطة برأس المال	X2	

حيث:  $y=x1+x2$

1- لبوز نوح, مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد, مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية ولاية بسكرة, 2009, ص 13.

**3.1.2- الحساب 109 "رأس المال المكتتب غير المستدعي"** : يحسم هذا الحساب في شكل مقابل من الحساب 101 رأس المال الصادر وهذا عند الاكتتاب. ويعتمد له كلها ثم إستدعاء أموال عن طريق الحسم من الحساب 456"الشركاء, عمليات أجريت على رأس المال" وذلك بجعل الحساب 109 دائنا للحساب 456 ويمثل الرصيد المدين لهذا الحساب الديون الدائنة للشركة على الشركاء.

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
109		//		
		من ح/ رأس المال المكتتب غير المستدعي		X
	101	إلى ح/ رأس المال الصادر		
		الجزء من رأس المال المكتتب وغير المستدعي		
			X	

		//		
	y	من ح/ الشركة عمليات أجريت على رأس المال	456	
y		إلى ح/ رأس المال الصادر	109	
		استدعاء رأس المال		
		//		
	X1	من ح/ التثبيات	2x	
	X2	ح/ المخزونات	3x	
	X3	ح/ حسابات المالية	5x	
Y		إلى ح/ الشركة, عمليات أجريت على رأس المال	456	
		التسديد الفعلي		

حيث:  $y = x1 + x2 + x3$ ; رأس المال غير المستدعي عند التأسيس أو عند زيادة رأس المال.

**4.1.2- الحساب 108 "حساب المستغل"** : يسجل في هذا الحساب المعاملات التي تتم بين الوحدة والمستغل خلال السنة المالية.

ويكون دائما بقيمة المدفوعات بقيمة الأجر العادي.

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
2x		من ح/ التثبيات	X1	
3x		ح/ المخزونات	X2	
5x		ح/ حسابات المالية	X3	
	108	إلى ح/ حساب المستغل		Y
		مدفوعات شخصية		

حيث  $y=x1+x2+x3$

		//		
631		من ح/ أجر المستغل	Y	
	108	إلى ح/ المستغل		Y
		إثبات أجر المستغل		

ويكون هذا الحساب مدينا بقيمة المسحوبات العينية والنقدية الشخصية من المؤسسة

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
108		//		Y
		من ح/ حساب المستغل		
	2x	إلى ح/ التثبيات	X1	
	3x	ح/ المخزونات	X2	
	5x	ح/ حسابات المالية	X3	
		سحب المستغل عناصر عينية أو نقدية		

$$y = x_1 + x_2 + x_3 \text{ حيث}$$

وفي نهاية السنة المالية يرصد الحساب 108 بالحساب 101<sup>1</sup>

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
108		N/12/31		X
		من ح/ حساب المستغل		
	101	إلى ح/ رأس مال الشركة	X	
		مدفوعات شخصية		
		//		
		من ح/ رأس مال الشركة		X
	108	إلى ح/ حساب المستغل	X	
		ترصيد حساب المستغل		

1-<http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=619255>

2.2 - دراسة حسابات الفوارق : وتتمثل في فاق التقييم وفرق إعادة التقييم وفرق المعادلة.

1.2.2- الحساب 104 "فارق التقييم" : ويسجل ضمن هذا الحساب كل الأرباح والخسائر التي لم تدرج في حسابات النتيجة والمتمثلة في فروقات التقييم بين القيمة المحاسبية للأصول والقيمة العادلة (السوقية) ويكون في أول السنة لإعادة التقييم ويسجل الفرق وفق حالتين هما كالتالي<sup>1</sup>:  
حالة فرق القيمة يكون إيجابي (القيمة السوقية أكبر من القيمة المحاسبية):

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
2x		من ح/ التثبيتات	X1	
3x		ح/ المخزونات	X2	
	104	إلى ح/ فرق التقييم		Y
		إثبات فرق القيمة		

- حالة فرق القيمة يكون سالبة ( القيمة السوقية أقل من القيمة المحاسبية)

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
104		من ح/ فرق التقييم	Y	
	2x	إلى ح/ التثبيتات	X1	
	3x	ح/ المخزونات	X2	

حيث  $y=x1+x2$

1- لبيوز نوح, مرجع سابق, ص 14

**2.2.2- الحساب 105 "فرق إعادة التقييم"** : إن عملية إعادة تقييم تثبيت ما, هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية, أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.

التسجيل الحاسبي لفرق إعادة التقييم: يسجل فرق إعادة التقييم في الطرف الدائن الحساب 105 فارق إعادة التقييم, وقد جاء في النظام المحاسبي المالي ما يلي: يسجل الحساب 105 فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في التثبيتات التي تكون موضوع إعادة تقييم حسب الشروط القانونية.

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
2x	105	من حـ/ التثبيتات إلى حـ/ فرق إعادة التقييم	X	X
		زيادة القيمة		
		//		
105	2x	من حـ/ فرق إعادة إلى حـ/ التثبيتات التقييم	X	X
		نقصان القيمة		

1- عبد الرحمن عطية, المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي, الطبعة الأولى, 2011, ص(75-76)



**3.2.2- الحساب 17 " فرق المعادلة "** : زيتم فيه تسجيل جميع الفروقات التي تتأثر بها سندات المساهمة المقيمة بالمعادلة التي تم اقتنائها من مؤسسات شريكة بما يعادلها من قيم أخرى غير النقود ولا يظهر هذا الحساب إلا في القوائم المالية المجمعة أي في حالة الميزانية المجمعة للمجموعة التي تتكون من مجموعة شركات تربطها علاقة مساهمة أو شراكة ويكون القيد على النحو التالي:

- في حالة القيمة السوقية للسند أكبر من قيمة الشراء فيسجل الفرق كما يلي:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
265		//	X	
	107	من ح/ سندات مساهمة مقيمة بالمعادلة (مؤسسات شريكة)		X
		إلى ح/ فرق المعادلة		

- في حالة القيمة السوقية للسند أقل من قيمة الشراء فيسجل الفرق كما يلي:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
107		//	X	
	265	من ح/ فرق المعادلة		X
		إلى ح/ سندات مساهمة مقيمة بالمعادلة (مؤسسات شريكة)		

**2.3- الحساب 16- حساب الاحتياطات**

تعريف: الاحتياطات هي أرباح أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة إلى أن تتخذ الهيئة القانونية بالمؤسسة قرار يلغي ذلك وتصنف الاحتياطات إلى:

106- الاحتياطات القانونية: وهي الاحتياطات التي نص عليها القانون التجاري في المادة 721 ونصها كالتالي: " في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة تقتطع من الأرباح نصف العشر (أي 5%) بعد طرح خسائر السنوات السابقة, ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين مال احتياطي يدعى احتياطي قانوني, وذلك تحت طائلة بطلان كل مداولة مخالفة, ويصبح اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي إذا بلغ الاحتياطي عشر رأس المال".

1063- احتياطات نظامية: وهي الاحتياطات التي نص عليها عقد تكوين المؤسسة, وعلى غرار المخطط المحاسبي الفرنسي يمكن أن نسجل الاحتياطات التعاقدية بهذا الحساب أيضا.

1064- احتياطات منظمة: تسجل بهذا الحساب الاحتياطات المكونة وفقا لقانون الضرائب مثل الأرباح التي سيعاد استثمارها وفائض قيمة التنازل عن الاستثمارات التي تتعهد المؤسسة باستثمارها وفقا للتنظيم الساري التطبيق.

1068- احتياطات أخرى : مثل الاحتياطات الاختيارية<sup>1</sup>.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي<sup>2</sup>

في حالة دمج الاحتياطات لزيادة رأس المال

1- عبد الرحمن عطية , المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي, مرجع سابق ص 42.

2- ليوز نوح, مرجع سابق, ص 16

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
106		//	X	
	101	من ح/ الاحتياطات إلى ح/ رأس المال المدفوع		X
		دمج الاحتياطات لزيادة رأس المال		

في حالة احتواء خسارة

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
101		//	X	
	106	من ح/ رأس المال المدفوع إلى ح/ الاحتياطات		X
		احتواء خسارة		

### 3- حسابات الحواصل والديون

#### 1.3- دراسة الحساب 13- الحواصل والأعباء المؤجلة – خارج دورة الاستغلال

##### 1.1.3- الحساب 131 "إعانات التجهيز": لقد عرف النظام المحاسبي المالي إعانات التجهيز كما يلي:

إعانات التجهيز هي الإعانات التي يستفيد منها الكيان من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها.

- التسجيل المحاسبي لإعانات التجهيز: إن حسابات إعانات التجهيز تكون دائنة بمبلغ الإعانة المحصلة, وهذا يجعل أحد الحسابات التالية مدينا:

أ- أحد حسابات المجموعة الثانية, وهذا إن كانت الإعانة تحويلا مجانيا لتثبيات, إلى الكيان.

ب- أحد حسابات المجموعة الرابعة, إذا كانت الإعانات تمثل تحويلات مالية منتظرة.

وتكون القيود المحاسبية كالتالي

لدى استلام إشعار استفادة بإعانة تجهيز: نسجل القيد التالي:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
441		من ح/ الدولة والجماعات العمومية, إعانات ستستلم	X	
	131	إلى ح/ إعانات تجهيز		X
		إعانات التجهيز		

بتاريخ استلام إعانة التجهيز: تبعا لطبيعة الإعانة المستلمة, نسجل القيد التالي:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
512		من ح/ البنك	X	
2x		ح/ التثبيات	X	
	441	إلى ح/ الدولة والجماعات العمومية, إعانات ستستلم استلام إعانة		X

**2.1.3- الحساب 132 "إعانات أخرى للاستثمار"** : وقد عرفها النظام المحاسبي المالي كالتالي: هي

إعانات يستفيد منها الكيان لتمويل أنشطته طويلة الأجل, لإقامة كيانات في الخارج, البحث عن أسواق

جديدة.....<sup>1</sup>

1- عبد الرحمن عطية , المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد , ص (211-212).

وتكون القيود المحاسبية كالتالي

أ- لدى استلام إشعار استفادة بإعانات أخرى للاستثمار: نسجل القيد التالي:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
441		من ح/ الدولة والجماعات العمومية, إعانات ستستلم	X	
	132	إلى ح/ إعانات أخرى للاستثمار		X
		إعانات أخرى للاستثمار		

ب- بتاريخ استلام الإعانة: نسجل القيد التالي

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
512		من ح/ البنك	X	
	441	إلى ح/ الدولة والجماعات العمومية, إعانات ستستلم		X
		استلام الإعانة		

### 3.1.3- الضرائب المؤجلة كأصول : وتمثل مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة

عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل, وبعبارة تحصل نعني أنها ستخفيض من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع. ومع الأمثلة على ذلك نذكر:

الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفيض من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفض من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات.

بعض الأعباء (مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة) لا تخفض من النتيجة الجبائية سنة إدراجها بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية والتي يتم من خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة, فنقول أن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية.

التسجيل المحاسبي: الحساب 133 "ضرائب مؤجلة كأصول": ويكون مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة, وهذا يجعل الحساب 692

(فرض الضريبة المؤجلة أصول) دائنا, هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة, أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيدها معاكسا.

وتكون القيود المحاسبية كما يلي:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		N/12/31		
133		من ح/ ضرائب مؤجلة أصول	X	
	692	إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة أصول		X
		ضريبة مؤجلة عن خسارة السنة N		
		//		
692		من ح/ فرض الضريبة المؤجلة أصول	X	
	133	إلى ح/ ضرائب مؤجلة أصول		X
		ترصيد الحساب 133		

**4.1.3-الضرائب المؤجلة كخصوم:** وتمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق. و من أمثلة ذلك بعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال دورة ما (السنة ن) ولا تحصل إلا خلال دورات لاحقة (السنة ن+ 1) فهذه النواتج لا تظهر في النتيجة الجبائية للسنة (ن) بل في النتيجة الجبائية للسنة (ن+1) وعليه ففي نهاية السنة (ن) فإن

على المؤسسة أن تتوقع تسديد الضريبة الخاصة بالنواتج المعنية خلال السنة (ن+ 1) أي أن على المؤسسة ضرائب مؤجلة خصوم أو التزام ضريبي مؤجل.

التسجيل المحاسبي: الحساب 134 (ضرائب مؤجلة خصوم): ويكون دائنا بجعل الحساب 693 (فرض ضرائب مؤجلة خصوم) مدينا بمبلغ الضريبة المطلوب دفعه خلال السنوات المالية المقبلة. وتكون القيود المحاسبية كما يلي:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		N/12/31		
693	134	من ح/ فرض ضريبة مؤجلة خصوم إلى ح/ ضريبة مؤجلة خصوم	X	X
		التزام ضريبي مؤجل		
		//		
134	693	من ح/ ضريبة مؤجلة خصوم إلى ح/ فرض ضريبة مؤجلة خصوم	X	X
		ترصيد الحساب 134		

1- عبد الرحمن عطية, المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد, ص (139-146).

**2.3- الحساب 16 " قروض وديون مماثلة "** : هي جميع القروض والديون التي تشبهها وتكون لفترة أثر من سنة أي خصوم ثابتة وتعتبر كذلك رأس مال أجنبي حسب التحليل المالي وتتفرع هذه الديون حسب الحسابات على النحو التالي :

161 سندات تساهمية

162 قروض إجبارية قابلة للتحويل

163 قروض إجبارية أخرى

164 قروض من قبل مؤسسات القرض

165 ودائع وكفالات مقبوضة

167 ديون على عقود الإيجار التمويلي

168 قروض وديون أخرى مماثلة

169 علاوات استرجاع الالتزامات

**1.2.3- الحساب 161 " سندات تساهمية "** : وهي جميع السندات التي يملكها الجميع في المؤسسة أي السندات الغير المساهمة في رأس مال الشركة وتعتبر رأس مال أجنبي أي دين على المؤسسة واجب السداد بعد فترة, ويعتبر هذا النوع من الديون طويلة الأجل في حالات الإقراض للمبالغ الضخمة التي يصعب على شخص واحد إقراضها لمدة طويلة وعادة ما يكون المبلغ بمليارات الدينارات وهذه الطريقة الوحيدة والأسهل للحصول على الأموال المطلوبة والسند هنا عبارة عن عقد يمثل وعدا بالسداد خلال فترة معينة تكون أكثر من سنة مقابل نسبة فائدة سنويا.

ويسجل هذا الدين مباشرة بعد إصدار الكيان لهذه السندات بيعها ويتم ذلك وفق القيد التالي:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
511		//	X	
	161	من ح/ قيم للتحويل		X
		إلى ح/ السندات التساهمية	X	



		إصدار سندات تساهمية جديدة		
--	--	---------------------------	--	--

**2.2.3- الحساب 162 " قروض سنديّة قابلة للتحويل " :** هي جميع القروض في شكل سندات التي لها

صفة التحويل إلى أوراق مالية أخرى بعد فترة من الإصدار وهناك في دول أخرى تسدد بأنواع من البضائع النادرة كالبتروول والمعادن النفيسة.....الخ وهذا النوع من الاقتراض المالي مجبر على المؤسسة اللجوء إليه بسبب الوضعية المالية المفاجئة أحيانا.

ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
512		من ح/ البنك	X	
أو				
530		ح/ الصندوق	X	
	162	إلى ح/ قروض سنديّة قابلة للتحويل		X
		إصدار سندات قابلة للتحويل		

**3.2.3- الحساب 163 " قروض سنديّة أخرى " :** هي جميع القروض التي تجبر المؤسسة على

الحصول نتيجة معاملة مفروضة بحكم الوضع المالي للمؤسسة وقد تكون هذه السندات من النوع الذي يسدد على أقساط أو سندات الدخل التي تستحق الفائدة إلا إذا حقق الكيان أرباحاً فإيراداتها تشبه إيرادات الأسهم وهي عادة أقل خطراً من السندات الأخرى على الوضعية المالية للكيان حسب الحالة.

وعند إصدار أحد هذه الأنواع من السندات وبيعها يتم محاسبياً القيد كالتالي :

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
512		من ح/ البنك	X	
أو			X	
530		ح/ الصندوق		X
	163	إلى ح/ قروض سنديّة أخرى		
		إصدار سندات دخل جديدة		

#### 4.2.3- الحساب 164 " قروض من قبل مؤسسات القرض " : ونعني بها جميع القروض المحصل

عليها من المؤسسات الإئتمانية كالبنوك مثلاً.

ويتم القيد المحاسبي على النحو التالي :

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
512		من ح/ البنك	X	
	164	إلى ح/ قروض من قبل مؤسسات القرض		X
		الحصول على قرض بنكي		

#### 5.2.3- الحساب 165 " ودائع وكفالات مقبوضة " : ويقصد بها كل المبالغ المقبوضة في شكل ضمان

لشيء سلم للغير كما هو الشأن للأغلفة القابلة للإسترجاع فيقبض ثمنها في انتظار إسترجاعها على اعتبار

أن الأغلفة لم تنتقل ملكيتها للغير فيعتبر المبلغ المقبوض كوديعة لمالك الأغلفة الأصلي أو كضمان

للاسترجاع ويعتبر دين طويل الأجل على عاتق المؤسسة يسترجع باسترجاع موضوع الضمان كالأغلفة

القابلة للاسترجاع لأنه في حالة عدم إسترجاعها يعتبر الضمان حق للشركة وكأنها باعة هذه الأغلفة

بقيمة الضمان أو الوديعة.

ويكون القيد المحاسبي على النحو التالي:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
512		من ح/ البنك	X	
أو				
530		ح/ الصندوق	X	
	165	إلى ح/ ودائع وكفالات مقبوضة قبض ودائع وكفالات مقبوضة		X

### 6.2.3- الحساب 167 " ديون على عقود الإيجار التمويلي " : ويقصد بالإيجار التمويلي هو عقد يبرم

بين طرفي أحدهما مؤجر والآخر مستأجر وفي هذا النوع من العقود يكون للمستأجر الحق في شراء المال المؤجر إن رغب في ذلك حسب التاريخ المذكور في العقد شريطة أن تكون مدة العقد تمثل 75% على الأقل من العمر الإنتاجي الأصلي للمال المؤجر أو كانت القيمة الحالية لإجمالي القيمة التعاقدية عند نشأة العقد تمثل 90% على الأقل من قيمة المال المؤجر, والإيجار التمويلي لا يعني بحالات الإيجار التالية:

- 1- عقود تأجير سيارات الركوب والدراجات الآلية .
- 2- إتفاقيات التأجير الخاصة بالكشف عن أو استخدام الموارد الطبيعية مثل البترول, الغاز.....الخ.
- 3- الإتفاقيات التي يلزم بها المستأجر بشراء المال المؤجر في نهاية مدة التأجير لأنه يعتبر بيع مؤجر بالتقسيط.
- 4- عقود التأجير التي لا تتعلق بمال قابل للاستثمار للمستأجر كالمعلقة بالأغراض الخاصة للمستأجر. ويعتبر هذا النوع تلبية لرغبة المستأجر في شراء الأصول المراد اقتناءها ولذلك تمثل دينا طويل الأجل على عاتق الكيان لأنه بمثابة قرض تحصل عليه لشراء أصول يحتاجها في تسيير نشاطه الاقتصادي لكن بشروط خاصة لذلك فإنه يتميز محاسبيا بإجراء القيود التالية:  
عند المستأجر:

الإجراء الأول: يسجل الأصل المستأجر كأنه شراء بالأجل ويكن القيد المحاسبي وفق الصيغة التالية:

( بالقيمة العادلة الحالية )

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
21	167	// من ح/ قيم ثابتة ملموسة إلى ح/ ديون على عقود الإيجار التمويلي إستئجار مقابل إيجار تمويلي	X	X

الإجراء الثاني: إثبات العبء المالي نتيجة الإقراض في نهاية كل سنة كي يحمل العبء على الدورة المالية المعنية ويكون في حالة سداد قسط من الدين و الفائدة السنوية فيسجل القيد كالتالي:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
167		// من ح/ ديون على عقود الإيجار التمويلي	X1	
661		ح/ أعباء الفوائد	X2	
	512	ح/ البنك سداد القسط السنوي دين الإيجار التمويلي		Y

حيث:  $y=x1+x2$

الإجراء الثالث: التسجيل المحاسبي للإهلاك السنوي

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
681	281	// من ح/ مخصصات الإهلاك للأصول غير الجارية إلى ح/ إهلاك القيم الثابتة الملموسة قسط الإهلاك السنوي	X	X

عند المؤجر:

الإجراء الأول: قيد التنازل عن الأصل وكأنه بيع أصل ثابت ملموس بأصل مالي ثابت ويكون وفق القيد التالي:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
274		من حـ/ قروض ومديونيات على عقود الإيجار التمويلي	X	
	21	إلى حـ/ القيم الثابتة الملموسة		X
		إستئجار مقابل إيجار تمويلي		

الإجراء الثاني: إثبات الإيرادات وتحصيل القسط

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
512		من حـ/ البنك	Y	
	274	إلى حـ/ قروض ومديونيات على عقود الإيجار التمويلي		X1
	763	حـ/ عائدات الحسابات المدينة		X2
		تحصيل القسط السنوي الخاص بالإيجار التمويلي		

حيث:  $Y = X1 + X2$

**7.2.3- الحساب 168 "قروض وديون أخرى مماثلة"** : ونعني بها جميع القروض والسلفيات التي

تحصل عليها المؤسسة من الغير كدين واجب الوفاء لكن لا يحمل خصائص القروض السابقة أي غير مرتبطة بشرط كما هو الشأن بالنسبة للقروض السندية أو القابلة للتحويل .

ويتم القيد المحاسبي على الشكل التالي<sup>1</sup>:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
512		من ح/ البنك	X	
أو				
530		ح/ الصندوق	X	
	168	إلى ح/ قروض وديون مماثلة		Y
		تحصيل قروض وديون مماثلة		

1- لبيوز نوح, مرجع سابق, ص (28-35).

**3.3- الحساب 17 " ديون مرتبطة بالمساهمات "**: ونعني به كل الديون الناتجة بين المؤسسات الشريكة نتيجة لعلاقات الشراكة المرتبطة فيما بينها سواء كانت من نفس المجموعة أو من مجموعة أخرى المهم أن يكون هناك رابط شراكة والمساهمات من قريب أو بعيد.

**1.3.3- الحساب 171 " ديون مرتبطة بمساهمات المجموعة "** : وهي جميع الديون التي تنشأ بين المؤسسة أو أحد فروعها أو بين الفروع في ما بينها من نفس المجموعة أي شركة أم تملك فيهم سلطة القرار والهدف من توضيح أنها ديون بين المجموعة أو أحد فروعها يسهل عملية إلغاء الديون المتبادلة في حالة التجميع.

يكون القيد المحاسبي على النحو التالي:

مدین	دائن		مبلغ	مبلغ
512		من ح/ البنك	X	
	171	إلى ح/ ديون مرتبطة بمساهمات المجموعة		X

**2.3.3- الحساب 172 " ديون مرتبطة بالمساهمات خارج المجموعة "** : أحيانا تكون بعض الشركات مرتبطة ولكن عبر مساهمات ليست من نفس المجموعة أي نفرض أن الشركات (أ.ب.ج) شركات فروع لشركة (د) والشركات (س.ع) فرعين لشركة (ص) بينما الشركة (ح) تربطها مساهمة بالشركة (ع) في شركة هي (ك) لذلك فإن الديون التي تنشأ بين (ج.و.ع) وهي ديون مرتبطة بمساهمات خارج المجموعة.

ويسجل القيد المحاسبي التالي:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
512		من ح/ البنك	X	
	172	إلى ح/ ديون مرتبطة بمساهمات خارج المجموعة		X

**3.3.3- الحساب 173 " ديون مرتبطة بشركات المحاصة " :** شركة المحاصة هي شركة تجارية نص عليها القانون التجاري في المواد من 795 مكرر 1 إلى المادة 795 مكرر 5 وهي عبارة عن شركة لا تكشف للغير ولا تتمتع بالشخصية المعنوية كغيرها من الشركات ولا تخضع للإشهار ويمكن إثباتها بكل الوسائل, فكل دين مرتبط بمساهمة في شركة محاصة يدخل ضمن هذا الحساب.

ويكون القيد المحاسبي على النحو التالي:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
512		من ح/ البنك	X	
	173	ديون مرتبطة بشركات المحاصة		X

**4.3.3- الحساب 178 " ديون أخرى مرتبطة بالمساهمات " :** ويسجل ضمن هذا الحساب أي دين أو قرض بين شركتين بمناسبة وضعيتهما المرتبطة بنوع آخر من أنواع الشراكة لم نذكر في الحسابات السابقة.

ويسجل القيد المحاسبي التالي:



مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
512		من ح/ البنك	X	
	178	إلى ح/ ديون أخرى مرتبطة بالمساهمات		X

**5.3.3- الحساب 18 " حساب ربط المؤسسات وشركات المحاصة "** : وهي حسابات تستخدم في المؤسسات المملوكة لمؤسسات أخرى بنسبة 100% أي تعتبر وحدات تابعة لها قانونيا وليس لهذه الوحدات استقلالية في الذمة المالية لأن ذمتها المالية مرتبطة بالمؤسسة المالكة لها وتقدم بمناسبة ذلك قوائم مالية موحدة ولكن الهدف من هته الحسابات هو إعطاء فرصة للامركزية ممارسة النشاط من جهة ومنح فرصة لمسيرى الوحدات بإثبات قدراتهم هذا من جهة ومن جهة أخرى تسهيل مراقبة الوحدات من طرف المؤسسة المالكة.

ويكن القيد المحاسبي عند المعاملة بين الوحدات على النحو التالي:

في الوحدة المستفيدة:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
2x		من ح/ التثبيات	X	
3x		ح/ المخزونات	X	
4x		ح/ الحقوق	X	
5X		ح/ النقديات	X	
	18	إلى ح/ حسابات ربط المؤسسات وشركات المحاصة		X

في الوحدة المانحة:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
18		// من حـ/ حسابات ربط المؤسسات وشركات المحاصة	X	
	2x	إلى حـ/ التثبيات	X	
	3x	حـ/ المخزونات	X	
	4x	حـ/ الحقوق	X	
	5x	حـ/ النقديات	X	

1- لبوز نوح, مرجع سابق, ص(35-38).

4- حسابات النتائج و المؤونات:

1.4- الحساب – 120 " نتيجة الدورة ": إن نتيجة الدورة تعني الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال سنة ما. وتبعاً لصنف المؤسسة فإننا نلاحظ:

بالنسبة للشركات: تسجل نتيجة الدورة بالطرف الدائن للحساب 120 إذا كانت ربحاً، بينما تسجل في الطرف المدين للحساب 129 إذا كانت خسارة.

ينص النظام المحاسبي المالي على أن توزيع النتيجة يكون تبعاً لقرار التوزيع الذي يتخذه لجهاز القانوني المخول لذلك (أي الجمعية العامة للشركاء).

وتكن القيود المحاسبية كالتالي:

في حالة تحقيق ربح

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		N/05/01		
120		من /حـ/ نتيجة الدورة	y	
	1061	إلى /حـ/ احتياطي قانوني		X1
	1068	/حـ/ احتياطي اختياري		X2
	457	/حـ/ الشركاء- قسائم مستحقة الدفع		X3
	110	/حـ/ ترحيل من جديد		X4
		ترصيد حساب نتيجة الدورة		

حيث أن  $y=x1+x2+x3+x4$

- في حالة تحقيق خسارة

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
119		// من حـ/ ترحيل من جديد	X	
	129	إلى حـ/ نتيجة الدورة ترصيد نتيجة الدورة		X

بالنسبة للمؤسسات الفردية: ينص النظام المحاسبي المالي على ترصيد حساب النتيجة مع حساب أموال الاستغلال في اليوم الأول للسنة التي تلي تحقيقها<sup>1</sup>.  
وتكون القيود المحاسبية كالتالي:

في حالة تحقيق ربح

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
120		N/01/01 من حـ/ نتيجة الدورة	X	
	101	إلى حـ/ أموال الاستغلال ترصيد حساب نتيجة الدورة		X

في حالة تحقيق خسارة

1- عبد الرحمن عطية, المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي, مرجع سابق, ص (94-96).

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		N/01/01		
119		من ح/ ترحيل من جديد	X	
	129	إلى ح/ نتيجة الدورة		X
		ترصيد نتيجة الدورة		

**2.4- الحساب 11 " الترحيل الجديد "** : وهو حساب يسجل فيه النتيجة قبل عملية توجيهها إلى الإحتياطات أو زيادة رأس المال أو توزيعها على الشركاء وتحول النتيجة لهذا الحساب سواء كانت ربحاً أو خسارة ولا يستعمل هذا الحساب في محاسبة الأشخاص الطبيعيين لأن النتيجة تحول مباشرة لرأس المال إنما يستخدم بصفة إلزامية في محاسبة الأشخاص المعنويين كالشركات التجارية ويكون القيد المحاسبي على النحو التالي<sup>1</sup>:

المرحلة الأولى: ترحيل النتيجة

في حالة الربح:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
		//		
12		من ح/ نتيجة الدورة	X	
	11	إلى ح/ الترحيل الجديد		X
		ترصيد نتيجة الدورة		

1- ليلوز نوح, مرجع سابق, ص (17-18)

في حالة الخسارة:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
11		//	X	
	12	من ح/ الترحيل الجديد إلى ح/ نتيجة الدورة ترحيل نتيجة الدورة		X

المرحلة الثانية : توجيه النتيجة

بعد قرار مجلس المساهمين أو الشركاء يتم توجيه النتيجة كمايلي:

في حالة الربح:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
11		//	Y	
	106	من ح/ الترحيل الجديد إلى ح/ الإحتياطات		X1
	457	ح/ أرباح مستحقة التوزيع قيد توجيه النتيجة		X2

حيث  $Y=x1+x2$

في حالة الخسارة:

مدين	دائن		مبلغ	مبلغ
106		//	X1	
	11	من ح/ الإحتياطات إلى ح/ الترحيل الجديد قيد توجيه النتيجة		X2

**3.4- الحساب 15 "مؤونات الأعباء-الخصوم غير الجارية"**

في المادة 125 عرف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء بأنها خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد. إن الأعباء تسجل في الحسابات في الحالات التالية:

عندما يكن للكيان التزام راهن (قانوني أي بموجب نص قانوني أو عقد مع الغير, أو ضمنى أي بموجب نظام جرت المؤسسة على تطبيقه) نتائج عن حادث مضى.

عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام.

عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثقا منه.

نفس المادة أعلاه نصت على أن تكوين المؤونة يكون في نهاية السنة وعلى أساس أفضل تقدير للنفقات (أي للأعباء), كما أن مراجعة وتعديل المؤونة يكون كذلك في نهاية السنة, وأن استعمال المؤونة يكون فقط للنفقات المخصصة لها أصلا.

إن تصنيف هذه المؤونات ضمن الخصوم غير الجارية يعود إلى أن تحقق الأعباء الخاصة بها قد تكون بعد فترة تزيد عن سنة, من الحسابات الفرعية لهذا الحساب نذكر:

153- المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة.

155- مؤونات للضرائب.

156- مؤونات لتجديد التثبيات (الامتياز).

158- مؤونات أخرى للأعباء- خصوم غير جارية.

المعالجة المحاسبية للمؤونات - خصوم غير جارية: ويكون كالتالي:

- تكوين مؤونة: في نهاية السنة نجعل الحساب 681(مخصصات اهتلاك ومؤونة- خصوم غير جارية)أو

الحساب 686(مخصصات اهتلاك ومؤونة- خصوم مالية) مدينا والحساب 15 دائنا.

- تعديل المؤونة: في نهاية السنة (المالية) تتم مراجعة المؤونة ومنه تعديلها كالتالي:

زيادة قيمة المؤونة عند الحاجة: ويكون بقيد مماثل لقيد تكوينها.

تخفيض قيمة المؤونة أو الغاؤها: حيث نجعل الحساب 15 مدينا والحساب 781 (استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات) أو الحساب 786 (استرجاعات مالية عن خسائر القيمة والمؤونات) دائنا, بقيمة التخفيض في المؤونة أو بقيمتها الكلية في حالة الإلغاء.

- استخدام المؤونة: في حالة تحقق الأعباء التي كونت من أجلها المؤونة, يتم ترصيد المؤونة مباشرة.

وتكون القيود المحاسبية كالتالي:

مدين	دائن	N/12/31	
681		X	من د/ مخصصات اهتلاك ومؤونة-أصول غير جارية
أو			
686		X	د/مخصصات اهتلاك ومؤونة-خصوم مالية
	15		إلى د/ مؤونات للأعباء-خصوم غير جارية
		X	تكوين مؤونة أو زيادة قيمة المؤونة
			//
15		X	من د/ مؤونات للأعباء-خصوم غير جارية
	781	X	إلى د/ استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات
	أو		
	786	X	د/استرجاعات مالية عن خسائر القيمة والمؤونات
			تخفيض قيمة المؤونة أو إلغائها

1- عبد الرحمن عطية, المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي, مرجع سابق, ص(75-76).



## الخلاصة

تتضمن حسابات الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي كل الأموال الموضوعه تحت تصرف المؤسسة والمتحصل عليها عن طريق:

- حصص نظامية: وهي عبارة عن العناصر العينية أو المالية لصاحب أو أصحاب المؤسسة تحت تصرفها بالإضافة إلى العلاوات المتعلقة برأس المال ورأس المال المكتتب غير المستدعى بالنسبة لشركات وأموال المستغل في حالة الشخص الطبيعي.
- الإحتياطات: وهي الأموال التي تكونها المؤسسة لإستعمالها لاحقاً.
- الفروقات: وتشمل فرق التقييم وإعادة التقييم وفرق المعادلة الناجم عن الفرق بين التكلفة التاريخية و التكلفة الحقيقية.
- الإعانات: وهي العناصر المالية أو المادية المحصل عليها بدون مقابل.
- التحويلات بين الوحدات: وتمثل العناصر المالية أو المادية المتحصل عليها من طرف وحدة تابعة للمؤسسة.
- الأعباء المؤجلة: وهي عبارة عن الأعباء والضرائب مؤجلة الدفع.
- الديون: وهي عبارة عن القروض والديون المرتبطة بالمساهمات.
- نتيجة السنة المالية: والتي تمثل الفرق بين المنتجات و الأعباء.
- نتائج السنوات السابقة: تتمثل في الحساب 11 "ترحيل من جديد" لنتائج السنة التي أجلت المؤسسة تخصيصها إلى قرار الجمعية العامة لاحقاً.

**1- عموميات حول التعاونيات**

**1.1- تعريف التعاونية:**التعاونية جماعة تتألف من أشخاص طبيعيين اتفقوا أن ينضم بعضهم إلى بعض لإنشاء مشروع يكون الغرض منه أن يتيح لهم وحدهم الحصول على المنتجات والخدمات التي هم في حاجة إليها ، وللقيام بتسييره وإدارته وفق المبادئ الأساسية المحددة في القانون الأساسي لها ، بغية بلوغ أهدافها

**2.1.1- أعضاء التعاونية وحقوقهم والتزاماتهم.****- أعضاء التعاونية**

- الشروط الواجب توفرها في أعضائها: ويمكن للأشخاص المعنويين الذين تتوفر فيهم الشروط التالية أن يصبحوا أعضاء في تعاونية.

- يمكن لأي كان، دون تمييز، أن ينضم إلى تعاونية بشرط أن تتوفر في شخصه الشروط الجوهرية التي يقرها مؤسسو التعاونية مراعاة لنشاطها.

ويجوز لكل متعاون ان ينسحب من التعاونية على الا يلحق ضررا بسيرها بسبب انسحابه في وقت غير ملائم.

**- حقوق والتزامات المتعاونين****أ- حقوق المتعاونين**

- 1- المتعاونون متساوون في الحقوق مهما كان عدد الحصص التي يملكونها ، ويترتب عن ذلك أن لكل منهم صوتا واحدا في الجمعيات العامة للتعاونية.
- 2- يجب أن يقسم ما زاد من موارد التعاونية على نفقات استغلالها بين المتعاونين بحسب العمليات التي أجروها مع التعاونية او العمل الذي قدموه اليها.
- ولا يجوز ان يوزع الفائض المدرج في الاحتياطي على اعضاء التعاونية.
- 3- لا يكافأ رأس المال من حيث المبدأ ، وادا تقررت مكافاته وجب ان يكون سعر الفائدة محدودا.
- 4- لا يعتبر العضو في التعاونية شريكا فحسب يساهم بتقديم حصة مالية ، بل "متعاوننا" بمعنى أن مشاركته في نشاط التعاونية التي ينتمي إليها تتجلى في صورة تقديمه إليها أو تملكه إياها أموالا أو خدمة أو عملا.

ب- مسؤوليات الأعضاء: لا تتجاوز مسؤولية الأعضاء مبلغ الحصص التي اكتتبوا بها ، غير انه يجوز أن ينص النظام الأساسي للتعاونية على أن المسؤولية يمكن أن تصل إلى خمسة أمثال مبلغ الحصص التي اكتتب بها المتعاون.

## 2.1- أهداف التعاونية وشكليات التأسيس والترخيص:

### 1.2.1- أهداف التعاونية

ويهدف المشروع القائم على عمل جماعي لرفع مستوى اعضائه والعناية بتربيتهم. حيث انهم اتحدوا ، لا باعتبار الحصص التي قدمها كل واحد منهم ، بل بناء على ما يتوافر لهم من معلومات شخصية وعلى ارادة التضامن التي تحذوهم.

تمارس التعاونيات أعمالها في جميع فروع النشاط الإنساني مستهدفة أساسا:

- 1- تحسين الوضعية الاقتصادية والاجتماعية لأعضائها.
- 2- تشجيع الروح التعاونية لدى هؤلاء الأعضاء .
- 3- القيام ، لفائدة أعضائها وبفضل جهودهم المشتركة ، بتخفيض ثمن التكلفة وكذا ثمن بيع بعض المنتجات أو الخدمات أن اقتضى الحال ذلك .
- 4- تحسين جودة المنتجات التي تقدمها إلى أعضائها أو ينتجها هؤلاء لبيعها للمستهلكين .
- 5- تنمية إنتاج أعضائها ورفع قيمته إلى أقصى حد. التعاونيات اشخاص معنوية تتمتع باهلية قانونية كاملة بالاستقلال المالي .

### 2.2.1- شكليات التأسيس والترخيص

يجب أن يصرح بنية تأسيس التعاونية في عقد عرفي يوقعه ما لا يقل عن سبعة أشخاص متمتعين بحقوقهم المدنية ، ويوجه هذا التصريح إلى الإدارة وإلى مكتب تنمية التعاون وفقا للشروط المحددة بموجب نصوص تنظيمية.

يجب على الاعضاء المؤسسين ان يوجهوا قبل انعقاد الجمعية العامة التأسيسية بما لا يقل عن خمسة عشر يوما ، تحت طائلة البطلان ، دعوة إلى السلطات الحكومية المختصة والسلطة المحلية التي يهمها الأمر ، وكذا إلى مكتب تنمية التعاون ليتمكن ممثلو هذه الهيئات من حضور الاجتماع.

ويدعى جميع الراغبين في الانضمام إلى التعاونية للمشاركة في الجمعية العامة التأسيسية وتتخذ القرارات بالأغلبية المطلقة للأعضاء الحاضرين أو الممثلين في الجمعية.

ويعين الاعضاء المؤسسون من بينهم من يرأس الاجتماع

ويختار فارزان للسهر على حسن سير عمليات الاقتراع وتنحصر مهام الجمعية التأسيسية في:

- 1- الموافقة على النظام الأساسي .
- 2- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من بين أعضائها.
- 3- تحديد برنامج الأشغال المزمع انجازها .
- 4- الموافقة على النظام الداخلي الذي أعده الأعضاء المؤسسون.
- 5- تعيين مراقب أو عدة مراقبين للحسابات.

### 3.2.1- إجراءات الترخيص

حصر قائمة المكتتبين في رأس المال الأصلي وبيان المدفوع منه قصد تكوين رأس مال التعاونية ، يجب على مجلس إدارة التعاونية أن يوجه إلى مكتب تنمية التعاون أو يودع لديه ، خلال ثلاثين يوما التالية ليوم انعقاد الجمعية العامة التأسيسية، طلبا للتخصيص في انشاء التعاونية مشفوعا بالوثائق التالية:

النظام الاساسي ، نسخة من محضر مداورات الجمعية العامة التأسيسية ، قائمة المكتتبين مع بيان اسمائهم العائلية والشخصية وعناوينهم ومهنتهم وعدد الحصص المكتتب بها والمبلغ الذي دفعه كل واحد منهم ، شهادة بإيداع رأس المال المدفوع ، تسلمها المؤسسة المالية المودعة لديها المبالغ ، ويجب تسليم وصل بتسلم هذه الوثائق أو إيداعها ويجب على مكتب تنمية التعاون ، أن يحيل طلب الترخيص والوثائق المضافة اليه مشفوعا برأيه ورأي لجنة تسمى "اللجنة الاستشارية الدائمة" الى السلطة الحكومية المختصة قصد البت خلال تسعين يوما. وعند انصرام الاجل يعتبر الطلب مقبولا.

وفي حالة رفض الترخيص يبلغ القرار المعلل الصادر بذلك الى مجلس إدارة التعاونية. ويصبح تأسيس التعاونية نهائيا عند نشر قرار الترخيص في الجريدة الرسمية.

### 3.1- رأس مال التعاونية والتنظيم والتسيير

#### 1.3.1- رأس مال التعاونية:

يتكون رأس مال التعاونية من حصص اسمية غير قابلة للتجزئة يكتتب بها الاعضاء ولا يمكن تداولها بالطرق التجارية ولا حجزها ويجوز نقلها وفق شروط معينة.

ويجب أن يحدد النظام الأساسي عدد الحصص التي يكتتب بها كل متعاون أما العمليات أو الخدمات التي يلتزم بإجرائها مع التعاونية أو أدائها لها وأما لأهمية مؤسسة استغلاله أو مشروعه ، وإذا حصلت فيما بعد زيادة في التزامات المتعاون أو فيما يقوم به فعلا من أعمال أو

يؤديه فعلا من خدمات للتعاونية ترتب على ذلك تعديل مناسب لعدد حصصه بحسب ما هو منصوص عليه في النظام الداخلي.

وتكون القيم الاسمية للحصص متساوية بالنسبة الى جميع الاعضاء ، ولا يجوز أن تقل قيمة الحصة عن مائة دينار.

ويتسلم الأعضاء الذين قدموا مساهمات عينية ما يعادلها من حصص راس مال التعاونية بعد تقييم المساهمات المذكورة.

إذا قدم متعاون مساهمة عينية عين مجلس الإدارة خبيراً أو أكثر لتقويم هذه المساهمة ويرفق مجلس الادارة تقرير الخبير او الخبراء الى الدعوة الى اجتماع الجمعية العامة غير العادية المدعوة للبحث في التقويم.

- أداء الحصص : يجب دفع مبلغ الحصص كاملاً حين الإكتتاب . غير انه يجوز ان يسمح النظام الاساسي للتعاونية ، بدفع ربع مبلغ الحصص فقط حين الإكتتاب ، على أن يدفع الباقي بقدر ما تدعو اليه حاجة التعاونية وفق النسب وفي الآجال التي يحددها مجلس الادارة. ولا يجوز ان تتجاوز هذه الآجال ثلاث سنوات ابتداء من التاريخ الذي يصبح فيه الإكتتاب نهائياً.

ويمكن للجمعية العامة العادية ان تتخلى عن المطالبة بتحصيل مبلغ الحصص المستحق على العضو اداؤها ، وفي هذه الحالة يفصل المتعاون بحكم القانون ، بعد انذاره برسالة مضمونة ، اذا لم يؤد ما عليه خلال 3 اشهر من تاريخ تسلمه هذه الرسالة. ولا يحق التصويت في الجمعيات العامة والانتماء إلى مجلس الإدارة إلا للمتعاونين الذين ادوا ما عليهم من مبلغ الحصص.

- قابلية رأس المال للتغيير : يمكن الزيادة في رأس مال التعاونية الى غاية مبلغ يحدده النظام الاساسي بقبول أعضاء جدد فيها أو باكتتاب المنتمين إليها حصصاً إضافية.

وتتوقف على قرار الجمعية العامة غير العادية كل زيادة في رأس المال تتجاوز المبلغ المذكور. وتحدث حين الزيادة في راس المال حصص جديدة تمثل المساهمات العينية والنقدية. ويمكن تخفيض راس المال باسترجاع حصص الأعضاء الذين توفوا أو غادروا التعاونية ، غير أنه لا يجوز تخفيض راس المال المكتتب به ، عن طريق استرجاع الحصص ، إلى ما دون ثلاثة أرباع أعلى مبلغ وصل إليه رأس مال التعاونية منذ تأسيسها.

**2.3.1- التنظيم والتسيير**

- الجمعية العامة العادية : تتألف الجمعية العامة من جميع حملة الحصص المقيدين قانونا في تاريخ الدعوة إلى الاجتماع بالسجل الخاص.
- ويطلق على الجمعية العامة اسم "مكتب الممثلين" وعلى اعضائها اسم "الممثلين". ويجب ان تتعقد جمعيات الفروع قبل اجتماع مكتب الممثلين.
- تمثل الجمعية العامة المؤلفة قانونيا مجموع الاعضاء. وتلتزم قراراتها الجميع حتى المتغييبين والمعارضين.
- تتعقد الجمعية في صورة جمعية عامة عادية او جمعية عامة غير عادية بمبادرة من مجلس الادارة أو في حالة الاستعجال بمبادرة من مراقب او مراقبي الحسابات.
- وتجتمع ايضا بناء على طلب مكتوب يقدمه الثلث على الاقل من اعضاء التعاونية.
- ويمكن للإدارة أيضا أن تطلب انعقاد الجمعية ، كما يمكن ذلك لمكتب تنمية التعاون تتعقد الاجتماعات بمقر التعاونية او باي مكان اخر تعينه الجهة التي صدرت عنها مبادرة الدعوة الى الاجتماع.
- تقوم الجهة التي صدرت عنها مبادرة الدعوة الى الاجتماع بتحديد جدول الاعمال واعداد مشاريع القرارات التي تعرض على الجمعية العامة.
- ولا يجوز ان تتداول الجمعيات العامة الا في القضايا المدرجة في جدول اعمالها.
- الجمعية العامة غير العادية : يجب أن تدعى الجمعية العامة غير العادية للبت في كل اقتراح يتعلق بلحدى القضايا التالية:
- تغيير النظام الاساسي ، انضمام التعاونية الى اتحاد او انضمام الاتحاد المنتمية اليه الى الجامعة الوطنية للتعاونيات ، اندماج التعاونية في تعاونية اخرى ، تمديد اجل التعاونية بعد انتهاء المدة المحددة في نظامها الاساسي ، حل التعاونية ، تقييم الحصص العينية .
- النصاب والأغلبية

- 1- يجب أن تضم الجمعيات العامة العادية عددا من المتعاونين حاضرين أو ممثلين يساوي النصف على الأقل ، بعد الدعوة الأولى إلى الاجتماع، الربع على الأقل ، بعد الدعوة الثانية ، عشر المتعاونين وخمسة أعضاء على كلى حال ، بعد الدعوة الثالثة ،
- 2- يجب أن تضم الجمعيات العامة غير العادية عددا من المتعاونين حاضرين أو ممثلين

يساوي: ثلاثة أرباع على الأقل ، بعد الدعوة الأولى الاجتماع ، النصف على الأقل ، بعد الدعوة الثانية، عشر المتعاونين وخمسة أعضاء على كثر حال بعد الدعوة الثالثة.

3- تصدر القرارات في الجمعيات العامة العادية بالأغلبية المطلقة للأصوات المعبر عنها. وإذا تعادلت الأصوات رجح الجانب الذي ينتمي إليه الرئيس.

4- تصدر القرارات في الجمعيات العامة غير العادية بأغلبية ثلثي الأصوات المعبر عنها. يرأس الجمعية العامة رئيس مجلس الإدارة او نائبه ان تغيب او عاقه عائق او عضو يعينه المجلس ان تغيبا معا او عاقهما عائق فان لم يوجد قامت الجمعية بتعيين من يرأس اجتماعها. ويعين فارزان من بين الاعضاء الحاضرين في اجتماع الجمعية العامة الذين يحسنون القراءة والكتابة.

ويقوم المكتب المؤلف على هذا الوجه بتعيين كاتب يمكن أن يختار من غير اعضاء التعاونية ، ويضبط الرئيس سير اجتماع الجمعية العامة ويسهر على الا تحيد المناقشات عن جدول الاعمال وعن موضوعها الخاص.

- إثبات مداوات الجمعية العامة

تمسك في كثر اجتماعات الجمعيات العامة ورقة حضور ينص فيها على الاسم الشخصي والعائلي لكل عضو وعلى موطنه وعدد الحصص التي يملكها. ويوقع الاعضاء او من يمثلونهم ورقة الحضور ويشهد بصحتها اعضاء مكتب الجمعية وتلحق بمحضر المداوات.

- المحاضر: تدون مداوات مجلس الإدارة في محاضر تضمن سجلا خاصا يودع بمقر التعاونية ويوقعها رئيس الجلسة والكاتب.

ويشهد رئيس مجلس الإدارة او نائبه اذا تغيب او عاقه عائق بمطابقة نسخ وخلصات المحاضر لأصولها حين يستوجب الأمر الإدلاء بها إلى المحاكم.

- السلطات : يتولى مجلس إدارة التعاونية الإدارة وتأمين حسن سيرها. ويتمتع بأوسع السلطات لإدارة شؤونها وتبدير جميع مصالحها على الا يتعدى حدود السلطات والصلاحيات التي تختص بها الجمعية العامة بمقتضى النصوص التشريعية والتنظيمية.

- تفويض السلطة : لمجلس الإدارة أن يفوض سلطاته إلى احد أو كثر من أعضائه ويجوز له ، علاوة على ذلك ، ان يخول لمتعاونين غير أعضاء بمجلس الإدارة أو للغير وكالات خاصة

تتعلق بموضوع أو مواضيع معينة المدير.

- تعيين المدير : لمجلس الإدارة أن يختار ويعين ويعزل مدير التعاونية الذي يمكن ان يكون من غير اعضائها ، ولا يجوز للمدير إذا لكان عضوا في التعاونية الجمع بين مهامه ومهام عضو في مجلس الإدارة ، ويحدد مجلس الادارة شروط العقد الذي يبرمه مع المدير.

وتعرض قرارات تعيين او عزل المدير على الجمعية العامة في اقرب اجتماع لها قصد امضائها بالأغلبية المطلوبة في الجمعيات العامة العادية و اذا رفضت الجمعية العامة امضاء قرار التعيين الصادر عن مجلس الادارة فان التصرفات التي سبق ان قام بها المدير تظل صحيحة.

ويحدد مجلس الادارة اجرة المدير في عقد توظيفه الذي يجب ان ينص على منعه من ممارسة أي نشاط ينافي مهامه.

- اختصاصات المدير : يتولى المدير تسيير التعاونية وتنفيذ قرارات مجلس الإدارة ولذا ، عند الاقتضاء ، القرارات المتخذة بتفويض من هذا المجلس.

ويقوم بلمسك محاسبة التعاونية أو يعهد بلمسكها ، تحت مسؤوليته ، الى محاسب ، ويعد الجرد والحسابات ويمسك سجلات ووثائق التعاونية او يسند ذلك الى غيره. ويمارس المدير سلطاته تحت مراقبة وإشراف مجلس الإدارة.

ويمثل المجلس في حدود السلطات التي يسندها اليه. ويوقع جميع العقود الملزمة للتعاونية بمعوية العضو او الاعضاء الذين يعينهم مجلس الادارة لهذا الغرض.

ويخضع مستخدمو التعاونية للمدير الذي يستأجرهم ويصرفهم بعد موافقة مجلس الادارة. ويحضر المدير بصفة استشارية اجتماعات الجمعيات العامة ومجلس الادارة.

#### 4.1- النظام الداخلي ومسك حسابات السنة المالية

##### 1.4.1- النظام الداخلي

لا يجوز أن يكون مديرا:

1- من يشارك بطريقة مباشرة أو بواسطة شخص آخر بصفة دائمة أو عرضية في نشاط منافس لنشاط التعاونية أو نشاط الاتحاد المنخرطة فيه .

2- من صدر عليه حكم يترتب عليه حرمانه من تسيير او ادارة مؤسسة او سقوط حقه في ذلك ، وعلاوة على ما نلوه أعلاه ، لا يجوز ، الا بترخيص استثنائي من مجلس ادارة التعاونية ، ان يكون مديرا من يمارس زوجه او اقرباؤه (الاصول او الفروع والاخوة والاخوات) في الدائرة الترابية للتعاونية نشاطا منافسا لنشاطها.

- يخضع سير التعاونية لنظام داخلي يعده الاعضاء المؤسسون وتوافق عليه الجمعية العامة



التأسيسية، ويلزم هذا النظام المتعاونين كما يلزمهم النظام الأساسي.

ويجوز لمجلس الإدارة تغيير النظام الداخلي وتقوم الجمعية في اقرب اجتماع تعقده بقرار أو تعديل التغيير بالأغلبية المطلوبة في الجمعيات العامة غير العادية.

#### 2.4.1- حسابات السنة المالية:

حسابات السنة المالية، التقرير المتعلق بنشاط التعاونية: يقوم مجلس الإدارة، في ختام كل سنة مالية، بوضع جرد وحساب أو عدة حسابات للاستغلال وحساب الأرباح والخسائر والموازنة، ويضع، علاوة على ذلك، تقريراً عن سير التعاونية خلال السنة المالية المنصرمة قصد رفعه إلى الجمعية العامة العادية السنوية.

ويجب توجيه هذه الوثائق إلى:

- أعضاء التعاونية والإدارات المعنية ومكتب تنمية التعاون قبل انعقاد الجمعية العامة العادية السنوية بما لا يقل عن خمسة عشر يوماً لكلمة؛

- مراقبي الحسابات قبل انعقاد الجمعية المذكورة بما لا يقل عن أربعين يوماً لكلمة.

توجه نسخة طبق الأصل من كل من الموازنة وحساب الاستغلال وحساب الأرباح والخسائر بعد موافقة الجمعية العامة السنوية على هذه الوثائق، ونسخة طبق الأصل من محضر الجمعية العامة إلى كل من لثابة ضبط المحكمة التي يقع بدائرة اختصاصها مقر التعاونية ومكتب تنمية التعاون والسلطات الحكومية المعنية بموجب نص تنظيمي.

ب- تخصيص فوائض السنة المالية: توزع، حسب ما هو منصوص عليه فيما يلي، عند انتهاء السنة المالية، الفوائض الصافية بعد طرح مصاريف التعاونية وتكاليفها ومبالغ استهلاك المنقولات والعقارات وقضاء الديون الحالية وتكوين الأرصدة اللازمة لمواجهة بعض الحالات كالدون المشكوك في إمكان استيفائها والنفقات الملتزم بها أو المتوقعة بالنسبة إلى السنة المالية والمنتية ونقص قيمة المدخرات:

- تخصص 10% من الفوائض المشار إليها أعلاه لتكوين احتياطي قانوني إلى أن يعادل مبلغه رأس مال التعاونية، وحينئذ يفقد هذا الاقتطاع طابعه الإلزامي على أن يستعيده إذا انخفض الاحتياطي إلى ما دون رأس المال؛

- يخصص 2% لاحتياطي يسمى "صندوق تربية وتكوين الأعضاء في ميدان التعاون" وبعد أداء مبلغ الاقتطاع أو الاقتطاعات المقررة في النصوص التشريعية أو التنظيمية الجاري بها العمل وصرف الفائدة الممنوحة للحصص بقرار من الجمعية العامة العادية السنوية فان ما تبقى من الفوائض السنوية يمكن أن:

- يوزع كلاً أو بعضاً على المتعاونين بحسب العمليات التي أجروها مع التعاونية أو العمل الذي

قدموه لها خلال السنة المالية المنصرمة

-يرصد لكلا أو بعضا لاحتياطي خاص

-يرصد لأي غرض له علاقة بهدف التعاونية

-يرحل من جديد.

وإذا خيف أن ينشأ عن أداء العائد انخفاض سيولة التعاونية إلى ما دون الحد الضروري لضمان حسن سيرها جاز للجمعية العامة السنوية أن تقرر إرجاء أدائه ويبقى مبلغه المقيد في حساب لكل متعاون رهن تصرف التعاونية إلى التاريخ المحدد وجوبا بقرار من الجمعية

- عجز السنة المالية إمساك المحاسبة: إذا كان مبلغ نتائج السنة المالية لا يفي بالمصاريف

والتحملات ومخصصات الاستهلاك اقتطع مبلغ العجز من الأرصدة المخصصة لهذا الغرض

فان كانت غير موجودة أو نفذت اقتطع العجز من الاحتياطي القانوني

ويجب ، في هذه الصورة ، على مجلس الإدارة ومراقبي الحسابات أن يقترحوا في تقاريرهم

على الجمعية العامة العادية السنوية التدابير التي يرونها ضرورية لتصحيح الوضع المالي

للتعاونية.

- قواعد إمساك المحاسبة مراقبو الحسابات : يجب أن يناط إمساك حسابات التعاونية اما بالمدير

وإما بمحاسب أن كانت أهمية التعاونية تبرر ذلك ، ويختار المحاسب ام من بين أعضاء

التعاونية بشرط إلا يكون عضوا في مجلس ادارتها وإما من غير المتعاونين

ويجب أن تمسك المحاسبة وفق القواعد المنصوص عليها في القانون التجاري وطبق مخطط

محاسبي أو تعليمات محددة بموجب نصوص تنظيمية.

تعين الجمعية العامة العادية في كل سنة مراقبا أو عدة مراقبين للحسابات تختارهم من غير

أعضائها وتحدد أجورهم.

وإذا تجاوز رقم معاملات التعاونية خلال السنة المالية السالفة مبلغا تحده الإدارة لكان لهذه

الأخيرة أن تفرض شروط تعيين واحد على الأقل من مراقبي الحسابات.

وإذا لم تعين الجمعية العامة مراقبا أو مراقبي الحسابات أو عاق واحدا أو أكثر من المراقبين

المعنيين عائق عن القيام بمهامهم أو رفضوا الإطلاع بها أو استقالوا منها وجب تعيينهم أو

تعويضهم بالنسبة للسنة المالية وفق الشروط المحددة بنص تنظيمي.

توكل إلى مراقب أو مراقبي الحسابات مهمة مراجعة دفاتر وصندوق ومحفظة وقيم التعاونية

ومراقبة انتظام وصدق الجرد والموازنات وحساب الأرباح والخسائر وصحة المعلومات

المتعلقة بحساب التعاونية ووضعها المالي في تقرير مجلس الإدارة إلى الجمعية العامة.

ويجوز لهم القيام في أي فترة من السنة بعمليات المراجعة  
- مسؤولية مراقبو الحسابات : ويجب عليهم أن يرفعوا كل سنة إلى الجمعية العامة العادية  
السنوية تقريراً عن إنجاز المهمة التي وكلتها إليهم، وإلا لكان اجتماع الجمعية المذكورة باطلاً.  
ومراقبو الحسابات ملزمون بحفظ السر المهني خارج اجتماعات الجمعية العامة.  
ويجوز لهم في حالة الاستعجال دعوة الجمعية العامة إلى الاجتماع.  
وإذا قام مانع لواحد منهم جاز لمن بقي أن يتصرف وحده.

## قائمة الجداول

الصفحة

التسمية



# الختاتمة

لمواكبة التغيرات الاقتصادية على الاقتصاد الجزائري وباعتبار المحاسبة أداة للاتصال بين المؤسسات كان لزاما على الجزائر تحديث المخطط الوطني المحاسبي حسب هذه التغيرات الجديدة .

وباعتبار أن الأموال الخاصة هي موضوع دارستنا فقد تطرقنا لدراسة الأموال الخاصة حسب المخطط الوطني المحاسبي والتي تمثل كل الأموال الموضوعة تحت تصرف المؤسسة من مساهمات المشاركين وكذلك هو كل ما شأنه زيادة رأس مال المؤسسة يعتبر ملك لها وتترايد هذه المجموعة من جهة الدائن وتقل في جهة المدين .

أما حسب النظام المحاسبي المالي فالأموال الخاصة هي عبارة عن الأموال التي تستطيع المؤسسة استعمالها لمدة طويلة ولا يشترط ملكيتها وتنقسم إلى حسابات رأس المال الاحتياطات والمؤونات والأقترضات ولديوان المرتبطة بالمساهمات ونتيجة السنة المالية وترحيل من جديد وفق تقييم وإعادة وفق المعادلة من خلال ماسبق يتبين أن التغيرات الطارئة عن مجموعة كإضافة حساب النتيجة " حساب 12 " وحساب الأقترضات والديون المماثلة " حساب 16 " كما شملت تغيرا في معالجة المحاسبية كالتغير في التسجيل المحاسبي وفرق إعادة التقييم .

وفي ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة من خلال الانضمام المرتقب إلى المنظمة العالمية للتجارة فإنه لا يمكن للمخطط المحاسبي الوطني أن يبقى جامدا في تحولات المحيط الموجود فيه، ولا بد عليه من مواكبة التغيرات التي تحدث في كل المجالات الاقتصادية، الاجتماعية، القانونية والمعلوماتية وعلى كل المستويات الوطنية، الجهوية والدولية، وإلا لما تمكن المخطط المحاسبي الوطني من تحقيق الأهداف المرجوة منه، وهذا ما دفع الجزائر إلى تبني مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، وبما أن الأموال الخاصة موضوع دارستنا توصلنا للنتائج التالية:

- ارتبط حسابات الأموال الخاصة حسب المخطط المحاسبي الوطني ارتباطا وثيقا بطبيعة الاقتصاد الموجه.

- في ظل الواقع الجديد للاقتصاد الوطني أصبحت حسابات الأموال الخاصة حسب المخطط المحاسبي الوطني تعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه.
  - إن أعمال الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر كان بمن بين الإصلاحات الاقتصادية الناتجة عن التغير الاقتصادي الذي عرفته الجزائر بالتوجه نحو اقتصاد السوق.
  - إن الجزائر بإقدامها على تبني فكرة المعايير الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد فهي تحذو تقدم كبير وجبار نحو التوافق الدولي المحاسبي، فالنظام الجديد يتناول المبادئ و القواعد التي أنت بها المعايير الدولية .
  - إن حسابات الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي تقوم بتقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية.
  - قام النظام المحاسبي المالي بإدخال بعض الحسابات والعمليات الجديدة في مجموعة الأموال الخاصة.
- التوصيات:
- بناء على النتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية:
- يجب تكوين وتأهيل الإطارات علميا وعمليا من أجل ممارسة المحاسبة خاصة حسابات الأموال الخاصة نظرا لأهميتها بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية وذلك وفق معايير المحاسبة الدولية.
  - دراسة تجارب وخبرات الدول المتقدمة في المجال المحاسبي ومحاولة الاستفادة منها في تطوير الأنظمة المحاسبية المحلية.
  - ضرورة الربط بين التعليم الأكاديمي للمحاسبة وبين مسألة تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
  - ضرورة التركيز على إبراز إيجابيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأهميتها بالنسبة لحسابات الأموال الخاصة وجميع الحسابات.
  - ضرورة التزام المكاتب المحاسبية بتعيين أكفاء وخبراء في مجال معايير المحاسبة الدولية.
  - تشجيع المؤسسات الجزائرية على تكثيف نظمها المحاسبية خاصة المعلوماتية مع ما تستلزمه المعايير المحاسبية الدولية، خصوصا ما يتعلق بطريقة المعالجة والتسجيل المحاسبي لجميع الحسابات وخاصة مجموعة الأموال الخاصة لما تحمله من أهمية للمؤسسات الاقتصادية.

قائمة الملاحق

الرقم	التسمية	الصفحة
01	التسجيل المحاسبي للحساب د/18 حسب "pcn" وما يقابله في "scf" الحساب د/11	103
02	التسجيل المحاسبي للحساب د/808 حسب "pcn" وما يقابله في "scf" الحساب د/12	104
03	التسجيل المحاسبي للحساب د/10 حسب "pcn" وما يقابله في "scf" الحساب د/101	105
04	التسجيل المحاسبي للحساب د/130 ود/131 حسب "pcn" وما يقابلهم في "scf" الحساب د/106	106
05	الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي "scf"	107
06	جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي "scf"	109
07	الميزانية حسب المخطط الوطني المحاسبي "pcn"	111
08	جدول حسابات النتائج حسب المخطط الوطني المحاسبي "pcn"	112



كان يسجل في المخطط الوطني المحاسبي PCN كما يلي :

de : X01				PAGE N° 1		
SAP EL-OUED				COMPTE: 18	RESULTAT EN INSTANCE D'AFFECTA	
				Exercice: 2009		
R	JL/MS	SUPPORT	TIER	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
1	01/ 1			REOUVERTURE 2009		328671.12
1	01/ 1			REOUVERTURE 2009	2000.00	
1	01/ 1			REOUVERTURE 2009		206333.55
1	01/ 1			REOUVERTURE 2009		368127.60
1	01/ 1			REOUVERTURE 2009		192859.02
1	01/ 1			REOUVERTURE 2009		537365.42
1	08/ 1			AFFECTATION RESULTAT 2008		513213.40
1	08/ 1			CONST.IBS ANNEE 2007.	144434.00	
0	50/ 4			CONST.IBS ANNEE 2008.	128303.00	
				TOTAL GENERAL	274737.00	2146570.11
				SOLDE CREDITEUR		1871833.11

أصبح يسجل في نظام المحاسب المالي SCF كما يلي :

Dossier : X01

Nom : CASAP EL-OUED

Page N°: 1

Exercice: 2010

**Compte : 11 Report à nouveau**

Jr	Ms	Jr	Support	Tièrs	Libellé	Débit	Crédit
08	1	1			CONST.IBS ANNEE 2009.25%.	368021.75	0.00
08	1	1			AFFECTATION RESULTAT 2009	0.00	1472087.06
01	1	1			REOUVERTURE ANNEE 2010	0.00	328671.12
01	1	1			REOUVERTURE ANNEE 2010	2000.00	0.00
01	1	1			REOUVERTURE ANNEE 2010	0.00	206333.55
01	1	1			REOUVERTURE ANNEE 2010	0.00	368127.60
01	1	1			REOUVERTURE ANNEE 2010	0.00	192859.02
01	1	1			REOUVERTURE ANNEE 2010	0.00	392931.42
01	1	1			REOUVERTURE ANNEE 2010	0.00	384910.40
<b>Total Général</b>						370021.75	3345920.17
<b>Solde Crédeur</b>						0.00	2975898.42

كان يسجل في المخطط الوطني المحاسبي PCN كما يلي :

de : X01				COMPTE: 880		RESULTAT BRUT DE L'EXERC.		PAGE N°	1
SAP EL-OUED								Exercice: 2010	
R	JL/MS	SUPPORT	TIER	LIBELLE	DEBIT	CREDIT			
1	01/	1		REOUVERTURE 2010		1472087.06			
1	08/	1		AFFECTATION RESULTAT 2009	1472087.06				
TOTAL GENERAL					1472087.06	1472087.06			
SOLDE NUL									

أصبح يسجل في نظام المحاسب المالي SCF كما يلي :

Dossier : X01  
Nor : CASAP EL-OUED

Page N°: 1  
Exercice: 2010

**Compte : 12 Résultat de l'exercice**

Jr	Ms	Jr	Support	Tièrs	Libellé	Débit	Crédit
01	1	1			RESULTAT ANNEE 2009	0.00	1472087.06
08	1	1			AFFECTATION RESULTAT 2009	1472087.06	0.00
Total Général						1472087.06	1472087.06
Solde Débiteur						0.00	0.00

كان يسجل في المخطط الوطني المحاسبي PCN كما يلي :

de : X01				PAGE N° 1	
SAP EL-OUED				COMPTE: 10	FONDS SOCIAL
				Exercice: 2009	
R JL/MS SUPPORT TIER	LIBELLE		DEBIT	CREDIT	
1 01/ 1	REOUVERTURE 2009			977069.53	
TOTAL GENERAL				977069.53	
SOLDE CREDITEUR				977069.53	

أصبح يسجل في نظام المحاسب المالي SCF كما يلي :

Dossier : X01  
Nom : CASAP EL-OUED

Page N°: 1  
Exercice: 2010

**Compte : 101 Capital émis (capital social ou fonds de dotation)**

Jr	Ms	Jr	Support	Tièrs	Libellé	Débit	Crédit
01	1	1			REOUVERTURE ANNEE 2010	0.00	977069.53
Total Général						0.00	977069.53
Solde Crédeur						0.00	977069.53

كان يسجل في المخطط الوطني المحاسبي PCN كما يلي :

de : X01				COMPTE: 130		RESERVES LEGALES		PAGE N° 1	
SAP EL-OUED								Exercice: 2009	
R	JL/MS	SUPPORT	TIER	LIBELLE	DEBIT	CREDIT			
1	01/ 1			REOUVERTURE 2009		97706.95			
				TOTAL GENERAL		97706.95			
				SOLDE CREDITEUR		97706.95			

de : X01				COMPTE: 131		RESERVES REGLEMENTEES		PAGE N° 1	
SAP EL-OUED								Exercice: 2009	
R	JL/MS	SUPPORT	TIER	LIBELLE	DEBIT	CREDIT			
1	01/ 1			REOUVERTURE 2009		106873.25			
				TOTAL GENERAL		106873.25			
				SOLDE CREDITEUR		106873.25			

أصبح يسجل في نظام المحاسب المالي SCF كما يلي :

Dossier : X01

Page N°: 1

Nom : CASAP EL-OUED

Exercice: 2010

**Compte : 106 Provisions pour charges- passifs non courants**

Jr	Ms	Jr	Support	Tièrs	Libellé	Débit	Crédit
01	1	1			REOUVERTURE ANNEE 2010	0.00	204580.20
<b>Total Général</b>						0.00	204580.20
<b>Solde Créditeur</b>						0.00	204580.20



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 098439010038726

Désignation de l'entreprise : CASAP EL-OUED

Activité : COOPERATIVE AGRICOLE

Adresse : B.P Nø69 TIKSEBT EL-OUED

Exercice clos le 31/12/2010

BILAN (ACTIF)

Serie G.n°2 (2010)

ACTIF	N			N-1
	Montant Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeur	Net	Net
<b>ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)</b>				
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments	4 338 832	797 523	3 541 309	3 758 251
Autres immobilisations corporelles	10 143 555	6 549 632	3 593 922	3 667 800
Immobilisations en concession				
<b>Immobilisations encours</b>				
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	100 000		100 000	100 000
Impôts différés actif				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>14 582 388</b>	<b>7 347 156</b>	<b>7 235 232</b>	<b>7 526 052</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>				
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients				
Autres débiteurs	328 763		328 763	2 482 787
Impôts et assimilés	2 768 160		2 768 160	2 557 114
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	580 581		580 581	8 402 830
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>3 677 505</b>		<b>3 677 505</b>	<b>13 442 732</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>18 259 894</b>	<b>7 347 156</b>	<b>10 912 738</b>	<b>20 968 784</b>

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 098439010038726

Désignation de l'entreprise : CASAP EL-OUED

Activité : COOPERATIVE AGRICOLE

Adresse : B.P N°69 TIKSEBT EL-OUED

Exercice clos le 31/12/2010

**BILAN (PASSIF)**

PASSIF	N	N-1
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis	977 069	977 069
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	204 580	204 580
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	1 524 551	1 472 087
Autres capitaux propres - Report à nouveau	2 975 898	1 871 833
<b>Part de la société consolidante (1)</b>		
<b>Part des minoritaires (1)</b>		
<b>TOTAL I</b>	<b>5 682 099</b>	<b>4 525 569</b>
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières		517 949
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
<b>TOTAL II</b>		<b>517 949</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	4 121 980	7 446 466
Impôts	924 445	611 212
Autres dettes	184 213	7 867 586
Trésorerie Passif		
<b>TOTAL III</b>	<b>5 230 638</b>	<b>15 925 264</b>
<b>TOTAL PASSIF (I+II+III)</b>	<b>10 912 738</b>	<b>20 968 784</b>

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 098439010038726

Désignation de l'entreprise : CASAP EL-OUED

Activité : COOPERATIVE AGRICOLE

Adresse : B.P N°69 TIKSEBT EL-OUED

Exercice du 01/01/2010 au 31/12/2010

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		90 892 363		91 328 358
Production vendue				
Produits fabriqués				
Prestations de services		119 658		234 000
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais,remises,ristournes accordés				
<b>Chiffre d'affaires net des Rabais,remises,ristournes</b>		<b>91 012 021</b>		<b>91 562 358</b>
Production stockée ou destockée				
Production immobilisé				
Subventions d'exploitation				
<b>I- Production de l'exercice</b>		<b>91 012 021</b>		<b>91 562 358</b>
Achats de marchandises vendues	83 979 064		79 412 875	
Matières premières	18 000		813 914	
Autres approvisionnements				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations				
Rabais,remises,ristournes obtenus sur achats				
Sous-traitance générale				
Locations			540 000	
Services				
Entretien, réparations et maintenance	35 808			
Primes d'assurances	46 165		52 747	
extérieurs				
Personnel extérieur à l'entreprise	230 828		198 915	
Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
Publicité				
Déplacements, missions et réceptions	110 560		133 680	
Autres services	4 170 552		3 146 638	
Rabais,remises,ristournes obtenus sur services extérieurs				
<b>II- Consommations de l'exercice</b>	<b>88 590 980</b>		<b>84 298 771</b>	
<b>III- Valeur ajoutée d'exploitation ( I - II )</b>		<b>2 421 040</b>		<b>7 263 587</b>
Charges de personnel	2 719 538		2 467 225	
Impôts et taxes et versements assimilés	2 070 818		1 920 441	
<b>IV- Excédent brut d'exploitation</b>	<b>2 369 315</b>			<b>2 875 921</b>

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 098439010038726

Désignation de l'entreprise : CASAP EL-OUED

Activité : COOPERATIVE AGRICOLE

Adresse : B.P Nø69 TIKSEBT EL-OUED

Exercice du 01/01/2010 au 31/12/2010

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels				1 400 000
Autres charges opérationnels			1 367 175	
Dotations aux amortissements	1 359 195		1 467 261	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
<b>V- Résultat opérationnel</b>	<b>3 728 511</b>			<b>1 441 484</b>
Produits financiers		5 253 063		30 602
Charges financières				
<b>VI- Résultat financier</b>		<b>5 253 063</b>		<b>30 602</b>
<b>VII- Résultat ordinaire ( V+ VI )</b>		<b>1 524 551</b>		<b>1 472 087</b>
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
<b>VIII- Résultat extraordinaire</b>				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats				
<b>IX- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>1 524 551</b>		<b>1 472 087</b>



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

EXERCICE ALLANT DU 01/01/2009  
AU 31/12/2009

BILAN FISCAL 2009

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE :  
CASAP EL-OUED  
ACTIVITES : COOPERATIVE AGRICOLEADRESSE : B.P N°69 TIKSEBT EL-OUED  
EL-OUED EL-OUED

IDENTIFIANT FISCAL

0|9|8|4|3|9|0|1|0|0|3|8|7|2|6|

ARTICLE D'IMPOSITION

3|9|0|1|4|1|0|1|1|0|1|

CODE ACTIVITE .....  
FORME JURIDIQUE ..... 04

ACTIF	MONTANTS bruts	AMORTISSEMENTS ou provisions	CODE	MONTANTS nets
- Frais preliminaires.....			1	
- Fonds de commerce, autres valeurs Incorporelles.....			2	
- Terrains.....			3	
- Batiments.....	4 338 833	580 582	4	3 758 251
- Installations complexes.....			5	
- Materiel et Outillage.....	3 011 009	2 181 248	6	829 760
- Materiel de Transport.....	3 397 008	2 422 421	7	974 587
- Emballages Recuperables.....			8	
- Autres Equipements de Production et d'Exploitation.....	2 661 913	798 459	9	1 863 453
- Equipements Sociaux.....	5 250	5 250	10	
- Investissements en Cours.....			11	
- Stock.....			12	
- Creances d'Investissements.....	100 000		13	100 000
- Creances de Stocks.....	2 267 100		14	2 267 100
- Creances sur Associes et Societes Apparentees.....	200 000		15	200 000
- Clients.....			16	
- Autres Avances d'Exploitation.....	2 582 832		17	2 582 832
- Disponibilites.....	8 402 830		18	8 402 830
- Comptes Debiteurs du Passif.....			19	
TOTAL COMPTES DE L'ACTIF.....	26 966 775	5 987 960	23	20 978 814
RESULTAT (Perte de l'exercice).....			24	
TOTAL GENERAL DE L'ACTIF.....	26 966 775	5 987 960	25	20 978 814
PASSIF			CODE	MONTANTS
- Fonds Social.....			30	977 070
- Reserve Legale.....			31	97 707
- Reserve Obligatoire.....			32	
- Autres Reserves.....			33	106 873
- Plus-Value de Cession à Reinvestir.....			34	
- Benefices à Reinvestir (Taux Réduit).....			35	
- Plus-Value de Reevaluation.....			36	
- Resultats en Instance d'affectation.....			37	1 871 833
- Provisions pour Pertes et Charges.....			38	
- Emprunts Bancaires.....			39	
- Autres Emprunts.....			40	
- Comptes Courants des Associes.....			41	
- Fournisseurs.....			42	7 446 466
- Impots et Taxes d'Exploitation dus ou detenus pour Compte.....			43	621 242
- Avances Bancaires.....			44	
- Autres Dettes d'Exploitation.....			45	8 385 536
- Comptes Crediteurs de l'Actif.....			46	
TOTAL DES COMPTES DU PASSIF.....			48	19 506 727
RESULTAT (benefice).....			49	1 472 087
TOTAL GENERAL DU PASSIF.....			50	20 978 814



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

3 9 0 1 4 1 0 1 1 0 1

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT

RUBRIQUES	CODE	DEBIT	CODE	CREDIT
		(En Dinars)		(En Dinars)
ACTIVITES DE REVENTE EN L'ETAT				
- Ventes de marchandises.....			51	91 328 359
- Marchandises consommées.....	52	79 412 876	53	11 915 483
MARGE BRUTE (51-52).....				
ACTIVITES DE PRODUCTION ET DE PRESTATIONS DE SERVICES				
- Production vendue.....			54	
- Prestations fournies.....			55	234 000
- Production de l'entreprise pour elle-meme.....			56	
- Transfert de charges de production.....			57	
- Fluctuation de la Production Stockée.....	59		58	
- Matières et fournitures consommées.....	60	813 915		
- Sous-traitance.....	61			
- Commissions, courtages, remunerations diverses.....	62	198 915		
- Frets de transport.....	63	2 775 000		
- Loyers et charges locatives.....	64	540 000		
- Entretien et reparation des biens meubles et immeubles.....	65			
- Frais de PTT, gaz, electricité, eau.....	66	186 815		
- Frais de reception.....	67			
- Publicité.....	68			
- Frais de déplacement.....	69			
- Autres services.....	70	281 244		
VALEUR AJOUTEE (54 à 58 - 59 à 70).....	72		73	7 353 595
- Produits divers (y compris dividendes).....			74	30 603
- Transfert de charges d'exploitation.....			75	
- Frais de personnel.....	76	2 467 225		
- Taxe sur l'activité Professionnelle.....	77	1 831 246		
- Versement forfaitaire.....	78			
- Autres impots et taxes.....	79	89 195		
- Frais financiers (*).....	80	37 260		
- Frais divers.....	81	71 256		
- Dotation aux amortissements.....	82	1 467 262		
- Dotation aux provisions.....	83			
RESULTAT D'EXPL. (53 et 73 à 76 - 76 à 83).....	84		85	1 420 754
- Produits hors exploitation.....			86	1 400 000
- Charges d'exploitation.....	87	1 348 667	89	51 333
RESULTAT HORS EXPL. (86 - 87).....	88			
RESULTAT COMPTABLE (85 et 89 - 84 et 88).....	90		91	1 472 087
A DEDUIRE : Part imposable sur plus value de cession d'investissement.....	92			
- Report deficitaire ( exercice 2008 ).....	93			
- Autres deduction (*).....	94			
A REINTEGRER : Amortissements non deductibles.....			95	
- Provisions non deductibles ou laissées sans emploi pendant l'exercice.....			96	
- Autres charges non deductibles (*).....			97	
- Avoir fiscal.....			98	
RESULTAT FISCAL DE L'EXERCICE (91 et 95 à 98 - 90 et à 94).....	99		100	1 472 087

(\*) A détailler sur état annexe

# قائمة المراجع

أ/ الكتب

- 1- بن بوتلجة أمينة , محاسبة الشركات, دار المعرفة, باب الواد, الجزائر , 2005.
- 2- بن ربيع حنيفة, الواضح في المحاسبة العامة, دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع, الجزائر.
- 3- زكريا دمدوم, محاضرات محاسبة معمقة, سنة ثالثة مالية, معهد علوم التسيير, غير منشور, الوادي, 2007.
- 4- محمد الزين يخاف ربي, ترجمة جمال خلفة, تقنيات المحاسبة, الجزء الثاني, الطبعة الأولى دار رشيد للنشر والتوزيع, 2001-2002.
- 5- مرزوق الناصر , المخطط الوطني المحاسبي دراسة الحسابات وتطبيقاتها لبويرة 2002.
- 6- مصطفى عقاري, مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي, أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الدولية في العلوم الإقتصادية جامعة فرحات عباس للعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, سطيف, 2004.
- 7- محمد بوتين , المحاسبة العامة للمؤسسة ديوان المطبوعات الجماعية بن عكنون الطبعة الخامسة 2005.
- 8- لبوز نوح, مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد, مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية ولاية بسكرة, 2009.
- 9 - عاشور كتوش المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وفق المخطط المحاسبي الوطني) ، ديوان المطبوعات الجماعية 2003.
- 10- عبد الرحمن عطية, المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي, الطبعة الأولى, 2011.
- 11- عبد الرحمن عطية, المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد, 2009.
- 12- شبايكي سعدان, تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي, ديوان الطبوعات الجامعية, بن عكنون الجزائر 2002 .

13 - شريف ريعان فارح زهوه مشروع SCE الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية " ملتقى وطني حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية " , عنابة , بومي 22/21 نوفمبر 2007

14- هوام جمعة تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا المخطط المحاسبي الوطني , الجزء الأول , ديوان المطبوعات الجماعية , الجزائر , 2002.

ب/ القوانين والأوامر

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 يتضمن نظام المحاسبة المالي, الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74 ,ص(3-6).

2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .أمر رقم 75-35 المؤرخ في 19 أفريل 1975 . ويتضمن المخطط المحاسبي الوطني

3- الجمهوري الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، قانون رقم 24.83 المتعلق بتحديد النظام الأساسي العام للتعاونيات ومهام مكتب تنمية التعاون

ج /المواقع الالكترونية