



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية لشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



## محاضرات في مقياس المحاسبة المالية 2

موجهة لطلبة السنة الأولى لمجال العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تم إعدادها وفقا للبرنامج الوزاري الموجود في دليل المادة التعليمية Syllabus للسنة الجامعية 2023/2022

من اعداد الدكتور: عامر الحاج

الموسم الجامعي 2022-2023

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
أ ، ب	مقدمة
(14-02)	المحور الأول: محاسبة الأوراق التجارية
02	1. تعريف الأوراق التجارية
04	2. التسجيل المحاسبي لنشأة أو تحرير الأوراق التجارية
08	3. تحصيل الأوراق التجارية (قبض و دفع الأوراق التجارية في تاريخ الاستحقاق
10	4. تظهير الأوراق التجارية
11	5. خصم الأوراق التجارية
11	6. إلغاء و تجديد الأوراق التجارية
(28-15)	المحور الثاني: محاسبة تأسيس المؤسسة
15	1. تأسيس المؤسسة غير الفردية (الشخص المعنوي) (الشركات): الوعد بالمساهمة و الوفاء به 1-1 حالة الاستدعاء الكلي (الطلب الكلي) لرأس المال 2-1 حالة الاستدعاء الجزئي لرأس المال
17	2. تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية (الشخص الطبيعي)
22	3. الحساب 108 :حساب المستغل
23	مثال تطبيقي
(37-29)	المحور الثالث: دراسة بعض حسابات الصنف الأول
29	1. الحساب 103: علاوات الإصدار
30	2. الحساب 106: الاحتياطات
31	3. الحساب 11: الترحيل من جديد
32	4. الحساب 12: نتيجة الدورة
34	مثال تطبيقي
(88-38)	المحور الرابع: محاسبة التثبيات المعنوية و العينية (الاقتناء، الاهتلاك و خسائر القيمة، و التنازل
38	1. اقتناء التثبيات المعنوية والعينية
38	1-1 تمهيد
38	2-1 اقتناء التثبيات المعنوية
43	3-1 اقتناء التثبيات العينية
47	4-1 التثبيات في شكل امتياز

50	1-5 التثبيتات الجاري انجازها
60	2. الاهتلاك و خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية و العينية
60	1-2 اهتلاك التثبيتات المعنوية و العينية
68	2-2 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية و العينية
73	3. التنازل عن التثبيتات المعنوية و العينية
82	دراسة حالة
(107-89)	المحور الخامس: أعمال نهاية الدورة
89	1. تعريف أعمال نهاية الدورة
90	2. منهجية أعمال نهاية الدورة
91	3. تسوية الإنتاج الجاري من التثبيتات
92	4 تسجيل الاهتلاك و خسائر القيمة للتثبيتات
92	5. تسوية المخزونات وفق طريقة الجرد الدائم
96	6. تسوية الانتاج الجاري وفق طريقة الجرد الدائم
96	7. تسوية الانتاج الجاري وفق طريقة الجرد المتناوب
97	8. تسوية مبيعات المخزونات غير المفوترة
98	9. تسوية أعباء و منتوجات السنة الجارية المستحقة و غير المسجلة
105	10. تسوية أعباء و منتوجات السنوات اللاحقة المسجلة خلال السنة الجارية
(115-108)	المحور السادس: إعداد ميزان المراجعة، الميزانية، وجدول النتائج في إطار التسويات المحاسبية المقررة
108	1- إعداد ميزان المراجعة
109	2- إعداد الميزانية
115	3- إعداد حساب النتائج
118	قائمة المراجع
119	ملحق مدونة الحسابات

بعد تعديل البرنامج الوزاري الموجود في دليل المادة التعليمية Syllabus للسنة الجامعية 2023/2022 من طرف فريق التكوين في بداية السنة الجامعية 2023/2022 بإعادة ترتيب مختلف محاوره و تقسيمها بين مقياسي المحاسبة المالية 1 والمحاسبة المالية 2 وإضافة محور خاص بالنظام المحاسبي المالي تضمنه مقياس المحاسبة المالية 1 الذي تضمنته مطبوعة محاضرات في المحاسبة المالية 1 المعدة من طرفنا سابقاً فإن هذه المطبوعة الموسومة بمحاضرات في المحاسبة المالية 2 تتضمن مقياس محاسبة مالية 2 وفق هذا البرنامج الذي تم تعديله من طرف فريق التكوين للمحاسبة المالية 1 و 2.

يهدف محتوى هذه المطبوعة إلى تمكين الطالب من التسجيل المحاسبي لجل العمليات المتعلقة بالأوراق التجارية، و تأسيس المؤسسة، إقتناء و اهتلاك التثبيات و خسائر القيمة عليها، وأهم أعمال نهاية الدورة المحاسبية في شكلها البسيط، على أن يتم التعمق في هذه الأخيرة في مقياس المحاسبة المالية المعمقة و ذلك من خلال تمكينه من:

- التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأوراق التجارية؛
- التسجيل المحاسبي لعملية تأسيس المؤسسة؛
- التسجيل المحاسبي لاقتناء التثبيات و اهتلاكها و خسائر القيمة؛
- التمكن من منهجية أعمال نهاية الدورة المحاسبية؛
- إعداد أهم الكشوف المالية (الميزانية وجدول النتائج) ؛
- تم تقسيم محتوى هذه المطبوعة إلى خمسة محاور كما يلي:
- المحور الأول: محاسبة الأوراق التجارية ؛
- المحور الثاني: محاسبة عملية تأسيس المؤسسة ؛
- المحور الثالث: دراسة حسابات الصنف الأول: نتيجة السنة، الترحيل من جديد، الاحتياطات، علاوات الإصدار؛
- المحور الرابع: محاسبة التثبيات المعنوية والعينية: الاقتناء، الاهتلاك، التنازل ؛
- المحور الخامس: أعمال نهاية الدورة المحاسبية ؛
- المحور السادس: إعداد ميزان المراجعة والميزانية وجدول النتائج في إطار التسويات المحاسبية المقررة ؛

## المحور الأول

## محاسبة الأوراق التجارية

يفرق القانون التجاري الجزائري بين نوعين من الأوراق التجارية التي تعتبر من أدوات الدفع قصير الأجل، و التي تتبادل غالبا بين التجار هما:

- الكمبيالة أو السفتجة (la lettre de change ou traite)؛
- سند الأمر (billet à ordre)؛

## 1- تعريف الأوراق التجارية:

## 1-1 تعريف الكمبيالة أو السفتجة: (la lettre de change ou traite)

هي وثيقة مكتوبة يحررها شخص يسمى الساحب (le tirer) (الدائن) يأمر فيها شخصا آخر يسمى المسحوب عليه (le tiré) (المدين) بدفع مبلغ من المال لفائدته أو لفائدة شخص آخر يسمى المستفيد (bénéficiaire) و ذلك في تاريخ معين يسمى تاريخ الاستحقاق (date d'echéance).

و يشترط في الكمبيالة أو السفتجة أن تحمل البيانات التالية:

- اسم و عنوان الساحب؛
- اسم و عنوان المسحوب عليه؛
- تاريخ و مكان تحريرها؛
- تاريخ الاستحقاق بالحروف؛
- المبلغ بالأرقام و الحروف؛
- إعطاء الأمر بالدفع مع ذكر كلمة كمبيالة؛
- ذكر اسم المستفيد أو عبارة لحامله (المستفيد يمكن أن يكون الساحب نفسه، أو مورد الساحب، أو بنك الساحب)؛
- رقم الكمبيالة؛
- توقيع الساحب؛

يمكن تعيين البنك أو مركز الصكوك البريدية حيث يوجد حساب المسحوب عليه أين يتم قبض مبلغ الورقة التجارية. في هذه الحالة يجب ذكر المؤسسة المالية (البنك، أو مركز الصكوك البريدية) التي ستتولى الدفع و رقم حساب المسحوب عليه، و تسمى الورقة التجارية في هذه الحالة ورقة تجارية موطنية (effet domicile).

على المسحوب عليه أن يخصص مبلغا لذلك بحسابه المعني لدى البنك، أو مركز الصكوك البريدية و يخبره و يأمره بالدفع في تاريخ الاستحقاق.

يتم قبول المسحوب عليه للكيميالة بإمضائه عليها و من ثم اعترافه بدين الساحب.

### 1-2 تعريف سند الأمر: (billet à ordre)

هو وثيقة أو التزام يحررها شخص يسمى المکتتب (souscripteur) (المدین) يلتزم من خلالها بدفع مبلغ من المال لشخص آخر يسمى المستفيد (bénéficiaire) (الدائن) في تاريخ محدد يسمى تاريخ الاستحقاق (date d'échéance). يشترط في سند الأمر أن يحمل البيانات التالية:

- اسم و عنوان المکتتب؛
  - اسم وعنوان المستفيد؛
  - تاريخ الاستحقاق؛
  - تاريخ و مكان تحريره؛
  - المبلغ بالأرقام و الحروف؛
  - إمضاء المکتتب؛
  - رقم السند؛
  - ذكر البنك أو مركز الصكوك البريدية حيث يوجد حساب المکتتب و حيث يتم الدفع في حالة السند الموطن؛
- (billet domicilie).

### 1-3 تظهير الأوراق التجارية: (Endossement)

يتم تبادل الأوراق التجارية بين العديد من الأشخاص عن طريق التظهير الذي يعني تحويل الاستقادة من المستفيد إلى شخص آخر عن طريق الكتابة و الإمضاء على ظهر الورقة التجارية، كما يمكن للمستفيد الثاني أن يظهرها لشخص آخر، و المستفيد الثالث يظهرها لغيره و هكذا.....

### 1-4 خصم الأوراق التجارية: (Escompte des effets de commerce)

يمكن للمستفيد إذا كان في حاجة لأموال سائلة أن يتقدم للبنك ليخصم الورقة التجارية الموجودة في حوزته قبل تاريخ الاستحقاق مقابل دفع فوائد للبنك (AgiOS) و ذلك بتطبيق نسبة فائدة على القيمة الاسمية للورقة التجارية مع الأخذ بعين الاعتبار الزمن الباقي حتى تاريخ الاستحقاق، والعمولات المختلفة.

### 1-5 الحسابات المستعملة لتسجيل الأوراق التجارية:

تستعمل الأوراق التجارية لتسديد المعاملات أو الديون التي تحدث بين الموردين و العملاء أو الزبائن و تقسم محاسبيا إلى نوعين هما:

- أوراق القبض: هي الكمبيالة أو السفتجة بالنسبة للساحب، وهي سند الأمر بالنسبة للمستفيد.
  - أوراق الدفع: هي الكمبيالة أو السفتجة بالنسبة للمسحوب عليه، وهي سند الأمر بالنسبة للساحب.
- خصص النظام المحاسبي المالي ثلاث حسابات لتسجيل الأوراق التجارية هي:

403- مورداو المخزونات و الخدمات: أوراق الدفع؛

405- مورداو التثبيات: أوراق الدفع؛

413- الزبائن: أوراق القبض؛

يمكن تقسيم الحساب 413 حسب الحاجة إلى الحسابات التالية:

4130- كمبيالات للقبض؛

4131- سندات أمر للقبض؛

4132- أوراق تجارية مرسله للقبض؛

4133- أوراق تجارية غير مدفوعة؛

## 2- التسجيل المحاسبي لنشأة أو تحرير الأوراق التجارية:

كما سبق الإشارة إليه أن الكمبيالات يقوم بتحريرها صاحب الدين أو الدائن و عادة ما يكون المورد سواء كان للمخزونات و الخدمات أو للتثبيات و يسمى الساحب على المسحوب عليه و هو المدين و عادة ما يكون الزبون، أما سند الأمر يقوم بتحريره المدين و عادة ما يكون الزبون أو العميل لمصلحة الدائن و عادة ما يكون المورد بنوعيه. ومن ثم فإن المعالجة المحاسبية لنشأة أو تحرير الأوراق التجارية تكون كما يلي:

### 2-1 التسجيل المحاسبي لنشأة أو تحرير الكمبيالات:

يقوم المورد بسحب الكمبيالة على الزبون لتسديد دين عليه و تكون أوراق قبض بالنسبة للمورد و أوراق دفع بالنسبة للزبون و تسجل محاسبيا كما يلي:

أ- بالنسبة للمورد: (أوراق قبض)

تاريخ تحرير الكمبيالة			
4130	من ح/ كمبيالات للقبض	Z	

Z		إلى ح/ العملاء (الزبائن) سحب كمبيالة رقم ..... على الزبون ..... تستحق في ...../...../.....	411	
---	--	--	-----	--

حيث Z يمثل مبلغ الدين المستحق على العميل و يمثل القيمة الاسمية للكمبيالة  
ب- بالنسبة للزبون: (أوراق دفع)

تاريخ قبول أو إمضاء الكمبيالة المسحوبة عليه				
Z	Z	من ح/ مورد المخزونات و الخدمات إلى ح/ مورد المخزونات و الخدمات: أوراق الدفع قبول الكمبيالة رقم ..... المسحوبة من طرف مورد السلع و الخدمات ..... المستحقة في تاريخ ...../...../.....	403	401
تاريخ قبول أو إمضاء الكمبيالة المسحوبة عليه				
Z	Z	من ح/ مورد التثبيات إلى ح/ مورد التثبيات: أوراق الدفع قبول الكمبيالة رقم ..... المسحوبة من طرف مورد التثبيات ..... المستحقة في تاريخ ...../...../.....	405	404

## 2-2 التسجيل المحاسبي لنشأة أو تحرير سند الأمر:

يقوم الزبون بتحرير سند الأمر لتسديد دين للمورد و يكون بالنسبة للزبون أوراق دفع و بالنسبة للمورد أوراق قبض  
و يسجل محاسبيا كما يلي:

أ- بالنسبة للمورد: (أوراق قبض)

تاريخ تحرير سند الأمر				
Z	Z	من ح/ سندات أمر للقبض إلى ح/ العملاء (الزبائن) سند أمر رقم ..... الصادر على الزبون ..... يستحق في ...../...../.....	411	4131

حيث Z يمثل مبلغ الدين المستحق على العميل و يمثل القيمة الاسمية لسند الأمر  
ب- بالنسبة للزبون: (أوراق دفع)



تاريخ تحرير سند الأمر				
Z	Z	من ح/ مورد المخزونات و الخدمات إلى ح/ مورد المخزونات و الخدمات: أوراق الدفع سند أمر رقم ..... المحرر لمصلحة مورد السلع و الخدمات ...../...../.....	403	401
تاريخ تحرير سند الأمر				
Z	Z	من ح/ مورد التثبيات إلى ح/ مورد التثبيات: أوراق الدفع سند أمر رقم ..... المحرر لمصلحة مورد التثبيات ...../...../.....	405	404

مثال رقم 01: قام التاجر A بالعمليات التالية:

- في n/02/01: شراء بضاعة من المورد B فاتورتها كما يلي: ثمن الشراء خارج الرسم (HT) 200 000، TVA 19% . تعتبر هذه البضاعة منتجات تامة الصنع بالنسبة للمورد B.
- في n/03/01: شراء معدات و أدوات من المورد C فاتورتها كما يلي: ثمن الشراء خارج الرسم (HT) 500 000، TVA 19% . تعتبر هذه المعدات و الأدوات بضاعة بالنسبة للمورد C.
- في n/04/01: قبل كمبيالة سحبها عليه المورد B في n/03/25 لتسديد مشتريات n/02/01 تستحق في n/06/30.
- في n/05/01: قام بتحرير سند أمر لفائدة المورد C لتسديد فاتورة شراء المعدات و الأدوات يستحق في n/07/15 . المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في يومية A، B، و C.

حل المثال رقم 01:

- يومية التاجر A:

n/02/01				
	200 000	من ح/ مشتريات البضاعة		380
	38 000	من ح/ TVA م ع س خ		44566
238 000		إلى ح/ مورد السلع و الخدمات فاتورة شراء بضاعة	401	
n/03/01				
	500 000	من ح/ معدات و أدوات		215

595 000	95 000	من ح/ TVA م ع التثبيات إلى ح/ مورد التثبيات فاتورة شراء تثبيات	404	44562
n/04/01				
238 000	238 000	من ح/ مورد المخزونات و الخدمات إلى ح/ مورد المخزونات و الخدمات: أوراق الدفع قبول الكمبيالة المسحوبة من طرف مورد السلع و الخدمات B المستحقة في تاريخ n/06/30	403	401
n/05/01				
595 000	595 000	من ح/ مورد التثبيات إلى ح/ مورد التثبيات: أوراق الدفع سند أمر المحرر لمصلحة مورد التثبيات C المستحق في تاريخ n/07/15	405	404

## - يومية التاجر B:

n/02/01				
200 000 38 000	238 000	من ح/ العملاء إلى ح/ مبيعات منتجات تامة الصنع إلى ح/ TVA محصلة فاتورة بيع منتجات تامة الصنع	701 4457	411
n/03/25				
238 000	238 000	من ح/ كمبيالات للقبض إلى ح/ العملاء (الزبائن) سحب كمبيالة على الزبون A تستحق في n/06/30	411	4130

## - يومية التاجر C:

n/03/01				
	595 000	من ح/ العملاء		411

500 000		إلى ح/مبيعات بضاعة	700	
95 000		إلى ح/ TVA محصلة	4457	
		فاتورة بيع منتجات بضاعة		
n/05/01				
595 000	595 000	من ح/ سندات أمر للقبض	4131	
595 000		إلى ح/ العملاء (الزبائن)	411	
		سند أمر صادر على الزبون B يستحق في n/07/15		

### 3- تحصيل الأوراق التجارية: (قبض ودفع الأوراق التجارية في تاريخ الاستحقاق)

عند حلول تاريخ استحقاق الأوراق التجارية يتم قبض القيمة الاسمية للورقة التجارية بالنسبة للمستفيد و دفعها من طرف المدين عادة عن طريق البنك خاصة بالنسبة للأوراق التجارية الموطنة و في حالات استثنائية يتم ذلك نقدا. وفي هذه الحالة ترصد حسابات الأوراق التجارية سواء كانت أوراق قبض أو أوراق دفع بواسطة البنك أو نقدا و يتم تسجيل ذلك محاسبيا كما يلي:

#### 3-1 عند المستفيد (الدائن):

يقوم المستفيد بتحصيل أوراق القبض في تاريخ الاستحقاق سواء كانت كمبيالات أو سندات أمر و يتم ذلك عن طريق البنك أو نقدا و تسجل محاسبيا كما يلي:

تاريخ الاستحقاق				
		من ح/ البنك	512	
		أو	أو	
		من ح/ الصندوق	53	
Z <sub>0</sub>	Z <sub>0</sub> +Z <sub>1</sub>	إلى ح/ كمبيالات للقبض	4130	
Z <sub>1</sub>		إلى ح/ سندات أمر للقبض	4131	
		قبض كمبيالات و سندات أمر		

#### 3-1 عند المدين:

يقوم المدين (المسحوب عليه في حالة الكمبيالات، والمكاتب في حالة سندات الأمر) بدفع أوراق الدفع في تاريخ الاستحقاق سواء كانت كمبيالات أو سندات أمر و يتم ذلك عن طريق البنك أو نقدا و تسجل محاسبيا كما يلي:

تاريخ الاستحقاق				
	Z3	من ح/ مورد المخزونات و الخدمات: أوراق الدفع		403
	Z5	من ح/ مورد التثبيات: أوراق الدفع		405
Z3+ Z5		إلى ح/ البنك أو	512	
		إلى ح/ الصندوق دفع أوراق تجارية	53	

**مثال رقم 02:** في تاريخ استحقاق الأوراق التجارية للمثال 01 تم دفعها من طرف التاجر A و قبضها من طرف التاجر B و C عن طريق البنك والمطلوب تسجيل العملية عند A و B و C.

**حل المثال رقم 02:**

- **يومية التاجر A:** يدفع التاجر A في n/06/30 كمبيالة بمبلغ 238 000 لمورد المخزونات و الخدمات B، وفي n/07/15 سند أمر بمبلغ 595 000 لمورد التثبيات C و ذلك عن طريق البنك كما يلي:

n/06/30				
	238 000	من ح/ مورد المخزونات و الخدمات: أوراق الدفع إلى ح/ البنك	512	403
238 000		دفع الكمبيالة المسحوبة من طرف مورد السلع و الخدمات B المستحقة في تاريخ n/06/30		
n/05/01				
	595 000	من ح/ مورد التثبيات: أوراق الدفع إلى ح/ البنك	512	405
595 000		دفع سند الأمر المحرر لمصلحة مورد التثبيات C المستحق في تاريخ n/07/15		

**يومية التاجر B:** يقوم التاجر B بقبض الكمبيالة المسحوبة على الزبون A المستحقة في n/06/30 عن طريق البنك كما يلي:

n/06/30				
238 000	238 000	من ح/ البنك	512	
238 000		إلى ح/ كمبيالات للقبض قبض كمبيالة مسحوبة على الزبون A تستحق في n/06/30	4130	

- يومية التاجر C: يقوم التاجر C بقبض سند الأمر الصادر على الزبون B المستحق في n/07/15 عن طريق البنك كما يلي:

n/05/01				
595 000	595 000	من ح/ البنك	512	
595 000		إلى ح/ سندات أمر للقبض قبض سند أمر الصادر على الزبون B المستحق في n/07/15	4131	

#### 4- تظهير الأوراق التجارية:

تستعمل أوراق القبض (كمبيالة أو سند أمر) لتسديد ديون حاملها عن طريق تظهيرها لدائنيه ومن ثم تلعب دور أوراق الدفع بالنسبة للمظهر (المدين أو الزبون)، وأوراق قبض بالنسبة للمظهر له (الدائن أو المورد) و ذلك كما يلي:

4-1 بالنسبة للمظهر (المدين أو الزبون): تسجل عملية تظهير الأوراق التجارية لفائدة الموردين في دفاتر الزبون كما يلي:

تاريخ التظهير				
		من ح/ مورد المخزونات و الخدمات	401	
	Z <sub>0</sub> + Z <sub>1</sub>	أو	أو	
		من ح/ مورد التثبيات	404	
Z <sub>0</sub>		إلى ح/ كمبيالات للقبض	4130	
Z <sub>1</sub>		إلى ح/ سندات أمر للقبض	4131	

		تظهير أوراق تجارية لفائدة الموردين		
--	--	------------------------------------	--	--

4-2 بالنسبة للمظهر له (الدائن أو المورد): تسجل عملية تظهير الأوراق التجارية لفائدة الموردين في دفاتر الزبون كما يلي:

تاريخ التظهير				
	Z <sub>0</sub>	من د/ كمبيالات للقبض	4130	
	Z <sub>1</sub>	من د/ سندات أمر للقبض	4131	
Z <sub>0</sub> + Z <sub>1</sub>		إلى د/ العملاء تسديد العملاء لديونهم بأوراق تجارية	411	

#### 5- خصم الأوراق التجارية:

قد يحتاج حامل الأوراق التجارية للأموال فيخصم الأوراق التجارية لدى البنك قبل تاريخ استحقاقها و يتحمل مقابل ذلك مصاريف مالية متمثلة في الفوائد و العمولات التي يأخذها البنك مقابل خصمه للأوراق التجارية و دفعها قبل تاريخ استحقاقها. ونوضح ذلك من خلال المثال التالي: يملك تاجر كمبيالة بمبلغ 100 000، و سند أمر بمبلغ 50 000 فقام بخصمها لدى البنك في n/03/01 و بلغت المصاريف المالية للبنك 1 500.

n/03/01				
	148 500	من د/ البنك	512	
	1 500	من د/ اعباء الفوائد	661	
100 000		إلى د/ كمبيالات للقبض	4130	
50 000		إلى د/ سندات أمر للقبض	4131	
		خصم أوراق قبض لدى البنك		

#### 6- إلغاء و تجديد الأوراق التجارية:

قد يتفق المستفيد و المسحوب عليه (الدائن و المدين) على تمديد تاريخ الاستحقاق حيث تلغى الورقة التجارية القديمة و تعوض بورقة تجارية جديدة و يتحمل المدين المصاريف المالية المترتبة على ذلك و المتمثلة في فوائد التأخير و المصاريف الأخرى. وسنوضح ذلك من خلال المثال التالي:

في n/02/25 اتفق المورد A مع الزبون B على تمديد تاريخ استحقاق كمبيالة قيمتها الاسمية 200 000 تستحق في n/03/30 إلى n/09/30 و يتحمل الزبون المصاريف المتمثلة في الفوائد بنسبة 6% و مصاريف أخرى 1 500، ومع الزبون C تمديد تاريخ استحقاق سند أمر قيمته الاسمية 100 000 تستحق في n/03/01 إلى n/06/01 و يتحمل الزبون المصاريف المتمثلة في الفوائد بنسبة 6% و مصاريف أخرى 1 000. و يطلب منك تسجيل العملية في يومية كل طرف.

قبل عملية التسجيل يجب أولاً حساب القيمة الاسمية الجديدة للكمبيالة و سند الأمر و ذلك كما يلي:

- القيمة الاسمية الجديدة للكمبيالة:

القيمة الاسمية الجديدة للكمبيالة = القيمة الاسمية القديمة + الفوائد + المصاريف الأخرى

$$107\ 500 = 1\ 500 + (12/6 * 0.06 * 200\ 000) + 200\ 000 = \text{القيمة الاسمية الجديدة للكمبيالة}$$

- القيمة الاسمية الجديدة لسند الأمر:

القيمة الاسمية الجديدة لسند الأمر = القيمة الاسمية القديمة + الفوائد + المصاريف الأخرى

$$102\ 500 = 1\ 000 + (12/3 * 0.06 * 100\ 000) + 100\ 000 = \text{القيمة الاسمية الجديدة لسند الأمر}$$

6-1 يومية المورد A:

يتم التسجيل المحاسبي للعملية بمرحلتين أولاً إلغاء الأوراق التجارية القديمة ثم تسجيل الأوراق الجديدة بالقيمة الاسمية الجديدة و الفرق بين القيمة الاسمية الجديدة و القديمة تعتبر بالنسبة للمورد أو الدائن نواتج مالية و تسجل في الحساب 768 المنتجات المالية الأخرى و ذلك كما يلي:

n/02/25				
411	من ح/ العملاء	300 000		
	إلى ح/ كمبيالات للقبض	200 000	4130	
	إلى ح/ سندات أمر للقبض	100 000	4131	
	إلغاء أوراق دفع قديمة			
n/02/25				
4130	من ح/ كمبيالات للقبض	107 500		
4131	من ح/ سندات أمر للقبض	102 500		
411	إلى ح/ العملاء	300 000		
768	إلى ح/ المنتجات المالية الأخرى	10 000		

		تجديد أوراق قبض		
--	--	-----------------	--	--

## 6-1 يومية العميل (الزبون) A:

يتم التسجيل المحاسبي للعملية بمرحلتين أولاً إلغاء ورقة الدفع القديمة ثم تسجيل ورقة الدفع الجديدة بالقيمة الاسمية الجديدة و الفرق بين القيمة الاسمية الجديدة و القديمة تعتبر بالنسبة للزبون أو المدين مصاريف مالية و تسجل في الحساب 661 أعباء الفوائد و ذلك كما يلي:

n/02/25				
200 000	200 000	من ح/ مورد المخزونات و الخدمات: أوراق الدفع	403	
200 000		إلى ح/ مورد المخزونات و الخدمات إلغاء ورقة الدفع القديمة	401	
n/02/25				
	200 000	من ح/ مورد المخزونات و الخدمات	401	
	7 500	من ح/ أعباء الفوائد	661	
207 500		إلى ح/ مورد المخزونات و الخدمات: أوراق الدفع تجديد أوراق دفع	403	

## 6-2 يومية العميل (الزبون) B:

يتم التسجيل المحاسبي للعملية بمرحلتين أولاً إلغاء ورقة الدفع القديمة ثم تسجيل ورقة الدفع الجديدة بالقيمة الاسمية الجديدة و الفرق بين القيمة الاسمية الجديدة و القديمة تعتبر بالنسبة للزبون أو المدين مصاريف مالية و تسجل في الحساب 661 أعباء الفوائد و ذلك كما يلي:

n/02/25				
200 000	200 000	من ح/ مورد المخزونات و الخدمات: أوراق الدفع	403	
200 000		إلى ح/ مورد المخزونات و الخدمات إلغاء ورقة الدفع القديمة	401	
n/02/25				
	200 000	من ح/ مورد المخزونات و الخدمات	401	
	7 500	من ح/ أعباء الفوائد	661	



207 500		إلى ح/ مورد المخزونات و الخدمات: أوراق الدفع تجديد أوراق دفع	403	
---------	--	---	-----	--

## 6-3 يومية العميل (الزبون) C:

يتم التسجيل المحاسبي للعملية بمرحلتين أولاً إلغاء ورقة الدفع القديمة ثم تسجيل ورقة الدفع الجديدة بالقيمة الاسمية الجديدة و الفرق بين القيمة الاسمية الجديدة و القديمة تعتبر بالنسبة للزبون أو المدين مصاريف مالية و تسجل في الحساب 661 أعباء الفوائد و ذلك كما يلي:

n/02/25				
100 000	100 000	من ح/ مورد المخزونات و الخدمات: أوراق الدفع إلى ح/ مورد المخزونات و الخدمات إلغاء ورقة الدفع القديمة	401	403
100 000				
n/02/25				
	100 000	من ح/ مورد المخزونات و الخدمات	401	
	2 500	من ح/ أعباء الفوائد	661	
102 500		إلى ح/ مورد المخزونات و الخدمات: أوراق الدفع تجديد أوراق دفع	403	

في حالة مورد التثبيبات نقوم بنفس التسجيل المحاسبي فقط نستبدل الحساب 403 بالحساب 405.

## المحور الثاني

## محاسبة تأسيس المؤسسة

## تمهيد:

- خصص النظام المحاسبي المالي الجزائري الصنف الأول لحسابات رؤوس الأموال ويتضمن الأموال الخاصة، والقروض، أي الأموال التي تبقى تحت تصرف المؤسسة لمدة طويلة وتشمل الحسابات الرئيسية التالية:
- 10- رأس المال والاحتياطات وما يماثلها.
  - 11- الترحيل من جديد.
  - 12- نتيجة الدورة.
  - 13- المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال.
  - 15- مؤونات الأعباء للخصوم غير الجارية.
  - 16- القروض والديون المماثلة.
  - 17- الديون المرتبطة بالمساهمات.
  - 18- حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة.

**الحساب 10: رأس المال والاحتياطات وما يماثلها.**

ينقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية حسب الشكل القانوني للمؤسسة كما يلي:

- 101- رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أموال الاستغلال.
- 103- العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة
- 104- فارق التقييم.
- 105- فارق إعادة التقييم.
- 106- الاحتياطات.
- 107- فارق المعادلة.
- 108- حساب المستغل.

تقسم هذه الحسابات إلى حسابات يستخدمها الشخص الطبيعي وحسابات يستخدمها الشخص المعنوي أو الشركات.

**1- تأسيس المؤسسة غير الفردية (الشخص المعنوي)(الشركات): الوعد بالمساهمة والوفاء به**

يمثل رأس المال الصادر في الشركات الخاصة القيمة الاسمية لأسهم الشركة في حالة شركات المساهمة، والقيمة الاسمية لحصص الشركة في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات التضامن، ويمثل رأس المال الصادر في الشركات العمومية الأسهم العينية والنقدية التي تقدمها الدولة أو الجماعات العمومية والتي يتم تسديدها بموجب اتفاقية. ويسجل في الحساب 101 رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أموال الاستغلال.

يتم تأسيس الشركة من وجهة النظر المحاسبية بمرحلتين هما مرحلة الوعد بالمشاركة، ومرحلة الوفاء بالوعد. ويمكن أن نميز بين حالتين في كل مرحلة هما حالة الاستدعاء الكلي (أو الطلب الكلي) لرأس المال، و حالة الاستدعاء الجزئي لرأس المال.

### 1-1 حالة الاستدعاء الكلي (أو الطلب الكلي) لرأس المال:

في هذه الحالة يتم التسجيل المحاسبي للمرحلة الوعد بالمشاركة و مرحلة الوفاء بالوعد السابق ذكرهما كما يلي:

#### 1-1-1 مرحلة الوعد بالمشاركة:

في هذه المرحلة نجعل الحساب 456- الشركاء العمليات على رأس المال مدينا بمبلغ رأس المال المذكور في عقد الشركة ويقابله في ذلك الحساب 101 بإسم رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة مع حذف كلمة أموال الاستغلال لأنها تخص الشخص الطبيعي وذلك بجعله دائنا بنفس المبلغ وتسجل محاسبيا كما يلي:

تاريخ التأسيس				
X	X	من د/ الشركاء:العمليات على رأس المال	101	456
		إلى د/ رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة		
		تأسيس الشركة أو الوعد بالمشاركة		

حيث X يساوي رأس المال المكتوب في عقد تأسيس الشركة (رأس المال الاجتماعي)

#### 1-1-2 مرحلة الوفاء بالوعد:

في هذه المرحلة يتم تقديم الحصص من طرف الشركاء وقد تكون في شكل عيني مثل التثبيتات والمخزونات وقد تكون في شكل نقدي، وقد تكون عبارة عن حقوق على الغير.

في هذه المرحلة نجعل حسابات الأصول المعنية مدينة بمبلغ الحصص التي قدمها الشركاء وذلك بجعل الحساب 456 الشركاء العمليات على رأس المال دائنا ويقابله في ذلك حسابات الأصول المعنية وذلك كما يلي:

تاريخ الوفاء بالوعد(تاريخ تقديم المساهمات)				
X	X2	من د/ التثبيتات	456	2...
	X3	من د/ المخزونات		3...
	X4	من د/ الحقوق		4...
	X5	من د/ الحسابات المالية		5...
		إلى د/ الشركاء:العمليات على رأس المال		
		الوفاء بالمساهمات (الدفع الفعلي للمساهمات)		

ملاحظة: قد تدفع كل المساهمات دفعة واحدة، وقد يدفع جزء منها فقط.

مثال: في 01/04/n اتفق ثلاثة أشخاص على تأسيس شركة ذات مسؤولية محدودة برأسمال 3 000 000 دج مطلوب كله.

في 30/06/n تم الوفاء بحصص رأس المال كما يلي:

- مساهمات نقدية: 80 % منها في الحساب البنكي للشركة والباقي في الصندوق.

- المساهمات العينية تمثلت في:

• مباني: 700 000 دج، معدات وأدوات صناعية: 800 000 دج.

• مواد أولية ولوازم: 500 000 دج.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية.

حل المثال:

n/04/01				
3 000 000	3 000 000	من د/ الشركاء: العمليات على رأس المال	456	
		إلى د/ رأس المال الصادر	101	
		تأسيس الشركة		
n/06/30				
	700 000	من د/ المباني	213	
	800 000	من د/ معدات وأدوات صناعية	215	
	500 000	من د/ مواد أولية ولوازم	31	
	800 000	من د/ البنك	512	
	200 000	من د/ الصندوق	53	
3 000 000		إلى د/ الشركاء-العمليات على رأس المال	456	
		الوفاء بالمساهمات		

### 1-2 حالة الاستدعاء الجزئي لرأس المال:

قد يحدث أن تؤسس الشركة برأس مال معين ثم يتم طلب جزء من رأسمال فقط لاستخدامه والجزء الباقي لا يطلب في هذه الحالة يتم تسجيل مرحلة التأسيس ومرحلة الوفاء كمل يلي:

#### 1-2-1 مرحلة الوعد بالمشاركة:

في هذه المرحلة نجعل الحساب 456 الشركاء: العمليات على رأس المال مدينا بمبلغ رأس المال المطلوب ونجعل الحساب 109 رأس المال غير المطلوب مدينا بمبلغ رأس المال غير المطلوب ويقابلها في ذلك الحساب 101 رأس المال الصادر بجعله دائنا بمبلغ رأس المال، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

تاريخ التأسيس				
X	X1	من د/ الشركاء: العمليات على رأس المال	456	
	X2	من د/ رأس المال غير المطلوب	109	
		إلى د/ رأس المال الصادر	101	
		الوعد بالمشاركة (تأسيس الشركة)		

حيث  $X_1$ : رأس المال المطلوب، و  $X_2$ : رأس المال غير المطلوب، و  $X_2 + X_1 = X$

### 1-2-2 مرحلة الوفاء بالمشاركة:

تتم في هذه المرحلة كما تم الإشارة له في حالة الاستدعاء الكلي فقط، ويقتصر الوفاء بمبلغ رأس المال المطلوب أو جزء منه فقط.

تاريخ الوفاء بالوعد (تاريخ تقديم المساهمات)				
X1	X12	من د/ التثبيات	2...	
	X13	من د/ المخزونات	3...	
	X14	من د/ الحقوق	4...	
	X15	من د/ الحسابات المالية	5...	
		إلى د/ الشركاء: العمليات على رأس المال الوفاء بالمساهمات (الدفع الفعلي للمساهمات)	456	

### 1-2-3 استدعاء الجزء غير المطلوب من رأس المال:

عند استدعاء الجزء غير المطلوب من رأس المال في هذه الحالة نجعل الحساب 456 الشركاء: العمليات على رأس المال مدينا والحساب 109 رأس المال غير المطلوب دائنا بمبلغ رأس المال الذي تم استدعائه كما يلي:

تاريخ استدعاء رأس المال				
X2	X2	من د/ الشركاء: العمليات على رأس المال	456	
		من د/ رأس المال غير المطلوب	109	
		استدعاء رأس المال غير المطلوب		

### 1-2-4 الوفاء بالجزء غير المطلوب من رأس المال:

عند الوفاء بالمساهمات المطلوبة يتم تسجيلها كما تم الإشارة له في حالة الاستدعاء الكلي لرأس المال.

تاريخ الوفاء برأس المال غير المطلوب			
	X22	من د/ التثبيات	2...
	X23	من د/ المخزونات	3...
	X24	من د/ الحقوق	4...
	X25	من د/ الحسابات المالية	5...
X2		إلى د/ الشركاء:العمليات على رأس المال الوفاء بالمساهمات (الدفع الفعلي للمساهمات)	

مثال:

- في 01/02/n تم تأسيس شركة مساهمة برأسمال قدره 10 000 000 دج وتم الاتفاق بين الشركاء على استعمال نصف رأس المال فقط، وتأجيل طلب النصف الثاني.
- في 15/02/n تم الوفاء برأس المال المطلوب كما يلي:
- أراضي: 1 000 000 دج، مباني: 1 000 000 دج، معدات نقل: 1 000 000 دج، بضاعة: 500 000 دج، أموال بالبنك: 1 000 000 دج، الصندوق: 500 000 دج.
- في 15/06/n قررت الجمعية العامة للمساهمين استعمال رأس المال المتبقي وذلك بتركه أموال سائلة في الحساب البنكي للشركة، وذلك من أجل تسديد بعض الديون وذلك ما تم فعلا في 30/06/n.
- المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية.

2018/02/01			
	5 000 000	من د/ الشركاء-العمليات على رأس المال	456
	5 000 000	من د/ رأس المال غير المطلوب	109
10 000 000		إلى د/ رأس المال الصادر تأسيس الشركة	101
2018/02/01			
	1 000 000	من د/ أراضي	211
	1 000 000	من د/ المباني	213
	1 000 000	من د/ معدات النقل	2182
	500 000	من د/ البضاعة	30
	1 000 000	من د/ البنك	512
	500 000	من د/ الصندوق	53
5 000 000		إلى د/ الشركاء-العمليات على رأس المال	456

		الوفاء بالمساهمات		
2018/06/15				
5 000 000	5 000 000	من ح/ الشركاء-العمليات على رأس المال لى ح/ رأس المال غير المطلوب استدعاء الجزء المتبقي من رأس المال	109	456
2018/06/30				
5 000 000	5 000 000	من ح/ البنك إلى ح/ الشركاء-العمليات على رأس المال الوفاء بالمساهمات	456	512

## 2- تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية (الشخص الطبيعي)

عند تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية أو الشخص الطبيعي أو المستغل الفردي يستخدم الحساب 101 بإسم أموال الاستغلال حيث في بداية النشاط يستقبل في جانبه الدائن مساهمة المستغل النقدية أو العينية وهي كل ما وضعت المستغل تحت تصرف مؤسسته من تثبيات ومخزونات و أموال سائلة و يقابله في ذلك حسابات الأصول المعنية و ذلك كما يلي:

تاريخ التأسيس				
	X2	من ح/ التثبيات		2...
	X3	من ح/ المخزونات		3...
	X4	من ح/ الحقوق		4...
	X5	من ح/ الحسابات المالية		5...
X		إلى ح/ أموال الاستغلال تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية أو الشخص الطبيعي أو المستغل الفردي	101	

حيث X يمثل كل ما وضعت المستغل تحت تصرف مؤسسته من تثبيات ومخزونات و أموال سائلة و يمثل رأسماله و يسمى أموال الاستغلال.

**3- الحساب 108 حساب المستغل**

هو حساب يستعمل لتسجيل كل المعاملات المالية التي تتم بين صاحب المؤسسة و مؤسسته وفق مبدأ استقلال الذمة المالية. و يستعمل في ثلاث محطات مختلفة هي بداية الدورة المحاسبية، خلال الدورة المحاسبية، ونهاية الدورة المحاسبية.

**3-1 في بداية الدورة المحاسبية (n/01/01):** يستقبل في بداية الدورة نتيجة الدورة السابقة (n-1) سواء كانت ربح أو خسارة أي يستعمل لترصيد الحساب 12 نتيجة الدورة كما يلي:

أ- إذا كانت نتيجة الدورة ربح: (رصيد الحساب 12 دائن)

في هذه الحالة نجعل الحساب 108 حساب المستغل دائن و يقابله في ذلك الحساب 12 نتيجة الدورة كما يلي:

n/01/01				
		من /د/ نتيجة الدورة	12	
R	R	إلى /د/ حساب المستغل	108	
		ترصيد الحساب 12 بالحساب 108		

حيث R: الربح المحقق في الدورة (n-1)

ب- إذا كانت نتيجة الدورة خسارة: (رصيد الحساب 12 مدين)

في هذه الحالة نجعل الحساب 108 حساب المستغل مدين و يقابله في ذلك الحساب 12 نتيجة الدورة كما يلي:

n/01/01				
		من /د/ حساب المستغل	108	
R	R	إلى /د/ نتيجة الدورة	12	
		ترصيد الحساب 12 بالحساب 108		

حيث R: الخسارة المحققة في الدورة (n-1)

**3-2 خلال الدورة:** يستخدم خلال الدورة لتسجيل مسحوبات و مدفوعات صاحب المؤسسة (المستغل) الشخصية من و إلى مؤسسته و ذلك كما يلي:

أ- **المسحوبات:** تسجل المسحوبات في الجانب المدين للحساب 108 حساب المستغل و يقابله في ذلك حسابات الأصول المعنية كما يلي:



التاريخ				
	X	من د/ حساب المستغل	108	
X <sub>2</sub>		إلى د/ التثبيات	2...	
X <sub>3</sub>		إلى د/ المخزونات	3...	
X <sub>4</sub>		إلى د/ الحقوق	4...	
X <sub>5</sub>		إلى د/ الحسابات المالية تسجيل مسحوبات المستغل	5...	

ب- المدفوعات: تسجل المدفوعات في الجانب الدائن للحساب 108 حساب المستغل و يقابله في ذلك حسابات الأصول المعنية كما يلي:

التاريخ				
	X <sub>2</sub>	من د/ التثبيات	2...	
	X <sub>3</sub>	من د/ المخزونات	3...	
	X <sub>4</sub>	من د/ الحقوق	4...	
	X <sub>5</sub>	من د/ الحسابات المالية	5...	
X		إلى د/ حساب المستغل تسجيل مدفوعات المستغل	108	

### 3-3 في نهاية الدورة (n/12/31):

في نهاية الدورة يحسب رصيد الحساب 108 ثم يرصد بالحساب 101 أموال الاستغلال كما يلي:  
أ- إذا كان رصيد الحساب 108 حساب المستغل دائن:

n/12/31				
		من ح/ حساب المستغل	108	
X	X	إلى ح/أموال الاستغلال	101	
		ترصيد الحساب 108 بالحساب 101		

ب- إذا كان رصيد الحساب 108 حساب المستغل مدين:

N/12/31				
		من ح/ أموال الاستغلال	101	
X	X	إلى ح/ حساب المستغل	108	
		ترصيد الحساب 108 بالحساب 101		

مما سبق نلاحظ أن أموال الاستغلال عند الشخص الطبيعي غير ثابتة حيث تتغير في نهاية كل دورة باستقبال رصيد الحساب 108 حساب المستغل حيث تزيد إذا كان رصيده دائن و تنقص إذا كان رصيده مدين.

مثال:

في n/03/01 قام أحد الأشخاص بإنشاء محل لتجارة المواد الغذائية بالجملة ووفر لمؤسسته الإمكانيات التالية:

213 مباني : 1 000 000 دج.

2182 معدات نقل: 500 000 دج.

2184 أثاث مكتب: 500 000 دج.

30 بضاعة: 3 000 000 دج

512 أموال البنك: 1 000 000 دج.

53 أموال بالصندوق: 50 000 دج

خلال الدورة n قام بالعمليات التالية:

-n/04/01 : سحب مبلغ 200 000 دج من البنك لاستعماله الشخصي.

-n/05/01 : اشترت المؤسسة بضاعة بـ 238 000 دج متضمن كل الرسوم من حسابه الشخصي % 19 TVA. دخلت البضائع إلى المخازن في نفس التاريخ.

-n/08/01 : وضع في الحساب البنكي لمؤسسته مبلغ 500 000 دج.

-n/10/01 : باعت المؤسسة بضاعة تكلفتها 2 000 000 دج بـ 3 000 000 دج خارج الرسم، % 19 TVA ، أخذ إيراداتها لحسابه الشخصي. خرجت البضاعة من المخازن في نفس التاريخ.

- n/11/01: اشترت المؤسسة تجهيزات إعلام آلي بـ 400 000 دج خارج الرسم، % 19 TVA، سدها من حسابه الخاص.

- n/12/01: أخذ بضاعة تكلفتها 100 000 دج لاستعماله الشخصي.  
المطلوب:

1- تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في دفتر اليومية لدورة n.

2- إعداد الميزانية الختامية.

3- تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في دفتر اليومية لدورة n+1.

### حل المثال :

#### 1- دفتر اليومية للدورة n:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		<b>01/03/n</b>		
	1 000 000	من ح/ المباني		213
	500 000	من ح/ معدات النقل		2 182
	500 000	من ح/ أثاث مكتب		2 184
	3 000 000	من ح/ البضاعة		30
	1 000 000	من ح/ البنك		512
	500 000	من ح/ الصندوق		53
6 500 000		إلى ح/ حساب المستغل الفيد الافتتاحي	101	
		<b>01/04/n</b>		
	200 000	من ح/ حساب المستغل		108
200 000		إلى ح/ البنك سحب مبلغ من البنك لاستعماله الشخصي	512	
		<b>01/05/n</b>		
	200 000	من ح/ مشتريات بضاعة		380
	38 000	من ح/ TVA م س خ		44566
238 000		إلى ح/ موردي المخزونات والخدمات فاتورة شراء بضاعة	401	
		<b>01/05/n</b>		
	238 000	من ح/ موردي المخزونات والخدمات		401
238 000		إلى ح/ حساب المستغل	108	

		تسديد المستغل لفاتورة شراء بضاعة		
		01/05/n		
200 000	200 000	من د/ بضاعة إلى د/ مشتريات بضاعة دخول البضاعة للمخازن	380	30
		01/08/n		
500 000	500 000	من د/ البنك إلى د/ حساب المستغل	108	512
		01/10/n		
3 000 000 570 000	3 570 000	من د/ الزبائن إلى د/ مبيعات البضاعة إلى د/ TVA محصلة فاتورة بيع بضاعة	700 4457	411
		01/10/n		
3 570 000	3 570 000	من د/ حساب المستغل إلى د/ الزبائن	411	108
		01/10/n		
2 000 000	2 000 000	من د/ بضاعة مستهلكة إلى د/ بضاعة	30	600
		01/11/n		
476 000	400 000 76 000	من د/ تجهيزات الاعلام الآلي من د/ TVA م على التثبيات إلى د/ موردين التثبيات فاتورة استرداد بضاعة سددت بشيك بنكي	404	2183 44562
		01/11/n		
476 000	476 000	من د/ موردين التثبيات إلى د/ حساب المستغل تسديد المستغل لفاتورة شراء الجهاز	108	404
		01/12/n		
100 000	100 000	من د/ حساب المستغل إلى د/ البضاعة تسديد كل ديون موردين المخزونات والخدمات بشيك بنكي	30	108

		31/12/n		
	2 656 000	من ح/ أموال الاستغلال	108	101
2 656 000		إلى ح/ حساب المستغل		
		تسديد كل ديون موردي المخزونات والخدمات بشيك بنكي		

2- دفتر الأستاذ:

ح/ 30 بضاعة		ح/ 2184 أثاث مكتب		ح/ 2182 معدات النقل		ح/ 213 المباني	
2 000 000	3 000 000		500 000		500 000		1 000 000
100 000	200 000	ر.م 500 000		ر.م 500 000		ر.م 1 000 000	
ر.م 1 100 000							
3 200 000	3 200 000	500 000	500 000	500 000	500 000	1 000 000	1 000 000

ح/ 108 حساب المستغل		ح/ 101 أموال الاستغلال		ح/ 53 الصندوق		ح/ 512 البنك	
238 000	200 000	6 500 000	2 656 000		500 000	200 000	1 000 000
500 000	3 570 000		ر.د				500 000
476 000	100 000		3 844 000	ر.م 500 000		ر.م 1 300 000	
2 656 000							
3 870 000	3 870 000	6 500 000	6 500 000	500 000	500 000	1 500 000	1 500 000

ح/ 411 الزبائن		ح/ 401 موردي المخزونات والخدمات		ح/ 4456 TVA مسترجعة		ح/ 380 مشتريات البضائع	
		238 000	238 000		38 000	200 000	200 000
3 570 000	3 570 000			ر.م 114 000	76 000		
3 570 000	3 570 000	238 000	238 000	114 000	114 000	200 000	200 000

ح/ 2183 أثاث مكتب		ح/ 600 بضاعة مستهلكة		ح/ 4457 TVA محصلة		ح/ 700 مبيعات البضائع	
	400 000					3 000 000	ر.د
ر.م 400 000		ر.م 2 000 000	2 000 000	570 000	ر.د		3 000 000
					570 000		
400 000	400 000	2 000 000	2 000 000	570 000	570 000	3 000 000	3 000 000

ح/ 404 موردي التثبيتات		ح/ 411 الزبائن	
476 000	476 000	3 570 000	3 570 000
476 000	476 000	3 570 000	3 570 000

## 3- ميزان المراجعة

الأرصدة		المجاميع		إسم الحساب	روح
الدائنة	المدينة	الدائنة	المدينة		
3 844 000		6 500 000	2 656 000	أموال الاستغلال	101
		3 870 000	3 870 000	حساب المستغل	108
	1 000 000		1 000 000	مباني	213
	500 000		500 000	معدات نقل	2182
	400 000		400 000	تجهيزات م,وا آلي	2183
	500 000		500 000	أثاث مكتب	2184
	1 100 000	2 100 000	3 200 000	بضاعة	30
		200 000	200 000	مشتريات بضاعة	380
		238 000	238 000	موردوا المخزونات والخدمات	401
		476 000	476 000	موردوا التثبيات	404
		3 570 000	3 570 000	الزبائن	411
	114 000		114 000	الرسم على رقم الأعمال المسترجع	4456
570 000		570 000		الرسم على رقم الأعمال المحصل	4457
	1 300 000	200 000	1 500 000	البنك	512
	500 000		500 000	الصندوق	53
	2 000 000		2 000 000	بضاعة مستهلكة	600
3 000 000		3 000 000		مبيعات بضاعة	700
<b>7 414 000</b>	<b>7 414 000</b>	<b>20 724 000</b>	<b>20 724 000</b>	<b>المجموع</b>	

## 4- الميزانية الختامية:

31/12/n			
الخصوم		الأصول	
المبالغ	اسم الحساب	المبالغ	اسم الحساب
	<u>الخصوم غير الجارية</u>		<u>الأصول غير الجارية</u>
3 844 000	101 أموال الاستغلال	1 000 000	213 المباني
1 000 000	12 النتيجة (ربح)	500 000	2182 معدات النقل
		400 000	2183 تجهيزات الاعلام الآلي
		500 000	2184 أثاث مكتب
		<b>2 400 000</b>	<b>مج 1</b>
<b>4 844 000</b>	<b>مج 1</b>		<u>الأصول الجارية</u>
	<u>الخصوم الجارية</u>	1 100 000	30 البضاعة
570 000	4457 TVA محصلة	114 000	4456 الرسم على رقم الأعمال المسترجع
		1 300 000	512 البنك
		500 000	53 الصندوق
<b>570 000</b>	<b>مج 3</b>	<b>3 014 000</b>	<b>مج 2</b>
<b>5 414 000</b>	<b>المجموع</b>	<b>5 414 000</b>	<b>المجموع</b>

## 4-دفتر اليومية للدورة n+1:

n+1/01/01				
	1 000 000	من ح/ المباني		213
	500 000	من ح/ معدات نقل		2182
	400 000	من ح/ ت إ ألي		2183
	500 000	من ح/ أثاث مكتب		2184
	1 100 000	من ح/ بضاعة		30
	114 000	من ح/ TVA مسترجعة		4456
	1 300 000	من ح/ البنك		512
	500 000	من ح/ الصندوق		53
3 844 000		إلى ح/ أموال الاستغلال	101	
1 000 000		إلى ح/ نتيجة الدورة	12	
570 000		إلى ح/ TVA محصلة القيد الافتتاحي	4457	
n/01/01				
	1 000 000	من ح/ نتيجة الدورة		12
1 000 000		إلى ح/ حساب المستغل ترصيد الحساب 12 بالحساب 108	108	

## المحور الثالث

## دراسة بعض حسابات الصنف الأول

تمهيد:

في هذا المحور سنتعرض بالدراسة إلى بعض حسابات الصنف الأول و المتمثلة في الحساب 103 علاوات الإصدار، الحساب 106 الاحتياطات، 11 الترحيل من جديد، والحساب 12 نتيجة الدورة.

## 1- الحساب 103 علاوات الإصدار

قد تلجأ الشركة إلى طلب رفع رأس مالها عن طريق طرح أسهم جديدة في السوق في صيغة الاكتتاب العام، إلا أنه يكون هناك فرق بين القيمة الاسمية والقيمة الفعلية للسهم، هذا الفرق يسمى بعلاوة الإصدار. خصص لها النظام المحاسبي المالي الحساب 103 العلاوات المرتبطة برأس المال الاجتماعي أو علاوات الإصدار.

القيمة الاسمية للسهم = رأس المال الاجتماعي / عدد الأسهم

علاوة الإصدار = القيمة الفعلية للسهم - القيمة الاسمية للسهم

تسجل العملية محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي عند إصدار الأسهم الجديدة كما يلي:

		التاريخ	
	X	من د/ الشركاء: العمليات على رأس المال	456
X <sub>1</sub>		إلى د/ رأس المال الصادر	101
X <sub>2</sub>		إلى د/ العلاوات المرتبطة برأس المال الاجتماعي	103
		رفع رأس مال الشركة	

حيث أن :  $X_1 =$  القيمة الاسمية للأسهم ،  $X_2 =$  علاوات الإصدار، و  $X_1 + X_2 = X$

مثال:

عرفت الشركة " A " رواجاً كبيراً في نشاطها، ونتيجة لذلك قررت في اجتماع استثنائي للجمعية العامة في 01/03/ n رفع رأسمالها الاجتماعي، وذلك بإصدار 5000 سهم جديد بقيمة اسمية 1000 دج وقيمة فعلية 1200 دج. المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة.

حل المثال:

القيمة الاسمية لرأس المال = 1 000 x 5 000 = 5 000 000

القيمة الفعلية لرأس المال = 1 200 x 5 000 = 6 000 000

علاوة الإصدار = 5 000 000 - 6 000 000 = 1 000 000



## التسجيل المحاسبي:

n/03/01			
456	من ح/ الشركاء-العمليات على رأس المال	6 000 000	
101	إلى ح/ رأس المال الصادر	5 000 000	
103	إلى ح/ العلاوات المرتبطة برأس المال الاجتماعي	1 000 000	
	رفع رأس مال الشركة		

## 2- الحساب 106 الاحتياطات

## 1-2 تعريف الاحتياطات:

الاحتياطات هي جزء من الأرباح لا يوزع على الشركاء ويترك تحت تصرف المؤسسة دون أن يدمج في رأس المال. حسب قانون الشركات الاحتياطات بعد تكوينها يمكن استعمالها أو توزيعها على الشركاء، أو إدماجها في رأس المال أو استعمالها لمواجهة الخسائر.

## 2-2 أنواع الاحتياطات:

توجد في الشركات أربع أنواع من الاحتياطات هي:

- الاحتياطات القانونية: هي الاحتياطات الواجب تكوينها وفقا لقانون الشركات.
- الاحتياطات التنظيمية: هي الاحتياطات المكونة نتيجة لبعض التنظيمات الجبائية الخاصة وذلك بإعفاؤها من الضريبة على الأرباح، أو إخضاعها لضريبة نسبية مخففة وذلك تحت شروط وأجال استخدام محددة مثل: فائض القيمة على التنازلات المعاد استثمارها، الربح الخاضع لنسبة مخففة.
- احتياطات القانون الأساسي: هي الاحتياطات المكونة وفقا لبنود وشروط القانون الأساسي للشركة.
- الاحتياطات الاختيارية: هي الاحتياطات المكونة بناء على قرارات مجلس الشركاء ، دون أن تكون قانونية أو تنظيمية أو تقاعدية، ويحدث هذا دائما عند كفاية الأرباح.

## 2-3 المعالجة المحاسبية:

2-3-1 تكوين الاحتياطي: عند تكوين الاحتياطات نجعل الحساب 106 الاحتياطات أو أحد مكوناته دائنا

ويقابلة في ذلك الحساب 12 نتيجة الدورة كما يلي:

التاريخ			
	X	من د/ نتيجة الدورة	12
X1		إلى د/ الاحتياطات القانونية	1061
X2		إلى د/ الاحتياطات التنظيمية	1062
X3		إلى د/ احتياطات القانون الأساسي	1063
X4		إلى د/ الاحتياطات الاختيارية تكوين الاحتياطات	1068

### 2-3-2 استعمال الاحتياطي:

- عند استعمال الاحتياطي نجعل حساب الاحتياطي مدين ويقابله في ذلك:
- الحساب 101 رأس المال الصادر في حالة رفع رأس المال (في حالة استعماله لرفع رأس المال)؛
  - الحساب 457 الشركات: الحصص الواجب دفعها في حالة توزيع الاحتياطي على الشركاء؛
  - الحساب 12 نتيجة الدورة في حالة استعمال الاحتياطي لتغطية الخسارة.
- ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

التاريخ			
	X	من د/ الاحتياطات	106
X1		إلى د/ رأس المال الصادر	101
X2		إلى د/ الشركاء: الحصص الواجب دفعها	457
X3		إلى د/ نتيجة الدورة استعمال الاحتياطات	12

### 3- الحساب 11 الترحيل من جديد

#### 1-3 التعريف:

هو جزء من أرباح أو خسائر السنوات السابقة التي لم يتخذ قرار بشأنها بعد. يظهر الحساب 11 الترحيل من جديد في جانب الخصوم بإشارة موجبة في حالة الأرباح، وبإشارة سالبة في حالة الخسائر، ويمكن تقسيمه إلى حسابين جزئيين هما:

110- الترحيل من جديد للربح.

119- الترحيل كم جديد للخسارة.

**3-2 المعالجة المحاسبية:**

عند انعقاد الجمعية العامة للشركاء لمعالجة نتيجة الدورة السابقة " n-1 " نجعل الحساب 11 دائئا بالجزء من الأرباح التي لم يتخذ قرار بشأنها، ونجعله مدينا بالجزء من الخسارة التي لن تغطي بعد.

**3-2-1 حالة الربح:**

التاريخ				
		من د/ نتيجة الدورة	12	
	X	إلى د/ الترحيل من جديد للربح	110	
X		معالجة النتيجة		

X: هو الجزء من الربح الذي لم يتخذ قرار بشأنه.

**3-2-2 في حالة الخسارة:**

التاريخ				
		من د/ الترحيل من جديد للخسارة	119	
	X	إلى د/ نتيجة الدورة	12	
X		معالجة النتيجة		

X: هو الجزء من الخسارة الذي لم يتخذ قرار بشأنه.

عند اتخاذ قرار بشأن الربح أو الخسارة التي لم يتخذ قرار بشأنها يرصد الحساب 11 حسب هذا القرار.

**4- الحساب 12 نتيجة الدورة****4-1 التعريف:**

هي الفرق بين النواتج (الإيرادات) والمصاريف (النفقات) التي تخص الدورة المحاسبية، تحسب النتيجة في نهاية الدورة المحاسبية وذلك بالمقارنة بين الإيرادات والنفقات، فإذا كانت الإيرادات أكبر من النفقات تكون النتيجة ربح وتظهر بإشارة موجبة في جانب الخصوم من الميزانية، وإذا كانت النفقات أكبر من الإيرادات تكون النتيجة خسارة وتظهر بإشارة سالبة في جانب الخصوم من الميزانية.

## 2-4 المعالجة المحاسبية للنتيجة:

## 1-2-4 حساب النتيجة:

تحسب النتيجة في نهاية الدورة المحاسبية حيث يستعمل الحساب 12 نتيجة الدورة لترصيد حسابات التسيير كما يلي:

n/12/31				
12	من /د/ نتيجة الدورة	C	C	
6xx	إلى /د/ حسابات النفقات			
	ترصيد حسابات النفقات بالحساب 12			

n/12/31				
7xx	من /د/ حسابات الإيرادات	P	P	
12	إلى /د/ نتيجة الدورة			
	ترصيد حسابات الإيرادات بالحساب 12			

الحساب 12 يمثل نتيجة الدورة فإذا كان رصيده دائن ( $P > C$ ) النتيجة ربح، وإذا كان الرصيد مدين ( $P < C$ ) النتيجة خسارة.

## 2-2-4 معالجة النتيجة:

عند الشخص الطبيعي النتيجة سواء كانت ربحاً أو خسارة يستقبلها الحساب 108 حساب المستغل في بداية الدورة المحاسبية الموالية كما رأينا سابقاً، أما عند الشخص المعنوي فإن النتيجة تبقى ظاهرة في الحساب 12 حتى انعقاد الجمعية العامة للشركاء لمعالجة النتيجة واتخاذ قرار بشأنها، ويتم ذلك في حالة الربح والخسارة كما يلي:

## أ- حالة الربح:

إذا كانت النتيجة ربحاً يكون رصيد الحساب 12 نتيجة الدورة دائناً وفي هذه الحالة توزع النتيجة حسب قرار الجمعية العامة للشركاء حيث يذهب جزء للاحتياطات وجزء للشركاء وجزء للعمال، وقد يترك جزء لا يتخذ قرار بشأنه، ويسجل ذلك محاسبياً كما يلي:

تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركاء				
12	من /د/ نتيجة الدورة	X	X1	
457	إلى /د/ الشركاء: الحصص الواجب دفعها			

X2		إلى د/ الاحتياطات	106	
X3		إلى د/ حصة المستخدمين من النتيجة	423	
X4		إلى د/ الترحيل من جديد للربح توزيع ربح السنة المالية	110	

## ب- حالة الخسارة:

إذا كانت النتيجة خسارة يكون رصيد الحساب 12 نتيجة الدورة مدينا، وتغطي الخسارة عادة باستعمال الاحتياطات أو التخفيض من رأس المال أو تركها لأجل لاحق، وتعالج محاسبيا كما يلي:

التاريخ				
	X1	من د/ رأس المال الصادر	101	
	X2	من د/ الاحتياطات	106	
	X3	من د/ الترحيل من جديد للخسارة	119	
X		إلى د/ نتيجة الدورة تغطية خسارة السنة المالية	12	

## مثال:

كانت وضعية شركة المساهمة " س " في 31/12/n كما يلي:

211	أراضي	1 800 000
213	مباني	2 200 000
215	معدات وأدوات صناعية	1 500 000
2182	معدات نقل	1 500 000
30	بضاعة	3 000 000
512	بنك	1 500 000
53	الصندوق	500 000
101	رأس المال الإجتماعي	10 000 000
109	رأس المال المكتتب غير المطلوب	4 000 000

1 500 000	الترحيل من جديد لخسارة السنة "n-1"	11
2 500 000	موردوا التثبيات	404
2 000 000	موردو المخزونات والخدمات	401

خلال الدورة " n+1 " قامت الشركة بالعمليات التالية:

- n+1/02/01: قررت استدعاء رأس المال غير المطلوب.
- n+1/03/01: انعقدت الجمعية العامة للمساهمين لمعالجة نتيجة الدورة " n " وكانت المعالجة كما يلي:
  - تغطية خسارة الدورة n-1 بجزء من النتيجة .
  - الباقي من النتيجة يوزع كالاتي:
  - 10 % يخصص احتياطي قانوني.
  - 05 % يخصص احتياطي تعاقدى.
  - 05 % يخصص احتياطي اختياري.
  - 15 % يوزع على الشركاء .
  - والباقي لم يتخذ قرار بشأنه.
- n+1/04/01: قررت استعمال الاحتياطي التعاقدى والاختياري لرفع رأس المال.
- n+1/05/01 : قدم الشركاء رأس المال المطلوب في n+1/02/01 في شكل نقدي ووضع في حساب الخزينة العامة للشركة.
- المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة.

الحل:

### 1- الميزانية الافتتاحية للدورة n+1:

الميزانية في n+1/01/01			
الخصوم		الأصول	
المبالغ	اسم الحساب	المبالغ	اسم الحساب
	<u>الخصوم غير الجارية</u>		<u>الأصول غير الجارية</u>
10 000 000	رأس المال الصادر 101	1 800 000	211 الأراضي
-4 000 000	ر م غير المطلوب 109	2 200 000	213 المباني
-1 500 000	الترحيل من جديد خ 119	1 500 000	215 معدات وأدوات صناعية
2 000 000	12 نتيجة الدورة (ربح)	1 500 000	2182 معدات النقل
		6 000 000	مج 1

6 500 000	مج 1			الأصول الجارية
		الخصوم الجارية	3 000 000	30 البضاعة
2 000 000		401 مورد م. و. خ	1 500 000	512 البنك
2 500 000		404 موردوا التثبيتات	500 000	53 الصندوق
4 500 000	مج 3		5 000 000	مج 2
11 000 000		المجموع	11 000 000	المجموع

## 2- دفتر اليومية: تسجيل القيود المحاسبية للدورة N+1:

n+1/01/01				
	1 800 000	من د/ أراضي		211
	2 200 000	من د/ المباني		213
	1 500 000	من د/ معدات وأدوات صناعية		215
	1 500 000	من د/ معدات النقل		2182
	3 000 000	من د/ البضاعة		30
	1 500 000	من د/ البنك		512
	500 000	من د/ الصندوق		53
	4 000 000	من د/ رأس المال غير المطلوب		109
	1 500 000	من د/ ترحيل من جديد		11
10 000 000		إلى د/ رأس المال الصادر	101	
2 000 000		إلى د/ نتيجة الدورة	12	
2 500 000		إلى د/ موردوا التثبيتات	404	
2 000 000		إلى د/موردوا المخزونات والخدمات القيود الافتتاحي	401	
n+1/02/01				
	4 000 000	من د/ الشركاء-العمليات على رأس المال		456
4 000 000		إلى د/ رأس المال غير المطلوب استدعاء رأس المال غير المطلوب	109	

n+1/03/01				
	2 000 000	من د/ نتيجة الدورة		12
1 500 000		إلى د/ الترحيل من جديد للخسارة	119	
50 000		إلى د/ الاحتياطات القانونية	1061	
25 000		إلى د/ الاحتياطات التعاقدية	1063	
25 000		إلى د/ الاحتياطات الاختيارية	1068	
75 000		إلى د/ الشركاء-الحصص الواجب دفعها	457	
325 000		إلى د/ الترحيل من جديد للربح	110	
		تخصيص نتيجة الدورة n		
n+1/04/01				
	25 000	من د/ الاحتياطات التعاقدية		1063
	25 000	من د/ الاحتياطات الاختيارية		1068
50 000		إلى د/ رأس المال الصادر	101	
		رفع رأس المال		
N+1/05/01				
	4 000 000	من د/ الخزينة العمومية		515
4 000 000		إلى د/ الشركاء:العمليات على رأس المال	456	
		الوفاء برأس المال غير المطلوب		



## المحور الرابع

## محاسبة التثبيات المعنوية والعينية: الاقتناء، الاهتلاك، التنازل

## 1- اقتناء التثبيات المعنوية والعينية

**1-1 تمهيد:** سنتعرض في هذا التمهد إلى تعريف التثبيات و تصنيفها المحاسبي و ذلك كما يلي:

## 1-1-1 تعريف التثبيات: تعرف التثبيات على أنها:

- الأصول الموجهة للاستعمال الدائم و المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة و المعنوية.

- الأصول التي تمت حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال لأثنى عشر شهرا من تاريخ الإقفال.

و بصفة عامة هي: كل العناصر المشاركة في نشاط المؤسسة ذات القيمة الثابتة و التي يتوقع من إدراجها في الحسابات الاستفادة من تدفق نقدي مستقبلي.

## 1-1-2 التصنيف المحاسبي للتثبيات:

قسم النظام المالي المحاسبي التثبيات إلى عدة أنواع و خصص لها المجموعة الثانية و قسمها حسب تصنيفها المحاسبي إلى الحسابات الرئيسة التالية:

20- التثبيات المعنوية

21 - التثبيات العينية

22- التثبيات في شكل امتياز

23- التثبيات الجاري إنجازها

26- مساهمات و حسابات دائنة ملحقه بمساهمات

27- تثبيات مالية أخرى

28- اهتلاك التثبيات

29- خسائر القيمة عن التثبيات

## 1-2-1 اقتناء التثبيات المعنوية:

## 1-2-1-1 تعريف و أنواع التثبيات المعنوية:

التثبيات المعنوية (الأصول غير الملموسة) هي الموجودات القابلة للتحديد أو القياس، تسجل لغرض استخدامها في النشاط الإنتاجي أو تأجيرها للغير و لأغراض إدارية و ليس لها جوهر مادي. (TAZDAIT,2009,238)

خصص النظام المحاسبي المالي الحساب الرئيس رقم 20 للتثبيات المعنوية و قسمه حسب أنواعها إلى الحسابات

الفرعية التالية:

203- مصاريف التنمية القابلة للتثبيت

204- برمجيات المعلوماتية و ما شابهها

205- الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات

207- فارق الاقتناء

208- التثبيات المعنوية الأخرى

سنعرض لكل نوع من هذه التثبيات من ناحية التعريف و كيفية الاقتناء و التسجيل المحاسبي و ذلك كما يلي:

### 1-2-2 الحساب 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت:

هي مصاريف تتحملها المؤسسة لتطوير و تنمية منتجاتها خلال الدورة المحاسبية مع عدم إدراجها في الحسابات كأعباء في نهاية الدورة بل توزع على عدة دورات. مع ملاحظة أن المصاريف التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل المؤسسة في كشوفها المالية السنوية السابقة أو التقارير المالية السابقة لا يمكن دمجها في تكلفة أي تثبيت معنوي في تاريخ لاحق.

تعالج هذه المصاريف محاسبيا كما يلي:

1- تسجل أولا في حسابات التكاليف حسب طبيعتها خلال الدورة.

2- تثبت هذه المصاريف بجعل الحساب 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت مدين بمجموع المصاريف المتعلقة بالبحث و التطوير و التنمية و يقابله في ذلك الحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية كما يلي:

التاريخ				
			203	
	C	من ح/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		
C		إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	
		تثبيت المصاريف المتعلقة بالبحث و التنمية		

حيث C هي مجموع المصاريف التنمية و التطوير التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة.

مثال: قررت المؤسسة (A) إعداد برنامج بحث لتطوير و تنمية منتجاتها و تحملت نتيجة ذلك المصاريف التالية:

في 01/02/n: دفعت مصاريف استقبال خبراء من الخارج بمبلغ 200 000 دج خارج الرسم، TVA 19 % سددتها بشيك بنكي.

في 01/03/n: دفعت مصاريف مباشرة متعلقة بالدراسات و الأبحاث بمبلغ 150 000 دج خارج الرسم، TVA 19 % بشيك بنكي.

في 01/04/n: دفعت مبلغ 500 000 دج أجور للمهندسين العاملين في برنامج البحث و التطوير نقدا.

في 01/05/n: قررت المؤسسة تثبيت مصاريف البحث و التطوير.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة.

حل المثال:

n/02/01				
238 000	200 000 38 000	من د/ مصاريف التنقلات و المهمات و الاستقبالات من د/ TVA م.ع.س.خ إلى د/ البنك تسديد مصاريف الاستقبال	512	625 44566
n/03/01				
178 500	150 000 28 500	من د/ مصاريف الدراسات و الأبحاث من د/ TVA م.ع.س.خ إلى د/ البنك دفع مصاريف الدراسات و الأبحاث	512	617 44566
n/04/01				
500 000	500 000	من د/ أجور المستخدمين إلى د/ الصندوق دفع أجور المستخدمين	53	631
n/05/01				
850 000	850 000	من د/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تثبيت المصاريف المتعلقة بالبحث و التنمية	731	203

1-2-3 الحساب 204 برمجيات المعلوماتية و ما شابهها:

يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب تكلفة الحصول على برامج الأعلام الآلي و ما شابهها و يقابله في ذلك الحسابات المالية أو حسابات الغير بتكلفة شراء البرامج في حالة شراء البرامج من الغير (الاقتناء عن طريق الشراء) ، الحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية بتكلفة إنتاج البرامج في حالة إنتاج المؤسسة لهذه البرامج و ذلك بعد تسجيل التكاليف الخاصة بذلك في حسابات التكاليف المعنوية ( الاقتناء عن طريق الإنتاج) و ذلك كما يلي:

أ- الاقتناء عن طريق الشراء:

فاتورة الشراء	
X	ثمن الشراء خارج الرسم (HT)
tX	t% TVA
Z=X+tX	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

التاريخ				
Z	X	من د/ برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	204	
	tX	من د/ TVA م.ع. التثبيات	44562	
		إلى د/ الحسابات المالية	5....	
		أو	أو	
		إلى د/ مورد التثبيات	404	
		فاتورة شراء برمجيات المعلوماتية و ما شابهها		

ب- الاقتناء عن طريق الإنتاج:

التاريخ				
P	P	من د/ برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	204	
		إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	

حيث (P): تكلفة إنتاج البرامج و يساوي مجموع المصاريف التي تحملتها المؤسسة لإنتاج برمجيات المعلوماتية و ما شابهها خلال الدورة.

**ملاحظة:** إذا تم إنتاج البرامج في أكثر من دورة محاسبية يقابل الحساب 204 الحساب 731 في ما يعود للدورة ،و الحساب 23 التثبيات الجاري إنجازها في ما يعود للدورات السابقة كما سنرى عند دراسة التثبيات الجاري إنجازها.

1-2-4 الحساب 205: الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات والرخص:

يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب المبالغ التي تدفعها المؤسسة كحقوق للغير نتيجة تملكها أو إيجارها لبراءات اختراع و رخص و علامات طورها أو أنتجها الغير كحقوق التأليف ،و العلامات التجارية ،و الماركات ..... الخ و يقابله في ذلك الحسابات المالية أو مورد التثبيات كما يلي:

فاتورة الشراء	
X	ثمن الشراء خارج الرسم (HT)
tX	t% TVA
Z=X+tX	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

و تسجل محاسبيا كما يلي:

التاريخ				
	X	من د/ الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات والرخص	205	
	tX	من د/ TVA م.ع. التثبيات	44562	

Z		إلى د/ الحسابات المالية أو إلى د/ مورد التثبيات فاتورة شراء الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات والرخص	5.... أو 404	
---	--	--	--------------------	--

### 5-2-1 الحساب 207: فارق الاقتناء أو شهرة المحل (Good will):

يسجل في هذا الحساب:

أ- تكلفة شراء العناصر المعنوية للمحل التجاري.

ب- فارق الاقتناء (Good will) في حالة تجميع المؤسسات في إطار عملية اقتناء ،انصهار ،أو إدماج.سواء كان ايجابيا (الجانب المدين) أو سلبيا (الجانب الدائن).يجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده.

فارق الاقتناء هو أصل غير معروف و عليه يجب أن يميز عن التثبيات المعنوية التي هي بالتعريف أصول معرفة.

يتم تقييم شهرة المحل كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية الاقتناء بمقارنة سعر شراء المؤسسة مع القيمة العادلة لصافي موجوداتها حيث:

شهرة المحل = سعر اقتناء المؤسسة - القيمة الصافية للأصول

القيمة الصافية للأصول = القيمة العادلة للأصول - الديون

**مثال:**

في 05/06/2015 قامت المؤسسة (X) بشراء المؤسسة (Y) بسبب رواجها و جودة منتجاتها و ذلك لتوسيع نشاطها وذلك بمبلغ 10 000 000 دج حيث كانت أصول و خصوم المؤسسة (Y) كما يلي:

الخصوم			الأصول		
المبلغ	إسم الحساب	ر د	المبلغ	إسم الحساب	ر د
7 000 000	رأس المال و الأحتياطيات	10	6 000 000	تثبيات عينية أخرى	218
3 000 000	مورد التثبيات	401	4 000 000	البضاعة	30
10 000 000		المجموع	10 000 000	المجموع	

لغرض إدراج أصول المؤسسة (Y) قامت المؤسسة (X) بتقييمها على أساس القيمة العادلة فكانت كما يلي:

تثبيات عينية أخرى 7 500 000 ، بضاعة 4 500 000

إذا علمت أن الدفع تم بشيك بنكي سجل القيود اللازمة

**الحل:**

$$9\ 000\ 000 = 3\ 000\ 000 - (4\ 500\ 000 + 7\ 500\ 000) = \text{القيمة الصافية للأصول}$$

$$\text{شهرة المحل} = \text{سعر اقتناء المؤسسة} - \text{القيمة الصافية للأصول}$$

$$1\ 000\ 000 = 9\ 000\ 000 - 10\ 000\ 000 = \text{شهرة المحل}$$

**التسجيل المحاسبي:**

n/06/05				
	7 500 000	من ح/ تثبيات عينية أخرى	218	
	4 500 000	من ح/ البضاعة	30	
	1 000 000	من ح/ شهرة المحل	207	
10 000 000		إلى ح/ البنك	512	
3 000 000		إلى ح/ مورد السلع و الخدمات شراء المؤسسة (Y)	401	

**1-2-6 الحساب 208: تثبيات معنوية أخرى:**

يسجل في هذا الحساب التثبيتات غير الملموسة و غير المدرجة في الحسابات السابقة.

**1-3-3 اقتناء التثبيتات العينية:**

**1-3-1-1 تعريف و أنواع التثبيتات العينية:**

التثبيتات العينية هي ممتلكات أو موجودات المؤسسة استحدثت أو طورت للاستخدام المستقبلي كاستثمار. يخصص النظام المحاسبي المالي (SCF) الحساب 21 للتثبيتات العينية و قسمه حسب أنواعها إلى الحسابات الفرعية التالية:

211- الأراضي

212- عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي

213- المباني

215- المنشآت التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية

218- التثبيتات العينية الأخرى

توجد عدة جوانب للمعالجة المحاسبية للتثبيتات و سنركز هنا فقط على طرق اقتناء التثبيتات حيث تختلف المعالجة المحاسبية لحيازة التثبيتات العينية حسب طريقة الاقتناء و نميز بين ثلاث حالات هي:

- الحيازة عن طريق المشاركة في رأس المال الاجتماعي؛

- الحيازة عن طريق الشراء؛

- الحيازة عن طريق الإنتاج؛

**1-3-2 اقتناء التثبيات العينية عن طريق المشاركة في رأس المال الاجتماعي:**

يمكن أن تقدم التثبيات العينية كحصة في رأس المال الاجتماعي للشركة أو كأموال استغلال في حالة الشخص الطبيعي ففي هذه الحالة تسجل التثبيات العينية بقيمة المساهمة أو الحصة المقدمة من طرف الشركاء كما تم التطرق له عند دراسة محاسبة رؤوس الأموال سابقا.

**1-3-3 اقتناء التثبيات العينية عن طريق الشراء:**

تسجل التثبيات العينية المشتري بتكلفة شرائها ( ثمن الشراء + مصاريف الشراء) و ذلك بجعل حساب التثبيات العيني المعني مدينا بتكلفة شراء التثبيات و يقابله في ذلك حساب مورد التثبيات في حالة الشراء على الحساب أو أحد الحسابات المالية في حالة التسديد الفوري كما يلي:

فاتورة الشراء	
X	ثمن الشراء خارج الرسم (HT)
C	مصاريف الشراء خارج الرسم (HT)
X+C	تكلفة الشراء
t(X+C)	% t TVA
Z= X+t(X+C)	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

مع افتراض أن التثبيات العينية و مصاريف الشراء خاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA) و بنفس النسبة (t) و قد تكون غير ذلك.

بالاعتماد على المعطيات المحاسبية السابقة يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

التاريخ				
Z	X+C	من د/ التثبيات العيني المعني	21....	
	t(X+C)	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	44562	
		إلى د/ الحسابات المالية	5....	
		أو	أو	
		إلى د/ مورد التثبيات	404	
		فاتورة شراء تثبيات عينية		

**مثال:**

استوردت المؤسسة في 01/03/n معدات و أدوات صناعية فاتورتها كما يلي:

- ثمن الشراء خارج الرسم (HT) : 500 000 دج ، TVA 19 %

- مصاريف نقل و شحن خارج الرسم (HT) : 100 000 دج ، TVA 19 %

- رسوم جمركية : 150 000 دج

سددت المؤسسة العملية بشيك بنكي

المطلوب: تسجيل العملية في دفتر اليومية

**الحل:**

فاتورة الشراء	
500 000	ثمن الشراء خارج الرسم (HT)
100 000	مصاريف نقل و شحن خارج الرسم (HT)
150 000	رسوم جمركية
<b>750 000</b>	تكلفة الشراء
<b>114 000</b>	TVA 19 % (0.19 * 600 000)
<b>864 000</b>	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

التسجيل المحاسبي:

n/03/01				
	750 000	من د/ معدات و أدوات صناعية	215	
	114 000	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	44562	
864 000		إلى د/ البنك	512	
		فاتورة شراء معدات و أدوات صناعية		

### 1-3-4 اقتناء التثبيات العينية عن طريق إنتاج المؤسسة لذاتها:

قد تنتج المؤسسة التثبيات العينية لنفسها و باستعمال وسائلها الخاصة ففي هذه الحالة تسجل التثبيات العينية بتكلفة إنتاجها و يمكن التميز بين حالتين:

- إنتاج التثبيات العينية في دورة محاسبية واحدة

- إنتاج التثبيات العينية في أكثر من دورة محاسبية

### 1-4-3-1 إنتاج التثبيات العينية في دورة محاسبية واحدة:

في هذه الحالة نجعل حساب التثبيات العينية المعني مدينا بتكلفة الإنتاج ( إجمالي المصاريف التي تحملتها المؤسسة لإنتاجه) و يقابله في ذلك الحساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية كما يلي:

التاريخ				
	P	من د/ التثبيات العينية المعني	21....	
P		إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	



		حيازة تثبيت عيني عن طريق الإنتاج		
--	--	----------------------------------	--	--

حيث  $P =$  تكلفة إنتاج التثبيت العيني المعني.

**مثال:**

في بداية الدورة  $n$  قررت إدارة المؤسسة إنجاز مبنى للإدارة بوسائلها الخاصة في غضون 09 أشهر و ذلك ما تم فعلا في 15/08/n حيث تحملت المؤسسة لإنجاز هذا المبنى المصاريف التالية:

- أجور عمال 800 000 دج

- مواد أولية مستهلكة 1 200 000 دج

- أعباء إيجاربه 200 000 دج

إذا علمت أن هذه المصاريف سجلت عند تاريخ حدوثها في دفتر اليومية المطلوب تسجيل قيد حيازة المبنى

**الحل:**

أولا يجب حساب تكلفة إنجاز المبنى و المساوي لمجموع التكاليف التي تحملتها المؤسسة لإنجازه ( 800 000 + 1 200 000 + 200 000 = 2 200 000 ) ثم بعد ذلك نسجل قيد الحيازة كما يلي:

n/08/15				
	2 200 000	من ح/ المباني	213	
2 200 000		إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
		حيازة مباني عن طريق الإنتاج		

### 1-3-4-2 إنتاج التثبيت العيني في أكثر من دورة محاسبية:

في هذه الحالة في نهاية كل دورة محاسبية نجعل الحساب 2321.... التثبيتات العينية قيد الإنجاز لدينا بمجموع المصاريف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة المحاسبية المعنية لإنجاز هذا التثبيت العيني و يقابله في ذلك الحساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية ، و عند استلام التثبيت نجعل حساب التثبيت العيني المعني لدينا بتكلفة إنجازه و يقابله في ذلك الحساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية بجعله دائئا بمجموع التكاليف التي تحملتها المؤسسة من بداية دورة التسليم حتى تاريخ التسليم (C1) ، و الحساب 2321.... التثبيتات العينية قيد الإنجاز بجعله دائئا بمجموع المبلغ المتراكمة في جانبه المدين (C2) و من ثم يتم ترصيده و ذلك كما يلي:

التاريخ				
	C1+C2	من ح/ التثبيت العيني المعني	21....	
C1		إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
C2		إلى ح/ التثبيتات العينية قيد الإنجاز	2321...	
		حيازة تثبيت عيني عن طريق الإنتاج		

**مثال:**

في n/04/01 أنجزت المؤسسة حاجتها الخاصة مباني بتكلفة إنجاز 10 000 000 دج حيث تم إنجاز 20 % منها في الدورة (n-2) ، و 50% في الدورة (n-1) ، و في الدورة 30 (n) % المطلوب تسجيل القيود اللازمة في الدورات (n-2) ، و (n-1) ، و (n) .

**الحل:** في نهاية الدورتين (n-2) ، و (n-1) يتم تسجيل المباني قيد الإنجاز و ذلك بمبلغ 2 000 000 ، و 5 000 000 على التوالي و في n/04/01 يتم تسجيل قيد حيازة المباني كما يلي:

n-2/12/31				
2 000 000	2 000 000	من د/ مباني قيد الأنجاز	23213	
2 000 000		إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
		تسجيل المباني قيد الإنجاز		
n-1/12/31				
5 000 000	5 000 000	من د/ مباني قيد الأنجاز	23213	
5 000 000		إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
		تسجيل المباني قيد الإنجاز		
n/04/01				
3 000 000	10 000 000	من د/ المباني	213	
7 000 000		إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
		إلى د/ مباني قيد الأنجاز	23213	
		حيازة مباني عن طريق الإنتاج		

**4-1 التثبيات في شكل امتياز:**

**1-4-1 التعريف:**

يعرف امتياز الخدمة العمومية على أنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الامتياز أو المستفيد) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة تكون طويلة نسبيا مقابل حق اقتضاء أتاوى حسب نص العقد.

خصص النظام المحاسبي المالي (SCF) الحساب 22 للتثبيات الممنوحة في إطار الامتياز (التثبيات في شكل امتياز) ، و قسمه إلى الحسابات الفرعية التالية:

221- الأراضي الممنوحة في شكل امتياز

222- تهيئة و ترتيب الأراضي الممنوح امتيازها

223- المباني الممنوح امتيازها

225- المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها

228- التثبيات العينية الأخرى الممنوح امتيازها

229- حقوق مانح الامتياز

### 1-4-2 المعالجة المحاسبية لاقتناء التثبيات في شكل امتياز

يمكن أن تحصل المؤسسة على التثبيات في شكل امتياز بمقابل مالي (عن طريق الشراء) ، أو مجاناً (بدون مقابل) مع دفع إتاوة في نهاية كل دورة محاسبية.

### 1-4-2-1 المعالجة المحاسبية لحيازة التثبيات في شكل امتياز عن الشراء

في هذه الحالة نجعل حساب التثبيات في شكل امتياز المعني مدين بتكلفة الحصول عليه (ثمن الشراء + مصاريف الشراء) و يقابله في ذلك أحد الحسابات المالية كما يلي:

فاتورة الشراء	
X	ثمن الشراء خارج الرسم (HT)
C	مصاريف الشراء خارج الرسم (HT)
X+C	تكلفة الشراء
t(X+C)	% t TVA
Z= X+t(X+C)	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

مع افتراض أن التثبيات في شكل امتياز و مصاريف الشراء خاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA) و بنفس النسبة (t) و قد تكون غير ذلك.

بالاعتماد على المعطيات المحاسبية السابقة يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

التاريخ			
	X+C	من د/ التثبيات في شكل امتياز المعني	22....
	t(X+C)	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	44562
Z		إلى د/ الحسابات المالية	5.....
		الحصول على تثبيات في شكل امتياز	

### مثال:

في 01/03/n اشترت المؤسسة من البلدية أرض في إطار عقود الامتياز لإقامة مصنع و كانت الفاتورة كما يلي:  
- ثمن الشراء خارج الرسم (HT) : 1 000 000 دج ، TVA 19 %

- أتعاب التوثيق خارج الرسم (HT) : 50 000 دج ، TVA 19 %

- حقوق التسجيل : 150 000 دج

سددت المؤسسة العملية بشيك بنكي

المطلوب: تسجيل العملية في دفتر اليومية

**الحل:**

قبل التسجيل المحاسبي يجب أولاً حساب تكلفة الشراء و حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة و ذلك كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء = 1 000 000 + 50 000 + 150 000 = 1 200 000 دج

مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) = ( 50 000 + 1 000 000 ) × 19% = 199 500 دج

باستعمال المعطيات السابقة يكون التسجيل المحاسبي للعملية كما يلي:

التاريخ				
	1 200 000	من د/ الأراضي الممنوحة في شكل امتياز	221	
	199 500	من د/ TVA مسترجعة على التثبيتات	44562	
1 399 500		إلى د/ البنك	512	
		الحصول على تثبيت في شكل امتياز		

#### 1-4-2 التثبيتات في شكل امتياز بدون مقابل (مجانا):

قد تحصل المؤسسة على تثبيتات في شكل امتياز مجانا و تدفع في نهاية كل دورة محاسبية لمانح الامتياز إتاوة الامتياز تكون محددة في عقد الامتياز و ذلك لمدة محددة.

في هذه الحالة تسجل محاسبيا عملية حيازة التثبيت في شكل امتياز بجعل حساب التثبيت المعني لدينا بقيمة التثبيت و يقابله في ذلك الحساب 229 حقوق مانح الامتياز.

في نهاية كل دورة محاسبية تسجل الإتاوة المتفق عليها وذلك بجعل الحساب 651 الأتاوى المترتبة على الامتيازات لدينا بمبلغ الإتاوة و يقابله في ذلك أحد الحسابات المالية كما يلي:

#### أ- حيازة التثبيت في شكل امتياز:

التاريخ				
	X	من د/ التثبيت المعني الممنوح في شكل امتياز	22...	
X		إلى د/ حقوق مانح الامتياز	229	
		حيازة تثبيت في إطار عقود الامتياز		

حيث X = قيمة التثبيت الممنوح في إطار عقود الامتياز.

ب- تسجيل الإتاوة:

n/12/31				
C	C	من /ح/ الأتاوى المترتبة على الامتيازات إلى /ح/ الحسابات المالية دفع إتاوة الامتياز	5...	651

حيث C = مبلغ الإتاوة المتفق عليها.

**ملاحظة:** يظهر الحساب 229 حقوق مانح الامتياز في الميزانية في جانب الخصوم مع الخصوم غير الجارية.

**مثال:** في n/01/01 تحصلت المؤسسة من البلدية على مبنى قيمته 2 000 000 دج في إطار عقود الامتياز المجانية لمدة 05 سنوات و تدفع مقابل ذلك للبلدية إتاوة سنوية بمبلغ 200 000 دج .  
إذا علمت أن المؤسسة كل مدفوعاتها للبلدية تتم بشيك بنكي المطلوب تسجيل القيود المحاسبية اللازمة للدورة المحاسبية n.

**الحل:**

يتم تسجيل قيد الحيازة في n/01/01 ، وقيد دفع الإتاوة في نهاية كل دورة محاسبية n كما يلي:

n/01/01				
2 000 000	2 000 000	من /ح/ المباني الممنوحة في شكل امتياز إلى /ح/ حقوق مانح الامتياز حيازة مبنى في إطار عقود الامتياز	229	223
n/12/31				
200 000	200 000	من /ح/ الأتاوى المترتبة على الامتيازات إلى /ح/ البنك دفع إتاوة الامتياز	512	651

1-5 التثبيات الجاري إنجازها:

1-5-1 التعريف:

هي إبراز قيمة التثبيات التي لم تكتمل بعد في نهاية السنة المالية (n/12/31) و كذلك التسبيقات و المدفوعات على الحساب التي يقدمها الكيان من أجل اقتناء تثبيات ما.  
خصص النظام المحاسبي المالي (SCF) الحساب 23 للتثبيات الجاري إنجازها و قسمه إلى الحسابات الفرعية التالية:

232- التثبيات العينية الجاري إنجازها

237- التثبيات المعنوية الجاري إنجازها

238- التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات

يمكن دراسة التثبيات الجاري إنجازها من خلال النقاط التالية:

- التثبيات الجاري إنجازها من طرف الغير
- التثبيات الجاري إنجازها من طرف الكيان و بوسائله الخاصة
- التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات

1-5-2 التثبيات الجاري إنجازها من طرف الغير:

تسجل التثبيات الجاري إنجازها من طرف الغير سواء كانت عينية أو معنوية بجعل حساب التثبيات الجاري إنجازها المعني مدين بمبلغ الفواتير أو كشوف حسابات الأشغال (وضعيات الأشغال) التي يقدمها الطرف الذي قام بالإنجاز و يقابله في ذلك حسابات الغير أو الحسابات المالية حسب الحالة كما يلي:

فاتورة الشراء أو كشف حساب الأشغال	
X	ثمن الشراء أو الأشغال خارج الرسم (HT)
tX	t% TVA
Z=X+tX	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

بالاعتماد على المعطيات المحاسبية السابقة يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

التاريخ			
Z	X	من د/ التثبيات الجاري إنجازها المعني	23....
	tX	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	44652
		إلى د/ الحسابات المالية	5....
		أو إلى د/ مورد التثبيات	404
		فاتورة أو كشف حسابات الأشغال للتثبيات الجاري إنجازها	

عندما يستلم الكيان التثبيات جاهزا للخدمة يرصد حساب التثبيات الجاري إنجازها المعني بحساب التثبيات المعني و ذلك بجعل الأول مدينا و الثاني دائنا بالمبالغ المتراكمة في حساب التثبيات الجاري إنجازها (رصيد حساب التثبيات الجاري إنجازها) كما يلي:

أ- حالة التثبيات المعنوية:

التاريخ			
P	P	من د/ التثبيات المعنوي المعني	20...
		إلى د/ التثبيات المعنوية الجاري إنجازها	237

		استلام تثبيبات معنوية منجزة		
--	--	-----------------------------	--	--

حيث  $P =$  المبالغ المتراكمة في حساب التثبيت المعنوي الجاري إنجازه المعني (رصيد حساب التثبيت المعنوي الجاري إنجازه المعني)

ترقم التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها بحذف الرقم 20 من رقم حساب التثبيت المعنوي المعني و استبداله بالرقم 237 كما يلي:

- 203- مصاريف التنمية القابلة للتثبيت. 2373- مصاريف التنمية القابلة للتثبيت الجاري إنجازها  
204- برمجيات المعلوماتية و ما شابهها. 2374- برمجيات المعلوماتية و ما شابهها الجاري إنجازها

#### ب- حالة التثبيتات العينية:

التاريخ				
	P	من ح/ التثبيت العيني المعني	21...	
P		إلى ح/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها	232	
		استلام تثبيبات عينية منجزة		

حيث  $P =$  المبالغ المتراكمة في حساب التثبيت العيني الجاري إنجازه المعني (رصيد حساب التثبيت العيني الجاري إنجازه المعني)

ترقم التثبيتات العينية الجاري إنجازها بحذف الرقم 21 من رقم حساب التثبيت العيني المعني و استبداله بالرقم 232 كما يلي:

- 212- عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي 2322- عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي الجاري إنجازها  
213- المباني. 2323- المباني الجاري إنجازها

#### مثال:

اتفقت المؤسسة في 02/03/n مع أحد المقاولين لانجاز مباني خلال ثلاث سنوات و كان تقديم المقاول لوضعيات الأشغال كما يلي:

- 01/11/n: وضعيات الأشغال الأولى ثمن الأشغال المنجزة خارج الرسم 600 000 ، TVA 19 % ، سددت بشيك بنكي.

- 01/06/n+1: وضعيات الأشغال الثانية ثمن الأشغال المنجزة خارج الرسم 1 000 000 ، TVA 19 % ، سددت بشيك بنكي.

- 01/04/n+2: وضعيات الأشغال الثالثة ثمن الأشغال المنجزة خارج الرسم 500 000 ، TVA 19 % .

- 31/12/n+2: وضعيات الأشغال الرابعة ثمن الأشغال المنجزة خارج الرسم 500 000 ، TVA 19 % ، سددت هي و الوضعية السابقة في نفس التاريخ بشيك بنكي.

- n+3/03/01: وضعية الأشغال الأخيرة ثمن الأشغال المنجزة خارج الرسم 200 000 ، TVA 19 % . في نفس التاريخ استلمت المؤسسة المباني جاهزة للاستعمال .  
المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة.

حل المثال:

يتم تسجيل وضعيات الأشغال حسب مختلف التواريخ و في n+3/03/01 نسجل عملية استلام المباني كما يلي:

n/11/01				
	600 000	من د/ المباني الجاري إنجازها	2323	
	114 000	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	44562	
714 000		إلى د/ البنك	512	
		وضعية الأشغال الأولى		
n+1/06/01				
	1 000 000	من د/ المباني الجاري إنجازها	2323	
	190 000	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	44562	
1 190 000		إلى د/ البنك	512	
		وضعية الأشغال الثانية		
n+2/04/01				
	500 000	من د/ المباني الجاري إنجازها	2323	
	95 000	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	44562	
595 000		إلى د/ مورد التثبيات	404	
		وضعية الأشغال الثالثة		
n+2/12/31				
	500 000	من د/ المباني الجاري إنجازها	2323	
	95 000	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات	44562	
1 190 000		إلى د/ مورد التثبيات	404	
		وضعية الأشغال الرابعة		
n+1/12/31				



404	من د/ مورد التثبيات إلى د/ البنك	512	1 785 000	1 785 000
تسديد وضعية الأشغال الثالثة و الرابعة				
n+3/02/21				
2323	من د/ المباني الجاري إنجازها	404	200 000	238 000
44562	من د/ TVA مسترجعة على التثبيات إلى د/ مورد التثبيات		38 000	
وضعية الأشغال الثالثة				
n+3/02/21				
213	من د/ المباني	2323	2 800 000	595 000
إلى د/ المباني الجاري إنجازها				
استلام المباني جاهزة للاستعمال				

### 1-5-3 التثبيات الجاري إنجازها من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة:

تسجل التثبيات الجاري إنجازها من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة في نهاية الدورة المحاسبية (n /12/31) بالنسبة للتثبيات التي لم تكتمل و ذلك بجعل الحساب ...23 التثبيات الجاري إنجازها مدينا بتكلفة الإنجاز و يقابله في ذلك الحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية في حالة التثبيات المعنوية والحساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية بالنسبة للتثبيات العينية وذلك بعد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها في المجموعة السادسة المصاريف خلال الدورة كما يلي:

#### أ- حالة التثبيات المعنوية:

n/12/31				
237...	من د/ التثبيت المعنوي الجاري إنجازه	731	P	P
	إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية			P
تسجيل التثبيات المعنوية الجاري إنجازها				

حيث P : تكلفة إنجاز التثبيت المعنوي الجاري إنجازه (مجموع المصاريف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة

لإنجاز التثبيت المعنوي الجاري إنجازه).

#### ب- حالة التثبيات العينية:

n/12/31				
P	P	من د/ التثبيت العيني الجاري إنجازه إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية تسجيل التثبيات العينية الجاري إنجازها	732	232...

حيث P : تكلفة إنجاز التثبيت العيني الجاري إنجازه (مجموع المصاريف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة

لإنجاز التثبيت العيني الجاري إنجازه).

عند إتمام إنجاز التثبيت و استلامه من طرف المؤسسة يرصد الحسابين 232... و 237... بحساب التثبيت المعني

كما رأينا سابقا في التثبيات الجاري إنجازها من طرف الغير.

**مثال:**

في n/07/31 كلفت المؤسسة خلية الأعلام الآلي بإنجاز برنامج إعلام آلي للمحاسبة و تسيير المخزون و تحملت

نتيجة ذلك المصاريف التالية:

- n/09/01: سددت المصاريف التالية:

- أجور العمال بمبلغ 700 000 نقدا؛

- مصاريف دراسات و أبحاث خارج الرسم 800 000 ، TVA 19% بشيك بنكي؛

- المهمات و التنقلات خارج الرسم 200 000 ، 19% بشيك بنكي؛

- n/12/01: سددت المصاريف التالية:

- أجور العمال بمبلغ 500 000 بشيك؛

- مصاريف بريد خارج الرسم 50 000 ، TVA 19% بشيك بنكي؛

- n+1/04/01: سددت أجور العمال بمبلغ 800 000 نقدا؛

- n+1/05/01: استلمت البرنامج جاهزا للإستعمال

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في الدورتين n و n+1.

**حل المثال:**

- الدورة n:

n/07/01				
700 000	700 000	من د/ أجور المستخدمين إلى د/ الصندوق	53	631

		تسديد أجور عمال		
n/09/01				
952 000	800 000 152 000	من د/ مصاريف الدراسات و الابحاث من د/ TVA م س خ إلى د/ البنك تسديد مصاريف الدراسات و الابحاث	512	617 44566
n/09/01				
238 000	200 000 38 000	من د/ مصاريف التنقلات و المهمات من د/ TVA م س خ إلى د/ البنك تسديد مصاريف التنقلات و المهمات	512	625 44566
n/12/01				
59 500	50 000 9 500	من د/ مصاريف البريد من د/ TVA م س خ إلى د/ البنك تسديد مصاريف البريد	512	626 44566
n/12/01				
500 000	500 000	من د/ أجور المستخدمين إلى د/ الصندوق تسديد أجور عمال	53	631
n/12/31				
2 250 000	2 250 000	من د/ برمجيات المعلوماتية و ماشابها الجاري إنجازها إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تسجيل برمجيات المعلوماتية و ماشابها الجاري إنجازها	731	2374

- الدورة n+1:

n+1/04/01				
800 000	800 000	من د/ أجور المستخدمين إلى د/ الصندوق	53	631

تسديد أجور عمال				
n+1/04/01				
	3 050 000	من د/ برمجيات المعلوماتية و ماشابها		204
800 000		إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	
2 250 000		إلى د/ برمجيات المعلوماتية و ماشابها الجاري إنجازها استلام برنامج الإعلام الآلي	2374	

### 1-5-4 التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات:

اعتمد النظام المحاسبي المالي (SCF) على طريقتين لمعالجة التسبيقات على التثبيات كما يلي:

#### 1-4-5-1 الطريقة الأولى:

تسجل التسبيقات و المدفوعات على الحساب في إطار اقتناء التثبيات في الحساب 238 التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات و ذلك بجعله مدينا بمبلغ التسبيقات خارج الرسم و يقابله في ذلك أحد الحسابات المالية و عند اتمام عملية الاقتناء يرصد الحساب 238 بجعله دائنا و يقابله في ذلك حساب التثبيات المعني كما يلي:

فاتورة التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات	
X	ثمن التسبيقات و الدفعات خارج الرسم (HT)
Tx	t% TVA
Z=x+tx	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)

التسجيل المحاسبي:

التاريخ				
	X	من د/ التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات		238
	Tx	من د/ TVA م ع التثبيات		44562
Z		إلى د/ الحسابات المالية دفع تسبيق على اقتناء التثبيات	5....	

و عند وصول فاتورة التثبيات يرصد الحساب 238 كما يلي:

فاتورة اقتناء تثبيات	
X	ثمن شراء التثبيات خارج الرسم (HT)

tX	t% TVA
Z=X+tX	المجموع متضمن كل الرسوم (TTC)
Z	مبلغ التسبيق متضمن كل الرسوم (TTC)
Z-z	المبلغ الصافي للدفع

التسجيل المحاسبي:

التاريخ			
	X	من د/ التثبيات المعني	2.....
	tX - tx	من د/ TVA م ع التثبيات	44562
x		إلى د/ التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات	238
		إلى د/ مورد التثبيات	404
Z - z		أو	أو
		إلى د/ الحسابات المالية	5....
		فاتورة اقتناء تثبيات	

مثال:

- في n/12/05: أرسلت المؤسسة طلب شراء معدات و أدوات صناعية مع تسبيق بمبلغ 100 000 خارج الرسم (HT) TVA، 19% بشيك بنكي.

- في n+1/01/15: وصلت المعدات و الأدوات الصناعية المطلوبة و كانت فاتورتها كمايلي: ثمن الشراء خارج الرسم (HT) 500 000 TVA، 19%، سددت بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة.

n/12/05			
	100 000	من د/ التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات	238
	19 000	من د/ TVA م ع التثبيات	44562
119 000		إلى د/ البنك	512
		دفع تسبيق لشراء معدات و أدوات صناعية	
n+1/01/15			
	500 000	من د/ معدات و أدوات صناعية	215
	76 000	من د/ TVA م ع التثبيات	44562

100 000		إلى ح/ التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات	238	
476 000		إلى ح/ البنك	512	
		فاتورة شراء معدات و أدوات صناعية		

### 1-5-4-2 الطريقة الثانية:

يسجل مبلغ التسبيق في الحساب 4091 الموردون:تسبيقات و دفعات على الطلبيات بجعله مدينا بمبلغ التسبيق خارج الرسم و يقابله في ذلك أحد الحسابات المالية ،ويرصد هذا الحساب عند وصول فاتورة اقتناء التثبيات بحساب التثبيات المعني إذا وصلت الفاتورة في نفس الدورة المحاسبية التي تم دفع التسبيق فيها. وفي حالة عدم وصول فاتورة الاقتناء في نفس الدورة يرصد الحساب 4091 بالحساب 238 في نهاية الدورة المحاسبية (n/12/31) أي نهاية الدورة التي تم دفع التسبيق فيها و عند وصول فاتورة اقتناء التثبيات يرصد الحساب 238 بحساب التثبيات المعني كما رأينا في الطريقة الأولى وذلك كما يلي:

تاريخ دفع التسبيق				
	x	من ح/ الموردون:تسبيقات و دفعات على الطلبيات		4091
	tx	من ح/ TVA م ع التثبيات		44562
z		إلى ح/ الحسابات المالية	5....	
		دفع تسبيق على اقتناء التثبيات		
n/12/31				
	X	من ح/ التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات		238
x		إلى ح/ الموردون:تسبيقات و دفعات على الطلبيات	4091	
تاريخ الفاتورة				
	X	من ح/ التثبيات المعني		2.....
	tX - tx	من ح/ TVA م ع التثبيات		44562
x		إلى ح/ التسبيقات و الدفعات على طلبيات التثبيات	238	
		إلى ح/ مورد التثبيات	404	
Z - z		أو	أو	
		إلى ح/ الحسابات المالية	5....	
		فاتورة اقتناء تثبيات		

مثال: حل نفس المثال السابق بالطريقة الثانية.

حل المثال:

n/12/05				
	100 000	من د/ الموردون:تسبيقات و دفعوات على الطلبيات	4091	
	19 000	من د/ TVA م ع التثبيات	44562	
119 000		إلى د/ البنك	512	
		دفع تسبيق لشراء معدات و أدوات صناعية		
n/12/31				
	100 000	من د/ التسبيقات و الدفعوات على طلبيات التثبيات	238	
100 000		إلى د/ الموردون:تسبيقات و دفعوات على الطلبيات	4091	
n+1/01/15				
	500 000	من د/ معدات و أدوات صناعية	215	
	76 000	من د/ TVA م ع التثبيات	44562	
100 000		إلى د/ التسبيقات و الدفعوات على طلبيات التثبيات	238	
476 000		إلى د/ البنك	512	
		فاتورة شراء معدات و أدوات صناعية		

## 2- الإهلاك وخسائر القيمة عن التثبيات المعنوية والعينية

### 1-2 إهلاك التثبيات المعنوية والعينية:

#### 1-1-2 تعريف و أنواع الإهلاك:

#### 1-1-1-2 تعريف الإهلاك:

الإهلاك هو إثبات محاسبي يترجم فقدان قدرة الأصل على الإنتاج سواء من الناحية الكمية بسبب الإندثار ،أو من الناحية التقنية بسبب التقادم العائد للتطور التكنولوجي. يعتبر الإهلاك من مصاريف الاستغلال. يعتبر الإهلاك توزيع لقيمة التثبيات لفترة إنتاجها. لأن المؤسسة لما تقتني تثبيتا لا تدخله ضمن التكاليف. عرف النظام المحاسبي المالي (SCF) الإهلاك على أنه " استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ،و يتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه".

يجب توزيع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعيته.

### 2-1-1-2 أنواع الإهلاك:

إن طريقة إهلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع التي يدرها ذلك الأصل. حدد النظام المحاسبي المالي (SCF) أربع طرق للإهلاك هي:

- الإهلاك الخطي (الثابت)؛

- الإهلاك المتناقص؛

- الإهلاك المتزايد؛

- الإهلاك حسب وحدات الإنتاج؛

سندرس فيما يلي فقط الإهلاك الخطي فقط.

### 2-1-2 الإهلاك الخطي (الإهلاك الثابت):

يحدد قسط الإهلاك حسب هذه الطريقة بطريقة ثابتة على مدى سنوات العمر الإنتاجي للتثبيات بغض النظر عن استخدامه أو تقادمه أي أن مبلغ الإهلاك السنوي ثابت على مدى العمر الإنتاجي للتثبيات.

يحسب القسط السنوي للإهلاك حسب طريقة الإهلاك الخطي كما يلي:

القسط السنوي للإهلاك = القيمة القابلة للإهلاك / العمر الإنتاجي

القسط السنوي للإهلاك = نسبة الإهلاك \* القيمة القابلة للإهلاك \* المدة

نسبة الإهلاك = 100 / العمر الإنتاجي % = 100 / عدد سنوات الإهلاك %

القيمة القابلة للإهلاك = تكلفة حيازة التثبيات - القيمة المتبقية (الخردة)

القيمة المتبقية (الخردة): هي القيمة التي يتوقع أن تكون للتثبيات في نهاية عمره الإنتاجي مطروح منها تكاليف الخروج المنتظرة.

العمر الإنتاجي: هو العمر الذي يتوقع أن تتدفق على مداره المنافع الاقتصادية من الأصل للمؤسسة أو الكيان.

توجد عدة عوامل تتحكم في العمر الإنتاجي للتثبيات نذكر منها ما يلي:

- الاستعمال المنتظر للتثبيات؛

- التقادم التقني؛

- القيود القانونية؛



**المدة:** تساوي في العادة واحد أي سنة مالية و تتكون من اثنا عشرة شهرا و يحسب القسط السنوي على أساس أن المدة مساوية للواحد ،لكن قد تكون المدة اقل من سنة خاصة بالنسبة للسنة الأولى للإهلاك و السنة الأخيرة. ففي هذه الحالة:

$$\text{المدة} = \text{عدد الأشهر} / 12 \quad 12/1, 12/2, 12/3, 12/4, \dots, 12/10, 12/11$$

يحسب الشهر إذا تمت الحيازة في النصف الأول من الشهر (من 01 إلى 15) ،ولا يحسب الشهر إذا تمت الحيازة في النصف الثاني من الشهر (من 16 إلى 30).

### جدول الإهلاك:

لكل تثبيت جدول إهلاك يتضمن البيانات التالية:سنوات الإهلاك ،تكلفة الحيازة القيمة المحاسبية الأصلية،القيمة القابلة للإهلاك ،القسط السنوي للإهلاك ،مجموع الإهلاكات أو الإهلاكات المتراكمة ،والقيمة المحاسبية الصافية و ذلك كما يلي:

سنوات الإهلاك	القيمة المحاسبية الأصلية	القيمة القابلة للإهلاك	مجموع إهلاكات السنوات السابقة	القسط السنوي للإهلاك	مجموع الإهلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(5)+(4)=(6)	(6)-(2)=(7)
السنة 01						
السنة 02						
السنة 03						
.						
.						
.						
السنة n						

مثال:

في 01/01/ n اشترت المؤسسة معدات و أدوات صناعية بمبلغ 7 000 000 ،القيمة المتبقية المنتظرة 1 000 000 ،عمرها الإنتاجي 05 سنوات.

المطلوب:حساب مخصصات الإهلاك من خلال إعداد جدول الإهلاك.

حل المثال:

$$\text{القيمة القابلة للإهلاك} = \text{تكلفة الحيازة} - \text{القيمة المتبقية} = 7\,000\,000 - 1\,000\,000 = 6\,000\,000$$

$$\text{نسبة الإهلاك} = 5/100 = 20\%$$

$$\text{القسط السنوي للإهلاك} = 6\,000\,000 * 20\% = 1\,200\,000$$

$$\text{القسط السنوي للإهلاك} = 5 / 6\,000\,000 = 1\,200\,000$$

**جدول الإهلاك:**

سنوات الإهلاك	القيمة المحاسبية الأصلية	القيمة القابلة للإهلاك	مجموع إهلاكات السنوات السابقة	القسط السنوي للإهلاك	مجموع الإهلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(5)+(4)=(6)	(6)-(2)=(7)
السنة n	7 000 000	6 000 000	/	1 200 000	1 200 000	5 800 000
السنة n+1	7 000 000	4 800 000	1 200 000	1 200 000	2 400 000	4 600 000
السنة n+2	7 000 000	3 600 000	2 400 000	1 200 000	3 600 000	3 400 000
السنة n+3	7 000 000	2 400 000	3 600 000	1 200 000	4 800 000	2 200 000
السنة n+4	7 000 000	1 200 000	4 800 000	1 200 000	6 000 000	1 000 000

- نلاحظ أن القيمة الباقية في نهاية فترة الإهلاك تساوي قيمة الخردة.

- إذا كانت قيمة الخردة مساوية للصفر في هذه الحالة تكلفة الحياة تساوي القيمة القابلة للإهلاك و في نهاية الفترة

تكون الإهلاكات المتراكمة = تكلفة الحياة = القيمة القابلة للإهلاك.

- لنفرض أن تاريخ حياة المعدات و الأدوات هو 10/03/n في هذه الحالة يصبح جدول الإهلاك كما يلي:

$$\text{قسط الإهلاك للسنة n} = 6\,000\,000 * 20\% * 12/10 = 1\,000\,000$$

$$\text{قسط الإهلاك للسنة n+5} = 6\,000\,000 * 20\% * 12/2 = 200\,000$$

**جدول الإهلاك:**

سنوات الإهلاك	القيمة المحاسبية الأصلية	القيمة القابلة للإهلاك	مجموع إهلاكات السنوات السابقة	القسط السنوي للإهلاك	مجموع الإهلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(5)+(4)=(6)	(6)-(2)=(7)
السنة n	7 000 000	6 000 000	/	1 000 000	1 000 000	6 000 000
السنة n+1	7 000 000	5 000 000	1 000 000	1 200 000	2 200 000	4 800 000
السنة n+2	7 000 000	3 800 000	2 200 000	1 200 000	3 400 000	3 600 000
السنة n+3	7 000 000	2 600 000	3 400 000	1 200 000	4 600 000	2 400 000
السنة n+4	7 000 000	1 400 000	4 600 000	1 200 000	5 800 000	1 200 000
السنة n+5	7 000 000	200 000	5 800 000	200 000	6 000 000	1 000 000

### 2-1-3 التسجيل المحاسبي للإهلاكات:

خصص النظام المحاسبي المالي الحساب 28 إهلاك التثبيات و يقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية حسب تقسيم الحساب 20 التثبيات المعنوية و الحساب 21 التثبيات العينية و ذلك بإستبدال رقم 2 بالرقم 28 كما يلي:

#### - التثبيات المعنوية:

203 - مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.	2803 - إهلاك مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.
204 - برمجيات المعلوماتية و ما شابهها.	2804 - إهلاك برمجيات المعلوماتية و ما شابهها.
205 - الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات	2805 - إهلاك الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات
207 - فارق الاقتناء	2807 - إهلاك فارق الاقتناء
208 - تثبيات معنوية أخرى	2808 - إهلاك تثبيات معنوية أخرى

#### - التثبيات العينية:

211 - الأراضي (غير قابلة للإهلاك)	2812 - إهلاك تهيئة الأراضي
212 - تهيئة الأراضي	2813 - إهلاك المباني
213 - المباني	2815 - إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية
215 - المعدات و الأدوات الصناعية	2818 - إهلاك تثبيات عينية أخرى
218 - تثبيات عينية أخرى	

يعتبر قسط الإهلاك السنوي مصاريف و يسجل في نهاية الدورة في الحساب 681 مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية بجعله مدينا و يقابله في ذلك الحساب 28.. إهلاك التثبيات المعني بجعله دائئا و ذلك كما يلي:

n/12/31			
681		من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	C
28..		إلى د/ إهلاك التثبيات المعني إثبات القسط السنوي للإهلاك	C

حيث C = القسط السنوي للإهلاك.

يظهر رصيد الحساب ..28 في الميزانية في جانب الأصول في خانة الإهلاكات و المؤنات و خسائر القيمة مقابلاً للتثبيات المعني كما يلي:

الميزانية المقفلة في ...../...../.....

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الإجمالي (n)	الإهلاكات و المؤنات و خسائر القيمة (n)	المبلغ الصافي (n)	المبلغ الصافي (n-1)
2...	.....	X	Y	X-Y	

حيث X = القيمة الأصلية للتثبيات المعني

Y = مجموع الإهلاكات المتراكمة

مثال: في 10/04/n حازت المؤسسة معدات و أدوات صناعية بمبلغ 2 000 000 ،وفي 16/06/n معدات نقل بمبلغ 1 000 000 ،حيث العمر الإنتاجي للأولى 10 سنوات و الثانية 05 سنوات و كلاهما خاضع للإهلاك الخطي (الثابت).

المطلوب: تسجيل الإهلاكات للدورات n ، n+1 ، n+2 و إثبات وضعية التثبيات في ميزانية المؤسسة.

حل المثال:

- الدورة n:

نسبة إهلاك معدات و أدوات صناعية = 10/100 = 10%

نسبة إهلاك معدات نقل = 5/100 = 20%

قسط إهلاك معدات و أدوات صناعية للدورة n = 2 000 000 \* 10% \* 12/9 = 150 000

قسط إهلاك معدات نقل للدورة n = 1 000 000 \* 20% \* 12/6 = 100 000

التسجيل المحاسبي:

n/04/10					
2 000 000	2 000 000	من ح/ معدات و أدوات صناعية	404	215	
		إلى ح/ مورد التثبيات			
		حيازة معدات و أدوات صناعية			
n/06/16					
	1 000 000	من ح/ معدات نقل		2182	

1 000 000		إلى د/ مورد التثبيات حيازة معدات نقل	404	
n/12/31				
	250 000	من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية		681
150 000		إلى د/ إهلاك معدات و أدوات صناعية	2815	
100 000		إلى د/ إهلاك معدات نقل تسجيل إهلاكات الدورة	28182	

في نهاية الدورة n تكون وضعية حسابات التثبيات كما يلي:

28182		2815		2182		215	
100 000	رد 100 000	150 000	رد 150 000	ر م 1 000 000	1 000 000	ر م 2 000 000	2 000 000

تظهر هذه الحسابات في الميزانية الختامية كما يلي:

الميزانية المقفلة في n/12/31

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الإجمالي (n)	الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة (n)	المبلغ الصافي (n)	المبلغ الصافي (n-1)
215	معدات و أدوات صناعية	2 000 000	150 000	1 850 000	
2182	معدات نقل	1 000 000	100 000	900 000	

الدورة n+1:

في القيد الافتتاحي للدورة n+1 يظهر الحسابين 215 معدات و أدوات صناعية، و 2182 معدات نقل في الجانب المدين بمبلغ 2 000 000 و 1 000 000 على التوالي. و يظهر الحسابين 2815 إهلاك معدات و أدوات صناعية، و 28182 إهلاك معدات في الجانب الدائن بمبلغ 150 000 و 100 000 على التوالي.

$$\text{قسط إهلاك معدات و أدوات صناعية للدورة } n+1 = 2\,000\,000 * 10\% = 200\,000$$

$$\text{قسط إهلاك معدات نقل للدورة } n+1 = 1\,000\,000 * 20\% = 200\,000$$

التسجيل المحاسبي:

n+1/12/31				
	400 000	من ح/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية		681
200 000		إلى ح/ إهلاك معدات و أدوات صناعية	2815	
200 000		إلى ح/ إهلاك معدات نقل	28182	
		تسجيل إهلاكات الدورة		

في نهاية الدورة n+1 تكون وضعية حسابات التثبيات كما يلي:

28182		2815		2182		215	
<u>n+1 /01/01</u>	رد	<u>n+1 /01/01</u>	رد	رم	<u>n+1 /01/01</u>	رم	<u>n+1 /01/01</u>
100 000	300 000	150 000	350 000	1 000 000	1 000 000	2 000 000	2 000 000
<u>n+1 /12/01</u>		<u>n+1 /12/31</u>					
200 000		200 000					

تظهر هذه الحسابات في الميزانية الختامية كما يلي:

الميزانية المقفلة في n+1/12/31

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الإجمالي (n)	الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة (n)	المبلغ الصافي (n)	المبلغ الصافي (n-1)
215	معدات و أدوات صناعية	2 000 000	350 000	1 650 000	1 850 000
2182	معدات نقل	1 000 000	300 000	700 000	900 000

الدورة n+2:

في القيد الافتتاحي للدورة n+2 يظهر الحسابين 215 معدات و أدوات صناعية، و 2182 معدات نقل في الجانب المدين بمبلغ 2 000 000 و 1 000 000 على التوالي. و يظهر الحسابين 2815 إهلاك معدات و أدوات صناعية، و 28182 إهلاك معدات في الجانب الدائن بمبلغ 350 000 و 300 000 على التوالي.

$$\text{قسط إهلاك معدات و أدوات صناعية للدورة } n+2 = 2\,000\,000 * 10\% = 200\,000$$

$$\text{قسط إهلاك معدات نقل للدورة } n+2 = 1\,000\,000 * 20\% = 200\,000$$

التسجيل المحاسبي:

n+2/12/31				
	400 000	من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية		681
200 000		إلى د/ إهلاك معدات و أدوات صناعية	2815	
200 000		إلى د/ إهلاك معدات نقل	28182	
		تسجيل إهلاكات الدورة		

في نهاية الدورة n+2 تكون وضعية حسابات التثبيات كما يلي:

28182		2815		2182		215	
<u>n+2 /01/01</u>	رد	<u>n+2 /01/01</u>	رد	رم	<u>n+2 /01/01</u>	رم	<u>n+2 /01/01</u>
300 000	500 000	350 000	550 000	1 000 000	1 000 000	2 000 000	2 000 000
<u>n+2 /12/01</u>		<u>n+2 /12/31</u>					
200 000		200 000					

تظهر هذه الحسابات في الميزانية الختامية كما يلي:

الميزانية المقفلة في n+2/12/31

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الإجمالي (n)	الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة (n)	المبلغ الصافي (n)	المبلغ الصافي (n-1)
215	معدات و أدوات صناعية	2 000 000	550 000	1 450 000	1 650 000
2182	معدات نقل	1 000 000	500 000	500 000	700 000

تبقى حسابات التثبيات و حسابات إهلاك التثبيات ظاهرة في ميزانية المؤسسة حتى خروج هذه التثبيات من أصول المؤسسة حتى و إن كانت قيمتها المحاسبية الصافية مساوية للصفر.

2-2-2 خسارة القيمة عن التثبيات المعنوية والعينية:

1-2-2-2 التعريف:

عند إعادة تقييم التثبيات في نهاية الدورة فإذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية لأي تثبيات فإن هذا التثبيات خضع لخسارة القيمة و يصبح مسجل في كشوفات المؤسسة و منها الميزانية بالقيمة القابلة للتحصيل و الفرق بين القيمة القابلة للتحصيل و القيمة المحاسبية الصافية يسمى خسارة القيمة.

2-2-2 التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:

خصص النظام المحاسبي المالي الحساب 29 خسارة القيمة على التثبيات و يقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية حسب تقسيم الحساب 20 التثبيات المعنوية و الحساب 21 التثبيات العينية و ذلك بإستبدال رقم 2 بالرقم 29 كما يلي:

- التثبيات المعنوية:

- |   |   |
|---|---|
| 203 - مصاريف التنمية القابلة للتثبيات.                          | 2903- خسارة القيمة على مصاريف التنمية القابلة للتثبيات.                           |
| 204- برمجيات المعلوماتية و ما شابهها.                           | 2904- خسارة القيمة على برمجيات المعلوماتية و ما شابهها.                           |
| 205- الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات | 2905- خسارة القيمة على الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات |
| 207- فارق الاقتناء  | 2907- خسارة القيمة على فارق الاقتناء  |
| 208- تثبيات معنوية أخرى   | 2908- خسارة القيمة على تثبيات معنوية أخرى   |

- التثبيات العينية:

- |                                 |   |
|---------------------------------|---|
| 211- الأراضي                    | 2911- خسارة القيمة على الأراضي                    |
| 212- تهيئة الأراضي              | 2912- خسارة القيمة على تهيئة الأراضي              |
| 213- المباني                    | 2913- خسارة القيمة على المباني                    |
| 215- المعدات و الأدوات الصناعية | 2915- خسارة القيمة على المعدات و الأدوات الصناعية |
| 218- تثبيات عينية أخرى          | 2918- خسارة القيمة على تثبيات عينية أخرى          |

تعتبر خسارة القيمة على التثبيات مصاريف و يسجل في نهاية الدورة في الحساب 681 مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية بجعله مدينا و يقابله في ذلك الحساب 29.. خسارة القيمة على التثبيات للتثبيات المعني بجعله دائنا و ذلك كما يلي:

n/12/31			
	$X' - Y'$	من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى د/ خسارة القيمة على التثبيات المعني إثبات خسارة القيمة على التثبيات	681
$X' - Y'$			29..

حيث  $X' =$  القيمة المحاسبية الصافية و  $Y' =$  القيمة القابلة للتحويل و  $X'$  أكبر من  $Y'$



يظهر رصيد الحساب ..29 في الميزانية في جانب الأصول في خانة الإهلاكات و المؤنات و خسائر القيمة مقابلا للتثبيات المعني كما يلي:

الميزانية المقفلة في ...../...../.....

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الإجمالي (n)	الإهلاكات و المؤنات و خسائر القيمة (n)	المبلغ الصافي (n)	المبلغ الصافي (n-1)
2...	.....	X	Y+( X'- Y')	X- Y-( X'- Y')	

حيث X = القيمة الأصلية للتثبيات المعني ، Y = مجموع الإهلاكات المتراكمة ، X' = القيمة المحاسبية الصافية

و Y' = القيمة القابلة للتحويل.

### 2-2-3 استرجاع خسارة القيمة :

قد ترتفع القيمة القابلة للتحويل و تصبح أكبر من القيمة المحاسبية الصافية بالنسبة لتثبيات سجلت خسارة قيمة في السابق في هذه الحالة نكون أمام ما يسمى باسترجاع خسارة القيمة و يجب أن لا يتعدى مبلغ خسارة القيمة المسجل سابقا في الحساب ..29 (رصيد الحساب ..29 بالنسبة للتثبيات المعني).

يعتبر استرجاع خسارة القيمة نواتج و يسجل في الحساب 781 استرجاع خسارة القيمة عن الأصول الجارية بجعله دائما ويقابله في ذلك الحساب ..29 خسارة القيمة عن التثبيات بجعله مدينا وذلك كما يلي:

n/12/31				
29..		من ح/ خسارة القيمة على التثبيات المعني القيمة للأصول غير الجارية		Y"-X"
781		إلى ح/ استرجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية		Y"-X"
		إثبات استرجاع خسارة القيمة على التثبيات		

حيث X" = القيمة المحاسبية الصافية ، و Y" = القيمة القابلة للتحويل.

### مثال:

- في n/01/01 حازت المؤسسة معدات و أدوات صناعية بمبلغ 1 000 000 خارج الرسم ، 19% TVA ، بشيك بنكي ، عمرها الانتاجي 10 سنوات ، خاضعة للإهلاك الخطي ، وقيمة الخردة مساوية للصفر .
- في نهاية الدورة n+1 تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحويل الخاصة بالمعدات و الأدوات الصناعية 720 000 .

- في نهاية الدورة n+2 تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل الخاصة بالمعدات و الأدوات الصناعية 665 000.  
المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة للدورات n، n+1، n+2، و n+3.

حل المثال:

- الدورة n:

n/01/01				
	1 000 000	من د/ المعدات و الأدوات الصناعية	215	
	190 000	من د/ TVA م ع التثبيات	44562	
1 190 000		إلى د/ البنك	512	
		إثبات حيازة المعدات و الأدوات الصناعية		
n/12/31				
	100 000	من د/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر	681	
		القيمة للأصول غير الجارية		
100 000		إلى د/ إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية	2815	
		تسجيل إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية للدورة n		

- الدورة n+1:

بعد حساب الإهتلاك للدورة n+1 تصبح القيمة المحاسبية الصافية تساوي 800 000 بينما القيمة القابلة للتحصيل 700 000 و بالتالي توجد خسارة قيمة بمبلغ (800 000 - 720 000 = 80 000). وتصبح القيمة القابلة القابلة للإهتلاك للدورة n+2 هي 720 000 في 08 سنوات بدلا من 800 000.

n+1/12/31				
	100 000	من د/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر	681	
		القيمة للأصول غير الجارية		
100 000		إلى د/ إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية	2815	
		تسجيل إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية للدورة n+1		
n+1/12/31				
	80 000	من د/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر	681	
		القيمة للأصول غير الجارية		

80 000		إلى ح/ خسارة القيمة على المعدات و الأدوات الصناعية تسجيل خسارة القيمة على المعدات و الأدوات الصناعية للدورة n+1	2915	
--------	--	--	------	--

- الدورة n+2:

- حساب قسط الإهلاك:

$$\text{القيمة الباقية القابلة للإهلاك} = 720\ 000$$

$$\text{سنوات الإهلاك الباقية} = 10 - 2 = 8 \text{ سنوات}$$

$$\text{قسط الإهلاك السنوي للدورة } n+2 = 720\ 000 / 8 = 90\ 000$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = 720\ 000 - 90\ 000 = 630\ 000$$

$$\text{القيمة القابلة للتحويل} = 665\ 000$$

$$\text{استرجاع خسارة القيمة} = 630\ 000 - 665\ 000 = 35\ 000$$

n+2/12/31				
90 000	90 000	من ح/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى ح/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية للدورة n+2	2815	681
n+2/12/31				
35 000	35 000	من ح/ خسارة القيمة على المعدات و الأدوات الصناعية إلى ح/ استرجاع خسارة القيمة على المعدات و الأدوات الصناعية تسجيل خسارة القيمة على المعدات و الأدوات الصناعية للدورة n+2	781	2915

- الدورة n+3:

$$\text{قسط الإهلاك للدورة } n+3 = 665\ 000 / 7 = 95\ 000$$

n+3/12/31				
95 000	95 000	من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية	2815	681
		تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية للدورة n+3		

- جدول الإهلاك:

سنوات الإهلاك	القيمة المحاسبية الأصلية	القيمة القابلة للإهلاك	مجموع إهلاكات السنوات السابقة	القسط السنوي للإهلاك	مجموع الإهلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(5)+(4)=(6)	(6)-(2)=(7)
السنة n	1 000 000	1 000 000	/	100 000	100 000	900 000
السنة n+1	1 000 000	900 000	100 000	100 000	200 000	800 000
السنة n+2	1 000 000	720 000	200 000	90 000	290 000	630 000
السنة n+3	1 000 000	665 000	290 000	95 000	385 000	570 000

3- التنازل عن التثبيات المعنوية و العينية

قد تضطر المؤسسة لسبب أو لأخر التنازل على التثبيات المعنوية أو العينية سواء كانت خاضعة للإهلاك أو لا ففي هذه الحالة يجب مقارنة سعر التنازل بالقيمة المحاسبية الصافية (VCN) للتثبيات المعنوية بالتنازل في تاريخ التنازل و من ثم يمكن التمييز بين ثلاث حالات هي:

- سعر التنازل مساوي للقيمة المحاسبية الصافية (VCN) ففي هذه الحالة لا يوجد فائض أو ناقص القيمة.
  - سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية (VCN) ففي هذه الحالة يوجد استرجاع خسارة القيمة أو فائض القيمة أو كلاهما.
  - سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية (VCN) ففي هذه الحالة يوجد ناقص القيمة.
- سنتطرق لكل حالة على حدا مع ضرورة الإشارة إلى أن التسجيل المحاسبي للتنازل على التثبيات يمر بمرحلتين هي:
- حساب و تسجيل إهلاك التثبيات من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل إذا كان التثبيات خاضع للإهلاك.
  - تسجيل عملية التنازل.

3-1 إذا كان سعر التنازل مساوي للقيمة المحاسبية الصافية (حالة عدم وجود فائض أو ناقص قيمة):

في بداية الدورة التي يتم فيها التنازل يكون التثبيت المعني بالتنازل مسجل بصفة عامة من خلال ثلاث حسابات حيث يكون حساب التثبيت المعني مدين بالقيمة الأصلية للتثبيت (X) ، وحساب اهتلاك التثبيت المعني دائن بالإهتلاكات المتراكمة (x) ، وحساب خسارة القيمة على التثبيت المعني دائن بمبلغ خسارة القيمة (y) كما يلي:

29...		28...		2...	
<u>n/01/01</u>		<u>n/01/01</u>		<u>n/01/01</u>	
Y		X		X	

أ- حساب و تسجيل اهتلاك التثبيت من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل:

لنفرض أن اهتلاك التثبيت من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل يساوي (x') يكون التسجيل المحاسبي لإهتلاك التثبيت من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل كما يلي:

تاريخ التنازل				
	x'	من ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى ح/ إهتلاك التثبيت المعني تسجيل إهتلاك التثبيت المعني من بداية الدورة حت تاريخ التنازل	28...	681
x'				

و من ثم يصبح رصيد حساب اهتلاك التثبيت المعني دائن بمبلغ (x+x') كما يلي:

28...	
<u>n/01/01</u>	
X	
<u>تاريخ التنازل</u>	
X'	

و من ثم تصبح صافي القيمة المحاسبية للتثبيت المعني كما يلي:

$$VCN=X-(x+x'+y)$$

ب- تسجيل عملية التنازل:

لنفرض أن سعر التنازل يساوي (P) و أنه مساوي لـ صافي القيمة المحاسبية (VCN). من خلال عملية التسجيل نرصد الحسابات المتعلقة بالتثبيت المتنازل عنه و ذلك كما يلي:

تاريخ التنازل				
X	P  x+x'  y	من د/ الحسابات المالية	5...	
		أو	أو	
		من د/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات	465	
		من د/ إهلاك التثبيات المعني	28...	
		من د/ خسارة القيمة على التثبيات المعني	29...	
		إلى د/ التثبيات المعني	2...	
		إثبات التنازل عن تثبيات		

من خلال هذا القيد تصبح كل حسابات التثبيات المتنازل عنه مرصدة كما يلي:

29...		28...		2...	
<u>n/01/01</u>	<u>تاريخ التنازل</u>	<u>n/01/01</u>	<u>تاريخ التنازل</u>	<u>تاريخ التنازل</u>	<u>n/01/01</u>
Y	y	x	x+x'	X	X
		<u>تاريخ التنازل</u>			
		x'			

**ملاحظة:** هذه الحالة العامة ففي بعض الحالات لا توجد اهلاكات بالنسبة للتثبيات غير الخاضعة للإهلاكات، وقد لا توجد خسارة قيمة بالنسبة للتثبيات التي لم تتعرض لخسارة القيمة ففي هذه الحالة المبالغ المقابلة للحسابين 28... و 29... تكون معدومة و بالتالي لا تظهر في القيد.

**مثال:** في 5/04/05 تنازلت المؤسسة على معدات و أدوات صناعية بمبلغ 475 000 مع العلم أنها حازتها في 01/01/01 بمبلغ 1 000 000، وأن عمرها الانتاجي يساوي 10 سنوات، وأنها خاضعة للإهلاك الخطي، وتم التسديد بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة.

**حل المثال:**

- حساب الإهلاكات المتراكمة حتى بداية الدورة n+5: (إهلاكات 05 سنوات)

$$\text{الإهلاكات المتراكمة} = 1\ 000\ 000 * 10\% * 5 = 500\ 000$$

- الإهلاكات من 01/01/05 إلى 05/04/05 = 1 000 000 \* 10% \* (12/3) = 25 000

- التسجيل المحاسبي:

n+5/04/05				
25 000	25 000	من ح/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	2815	681
25 000		إلى ح/ إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية		
		تسجيل إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية من n+5/04/05 إلى n+5/01/01		
n+5/04/05				
	475 000	من ح/ البنك		512
	525 000	من ح/ إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية		2815
1 000 000		إلى ح/ معدات و أدوات الصناعية	215	
		التنازل على معدات و أدوات الصناعية		

### 3-2 إذا كان سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية:

بعد حساب و تسجيل الإهتلاكات من بداية الدورة حتى تاريخ التنازل كما رأينا سابقا و حساب القيمة المحاسبية الصافية و مقارنتها بسعر التنازل فإذا كان سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية فهنا نميز بين حالتين:

- إذا كان الفرق بين سعر التنازل (P) و القيمة المحاسبية الصافية (VCN) أقل من أو يساوي خسارة القيمة المسجلة في الحساب .. 29 (y).

- إذا كان الفرق بين سعر التنازل (P) و القيمة المحاسبية الصافية (VCN) أكبر من خسارة القيمة المسجلة في الحساب .. 29 (y).

وستنطبق لكل حالة على حدا كما يلي:

### 3-2-1 إذا كان الفرق بين سعر التنازل (P) و القيمة المحاسبية الصافية (VCN) أقل من أو يساوي خسارة القيمة

المسجلة في الحساب .. 29 (y):  $(P - VCN \leq y)$

ففي هذه الحالة نكون أمام استرجاع خسارة القيمة و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

تاريخ التنازل				
		من ح/ الحسابات المالية		5...
	P	أو		أو

X P - VCN	x+x' y	من د/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات	465
		من د/ إهلاك التثبيات المعني	28...
		من د/ خسارة القيمة على التثبيات المعني	29...
		إلى د/ التثبيات المعني	2...
		إلى د/ استرجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية	781
		إثبات التنازل عن تثبيات	

3-2-2 إذا كان الفرق بين سعر التنازل (P) و القيمة المحاسبية الصافية (VCN) أكبر من خسارة القيمة المسجلة

في الحساب 29.. (y): (P - VCN > y)

ففي هذه الحالة نكون أمام فائض القيمة و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

تاريخ التنازل			
X Y P-VCN-y	P x+x' y	من د/ الحسابات المالية	5...
		أو	أو
		من د/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات	465
		من د/ إهلاك التثبيات المعني	28...
		من د/ خسارة القيمة على التثبيات المعني	29...
		إلى د/ التثبيات المعني	2...
		إلى د/ استرجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية	781
		إلى د/ فائض القيمة عن التثبيات غير المالية	752
		إثبات التنازل عن تثبيات	

مثال 01: نفس المثال السابق مع افتراض أن سعر التنازل 500 000.

حل المثال 01:

- حساب الإهلاكات المتراكمة حتى بداية الدورة n+5: (إهلاكات 05 سنوات)

$$\text{الإهلاكات المتراكمة} = 1\,000\,000 * 10\% * 5 = 500\,000$$



- الإهلاكات من n+5/01/01 إلى n+5/04/05 = 1 000 000 \* 10% \* (12/3) = 25 000

- حساب القيمة المحاسبية الصافية في تاريخ التنازل: VCN= 1 000 000 - 525 000 = 475 000

- سعر التنازل: P= 500 000

نلاحظ أن سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية و الفرق بينهما هو: (500 000-475 000=25 000)

يمثل هذا الفرق فائض القيمة على أنه لا يجد خسارة قيمة مسجلة في الحساب 2915 أي رصيده مساي للصفر في تاريخ التنازل n+5/04/05.

- التسجيل المحاسبي:

n+5/04/05				
25 000	25 000	من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	681	
25 000		إلى د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية	2815	
		تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية من n+5/01/01 إلى n+5/04/05		
n+5/04/05				
	500 000	من د/ البنك	512	
	525 000	من د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية	2815	
1 000 000		إلى د/ معدات و أدوات الصناعية	215	
25 000		إلى د/ فائض القيمة عن خروج التثبيات غير المالية	752	
		التنازل على معدات و أدوات الصناعية		

**مثال 02:** في بداية الدورة n+5 كانت وضعية حسابات معدات و أدوات و صناعية كما يلي: 215 معدات و أدوات و صناعية 1 200 000، 2815 إهلاك معدات و أدوات و صناعية 590 000، 2915 خسارة القيمة عن معدات و أدوات و صناعية 60 000، عمرها الإنتاجي 10 سنوات، خاضعة للإهلاك الخطي، وتاريخ حيازتها n/01/01. في 2012/07/05 تم التنازل على هذه المعدات و الأدوات و الصناعية.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة إذا كان:

أ - سعر التنازل 550 000.

ب- سعر التنازل 600 000.

حل المثال 02:

أ - حالة سعر التنازل 550 000:

- الإهتلاكات المتراكمة حتى n+5/01/01 = 590 000.

- الإهتلاكات من n+5/01/01 إلى n+5/07/05 =  $\frac{5}{6} * (1\ 200\ 000 - 590\ 000 - 60\ 000)$  = 55 000 =

- الإهتلاكات المتراكمة حتى n+5/07/05 = 55 000 + 590 000 = 645 000

- حساب القيمة المحاسبية الصافية في تاريخ التنازل: VCN= 1 200 000 - 645 000 - 60 000 = 495 000

- سعر التنازل: P= 550 000

نلاحظ أن سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية و الفرق بينهما هو: (550 000-495 000=55 000)

يمثل هذا الفرق استرجاع خسارة قيمة لأنه أقل من خسارة القيمة المسجلة في الحساب 2915 و المقدرة بـ 60 000 في تاريخ التنازل n+5/07/05.

- التسجيل المحاسبي:

n+5/07/05				
55 000	55 000	من د/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	681	
55 000		إلى د/ إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية	2815	
		تسجيل إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية من n+5/01/01 إلى n+5/04/05		
n+5/07/05				
	550 000	من د/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات	465	
	645 000	من د/ إهتلاك المعدات و الأدوات الصناعية	2815	
	60 000	من د/ خسارة القيمة عن المعدات و الأدوات الصناعية	2915	
1 200 000		إلى د/ معدات و أدوات الصناعية	215	
55 000		إلى د/ استرجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية	781	
		التنازل على معدات و أدوات الصناعية		

ب - حالة سعر التنازل 600 000:

نلاحظ أن سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية و الفرق بينهما هو: (600 000-495 000=105 000) و هذا الفرق أكبر من خسارة القيمة المسجلة في الحساب 2915 و المقدرة بـ 60 000 في تاريخ التنازل n+5/07/05 و بالتالي يمثل هذا الفرق استرجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية بمبلغ 60 000 و فائض القيمة عن خروج التثبيات غير المالية بمبلغ 45 000.

- التسجيل المحاسبي:

n+5/07/05				
681		من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	55 000	
	2815	إلى د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية	55 000	
		تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية من n+5/01/01 إلى n+5/04/05		
n+5/07/05				
465		من د/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات	600 000	
2815		من د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية	645 000	
2915		من د/ خسارة القيمة عن المعدات و الأدوات الصناعية	60 000	
	215	إلى د/ معدات و أدوات الصناعية	1 200 000	
	781	إلى د/ استرجاع خسارة القيمة عن الأصول غير الجارية	60 000	
	752	إلى د/ فائض القيمة عن خروج التثبيات غير المالية	45 000	
		التنازل على معدات و أدوات الصناعية		

3-2- سعر التنازل (P) أقل من القيمة المحاسبية الصافية (VCN):

ففي هذه الحالة نكون أمام ناقص القيمة بمبلغ VCN-P و يسجل في الحساب 652 نواقص القيمة عن خروج

التثبيات غير المالية بجعله مدينا بمبلغ VCN-P يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

تاريخ التنازل				
X	P	من د/ الحسابات المالية أو من د/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات	5...	أو
	x+x'	من د/ إهلاك التثبيات المعني	465	
	y	من د/ خسارة القيمة على التثبيات المعني	28...	
	VCN-P	من د/ نواقص القيمة عن خروج التثبيات غير المالية	29...	
		إلى د/ التثبيات المعني إثبات التنازل عن تثبيات	652	2...

مثال: نفس المثال السابق مع افتراض أن سعر التنازل 400 000.

حل المثال:

نلاحظ أن سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية و الفرق بينهما هو: (495 000-400 000=95 000) يمثل هذا الفرق ناقص.

- التسجيل المحاسبي:

n+5/07/05				
55 000	55 000	من د/ مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	681	
		إلى د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية تسجيل إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية من n+5/01/01 إلى n+5/04/05	2815	
n+5/07/05				
1 200 000	400 000	من د/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات	465	
	645 000	من د/ إهلاك المعدات و الأدوات الصناعية	2815	
	60 000	من د/ خسارة القيمة عن المعدات و الأدوات الصناعية	2915	
	95 000	من د/ نواقص القيمة عن خروج التثبيات غير المالية	652	
		إلى د/ معدات و أدوات الصناعية التنازل على معدات و أدوات الصناعية	215	

دراسة حالة: فيما يلي معطيات الوضعية المالية للشركة (X) في n/12/31 :

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
101	رأس المال الصادر	15 000 000
103	علاوات الإصدار	200 000
106	الاحتياطات	800 000
109	رأس المال غير المطلوب	3 000 000
119	الترحيل من جديد للخسارة	500 000
16	القروض و الديون المماثلة	1 500 000
204	برمجيات المعلوماتية	500 000
211	أراضي	2 000 000
213	مباني	5 000 000
215	معدات و أدوات	6 000 000
2182	معدات نقل	4 000 000
2323	المباني الجاري انجازها	2 000 000
2804	اهتلاك برمجيات المعلوماتية	300 000
2813	اهتلاك المباني	2 000 000
2815	اهتلاك معدات و أدوات	4 000 000
28182	اهتلاك معدات نقل	2 000 000
2915	خسارة القيمة عن معدات و أدوات	1 000 000
31	مواد أولية و لوازم	800 000
35	منتجات تامة الصنع	1 500 000
401	مورد السلع و الخدمات	2 000 000
403	مورد السلع و الخدمات:أوراق الدفع	1 000 000
411	العملاء	1 000 000
413	العملاء:أوراق القبض	500 000
512	البنك	5 000 000

خلال الدورة n+1 قامت الشركة (X) بالعمليات التالية:

- n+1/01/10 : تظهير كل أوراق القبض لتسديد جزء من ديون الموردين؛

- n+1/02/10 : انعقدت الجمعية العامة للشركاء لمعالجة نتيجة الدورة 2021 حيث قررت استعمالها لتغطية الترحيل من جديد للخسارة و الباقي لم يتخذ فيه قرار؛
- n+1/04/10 : قدم المقاول المكلف بإنجاز المباني الوضعية الأخيرة للأشغال و كانت كما يلي: ثمن الأشغال المنجزة 2 000 000 TVA، 19% ، وتم استلام المباني جاهزة للاستعمال في نفس التاريخ؛
- n+1/05/10 : حل تاريخ استحقاق أوراق الدفع و تم تسديدها بشيك بنكي؛
- n+1/06/10 : قررت الجمعية العامة للشركاء استدعاء رأس المال غير المطلوب؛
- n+1/07/10 : تم التنازل على سيارة نفعية بمبلغ 900 000 بشيك بنكي ،تاريخ حيازة السيارة 2019/07/01 بمبلغ 2 000 000 ؛
- n+1/08/10 : قررت الجمعية العامة للشركاء استعمال الاحتياطات و الترحيل من جديد لرفع رأس المال؛
- n+1/12/31 : عند تقييم الأراضي تبين أن القيمة القابلة للتحويل بالنسبة لها 1 900 000 ؛  
إذا علمت أن كل التثبيات خاضعة للاهلاك الخطي كما يلي:

التثبيات	نسبة الاهلاك	المدة الباقية للاهلاك في n/12/31
204 برمجيات المعلوماتية	20 %	سنتين
211 أراضي	غير قابلة للاهلاك	/
213 مباني	05%	12 سنة
215 معدات و أدوات	10%	05 سنوات
2182 معدات نقل	20%	سنتين و نصف

المطلوب:

- 1- إعداد الميزانية في n/12/31 ؛
- 2- تسجيل القيود المحاسبية اللازمة للدورة n+1؛

- حل دراسة الحالة:

01- إعداد الميزانية في 31/12/2021:

الميزانية في 31/12/2021

الخصوم			الأصول				
المبلغ	اسم الحساب	رقم الحساب	القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاكات و المؤونات وخسارة القيمة	القيمة الأصلية	اسم الحساب	رقم الحساب
	الأموال الخاصة					التثبيات	
15 000 000	رأس المال الصادر	101	200 000	300 000	500 000	برمجيات المعلوماتية	204
200 000	علاوات الاصدار	103	2 000 000	/	2 000 000	الأراضي	211
800 000	الاحتياطات	106	3 000 000	2 000 000	5 000 000	مباني	213
-3 000 000	رأس المال غير المطلوب	109	1 000 000	5 000 000	6 000 000	معدات و أدوات	215
-500 000	الترحيل من جديد للخسارة	119	2 000 000	2 000 000	4 000 000	معدات نقل	2182
2 000 000	نتيجة الدورة	12	2 000 000	/	2 000 000	المباني الجاري انجازها	2323
14 500 000	المجموع (1)		10 200 000	9 300 000	19 500 000	المجموع (1)	

1 500 000	الخصوم غير الجارية القروض و الديون المماثلة	16	800 000	/	800 000	الأصول الجارية	
			1 500 000	/	1 500 000	مواد أولية و لوازم	31
			1 000 000	/	1 000 000	منتجات تامة الصنع	35
1 500 000	المجموع (2)		500 000	/	500 000	العملاء	411
	الخصوم الجارية		5 000 000	/	5 000 000	العملاء: أوراق قبض	413
2 000 000	مورد السلع و الخدمات مورد السلع	401				البنك	512
1 000 000	و الخدمات: أوراق الدفع	403					
3 000 000	المجموع (3)		8 800 000	/	8 800 000	المجموع (2)	
19 000 000	مجموع الخصوم		19 000 000	9 300 000	28 300 000	مجموع الأصول	



## 2- تسجيل القيود المحاسبية اللازمة للدورة n+1:

2022/01/01			
500 000	من د/برمجيات المعلوماتية	204	
2 000 000	من د/الأراضي	211	
5 000 000	من د/مباني	213	
6 000 000	من د/معدات و أدوات	215	
4 000 000	من د/معدات نقل	2182	
2 000 000	من د/المباني الجاري انجازها	2323	
800 000	من د/مواد أولية و لوازم	31	
1 500 000	من د/منتجات تامة الصنع	35	
1 000 000	من د/العملاء	411	
500 000	من د/العملاء:أوراق قبض	413	
5 000 000	من د/البنك	512	
3 000 000	من د/رأس المال غير المطلوب	109	
500 000	من د/الترحيل من جديد للخسارة	119	
15 000 000	إلى د/رأس المال الصادر	101	
200 000	إلى د/علاوات الإصدار	103	
800 000	إلى د/الاحتياطات	106	
2 000 000	إلى د/نتيجة الدورة	12	
1 500 000	إلى د/القروض و الديون المماثلة	16	
2 000 000	إلى د/ مورد السلع و الخدمات	401	
1 000 000	إلى د/مورد السلع و الخدمات:أوراق الدفع	403	
300 000	إلى د/اهتلاك برمجيات المعلوماتية	2804	
2 000 000	إلى د/اهتلاك المباني	2813	
4 000 000	إلى د/اهتلاك معدات و أدوات	2815	
2 000 000	إلى د/اهتلاك معدات نقل	28182	
1 000 000	إلى د/خسارة القيمة على معدات و أدوات	2915	
	القيد الافتتاحي		

2022/01/10				
500 000	500 000	من د/ مورد السلع و الخدمات إلى د/ العملاء: أوراق القبض تظهير أوراق القبض لتسديد ديون المورد	413	401
2022/02/10				
500 000	2 000 000	من د/نتيجة الدورة إلى د/الترحيل من جديد للخسارة	119	12
1 500 000		إلى د/ الترحيل من جديد للربح معالجة نتيجة 2021	110	
2022/04/10				
2 380 000	2 000 000 380 000	من د/ مباني الجاري انجازها من د/TVA مسترجعة على التثبيات إلى د/ مورد التثبيات وضعية الأشغال الأخيرة	404	2323 44562
2022/04/10				
4 000 000	4 000 000	من د/ المباني إلى د/ المباني الجاري انجازها استلام المباني	2323	213
2022/05/10				
1 000 000	1 000 000	من د/ مورد السلع و الخدمات: أوراق الدفع إلى د/البنك تسديد أوراق الدفع	512	403
2022/06/10				
3 000 000	3 000 000	من د/الشركاء العمليات على رأس المال إلى د/رأس المال غير المطلوب استدعاء رأس المال غير المطلوب	109	456
2022/07/10				
	200 000	من د/م الاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة		681

200 000		إلى د/اهتلاك معدات نقل تسجيل اهتلاك السيارة من 2022/01/01 إلى 2022/07/10	28182	
2022/07/10				
2 000 000	900 000 1 200 000	من د/البنك من د/ اهتلاك معدات نقل إلى د/ معدات نقل	2182	512 28182
100 000		إلى د/ ف القيمة عن التنازل على التثبيات عملية التنازل على السيارة	752	
2022/08/10				
2 300 000	800 000 1 500 000	من د/الاحتياطات من د/الترحيل من جديد للربح إلى د/رأس المال الصادر رفع رأس المال باستخدام الاحتياطات والترحيل من جديد للربح	101	106 110
2022/12/31				
100 000	1 100 000	من د/م الاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة إلى د/اهتلاك برمجيات الإعلام الألي	2804	681
400 000		إلى د/اهتلاك المباني	2813	
200 000		إلى د/اهتلاك معدات و أدوات	2815	
400 000		إلى د/اهتلاك معدات نقل تسجيل اهتلاكات الدورة	28182	
2022/12/31				
100 000	100 000	من د/م الاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة إلى د/خسارة القيمة على الأراضي تسجيل خسارة القيمة على الأراضي	2911	681

## المحور الخامس

## أعمال نهاية الدورة المحاسبية

## تمهيد:

خلال الدورة المحاسبية يحرص المحاسب على تسجيل مختلف العمليات المحاسبية انطلاقاً مما يرد إليه من مستندات محاسبية بعد ترتيبها و ترجمتها ثم يقوم بترحيلها إلى مختلف حسابات دفتر الأستاذ ثم إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد و هو ما يسمى بالعمليات الروتينية للمحاسبة. لكن المحاسب يجد نفسه مضطراً لإعادة النظر فيما قام به من عمل في آخر الدورة، حيث نجد دائماً أن هناك عمليات تعود للدورة لكنها لم تسجل و العكس صحيح توجد عمليات مسجلة و لا تعود للدورة (جزء منها أو كلها)، وأن هناك أخطاء ارتكبت أثناء عملية التسجيل يجب تصحيحها، وأن هناك تثبيات مسجلة لكنها غادرت المؤسسة لسبب أو لآخر، وأن هناك تثبيات أنتجت المؤسسة لذاتها و مستعملة لكنها غير مسجلة في الدفاتر المحاسبية، وأن هناك مخزونات أتلفت أو فسدت وأصبحت غير قابلة للبيع أو الاستعمال، وأن هناك حقوق و ديون ظاهرة بالدفاتر لكنها أصبحت مستحيلة التحصيل أو الدفع، و أن هناك إهلاكات و خسائر قيمة لم يتم تسجيلها. كل هذه النقائص يجب تصحيحها لإعطاء صورة حقيقية عن وضعية المؤسسة المالية التي تعكسها مختلف القوائم المالية التي يتم إعدادها انطلاقاً من ما هو موجود في ميزان المراجعة كما يجب تحديد نتيجة السنة المالية بدقة. كل ذلك يتم من خلال أعمال نهاية الدورة المحاسبية.

## 1- تعريف أعمال نهاية الدورة المحاسبية:

أعمال نهاية الدورة المحاسبية وتسمى أيضاً عمليات الجرد يشرعها وينظمها القانون التجاري حيث نصت المادة 10 منه أنه (يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر أن يقوم بالجرد، ويجب عليه أيضاً أن يجري جرداً لعناصر أصول وخصوم مقاولته، وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد)، والنظام المحاسبي المالي في المادة 14 من القانون رقم 11/07 حيث نصت (على أن تكون أصول وخصوم الكيانات محل جرد من حيث الكم و القيمة مرة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية)، وتشمل أعمال نهاية السنة كلا من الجرد المادي والجرد المحاسبي، ويتم ذلك في نهاية السنة المالية (الدورة المحاسبية) الذي يوافق نهاية السنة المدنية أي 31/12/n، حيث أن أعمال نهاية الدورة تبدأ انطلاقاً من آخر ميزان مراجعة للدورة (ميزان المراجعة قبل الجرد).

تعرف أعمال نهاية الدورة المحاسبية على أنها:

- مختلف التسويات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة في نهاية الدورة المحاسبية بهدف تحديد النتيجة الصافية و تصويرها في المركز المالي للمؤسسة. (محمد الزين، 2002، ص 23)

- مجموعة العمليات التي تتمثل في حصر أصول و خصوم الكيان عينا ونوعا وقيمة، عند تاريخ الجرد، استناداً إلى عمليات الرقابة المادية و إحصاء المستندات الثبوتية على الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهراً عادة عند قفل السنة المالية. (موسى بودهان، 2010، ص 230)

- مراجعة المؤسسة لعملياتها المحاسبية و جرد مختلف ممتلكاتها و التزاماتها اتجاه الغير و هو ما يعرف محاسبيا بأعمال الجرد و التسوية. (لخضر علاوي، 2014، ص 376)

مما سبق يمكن تعريف أعمال نهاية الدورة على أنها مختلف قيود التسوية التي تقوم بها المؤسسة انطلاقا من ما هو موجود في ميزان المراجعة قبل الجرد و بعد إجرائها للجرد المادي (الجرد خارج المؤسسة) لمختلف الأصول و الخصوم و بعد حصر المصاريف و النواتج التي تعود للدورة بدقة، وذلك بهدف تحديد نتيجة الدورة بدقة و إعداد قائمة مالية تعكس الصورة المالية الحقيقية للمؤسسة في نهاية الدورة المحاسبية.

## 2- منهجية أعمال نهاية الدورة المحاسبية: (مراحل أعمال نهاية الدورة المحاسبية)

تمر أعمال نهاية الدورة المحاسبية بمرحلتين هما الجرد خارج المحاسبة، والجرد المحاسبي، حيث يعتبر الجرد المادي جردا خارج المحاسبة، أما قيود التسويات وقيود تجميع الحسابات وإعداد الكشوف المالية فتعتبر ضمن أعمال الجرد المحاسبي، ويمكن توضيح مراحل الجرد فيما يلي:

- ميزان المراجعة قبل الجرد؛

- الجرد المادي: (الجرد خارج المحاسبة)

نصت عليه المادة 14 من القانون رقم 07-11 (على أن تكون أصول و خصوم الكيانات محل جرد من حيث الكم و القيمة مرة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية)، ويعتبر الجرد المادي عمل خارج المحاسبة و لا ينتهي بقيود محاسبية إلا بعد مقارنته بالجرد المحاسبي المتضمن في ميزان المراجعة قبل الجرد. يتضمن الجرد المادي مايلي:

\* الجرد المادي لعناصر الأصول: يتمثل في الإحصاء المادي للتثبيات و المخزونات و الزبائن و القيم المنقولة للتوظيف و مختلف الحسابات المالية.

\* تقييم كل عنصر من عناصر الأصول و ذلك بمقارنة القيمة المحاسبية له (قيمة الإدراج) مع قيمة العنصر عند الجرد وتحديد أي نقص أو زيادة في قيمة هذا العنصر.

- الجرد المحاسبي: ويضم تسجيل قيود التسويات الناتجة عن الجرد المادي المتمثلة فيما يلي:

\* تسجيل الإهلاكات ونقص القيمة للتثبيات.

\* تسوية المخزونات؛

\* تسوية عناصر الأصول الأخرى؛

\* تسوية حسابات الخصوم؛

\* تسوية حسابات الأعباء و المنتوجات؛

- إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد: بعد تسجيل التسويات المختلفة وحساب أرصدة الحسابات وتجميع حسابات التسيير يتم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد والذي تظهر فيه الأرصدة الحقيقية للحسابات.

- إعداد الكشوف المالية: انطلاقاً من أرصدة حسابات ميزان المراجعة بعد الجرد يتم إعداد الكشوف المالية التي نصت عليها المادة 25 من النظام المحاسبي المالي المتمثلة في: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملاحق تبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة وتوفر معلومات مكملة لمختلف الكشوف المالية.

سنتطرق لأعمال نهاية الدورة المحاسبية حسب البرنامج المسطر من طرف الوزارة للنقاط التالية:

- \* تسوية الإنتاج الجاري من التثبيات؛
- \* تسجيل إهلاك التثبيات وخسائر القيمة ؛
- \* تسوية المخزونات وفق طريقة الجرد الدائم (فروق الجرد، والحساب 38 المشتريات المخزنة)؛
- \* تسوية الإنتاج الجاري وفق طريقة الجرد الدائم؛
- \* تسوية الإنتاج الجاري وفق طريقة الجرد المتناوب؛
- \* تسوية مبيعات المخزونات غير المفوترة؛
- \* تسوية أعباء ومنتجات السنة الجارية المستحقة وغير المسجلة؛
- \* تسوية أعباء ومنتجات السنوات اللاحقة المسجلة خلال السنة الجارية؛

### 3- تسوية الإنتاج الجاري من التثبيات:

في إطار جرد و تسوية التثبيات تسجل المؤسسة التثبيات الجاري إنجازها من طرفها بوسائلها الخاصة في نهاية الدورة المحاسبية (n/12/31) بالنسبة للتثبيات التي لم تكتمل و ذلك بجعل الحساب 23... التثبيات الجاري إنجازها مدينا بتكلفة الإنجاز و يقابله في ذلك الحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية في حالة التثبيات المعنوية والحساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية بالنسبة للتثبيات العينية وذلك بعد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها في المجموعة السادسة المصاريف خلال الدورة كما يلي:

#### أ- حالة التثبيات المعنوية:

n/12/31				
	P	من ح/ التثبيت المعنوي الجاري إنجازه		237...
P		إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	
		تسجيل التثبيات المعنوية الجاري إنجازها		

حيث P : تكلفة إنجاز التثبيت المعنوي الجاري إنجازه (مجموع المصاريف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة

لإنجاز التثبيت المعنوي الجاري إنجازه).

#### ب- حالة التثبيات العينية:

n/12/31			
P	P	من ح/ التثبيت العيني الجاري إنجازه إلى ح/ الإنتاج المثبت لأصول العينية تسجيل التثبيتات العينية الجاري إنجازها	232... 732

حيث P : تكلفة إنجاز التثبيت العيني الجاري إنجازه (مجموع المصاريف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة

لإنجاز التثبيت العيني الجاري إنجازه).

عند إتمام إنجاز التثبيت و استلامه من طرف المؤسسة يرصد الحسابين 232... و 237... بحساب التثبيت المعني

كما رأينا سابقا في التثبيتات الجاري إنجازها كما تم التطرق لذلك في المحور الرابع عند دراسة التثبيتات الجاري إنجازها.

#### 4- تسجيل اهتلاك التثبيتات وخسائر القيمة:

في إطار جرد و تسوية التثبيتات في نهاية الدورة تقوم المؤسسة بتسجيل الإهلاكات و خسائر القيمة على التثبيتات كما تم دراسته في المحور الرابع تحت عنوان الإهلاك وخسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية والعينية.

#### 5- تسوية المخزونات وفق طريقة الجرد الدائم:

في نهاية الدورة المحاسبية (n/12/31) تقوم المؤسسة بجرد و تسوية مخزوناتها و سنتطرق في هذا الإطار إلى:

- تسوية الفرق بين الجرد المحاسبي و الجرد المادي (الجرد خارج المحاسبة)؛

- تسوية الحساب 38 المشتريات المخزنة،

#### 5-1 تسوية الفرق بين الجرد المحاسبي و الجرد المادي (الجرد خارج المحاسبة):

في نهاية الدورة المحاسبية (n/12/31) تقوم المؤسسة بجرد مخزوناتها ( 30 البضاعة، 31 المواد الأولية و اللوازم، 32 التموينات الأخرى، و 35 المنتجات المخزنة) جردا ماديا (الجرد خارج المحاسبة) و تقارن ما حصلت عليه بأرصدة حسابات المخزونات في ميزان المراجعة قبل الجرد أي الجرد المحاسبي و من خلال هذه المقارنة قد يكون هناك تطابق بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي و هذه الحالة لا ينتج عنها أي تسوية و هي حالة نادرة جدا، و قد يكون هناك فرق بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي و هذا يتطلب تسوية و في هذا الإطار نميز بين حالتين الأولى لما يكون الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي، والثانية لما يكون الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي و ذلك كما يلي:

#### 5-1-1 الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي: (الفارق السالب للجرد)

هذا يعني أن أرصدة الحسابات 30 البضاعة، 31 المواد الأولية و اللوازم، 32 التموينات الأخرى، و 35 المنتجات المخزنة في ميزان المراجعة قبل الجرد أكبر من ما هو موجود فعلا في المخازن و ذلك قد يكون لأسباب عادية (مبرر) أو لأسباب غير عادية (غير مبرر).

#### أ- فارق الجرد السالب لأسباب عادية: (الفارق السالب المبرر)

إذا كان فارق الجرد السالب مبرر تتم التسوية كما يلي:

n/12/31			
	C0	من د/ بضاعة مستهلكة	600
	C1	من د/ مواد أولية و لوازم مستهلكة	601
	C2	من د/ تموينات أخرى مستهلكة	602
	P	من د/ تغير مخزونات المنتجات	724
C0		إلى د/ البضاعة	30
C1		إلى د/ المواد الأولية و اللوازم	31
C2		إلى د/ التموينات الأخرى	32
P		إلى د/ المنتجات المخزنة	35
		تسوية فروق الجرد السالبة المبررة	

حيث C0، C1، C2، P تساوي فروق الجرد السالب لحسابات 30 البضاعة، 31 المواد الأولية و اللوازم، 32،  
التموينات الأخرى، و 35 المنتجات المخزنة.

ب- فارق الجرد السالب لأسباب استثنائية: (الفارق السالب غير المبرر)

إذا كان فارق الجرد السالب لا يدخل في إطار التسيير العادي للمخزونات غير مبرر يعتبر مصاريف استثنائية للتسيير  
و يسجل في 657 الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري بجعله مدين بمجموع الفروق السالبة و يقابله في ذلك الحسابات  
30 البضاعة، 31 المواد الأولية و اللوازم، 32، التموينات الأخرى، و 35 المنتجات المخزنة يجعلها دائنة كما يلي:

n/12/31			
	C0+C1+C2+P	من د/ الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657
C0		إلى د/ البضاعة	30
C1		إلى د/ المواد الأولية و اللوازم	31
C2		إلى د/ التموينات الأخرى	32
P		إلى د/ المنتجات المخزنة	35
		تسوية فروق الجرد السالبة غير المبررة	

5-1-1 الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي: (الفارق الموجب للجرد)

هذا يعني أن أرصدة الحسابات 30 البضاعة، 31 المواد الأولية و اللوازم، 32، التموينات الأخرى، و 35 المنتجات  
المخزنة في ميزان المراجعة قبل الجرد أقل من ما هو موجود فعلا في المخازن و ذلك قد يكون لأسباب عادية (مبرر)  
أو لأسباب غير عادية (غير مبرر).

أ- فارق الجرد الموجب لأسباب عادية: (الفارق المبرر)

إذا كان فارق الجرد الموجب مبرر تتم التسوية كما يلي:



n/12/31

	C0	من د/ البضاعة	30
	C1	من د/ المواد الأولية و اللوازم	31
	C2	من د/ التموينات الأخرى	32
	P	من د/ المنتجات المخزنة	35
C0		إلى د/ بضاعة مستهلكة	600
C1		إلى د/ مواد أولية و لوازم مستهلكة	601
C2		إلى د/ تموينات أخرى مستهلكة	602
P		إلى د/ تغيير مخزونات المنتجات	724
		تسوية فروق الجرد الموجبة المبررة	

حيث C0، C1، C2، و P تساوي فروق الجرد السالب لحسابات 30 البضاعة، 31 المواد الأولية و اللوازم، 32،  
التموينات الأخرى، و 35 المنتجات المخزنة.

#### ب- فارق الجرد الموجب لأسباب إستثنائية: (الفارق غير المبرر)

إذا كان فارق الجرد الموجب لا يدخل في إطار التسيير العادي للمخزونات غير مبرر يعتبر نواتج استثنائية للتسيير و  
يسجل في 757 النواتج الاستثنائية للتسيير الجاري بجعله دائن بمجموع الفروق الموجبة و يقابله في ذلك الحسابات 30  
البضاعة، 31 المواد الأولية و اللوازم، 32، التموينات الأخرى، و 35 المنتجات المخزنة بجعلها مدينة كما يلي:

n/12/31

	C0	من د/ البضاعة	30
	C1	من د/ المواد الأولية و اللوازم	31
	C2	من د/ التموينات الأخرى	32
	P	من د/ المنتجات المخزنة	35
C0+C1+C2+P		إلى د/ النواتج الاستثنائية للتسيير الجاري	757
		تسوية فروق الجرد الموجبة غير المبررة	

#### 5-2 تسوية الحساب 38 المشتريات المخزنة:

الحساب 38. المشتريات المخزنة هو حساب وسيط في عملية الشراء حيث نجعله مدينة بمبلغ المشتريات و  
المصاريف الملحقة خارج الرسم عند استقبال فاتورة الشراء، ويرصد بالحسابات 30 البضاعة، 31 المواد الأولية و  
اللوازم، 32، التموينات الأخرى حسب نوعية المشتريات كما رأينا في المحاسبة المالية I عند دراسة عملية الشراء. مما  
سبق نستنتج أن رصيد الحساب 38. في نهاية الدورة (n/12/31) يجب أن يكون معدوم (الحساب مرصد) فإذا حصل  
و كان غير ذلك فيجب تسويته و ذلك كما يلي:

## 5-2-1 تسوية الرصيد المدين للحساب 38 المشتريات المخزنة:

إذا كان رصيد الحساب 38 في نهاية الدورة (n/12/31) في ميزان المراجعة قبل الجرد لدينا هذا يعني أن للمؤسسة مشتريات لم تدخل للمخازن ففي هذه الحالة تتم تسوية الحساب 38 بالحساب 37 مخزونات خارج المؤسسة و ذلك بجعله مدينا و يقابله في ذلك الحساب 38 بجعله دائنا ،وذلك كما يلي:

n/12/31				
	X	من د/ مخزونات خارج المؤسسة	37.	
X		إلى د/ المشتريات المخزنة	38.	
		تسوية الرصيد المدين للحساب 38 المشتريات المخزنة		

حيث X يساوي الرصيد المدين للحساب 38 المشتريات المخزنة في نهاية الدورة (n/12/31) في ميزان المراجعة قبل الجرد.

عند وصول المخزونات للمؤسسة يرصد الحساب 37 بالحسابات 30 البضاعة، 31 المواد الأولية و اللوازم، 32، التموينات الأخرى حسب الحالة.

يمكن تقسيم الحساب 37 مخزونات خارج المؤسسة إلى حسابات فرعية كما يلي:

370 - مخزون البضاعة خارج المؤسسة ؛

371 - مخزون المواد الأولية و اللوازم خارج المؤسسة ؛

372 - مخزون التموينات الأخرى خارج المؤسسة ؛

## 5-2-1 تسوية الرصيد الدائن للحساب 38 المشتريات المخزنة:

إذا كان رصيد الحساب 38 في نهاية الدورة (n/12/31) في ميزان المراجعة قبل الجرد دائنا هذا يعني أن للمؤسسة فواتير قيد الاستلام ففي هذه الحالة تتم تسوية الحساب 38 بالحساب 408 فواتير قيد الاستلام و ذلك بجعله دائنا و يقابله في ذلك الحساب 38 بجعله مدينا ،والحساب 44566 الرسم على القيمة المضافة TVA مسترجعة على السلع و الخدمات بجعله مدينا أيضا وذلك كما يلي:

n/12/31				
	X	من د/ المشتريات المخزنة	38.	
Z	tX	من د/ TVA م ع س خ	44655	
		إلى د/ فواتير قيد الاستلام	408	
		تسوية الرصيد الدائن للحساب 38 المشتريات المخزنة		

حيث X يساوي الرصيد الدائن للحساب 38 المشتريات المخزنة في نهاية الدورة (n/12/31) في ميزان المراجعة

قبل الجرد ، t نسبة الرسم على القيمة المضافة TVA،  $Z=X+tX$

عند وصول الفاتورة يرصد الحساب 408 فواتير قيد الاستلام بالحساب 401 مورد السلع و الخدمات.

## 6- تسوية الإنتاج الجاري وفق طريقة الجرد الدائم:

في نهاية الدورة المحاسبية تقوم المؤسسة بتقييم المنتجات قيد الإنتاج (الجاري إنجازها) بتكلفة إنتاجها وتنقسم إلى:  
33- سلع قيد الإنتاج: هي مختلف المنتجات والأشغال التي لم تكتمل في نهاية الدورة المحاسبية و تنقسم إلى:

331- المنتجات الجاري إنجازها

335- الأشغال الجاري إنجازها

34- خدمات قيد الإنتاج: هي مختلف الخدمات المطلوبة من طرف الزبائن ولم تكتمل في نهاية الدورة المحاسبية و تنقسم إلى:

341- الدراسات الجاري إنجازها

345- الخدمات الجاري إنجازها

تسجيل المنتجات والخدمات قيد الإنتاج (الجاري إنجازها) محاسبيا في نهاية الدورة " n/12/31" بجعل الحسابين 33- سلع قيد الإنتاج ، والحساب 34- خدمات قيد الإنتاج مدينين بتكلفة إنتاج السلع قيد الإنتاج بالنسبة للأول وتكلفة إنتاج الخدمات قيد الإنتاج بالنسبة للثاني ويقابلهما في ذلك الحساب 723- تغير المخزونات الجارية كما يلي:

n/12/31				
	P3	من د/ سلع قيد الإنتاج	33	
	P4	من د/ خدمات قيد الإنتاج	34	
P3+P4		إلى د/ تغير المخزونات الجارية تسوية المنتجات قيد التنفيذ	723	

حيث أن: P<sub>3</sub>: تكلفة إنتاج مخزون السلع قيد الإنتاج، P<sub>4</sub>: تكلفة إنتاج مخزون الخدمات قيد الإنتاج وفي بداية الدورة الموالية " n+1/01/01 " نعكس القيد السابق كما يلي:

n+1/01/01				
	P3+P4	من د/ تغير المخزونات الجارية	723	
P3		إلى د/ سلع قيد الإنتاج	33	
P4		إلى د/ خدمات قيد الإنتاج	34	
		تسوية المنتجات قيد التنفيذ		

## 7- تسوية الإنتاج الجاري وفق طريقة الجرد المتناوب:

خلال الدورة لا يتم استعمال الحسابين 33 سلع قيد الإنتاج، 34 خدمات قيد الإنتاج، وتتم التسوية في نهاية الدورة المحاسبية (n/12/31) وذلك من خلال خطوتين هما تسوية مخزون أول المدة للسلع و الخدمات الجاري إنجازها ، و تسجيل مخزون آخر مدة للسلع و الخدمات الجاري إنجازها وذلك كما يلي:

## 7-1 تسوية مخزون أول المدة للسلع و الخدمات الجاري إنجازها:

مخزون أول المدة للسلع و الخدمات الجاري إنجازها هو رصيد الحسابين 33 سلع قيد الإنتاج، 34 خدمات قيد الإنتاج في بداية الدورة الذين يظهرها في الميزانية الافتتاحية و بالتالي في القيد الافتتاحي. وتتم تسويتهما في نهاية الدورة (n/12/31) و ذلك بجعل الحسابين السابق ذكرهما دائنين برصيدهما في بداية الدورة (رصيد أول المدة) و يقابلهما في ذلك الحساب 723- تغيير المخزونات الجارية مخزون بجعله لدينا كما يلي:

n/12/31				
	$P_{i3}+P_{i4}$	من د/ تغيير المخزونات الجارية	723	
$P_{i3}$		إلى د/ سلع قيد الإنتاج	33	
$P_{i4}$		إلى د/ خدمات قيد الإنتاج	34	
		تسوية مخزون أول المدة للسلع و الخدمات الجاري إنجازها		

حيث أن:  $P_{i3}$  رصيد أول المدة للسلع قيد الإنتاج، و  $P_{i3}$  رصيد أول المدة للخدمات قيد الإنتاج؛

## 7-2 تسجيل مخزون آخر مدة للسلع و الخدمات الجاري إنجازها:

في نهاية الدورة تقوم المؤسسة بجرد مادي (جرد خارج المحاسبة) للسلع و الخدمات الجاري إنجازها حيث تقيم بتكلفة الإنتاج و ما تتحصل عليه هو مخزون آخر المدة للسلع و الخدمات الجاري إنجازها و يسجل بجعل الحسابين 33 سلع قيد الإنتاج، 34 خدمات قيد الإنتاج بجعلهما مدينين بمخزون آخر المدة للسلع و الخدمات الجاري إنجازها و يقابلهما في ذلك الحساب 723- تغيير المخزونات الجارية بجعله دائنا كما يلي:

n/12/31				
	$P_{f3}$	من د/ سلع قيد الإنتاج	33	
	$P_{f4}$	من د/ خدمات قيد الإنتاج	34	
$P_{f3} + P_{f4}$		إلى د/ تغيير المخزونات الجارية	723	
		تسوية المنتجات قيد التنفيذ		

حيث أن:  $P_{f3}$ : تكلفة إنتاج مخزون السلع قيد الإنتاج،  $P_{f4}$ : تكلفة إنتاج مخزون الخدمات قيد الإنتاج

## 8- تسوية مبيعات المخزونات غير المفوترة:

في نهاية الدورة المحاسبية (n/12/31) تقوم المؤسسة بجرد و إحصاء المبيعات غير المفوترة و جعل الحساب 418 فواتير قيد التحرير مدين ب(مبلغ مبيعات المخزونات غير المفوترة في نهاية الدورة + الرسم على القيمة المضافة TVA المفروضة عليها) و يقابله في ذلك الحساب 70 المبيعات بجعله دائنا بمبلغ المبيعات خارج الرسم، والحساب 4457 الرسم على القيمة المضافة TVA المحصلة بجعله دائنا بمبلغ الرسم على القيمة المضافة TVA كما يلي:

n/12/31

	Z	من د/ فواتير قيد التحرير	418
X		إلى د/ المبيعات	70
tX		إلى د/ TVA المحصلة	4457
		تسوية مبيعات المخزونات غير المفوترة	

حيث X يساوي مبيعات المخزونات غير المفوترة في نهاية الدورة (n/12/31)، و t نسبة الرسم على القيمة المضافة TVA،  $Z=X+tX$

### 9- تسوية أعباء ومنتجات السنة الجارية المستحقة وغير المسجلة:

تطبيقاً لمبدأ استقلال الدورات المحاسبية عن بعضها البعض بالنسبة للأعباء و النواتج يجب تسجيل كل الأعباء و النواتج التي تعود للدورة حتى و إن لم تكن هناك مستندات محاسبية تبررها حيث يجب تقديرها بدقة في نهاية الدورة المحاسبية و تسجيلها و عند تحققها و وصول المستندات المحاسبية تقوم المؤسسة بالتسويات اللازمة مع إدخال التعديلات الواجبة على التقديرات التي تمت في السابق. بصفة عامة تتم تسوية أعباء ونواتج السنة الجارية المستحقة وغير المسجلة في نهاية الدورة باستعمال الحسابات المعنية من حسابات الأعباء يجعلها مدينة بالنسبة لأعباء السنة الجارية المستحقة وغير المسجلة، والحسابات المعنية من حسابات النواتج يجعلها دائنة بالنسبة لنواتج السنة الجارية المستحقة وغير المسجلة، ويقابلها في ذلك حسب الحالة الحسابات 408 الموردون:فواتير قيد الاستلام، 428 المستخدمون:الأعباء الواجب دفعها و النواتج المطلوب استلامها، 438 الهيئات الاجتماعية: الأعباء الواجب دفعها و النواتج المطلوب استلامها، 448 الدولة: الأعباء الواجب دفعها و النواتج المطلوب استلامها(خارج الضرائب) و، 468 الأعباء الأخرى الواجب دفعها و النواتج المطلوب استلامها و سننتظر لكيفية استعمال كل حساب كما يلي:

### 9-1 الحساب 408 الموردون:فواتير قيد الاستلام:

يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة (n/12/31) لتسجيل أعباء السنة الجارية المستحقة وغير المسجلة بشرط أن يكون مبلغها معروفاً و قابل للتقدير و ذلك يجعله دائناً بمبلغ هذه المصاريف مضافاً له مبلغ الرسم على القيم المضافة TVA المسترجعة المحسوب على أساس هذه المصاريف و يقابله في ذلك حساب المصاريف المعني ( الحساب 61، الحساب 62) يجعله مدينا و الحساب TVA 44566 مسترجعة على السلع و الخدمات يجعله مدينا أيضاً و ذلك كما يلي:

n/12/31			
	X	من د/ الأعباء المعني	6...
	tX	من د/ TVA م ع س خ	44655
Z		إلى د/ فواتير قيد الاستلام	408
		تسجيل أعباء السنة الجارية المستحقة وغير المسجلة	

حيث  $X$  يساوي مبلغ أعباء السنة الجارية المستحقة وغير المسجلة  $t$ ، نسبة الرسم على القيمة المضافة TVA  
 $Z=X+tX$ ،

عند وصول الفاتورة يرصد الحساب 408 فواتير قيد الاستلام بالحساب 401 مورد السلع و الخدمات. كما يمكن  
 عكس القيد السابق في بداية الدورة الموالية (n+1/01/01).

مثال: في n/12/31 قدرت مصاريف الإشهار لشهر ديسمبر للدورة المحاسبية n مبلغ 200 000 خارج الرسم  
 TVA، 19%، وصلت فاتورة الإشهار هذه في n+1/01/15 و كانت كما يلي: مصاريف الإشهار خارج الرسم  
 TVA، 19%، 200 000.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة.

حل المثال:

أ- الطريقة الأولى:

n/12/31				
	200 000	من د/ مصاريف النشر و الإشهار		623
	38 000	من د/ TVA م ع س خ		44566
238 000		إلى د/ الموردون: فواتير قيد الاستلام	408	
		تسجيل مصاريف الإشهار لشهر ديسمبر للدورة		
		المحاسبية n		
n+1/01/15				
	238 000	من د/ الموردون: فواتير قيد الاستلام		408
238 000		إلى د/ مورد السلع و الخدمات	401	
		تسجيل فاتورة مصاريف الإشهار لشهر ديسمبر للدورة		
		المحاسبية n		

ب- الطريقة الثانية

n/12/31				
	200 000	من د/ مصاريف النشر و الإشهار		623
	38 000	من د/ TVA م ع س خ		44566
238 000		إلى د/ الموردون: فواتير قيد الاستلام	408	
		تسجيل مصاريف الإشهار لشهر ديسمبر للدورة		
		المحاسبية n		

n+1/01/01				
200 000	238 000	من د/ الموردون: فواتير قيد الاستلام	408	
38 000		إلى د/ مصاريف النشر و الإشهار	623	
		إلى د/ TVA م ع س خ	44566	
		تسوية الفواتير قيد الاستلام		
n+1/01/15				
238 000	200 000	من د/ مصاريف النشر و الإشهار	623	
	38 000	من د/ TVA م ع س خ	44566	
		إلى د/ مورد السلع و الخدمات	401	
		فاتورة الإشهار		

### 9-2 الحساب 428 المستخدمون: الأعباء الواجب دفعها و النواتج المطلوب استلامها:

يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة (n/12/31) لتسجيل أعباء السنة الجارية الواجب دفعها و النواتج المطلوب استلامها المتعلقة بالمستخدمين التي تعود للدورة و غير المسجلة لعدم وجود المستندات المحاسبية التي تبررها مثل العطل الواجب دفعها، علاوات و مكافآت التشجيع الواجب منحها. يمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابين فرعيين كما يلي:

4283- المستخدمون: الأعباء الواجب دفعها؛

4288- المستخدمون: النواتج الواجب استلامها

### 9-2-1 أعباء المستخدمين الخاصة بالدورة و غير المسجلة:

نستخدم الحساب 4283 المستخدمون الأعباء الواجب دفعها في نهاية الدورة (n/12/31) لتسجيل أعباء السنة الجارية الواجب دفعها المتعلقة بالمستخدمين التي تعود للدورة و غير المسجلة لعدم وجود المستندات المحاسبية التي تبررها مثل العطل الواجب دفعها، علاوات و مكافآت التشجيع الواجب منحها.... الخ و ذلك بجعله دائنًا بمبلغ هذه المصاريف و يقابله في ذلك الحساب 63 أعباء المستخدمين كما يلي:

n/12/31				
C	C	من د/ أعباء المستخدمين	63...	
		لى د/ المستخدمون: الأعباء الواجب دفعها	4283	
		تسوية أعباء المستخدمين التي تعود للدورة و غير المسجلة		

في بداية الدورة الموالية نعكس القيد السابق، أو ترصيد الحساب 4283 عند الدفع الفعلي بالحساب 421 الرواتب المستحقة مع إدخال التسويات الضرورية على الحسابات المعنية.

### 9-2-2 النواتج المطلوب استلامها المتعلقة بالمستخدمين:

نستخدم الحساب 4288 المستخدمون: النواتج الواجب استلامها لتسجيل النواتج المطلوب استلامها المتعلقة بالمستخدمين التي تعود للدورة و غير المسجلة لعدم وجود المستندات المحاسبية التي تبررها مثل المبالغ المتوقع الحصول عليها من المستخدمين و ذلك بجعله مدينا بمبلغ هذه النواتج و يقابله في ذلك أحد حسابات النواتج كما يلي:

n/12/31			
4288	7....	من ح/ المستخدمون: النواتج الواجب استلامها لى ح/ النواتج المعني تسوية النواتج المطلوب استلامها المتعلقة بالمستخدمين التي تعود للدورة و غير المسجلة	P

في بداية الدورة الموالية نعكس القيد السابق، أو ترصيد الحساب 4288 عند الدفع الفعلي بالحساب 421 الرواتب المستحقة مع إدخال التسويات الضرورية على الحسابات المعنية.

### 9-3 الحساب 438 الهيئات الاجتماعية: الأعباء الواجب دفعها و النواتج المطلوب استلامها:

يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة (n/12/31) لتسجيل أعباء السنة الجارية الواجب دفعها و النواتج المطلوب استلامها المتعلقة بالهيئات الاجتماعية التي تعود للدورة و غير المسجلة لعدم وجود المستندات المحاسبية التي تبررها مثل الأعباء الاجتماعية المرتبطة بالعهل المدفوعة، وعلاوات و مكافآت التشجيع الواجب منحها. يمكن تقسيم هذا الحساب إلى ثلاث حسابات فرعية كما يلي:

4383- الهيئات الاجتماعية: الأعباء الاجتماعية المرتبطة بالعهل المدفوعة

4386- الهيئات الاجتماعية: أعباء أخرى للدفع

4387- الهيئات الاجتماعية: المنتوجات الواجب استلامها

### 9-3-1 الأعباء المتعلقة بالهيئات الاجتماعية التي تعود للدورة و غير المسجلة لعدم وجود المستندات المحاسبية التي تبررها:

نستخدم الحسابين 4382 الهيئات الاجتماعية: الأعباء الاجتماعية المرتبطة بالعهل المدفوعة و 4386 الهيئات الاجتماعية: أعباء أخرى في نهاية الدورة (n/12/31) لتسجيل أعباء السنة الجارية الواجب دفعها المتعلقة بالهيئات الاجتماعية التي تعود للدورة و غير المسجلة لعدم وجود المستندات المحاسبية التي تبررها مثل الأعباء الاجتماعية المرتبطة بالعهل المدفوعة، وعلاوات و مكافآت التشجيع الواجب منحها.... الخ و ذلك بجعلها دائنين بمبلغ هذه المصاريف و يقابله في ذلك حسابات الأعباء كما يلي:



n/12/31

	C	من د/ الأعباء المعني	6...
C <sub>1</sub>		إلى د/ الهيئات الاجتماعية: الأعباء الاجتماعية المرتبطة بالعتل المدفوعة	4382
C <sub>2</sub>		إلى د/ الهيئات الاجتماعية: أعباء أخرى تسوية الأعباء المتعلقة بالهيئات الاجتماعية التي تعود للدورة و غير المسجلة	4386

في بداية الدورة الموالية نعكس القيد السابق، أو ترصيد الحسابين 4382 و 4386 عند الدفع الفعلي بحسابات الهيئات الاجتماعية المعنية مع إدخال التسويات الضرورية على الحسابات المعنية.

**9-3-2 النواتج المطلوب استلامها المتعلقة بالهيئات الاجتماعية التي تعود للدورة و غير المسجلة لعدم وجود المستندات المحاسبية التي تبررها:**

نستخدم الحساب 4387 الهيئات الاجتماعية:المنتجات الواجب استلامها لتسجيل النواتج المطلوب استلامها المتعلقة بالهيئات الاجتماعية التي تعود للدورة و غير المسجلة لعدم وجود المستندات المحاسبية التي تبررها مثل التعويضات المتوقع الحصول عليها من صندوق الضمان الاجتماعي و ذلك يجعله مدينا بمبلغ هذه النواتج و يقابله في ذلك أحد حسابات النواتج كما يلي:

n/12/31

	P	من د/ الهيئات الاجتماعية:المنتجات الواجب استلامها	4387
P		لى د/ النواتج المعني	7....
		تسوية النواتج المطلوب استلامها المتعلقة بالهيئات الاجتماعية التي تعود للدورة و غير المسجلة	

في بداية الدورة الموالية نعكس القيد السابق، أو ترصيد الحساب 4387 عند الدفع الفعلي بحسابات الهيئات الاجتماعية مع إدخال التسويات الضرورية على الحسابات المعنية.

#### 9-4 الحساب 448 الدولة: الأعباء الواجب دفعها و النواتج المطلوب استلامها(خارج الضرائب):

يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة (n/12/31) لتسجيل أعباء السنة الجارية الواجب دفعها و النواتج المطلوب استلامها المتعلقة بالدولة التي تعود للدورة و غير المسجلة لعدم وجود المستندات المحاسبية التي تبررها مثل الأعباء الجبائية المتعلقة بأرباب العمل و المرتبطة بالعتل مدفوعة الأجر،وعلاوات و مكافآت التشجيع الواجب منحها.يمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابين فرعيين كما يلي:

4481- الدولة: الأعباء الواجبة الدفع

4487- الدولة: المنتجات الواجب استلامها

### 9-4-1 الأعباء المتعلقة بالدولة خارج الضرائب التي تعود للدورة و غير المسجلة لعدم وجود المستندات المحاسبية التي تبررها:

نستخدم الحساب 4481 الدولة: الأعباء الواجبة الدفع في نهاية الدورة (n/12/31) لتسجيل أعباء السنة الجارية الواجب دفعها المتعلقة بالدولة خارج الضرائب التي تعود للدورة و غير المسجلة لعدم وجود المستندات المحاسبية التي تبررها مثل الأعباء الجبائية المتعلقة بأرباب العمل و المرتبطة بالعطل مدفوعة الأجر، وعلاوات و مكافآت التشجيع الواجب منحها.... الخ و ذلك بجعله دائنا بمبلغ هذه المصاريف و يقابله في ذلك حسابات الأعباء كما يلي:

n/12/31			
6...	من د/ الأعباء المعني	C	C
4481	إلى د/ الدولة: الأعباء الواجبة الدفع		
	تسوية الأعباء المتعلقة بالدولة التي تعود للدورة و غير المسجلة		

في بداية الدورة الموالية نعكس القيد السابق، أو ترصيد الحساب 4481 عند الدفع الفعلي بحسابات المعنية من المجموعة الرابعة مع تسجيل الفرق الذي قد يحصل في المصاريف في حساب المصاريف المعني.

### 9-4-2 النواتج المطلوب استلامها المتعلقة بالدولة التي تعود للدورة و غير المسجلة لعدم وجود المستندات المحاسبية التي تبررها:

نستخدم الحساب 4487 الدولة: المنتوجات الواجب استلامها لتسجيل النواتج المطلوب استلامها المتعلقة بالدولة التي تعود للدورة و غير المسجلة لعدم وجود المستندات المحاسبية التي تبررها مثل بعض الإعانات المتوقع الحصول عليها من الدولة و ذلك بجعله مدينا بمبلغ هذه النواتج و يقابله في ذلك أحد حسابات النواتج كما يلي:

n/12/31			
4487	من د/ الهيئات الاجتماعية: المنتوجات الواجب استلامها	P	P
7....	لى د/ النواتج المعني		
	تسوية النواتج المطلوب استلامها المتعلقة بالدولة التي تعود		
	للدورة و غير المسجلة		

في بداية الدورة الموالية نعكس القيد السابق، أو ترصيد الحساب 4487 عند الدفع الفعلي بحسابات الدولة مع إدخال التسويات الضرورية على حسابات النواتج المعنية.

### 9-5 الحساب 468 الأعباء الأخرى الواجب دفعها و النواتج الأخرى المطلوب استلامها:

يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة (n/12/31) لتسجيل الأعباء الأخرى للسنة الجارية الواجب دفعها و النواتج الأخرى المطلوب استلامها التي تعود للدورة و غير المسجلة لعدم وجود المستندات المحاسبية التي تبررها مضافا له مبلغ الرسم على القيمة المضافة TVA المسترجعة أو المحصلة المحسوب على أساس هذه المصاريف أو النواتج. يمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابين فرعيين كما يلي:

4686- مصاريف أخرى للتسديد

4687- نواتج أخرى للاستلام

**9-5-1 الأعباء الأخرى الواجب دفعها:**

يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة (n/12/31) لتسجيل الأعباء الأخرى للسنة الجارية المستحقة وغير المسجلة بشرط أن يكون مبلغها معروفاً و قابل للتقدير و ذلك يجعله دائناً بمبلغ هذه المصاريف مضافاً له مبلغ الرسم على القيمة المضافة TVA المسترجعة المحسوب على أساس هذه المصاريف و يقابله في ذلك حساب المصاريف الأخرى المعني بجعله مدينا و الحساب TVA 44566 مسترجعة على السلع و الخدمات بجعله مدينا أيضا و ذلك كما يلي:

n/12/31			
	X	من د/ الأعباء الأخرى المعني	6...
	tX	من د/ TVA م ع س خ	44655
Z		إلى د/ مصاريف أخرى للتسديد	4686
		تسجيل أعباء السنة الجارية المستحقة وغير المسجلة	

حيث X يساوي الأعباء الأخرى للسنة الجارية المستحقة وغير المسجلة، t نسبة الرسم على القيمة المضافة TVA  
 $Z=X+tX$ ,

عند وصول الفاتورة يرصد الحساب 4686 مصاريف أخرى للتسديد بالحساب المعني من فروع الحساب 46، كما يمكن عكس القيد السابق في بداية الدورة الموالية (n+1/01/01).

**9-5-2 النواتج الأخرى المطلوب استلامها:**

يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة (n/12/31) لتسجيل النواتج الأخرى المطلوب استلامها للسنة الجارية المستحقة وغير المسجلة بشرط أن يكون مبلغها معروفاً و قابل للتقدير و ذلك يجعله مدينا بمبلغ هذه النواتج مضافاً له مبلغ الرسم على القيمة المضافة TVA المحصلة المحسوب على أساس هذه المصاريف و يقابله في ذلك حساب النواتج الأخرى المعني بجعله دائناً و الحساب TVA 4457 محصلة بجعله دائناً أيضا و ذلك كما يلي:

n/12/31			
	Z	من د/ نواتج أخرى للاستلام	4687
X		إلى د/ النواتج الأخرى المعني	7....
tX		إلى د/ TVA محصلة	4457
		تسجيل النواتج الأخرى للسنة الجارية المستحقة وغير المسجلة	

حيث  $X$  يساوي النواتج الأخرى للسنة الجارية المستحقة وغير المسجلة،  $t$  نسبة الرسم على القيمة المضافة

$$Z=X+tX, TVA$$

عند وصول الفاتورة يرصد الحساب 4687 مصاريف أخرى للتسديد بالحساب المعني من فروع الحساب 46، كما يمكن عكس القيد السابق في بداية الدورة الموالية (n+1/01/01).

**ملاحظة:** غالبا ما تتلخص منتوجات السنة الجارية المستحقة وغير المسجلة في المبيعات غير المفوترة و نستعمل الحساب 418 لتسويتها كما رأينا سابقا.

### 10- تسوية أعباء ومنتوجات السنوات اللاحقة المسجلة خلال السنة الجارية:

تطبيقا لمبدأ استقلال الدورات المحاسبية عن بعضها البعض بالنسبة للأعباء و النواتج يجب تسجيل الأعباء و النواتج التي تعود للدورة فقط أما الأعباء و النواتج التي تعود للدورات اللاحقة يجب نقلها لهذه الدورات حتى و إن تم تسديدها في هذه الدورة. خصص النظام المحاسبي المالي الحساب 48 الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا لتسجيل أعباء و نواتج السنوات اللاحقة المعاينة مسبقا. في هذا الإطار نقسم الحساب 48 إلى الحسابين الفرعيين 486 الأعباء المعاينة مسبقا، و 487 المنتجات المعاينة مسبقا.

### 10-1 تسوية أعباء السنوات اللاحقة: (الأعباء المعاينة مسبقا)

يستخدم الحساب 486 الأعباء المعاينة مسبقا في نهاية الدورة (n/12/31) لتسوية و تسجيل أعباء السنوات اللاحقة و ذلك بجعله مدينا بمبلغ هذه الأعباء خارج الرسم و يقابله في ذلك حساب الأعباء المعني كما يلي:

n/12/31			
486	من ح/ الأعباء المعاينة مسبقا	C	C
6....	إلى ح/ الأعباء المعني		
	تسوية أعباء السنوات اللاحقة: (الأعباء المعاينة مسبقا)		

حيث  $C =$  مبلغ أعباء السنوات اللاحقة خارج الرسم ، و في بداية الدورة الموالية (n+1/01/01) نعكس القيد السابق.

يمكن تقسيم الحساب 486 إلى حسابات جزئية حسب أنواع المصاريف كما يلي: 4860 المشتريات المستهلكة المعاينة مسبقا، 4861 الخدمات الخارجية المعاينة مسبقا، 4862 الخدمات الأخرى المعاينة مسبقا، 4863 أعباء المستخدمين المعاينة مسبقا، 4864 الضرائب و الرسوم المعاينة مسبقا، 4865 الأعباء العملياتية الأخرى المعاينة مسبقا، 4866 المصاريف المالية المعاينة مسبقا. ويمكن تقسيم كل حساب من الحسابات السابقة إلى حسابات جزئية حسب رقم الحساب الفرعي للأعباء.

**مثال:** في n/07/01 سددت المؤسسة فاتورة التأمينات للفترة الممتدة من n/07/01 إلى n+1/06/30 بمبلغ 200 000 خارج الرسم، TVA 19% بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة للدورة n، و n+1

حل المثال:

- الدورة n: في هذه الدورة ن سجل فاتورة التأمينات في 01/07/n، وفي نهاية الدورة ن سجل تسوية أعباء السنوات اللاحقة و ذلك كما يلي:

n/07/01				
	200 000	من د/ أقساط التأمينات	512	616
	38 000	من د/ TVA م ع س خ		44566
238 000		إلى د/ البنك		
		فاتورة التأمينات		
n/12/31				
	100 000	من د/ أقساط التأمينات المعاينة مسبقا	616	48661
100 000		إلى د/ أقساط التأمينات		
		تسوية أعباء السنوات اللاحقة: (الأعباء المعاينة مسبقا)		

أقساط التأمينات المعاينة مسبقا = 200 000 \* 12/6 = 100 000 (الفترة من 01/01/n+1 إلى 30/06/n+1)

الدورة n+1:

n+1/01/01				
	100 000	د/ الأعباء المعني	48661	616
100 000		إلى د/ أقساط التأمينات المعاينة مسبقا		
		تسوية: الأعباء المعاينة مسبقا		

10-1 تسوية منتوجات السنوات اللاحقة: (المنتوجات المعاينة مسبقا)

يستخدم الحساب 487 المنتوجات المعاينة مسبقا في نهاية الدورة (n/12/31) لتسوية و تسجيل منتوجات السنوات اللاحقة و ذلك بجعله دائما بمبلغ هذه المنتوجات خارج الرسم و يقابله في ذلك حساب النواتج المعني كما يلي:

n/12/31				
	P	من د/ النواتج المعني	487	7....
P		إلى د/ المنتوجات المعاينة مسبقا		
		تسوية أعباء السنوات اللاحقة: (الأعباء المعاينة مسبقا)		

حيث  $P =$  مبلغ منتوجات السنوات اللاحقة خارج الرسم ، و في بداية الدورة الموالية (n+1/01/01) نعكس القيد السابق.

يمكن تقسيم الحساب 487 إلى حسابات جزئية حسب أرقام حسابات النواتج كما يلي: 4870 المبيعات المعاينة مسبقا، 4874 إعانات الاستغلال المعاينة مسبقا، 4875 النواتج العملياتية الأخرى المعاينة مسبقا، 4876 النواتج المالية المعاينة مسبقا. ويمكن تقسيم كل حساب من الحسابات السابقة إلى حسابات جزئية حسب رقم الحساب الفرعي للنواتج.

**مثال:** في n/07/01 أجرت المؤسسة أحد محلاتها للفترة الممتدة من n/07/01 إلى n+1/06/30 بمبلغ 200 000 و قبضت المبلغ بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة للدورة n، و n+1

**حل المثال:**

- **الدورة n:** في هذه الدورة ن سجل نواتج الايجار في n/07/01، وفي نهاية الدورة ن سجل تسوية نواتج السنوات اللاحقة و ذلك كما يلي:

n/07/01				
200 000	200 000	من ح/ البنك	512	
200 000		إلى ح/ منتوجات الأنشطة الملحقة قبض إيرادات الايجار	708	
n/12/31				
100 000	100 000	من ح/ منتوجات الأنشطة الملحقة	708	
100 000		إلى ح/ منتوجات الأنشطة الملحقة المعاينة مسبقا تسوية منتوجات السنوات اللاحقة: (المنتوجات المعاينة مسبقا)	48708	

إيرادات الايجار المعاينة مسبقا =  $200\ 000 * \frac{12}{6} = 400\ 000$  (الفترة من n+1/01/01 إلى n+1/06/30)

**الدورة n+1:**

n+1/01/01				
100 000	100 000	ح/ منتوجات الأنشطة الملحقة المعاينة مسبقا	48708	
100 000		إلى ح/ منتوجات الأنشطة الملحقة تسوية: المنتوجات المعاينة مسبقا	708	

## المحور السادس

### إعداد ميزان المراجعة، الميزانية، وجدول النتائج في إطار التسويات المحاسبية المقررة

بعد تسجيل التسويات المختلفة وحساب أرصدة الحسابات وتجميع حسابات التسيير يتم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد والذي تظهر فيه الأرصدة الحقيقية للحسابات. وانطلاقاً من أرصدة حسابات ميزان المراجعة بعد الجرد يتم إعداد الكشوف المالية التي نصت عليها المادة 25 من النظام المحاسبي المالي المتمثلة في: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملاحق تبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة وتوفر معلومات كاملة لمختلف الكشوف المالية.

سنتطرق في هذا المحور حسب البرنامج المسطر من طرف الوزارة إلى كيفية إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد و الميزانية و حساب النتائج و التي تعتبر جزء من أعمال نهاية الدورة المحاسبية و ذلك كما يلي:

#### 1- إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد

انطلاقاً من ميزان المراجعة قبل الجرد نقوم بأعمال نهاية الدورة التي من خلالها نقوم بتسجيل التسويات المختلفة وحساب أرصدة الحسابات من جديد ومن ثم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد والذي تظهر فيه الأرصدة النهائية للحسابات إذ هو عبارة عن جدول يجمع جميع حسابات دفتر الأستاذ بعد أعمال نهاية الدورة المحاسبية مرتبة حسب مخطط حسابات النظام المحاسبي المالي.

كل حساب ينقل من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة كما رأينا في مقياس المحاسبة المالية I بالمعلومات التالية: رقم الحساب، اسم الحساب بالضبط، مجموع المبالغ المدينة، مجموع المبالغ الدائنة، والرصيد. يأخذ ميزان المراجعة بعد الجرد الشكل البسيط التالي:

رقم الحساب	اسم الحساب	المجاميع		الأرصدة	
		مدین	دائن	مدین	دائن

و عملياً يأخذ ميزان المراجعة بعد الجرد الشكل التالي:

رقم الحساب	إسم الحساب	الرصيد في بداية الدورة (n/01/01)		حركة الحساب خلال الدورة		المجموع في نهاية الدورة (n+1/12/31)		الرصيد في نهاية الدورة (n+1/12/31)
		مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن	
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
						(3)+(1)=(5)	(4)+(2)=(6)	(6)-(5)=(7)
								(5)-(6)=(8)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

يعتبر ميزان المراجعة بعد الجرد أداة لمراقبة صحة التسجيلات المحاسبية في دفتر اليومية العام و صحة نقلها من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ و قاعدة بيانات لإعداد مختلف القوائم المالية.

## 2- إعداد الميزانية

لقد تم تعريف الميزانية من الناحية الاقتصادية و القانونية في مقياس المحاسبة المالية 1 و سنقتصر الآن على تعريف الميزانية من وجهة نظر النظام المحاسبي المالي. حيث تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول و الخصوم، وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول. (القرار المؤرخ في 2008/07/26، 2008، ص23)

### 1-2 الأصول:

تتضمن أصول الميزانية بصفة منفصلة التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الإهلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة، الزبائن و المدينين الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة، وخزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية. تأخذ أصول الميزانية الشكل القانوني التالي:

### الميزانية

السنة المالية المقفلة في...../...../.....

الصافي N-1	N			ملاحظة	الأصول
	الصافي	الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	الإجمالي		
	(2)-(1)=(3)	(2)	(1)		
					الأصول غير الجارية فارق الاقتناء (good will) التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية الأراضي المباني التثبيتات العينية الأخرى التثبيتات الممنوح امتيازها التثبيتات الجاري إنجازها



					التثبيات المالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض و أصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصول غير الجارية
					الأصول الجارية مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزيائن المدينون الآخرون الضرائب و ما شابهها حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة الموجودات و ما شابهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى أموال الخزينة
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

تعد أصول الميزانية انطلاقاً من أرصدة حسابات الأصول الموجودة في ميزان المراجعة بعد الجرد ذات الرصيد المدين وذلك كما يلي:

- كل حسابات التثبيات ماعدا الحساب 229 حقوق مانح الامتياز ،والحساب 269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام عن سندات مساهمة غير مسددة لأن رصيد كلاهما يكون دائن و بالتالي تظهر في جانب الخصوم ضمن الخصوم غير الجارية لأنهما مصدر من مصادر التمويل.
  - كل حسابات المجموعة الثالثة المخزونات
  - كل حسابات الأصول التي تنتمي للمجموعة الرابعة و المجموعة الخامسة ماعدا الحسابات 419 الزيائن الدائنون ،الحساب 509 التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة ،والحساب 519 المساهمات البنكية الدائمة لأن رصيدهم يكون دائن و بالتالي تظهر في جانب الخصوم ضمن الخصوم غير الجارية لأنهما مصدر من مصادر التمويل.
  - الرصيد المدين للحساب 409 الموردون المدينون ، و رصيد الحساب 133 الضرائب المؤجلة على الأصول.
- تستعمل أرصدة الحسابات في أصول الميزانية كما يلي:

الميزانية

السنة المالية المقفلة في...../...../.....

الصافي N-1	N		ملاحظة	الأصول	
	الصافي	الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة			الإجمالي
	(2)-(1)=(3)	(2)			(1)
		2907 و 2807 2807 ماعدا 280 290 ماعدا 2907	207 20 ماعدا 207	الأصول غير الجارية فارق الاقتناء (good will) التشبيات المعنوية	
		2911+2811 2913+2813 2818، 2815، 2812 2918، 1915، 2912، 2922 و 2822 2923	211 213 215، 212 218 و، 22 ماعدا 229 23	التشبيات العينية الأراضي المباني التشبيات العينية الأخرى	
			265 26 ماعدا 265 269 و، 272، 271 273 و، 275، 274 276 و، 133	التشبيات الممنوح امتيازها التشبيات الجاري إنجازها التشبيات المالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض و أصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل	
				مجموع الأصول غير الجارية	
		39 491 495 و 496	من 30 إلى 37 41 ماعدا 419 43، 42، 409 44 ماعدا (من 444 إلى 45، 448)	الأصول الجارية مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزيائن المدينون الآخرون	

			486، 46، 489، 445، 444 447، 48		الضرائب و ما شابهها حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة الموجودات و ما شابهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى أموال الخزينة
	59	50 ماعدا 51 ماعدا 52، 53، 54			
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

**ملاحظة:** كل الحسابات الواقعة في عمود المبلغ الإجمالي أرصدها مدينة ،و كل المبالغ الواقعة في عمود الاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة أرصدها دائنة.

## 2-2 الخصوم:

تتضمن خصوم الميزانية بصفة منفصلة رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة و المعرفة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر في حالة الشركات و الاحتياطات و النتيجة الصافية للسنة المالية ،الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة ،الموردون و الدائنون الآخرون ،خصوم الضريبة مع تمييز الضرائب المؤجلة ،المرصودات للأعباء و للخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا) ،وخزينة الأموال السلبية و معادلات الخزينة السلبية.

تأخذ خصوم الميزانية الشكل القانوني التالي:

### الميزانية

السنة المقفلة في ...../...../.....

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الصادر أو أموال الاستغلال رأس المال غير المستعان به (رأس المال غير المطلوب) علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) النتيجة الصافية / النتيجة الصافية حصة المجمع (1)

			رؤوس أموال خاصة أخرى / الترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة (1)
			حصة ذوي الأقلية (1)
			المجموع 1
			الخصوم غير الجارية
			قروض و ديون مالية
			ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)
			دين أخرى غير جارية
			مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)
			الخصوم الجارية
			الموردون و الحسابات الملحقه
			الضرائب
			ديون أخرى
			الخزينة السلبية
			مجموع الخصوم الجارية (3)
			مجموع الخصوم العام

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

تعد خصوم الميزانية انطلاقا من أرصدة حسابات الخصوم الموجودة في ميزان المراجعة بعد الجرد ذات الرصيد الدائن و ذلك كما يلي:

- كل حسابات المجموعة الأولى رؤوس الأموال ماعدا الحساب 133 الضرائب المؤجلة على الأصول الذي يظهر بالأصول.

- حسابات المجموعة الثانية الدائنة المتمثلة في 229 حقوق مانح الامتياز ،والحساب 269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام عن سندات مساهمة غير مسددة لأن رصيد كلاهما يكون دائن و بالتالي تظهر في جانب الخصوم ضمن الخصوم غير الجارية لأنهما مصدر من مصادر التمويل الدائمة أو طويلة الأجل أو غير المتعلقة بعملية الاستغلال .

- حسابات الأصول التي تنتمي للمجموعة الرابعة و المجموعة الخامسة ذات الرصيد الدائن و المتمثلة في الحساب 419 الزبائن الدائنون ،الحساب 509 التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة ،والحساب 519 المساهمات البنكية الدائمة لأن رصيدهم يكون دائن و بالتالي تظهر في جانب الخصوم ضمن الخصوم الجارية لأنهما مصدر من مصادر التمويل غير الدائمة أو قصيرة الأجل أو المرتبطة ارتباطا وثيقا بعملية الاستغلال.

تستعمل أرصدة الحسابات في خصوم الميزانية كما يلي:

## الميزانية

السنة المقفلة في ...../...../.....

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			<b>رؤوس الأموال الخاصة</b>
	101		رأس المال الصادر أو أموال الاستغلال
	109		رأس المال غير المستعان به (رأس المال غير المطلوب)
	103، 104، و 106		علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)
	105		فوارق إعادة التقييم
	107		فارق المعادلة (1)
	12		النتيجة الصافية / النتيجة الصافية حصة المجمع (1)
	11		رؤوس أموال خاصة أخرى / الترحيل من جديد
			<b>حصة الشركة المدمجة (1)</b>
			<b>حصة ذوي الأقلية (1)</b>
			<b>المجموع 1</b>
			<b>الخصوم غير الجارية</b>
	16، و 17		قروض و ديون مالية
	134، و 155		ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)
	229، و 269		دين أخرى غير جارية
	132 و 155، 131، و 15		مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
			<b>مجموع الخصوم غير الجارية (2)</b>
			<b>الخصوم الجارية</b>
	40 ما عدا 409		الموردون و الحسابات الملحقة
	و الرصيد الدائن لـ (444، 445،		الضرائب
	و 447)		
	419، 509، 42، و الرصيد		ديون أخرى
	الدائن لـ 43، 44، ما عدا 444)		
	445، و 447، 45، 46، و 48)		الخبزينة السلبية
	519 و الرصيد الدائن لـ 51		
	و 52)		
			<b>مجموع الخصوم الجارية (3)</b>
			<b>مجموع الخصوم العام</b>

## 3- إعداد حساب النتائج

لقد تم تعريف حساب النتائج من الناحية الاقتصادية و القانونية في مقياس المحاسبة المالية 1 و سنتصر الآن على تعريف حساب النتائج من وجهة نظر النظام المحاسبي المالي. حيث يعرف على أنه بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الاعتبار تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب و يبرز بالتميز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة). (القرار المؤرخ في 26/07/2008، 2008، ص24)

يوجد نوعين لحساب النتائج هما:

- حساب النتائج حسب الطبيعة

- حساب النتائج حسب الوظيفة

إلا أن حساب النتائج حسب الطبيعة هو الحساب الإجباري الذي يجب على كل مؤسسة إعداده. يأخذ حساب النتائج حسب الطبيعة الشكل القانوني التالي:

## حساب النتائج حسب الطبيعة

للفترة من ...../...../..... إلى ...../...../.....

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال التغير في مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			<b>1- إنتاج السنة المالية</b>
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
			<b>2- استهلاك السنة المالية</b>
			<b>3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)</b>
			أجور المستخدمين الضرائب و الرسوم
			<b>4- الفائض الإجمالي للاستغلال</b>
			النواتج العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
			<b>5- النتيجة العملياتية</b>

			النواتج المالية المصاريف المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
			الضرائب الواجب دفعها على النتيجة العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			النواتج غير العادية (الاستثنائية) المصاريف غير العادية (الاستثنائية)
			9- النتيجة غير العادية (الاستثنائية)
			10- النتيجة المالية الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعه موضع المعادله في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			و منها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

(1) لا يستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

يعد حساب النتائج انطلاقاً من أرصدة حسابات الأعباء و النواتج الموجودة في ميزان المراجعة بعد الجرد بعد ترصيد الحسابات الفرعية و الجزئية بالحسابات الرئيسية و ذلك كما يلي:

حساب النتائج حسب الطبيعة

للفترة من ...../...../..... إلى ...../...../.....

N-1	N	ملاحظة	
	70		رقم الأعمال
	72		التغير في مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التصنيع
	73		الإنتاج المثبت
	74		إعانات الاستغلال
	$74+73+72+70=(1)$		1- إنتاج السنة المالية
	60		المشتريات المستهلكة
	61 و 62		الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
	$62+61+60=(2)$		2- استهلاك السنة المالية
	$(2)-(1)=(3)$		3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
	63		أجور المستخدمين
	64		الضرائب و الرسوم
	$64-63-(3)=(4)$		4- الفائض الإجمالي للاستغلال

	75		النواتج التشغيلية الأخرى
	65		الأعباء التشغيلية الأخرى
	68		مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة
	78		استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
	$78+68-65-75+(4)=(5)$		5- النتيجة التشغيلية
	76		النواتج المالية
	66		المصاريف المالية
	$66-76=(6)$		6- النتيجة المالية
	$(6)+(5)=(7)$		7- النتيجة العادية قبل الضرائب $(6+5)$
	698 و 695		الضرائب الواجب دفعها على النتيجة العادية
	693 و 692		الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
	$693-692-698-695-(7)=(8)$		8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
	77		النواتج غير العادية (الاستثنائية)
	67		المصاريف غير العادية (الاستثنائية)
	$66-77=(9)$		9- النتيجة غير العادية (الاستثنائية)
	$(9)+(8)=(10)$		10- النتيجة المالية الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعه موضع المعادله في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			و منها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

- يجب ترصيد حسابات الأعباء و حسابات النواتج بالحساب 12 نتيجة الدورة

- تنقل النتيجة الصافية للدورة للميزانية في جانب الخصوم بإشارة موجبة إذا كانت ربح و بإشارة سالبة إذا كانت خسارة

- عند حساب الضريبة على على النتيجة يجب أن تقيد كما يلي:

n/12/31			
	C <sub>9</sub>	من ح/ الضرائب على النتائج	69
C <sub>9</sub>		إلى ح/ الدولة: الضريبة على النتيجة	444
		تسجيل الضريبة على النتيجة	

$$C_9 = \text{الضريبة على النتيجة}$$



## قائمة المراجع

### - قائمة المراجع باللغة العربية:

#### أ- الكتب:

- 01- أحمد طرطار ، عبد العالي منصر ، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، جسور للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2015؛
- 02- بعداش عبد الكريم ، المحاسبة العامة 1 ، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2019؛
- 03- حواس صلاح ، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) ، بدون دار نشر ، الجزائر ، 2012؛
- 04- لخضر علاوي ، نظام المحاسبة المالية: سير الحسابات وتطبيقها ، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014؛
- 05- لعياشي نور الدين ، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، الجزائر ، 2018؛
- 06- محمد بوتين ، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية ، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2015؛
- 07- هوام جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010/2009؛
- 08- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، الأردن، دار وائل للنشر، بدون سنة؛
- 09- عبد الستار الكبيس ، مبادئ المحاسبة ، الأردن ، دار وائل للنشر ، 2003 ؛
- 10- عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، الجزء الأول، الأردن ، دار وائل للنشر، 2002؛
- 11- عبد الرحمن عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد) ، دار جيطلي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011؛

#### ب- النصوص التشريعية:

- 01-- القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية) تغيير التقديرات والطرق المحاسبية؛
- 02- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25؛
- 03- القرار المؤرخ في 2008/07/26 و الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها؛

### - قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

- 01- Alain FAYEL ,Daniel PERNOT , Comptabilité général de l'entreprise ,DUNOD , France ,2005;
- 02- François Mechain ,séminaire de formation en normes IAS/ IFRS, Biskra (le26-29 Avril 2008)
- 03--Georges Langlois ,Micheline Friédérich , Comptabilité financière , Foucher ,France ,2007;
- 04- Henri Davasse ,Michel Parruitte ,Introduction à la comptabilité ,Sup Foucher ,France ,2007/2008;
- 05-Jean-Paul Monnot ,Sylvie Vidalenc ,Comptabilité approfondie ,HACHETTE Supérieur , France ,2007;
- 06- Sahraoui Ali , Comptabilité financière ; Cours et exercices corrigés , Berti Edition, Alger, 2011;
- 07- TAFIGOULT Rabah ,le système comptable financier , Algérie ,2015;
- 08- TAZDAIT ALI ,maitrise du système comptable financier ,ACG Algérie ,2009;

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير

# مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي (SCF) الجزائري بنوع من التفصيل

إعداد الدكتور: عامر الحاج

(2023-2022)

## الصف الأول: حسابات رؤوس الأموال

### 10- رأسمال والاحتياطيات وما يماثلها

101- رأسمال الصادر أو رأسمال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال

1011- رأس المال الصادر : الجزء غير المطلوب

1012- رأس المال الصادر: الجزء المطلوب وغير المفوع

1013- رأس المال الصادر: الجزء المطلوب و المدفوع

1014- أموال الأستغلال

103- العلاوات المرتبطة برأس المال الاجتماعي

1031- علاوات الاكتتاب

1032- علاوات الاندماج

1034- علاوات تحويل السندات والأسهم

104- فارق التقييم

105- فارق إعادة التقييم

10503- فارق إعادة التقييم في مصاريف البحث والتنمية المثبتة

10504- فارق إعادة تقييم برامج الإعلام الآلي وما يماثلها

10505- فارق إعادة تقييم الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

10507- فارق إعادة تقييم المحل التجاري "good will"

10508- فارق إعادة تقييم التثبيات المعنوية الأخرى

10511- فارق إعادة تقييم الأراضي

10512- فارق إعادة تقييم تهيئة وترتيب الأراضي

10513- فارق إعادة تقييم المباني

10515- فارق إعادة تقييم المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية

10518- فارق إعادة تقييم تثبيات عينية أخرى

10519- فارق تحويل العملة على الاستثمارات في الشركات الأجنبية

10526- فارق إعادة تقييم سندات المساهمة

10527- فارق إعادة تقييم التثبيات المالية الأخرى

106- الاحتياطيات

1061- الاحتياطيات القانونية

1062- الاحتياطيات التنظيمية

10621- فائض القيمة على التنازلات المعاد استثمارها

10621- الربح الخاضع لنسبة مخفضة

1063- احتياطيات القانون الأساسي

1068- احتياطيات أخرى

107- فارق المعادلة

108- حساب المستغل

109- رأسمال المكتتب غير المطلوب

11- الترحيل من جديد

110- الترحيل من جديد للربح

115- التعديلات الناتجة عن تغيرات الطرق المحاسبية

119- الترحيل من جديد للخسارة

12- نتيجة الدورة

120- هامش الربح الأجمالي

121- القيمة المضافة للأستغلال

122- الفائض الأجمالي عن الأستغلال

123- النتيجة العملياتية

124- النتيجة المالية

125- النتيجة العادية قبل الضريبة

- 126- النتيجة الصافية للأنشطة العادية  
127- النتيجة غير العادية  
128- النتيجة الصافية للسنة المالية  
129- النتيجة الصافية للمجموع المدمج  
13- المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال  
131- إعانات التجهيز  
1311- إعانات التجهيز  
1319- إعانات التجهيز المسجلة في النتيجة  
132- إعانات أخرى للاستثمار  
1321- إعانات أخرى للاستثمار  
1321- إعانات أخرى للاستثمار مسجلة في النتيجة  
133- الضرائب المؤجلة على الأصول  
134- الضرائب المؤجلة على الخصوم  
138- منتوجات وأعباء أخرى مؤجلة  
14- متاح  
15- مؤونات الأعباء للخصوم غير الجارية  
153- مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة  
155- مؤونات الضرائب  
156- مؤونات تجديد التثبيات (الامتياز)  
1560- مؤونات تجديد تثبيات الامتياز  
1562- مؤونات إعادة هيكلة المحاجر والمناجم  
158- مؤونات الأعباء الأخرى للخصوم غير الجارية  
1581- المؤونات التنظيمية المتعلقة بالتثبيات  
1583- مؤونات للأخطار البيئية  
1584- مؤونات لضمان معطيات العملاء  
16- الاقتراضات والديون المماثلة  
161- سندات المساهمة  
162- الاقتراضات السندية القابلة للتحويل  
163- الاقتراضات السندية الأخرى  
164- الاقتراضات من مؤسسات القرض  
165- الودائع والكفالات المقبوضة  
167- الديون المترتبة على عقود الإيجار التمويلي  
168- الاقتراضات الأخرى والديون المماثلة  
1682- الاقتراضات لدى الهيئات الدولية  
1685- الاقتراضات اتجاه موردي التثبيات  
1688- الفوائد المستحقة على الاقتراضات والديون المماثلة  
169- علاوات تسديد السندات  
17- الديون المرتبطة بالمساهمات  
171- الديون المرتبطة بمساهمات المجمع  
172- الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع  
173- الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة  
178- الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات  
179- حقوق الامتيازات المفروضة  
18- حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة  
181- حسابات الارتباط بين المؤسسات  
186- السلع والخدمات (المصاريف) بين الوحدات  
1860- مشتريات بين الوحدات

- 1861- خدمات بين الوحدات  
1862- خدمات خارجية أخرى بين الوحدات  
187- سلع وخدمات بين الوحدات (إيرادات)  
1870- مبيعات بضاعة بين الوحدات  
1876- خدمات مؤداة بين الوحدات  
188- حسابات الارتباط بين الشركات في شكل مساهمة  
19- متاح

## الصف الثاني: حسابات التثبيتات

- 20- التثبيتات المعنوية  
203- مصاريف التنمية القابلة للتثبيت  
204- برمجيات المعلوماتية وما شابهها  
205- الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات  
207- فارق الإقتناء  
208- التثبيتات المعنوية الأخرى  
21- التثبيتات العينية  
211- الأراضي  
2110- أراضي للبناء والورشات  
2111- مناجم ومحاجر  
2116- أراضي أخرى  
212- تهيئات وترتيبات الأراضي  
213- المباني  
2131- عمارات  
2135- ترتيبات عامة – ترتيبات، تهيئات المتعلقة بالمباني  
2138- أشغال الهياكل القاعدية  
215- المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية  
2151- التركيبات المتخصصة  
2153- التركيبات ذات الخصائص الخاصة  
2154- تجهيزات صناعية  
2157- تهيئات وترتيبات متعلقة بالتجهيزات والمعدات الصناعية  
218- التثبيتات العينية الأخرى  
2181- تركيبات عامة وتهيئات وترتيبات مختلفة  
2182- معدات النقل  
2183- تجهيزات مكتب وتجهيزات الإعلام الآلي  
2184- أثاث  
2185- معدات الاستغلال الفلاحي  
2186- أغلفة متداولة  
22- التثبيتات في شكل امتياز  
221- الأراضي الممنوحة في شكل امتياز  
222- تهيئة وترتيب الأراضي الممنوح امتيازها  
223- المباني الممنوح امتيازها  
225- المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها  
228- التثبيتات العينية الأخرى الممنوح امتيازها  
229- حقوق منح الامتياز  
23- التثبيتات قيد الإنجاز  
232- التثبيتات العينية قيد الإنجاز

- 237- التثبيات المعنوية قيد الإنجاز  
238- التثبيات والدفعات عن طلبات التثبيات
- 24- متاح  
25- متاح
- 26- مساهمات وحسابات مدينة مرتبطة بمساهمات
- 261- سندات الفروع المثبتة  
2611- الأسهم  
2618- سندات الفروع المثبتة الأخرى  
262- سندات المساهمة الأخرى  
265- سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)  
266- الحسابات المدينة المرتبطة بمساهمات المجمع  
2661- حسابات مدينة مرتبطة بسندات المساهمة  
2665- دفعات ممثلة لحصص غير مرسلة  
2666- تسبيقات للتدعيم  
2668- قسيمات وفوائد للتحويل  
267- الحسابات المدينة الملحقة بمساهمات خارج المجمع  
2671- حسابات مدينة ملحقة بمساهمات خارج المجمع  
2675- دفعات ممثلة لحصص غير مرسلة  
2676- حسابات مدينة أخرى ملحقة بمساهمات  
2678- قسيمات للتحويل  
268- الحسابات المدينة الملحقة بشركات في حالة مساهمة  
269- الدفعات الباقية للتسديد عن سندات المساهمة غير المسددة
- 27- تثبيات مالية أخرى
- 271- السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة  
272- السندات التي تمثل حق دين الدائن (السندات والقسام)  
2721- السندات البسيطة  
2722- القسام  
27221- قسام التجهيزات  
27222- قسام الخزينة  
27223- قسام الصندوق  
273- السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة  
274- القروض والحسابات المدينة المترتبة على عقد الإيجار والتمويل  
2741- قروض مساهمة  
2742- قروض للشركاء  
2743- قروض للعمال  
2745- قروض على عقود الإيجار التمويلي  
2748- قروض أخرى  
275- الودائع والكفالات المدفوعة  
2751- الودائع  
2755- الكفالات المدفوعة  
276- حسابات مدينة أخرى مثبتة  
277- أسهم وسندات خاصة  
279- دفعات باقية للتسديد عن السندات المثبتة غير المسددة
- 28- إهلاك التثبيات
- 280- إهلاك التثبيات المعنوية  
2803- إهلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت  
2804- إهلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها  
2805- إهلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

- 2807- إهلاك فارق الاقتناء "good will"  
 2808- إهلاك التثبيات المعنوية الأخرى  
 281- إهلاك التثبيات العينية  
 2812- إهلاك أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي  
 2813- إهلاك المباني  
 2815- إهلاك المنشآت التقنية  
 2818- إهلاك التثبيات العينية الأخرى  
 282- إهلاك تثبيات الإمتياز  
 29- خسائر القيمة عن التثبيات  
 290- خسائر القيمة عن التثبيات المعنوية  
 2903- خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيات  
 2904- خسائر القيمة عن برمجيات الإعلام الآلي وما شابهها  
 2905- خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات  
 2907- خسائر القيمة عن فارق الاقتناء  
 2908- خسائر القيمة عن التثبيات المعنوية الأخرى  
 291- خسائر القيمة عن التثبيات العينية  
 2912- خسائر القيمة عن أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي  
 2913- خسائر القيمة عن المباني  
 2915- خسائر القيمة عن المنشآت التقنية  
 292- خسائر القيمة عن تثبيات الامتياز  
 293- خسائر القيمة عن التثبيات قيد الانجاز  
 296- خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات  
 297- خسائر القيمة عن السندات المثبتة الأخرى  
 298- خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة

### الصف الثالث: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

- 30- مخزونات البضاعة  
 31- المواد الأولية واللوازم  
 311- مخزون المواد  
 312- مخزون اللوازم  
 313- مخزون لوازم أخرى مستهلكة  
 32- مخزون تموينات أخرى  
 321- مواد للاستهلاك  
 322- لوازم للاستهلاك  
 326- مخزون أغلفة تالفة (غير متداولة)  
 33- سلع قيد الإنتاج  
 331- منتجات قيد الإنتاج  
 335- أشغال قيد الإنجاز  
 34- خدمات قيد الإنجاز  
 341- دراسات قيد الإنجاز  
 348- الخدمات قيد الإنجاز  
 35- إنتاج مخزون  
 351- المنتجات الوسيطة (منتجات نصف مصنعة)  
 355- منتجات تامة الصنع  
 358- المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (الفضلات والنفايات)  
 3581- الفضلات

- 3585- المهملات  
 3586- مواد مسترجعة  
 36- المخزونات الآتية من التثبيتات  
 37- المخزونات في الخارج  
 38- المشتريات المخزنة  
 380- البضائع المخزنة  
 381- المواد الأولية واللوازم المخزنة  
 382- التموينات الأخرى المخزنة  
 39- خسائر القيمة في المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ  
 390- خسائر القيمة في مخزون البضاعة  
 391- خسائر القيمة في المواد الأولية واللوازم  
 392- خسائر القيمة في التموينات الأخرى  
 393- خسائر القيمة في السلع قيد الإنتاج  
 394- خسائر القيمة في الخدمات قيد الإنجاز  
 395- خسائر القيمة في مخزونات المنتجات  
 397- خسائر القيمة في المخزونات الخارجية

### الصف الرابع: حسابات الغير

- 40- الموردون والحسابات الملحقة  
 401- موردوا المخزونات والخدمات  
 4011- موردون السلع والخدمات  
 4012- الموردون: ضمانات مقتطعة  
 403- موردوا المخزونات والخدمات : أوراق الدفع  
 404- موردوا التثبيتات  
 4041- موردوا التثبيتات: مشتريات تثبيتات  
 4042- موردوا التثبيتات: ضمانات مقتطعة  
 405- موردوا التثبيتات: أوراق الدفع  
 408- الموردون : فواتير قيد الاستلام  
 4081- فواتير قيد الاستلام للسلع والخدمات  
 4084- فواتير قيد الاستلام للتثبيتات  
 4088- الفوائد المنتظرة للموردين  
 409- الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب والتخفيضات التجارية RRR الواجب الحصول عليها والحسابات الدائنة الأخرى  
 4091- الموردون: تسبيقات ومدفوعات مسددة مسبقا على الطلبات  
 4094- خصم تعجيل الدفع المستحق قيد الأستلام  
 4096- الموردون: ضمانات مدفوعة على الأغلفة والمعدات  
 4097- الموردون: مردودات أخرى  
 4098- تخفيضات تجارية مستحقة ومردودات قيد الأستلام  
 41- العملاء (الزبائن) والحسابات الملحقة  
 411- الزبائن (العملاء)  
 4111- العملاء: مبيعات سلع وخدمات مقدمة  
 4112- العملاء: ضمانات مقتطعة



- 413- الزبائن: أوراق القبض  
4130- كمبيالات للقبض؛  
4131- سندات أمر للقبض؛  
4132- أوراق تجارية مرسلة للقبض؛  
4133- أوراق تجارية غير مدفوعة؛  
416- الزبائن المشكوك فيهم  
417- الحسابات المدينة على الأشغال والخدمات قيد الإنجاز  
418- الزبائن: الفواتير قيد الإرسال  
419- الزبائن الدائنون: التسبيقات المسلمة والتخفيضات التجارية RRR الواجب دفعها والموجودات الأخرى الواجب إعدادها  
4191- الزبائن: تسبيقات و دفعات مستلمة على الطلبات  
4193- الزبائن: خصم تعجيل الدفع الممنوح قيد الأرسال  
4196- الزبائن: ديون وضمانات مستلمة على الأغلفة و المعدات  
4197- الزبائن: مردودات أخرى  
4198- تخفيضات تجارية و مردودات أخرى قيد الأرسال  
42- المستخدمون والحسابات الملحقة  
421- المستخدمون: الأجور المستحقة  
422- أموال الخدمات الاجتماعية  
423- حصة المستخدمون من النتيجة  
425- المستخدمون: التسبيقات والمدفوعات تحت الحساب  
426- المستخدمون: الودائع المستلمة  
427- المستخدمون: الإعتراضات على الأجور  
428- المستخدمون: الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها  
4283- المستخدمون: الأعباء الواجب دفعها  
4288- المستخدمون: المنتجات الواجب استلامها  
43- الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة  
431- صندوق الضمان الاجتماعي "CNAS"  
432- الهيئات الاجتماعية الأخرى  
4321- صندوق التقاعد  
4322- تعاونية العمال "Mutuelles"  
438- الهيئات الاجتماعية : الأعباء الواجب دفعها والمنتجات الواجب استلامها  
4382- الأعباء الاجتماعية على العطل المدفوعة  
4386- أعباء أخرى للدفع  
4387- المنتجات الواجب استلامها  
44- الدولة، الجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات الملحقة  
441- الدولة والجماعات العمومية الأخرى: الإعانات الواجب استلامها  
4411- إعانات التجهيز وإعانات أخرى  
4412- إعانات الاستغلال  
4416- إعانات المحافظة على التوازن (الموازنة)  
4419- تسبيقات على الإعانات  
442- الدولة: الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى  
4421- الضريبة المقتطعة من الأجور  
4422- الأقتطاعات بنسبة 15% على التسديدات الحاصلة في الجزائر  
4423- رسم الطابع المحصل  
4424- الأقتطاعات بنسبة 24% على الأتعاب المدفوعة للخارج  
4427- أقتطاعات أخرى من المنبع  
443- العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية  
444- الدولة: الضريبة على النتيجة  
445- الدولة: الرسوم على رقم الأعمال (TVA)

- 4451- الرسوم على رقم الأعمال الواجب دفعها (TVA)  
4456- الرسوم على رقم الأعمال الواجب استرجاعها (TVA)  
44562- TVA مسترجعة على التثبيات  
44566- TVA مسترجعة على السلع والخدمات الأخرى  
44567- TVA مؤجل استرجاعها  
4457- TVA محصلة  
4458- TVA في انتظار المعالجة  
44586- TVA على فواتير قيد الاستلام  
44587- TVA على فواتير قيد الإرسال  
446- المنظمات الدولية (الهيئات الدولية)  
447- الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة  
448- الدولة: الأعباء الواجب دفعها والمنتجات الواجب استلامها  
45- المجمع والشركاء  
451- عمليات المجمع  
4510- التسبيقات المقبولة  
4511- التسبيقات المقبوضة  
455- الشركاء: الحسابات الجارية  
456- الشركاء: العمليات على رأس المال  
4561- الشركاء: حسابات الحصص في الشركة  
4562- الشركاء: رأس المال المطلوب وغير المدفوع  
4563- الشركاء: الدفعات المحصلة على رفع رأس المال  
4564- الشركاء: الدفعات المسبقة  
4566- المساهمون المفلسون  
4567- الشركاء: رأس المال المرود  
457- الشركاء: الحصص الواجب دفعها  
458- الشركاء: العمليات التي تمت بالاشتراك مع أو في تجمع  
46- مختلف الداننوم والمدينون  
462- الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيات  
464- الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفية و أدوات مالية مشتقة  
465- الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن قيم منقولة توظيفية وأدوات مالية مشتقة  
467- الحسابات الدائنة والمدينة الأخرى  
4670- الحسابات المدينة الأخرى  
4671- الحسابات الدائنة الأخرى  
468- الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها  
4686- الأعباء الأخرى الواجبة الدفع  
4687- المنتجات الأخرى الواجبة الاستلام  
47- الحسابات الانتقالية أو الانتظرية  
48- الأعباء أو المنتجات المعايئة مسبقا والمؤونات  
481- مؤونات الخصوم الجارية  
486- الأعباء المسجلة مسبقا  
487- المنتوجات المسجلة مسبقا  
49- خسائر القيمة عن حسابات الغير  
491- خسائر القيمة عن حسابات الزبائن  
495- خسائر القيمة عن حسابات المجمع والشركاء  
496- خسائر القيمة عن حسابات المدينون الآخرون  
4962- مدينون التنازل عن التثبيات  
4965- مدينون التنازل عن القيم المثبتة للتوظيف  
4967- حسابات أخرى مدينة

## الصف الخامس: الحسابات المالية

- 50- القيم المنقولة للتوظيف
- 501- الحصص في المؤسسات المرتبطة
- 502- الأسهم والحصص الخاصة
- 503- الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا للملكية
- 506- السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل
- 508- قيم التوظيف المنقولة الأخرى والحسابات الدائنة المماثلة
- 509- التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة
- 51- البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها
- 511- قيم التحصيل
- 5111- قسيمة للتحصيل
- 5112- شيكات للتحصيل
- 5113- أوراق تجارية للتحصيل
- 5114- أوراق تجارية للخصم
- 5115- بطاقات بنكية للتحصيل
- 512- بنوك: الحسابات الجارية
- 515- الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية
- 517- الهيئات المالية الأخرى
- 518- الفوائد المنتظرة
- 519- المساهمات البنكية المنتظرة
- 5191- قروض التوظيف للديون التجارية
- 51911 - قروض التوظيف للديون التجارية
- 51912 - القروض المستندية
- 51913- قروض التوظيف الناشئة بالخارج
- 51918 - الفوائد المنتظرة على المساهمات البنكية الجارية
- 52- الأدوات المالية المشتقة
- 53- الصندوق
- 54- وكالات التسبيقات والاعتمادات
- 541- وكالات التسبيقات
- 542- الاعتمادات
- 55- متاح
- 56- متاح
- 57- متاح
- 58- التحويلات الداخلية
- 581- تحويلات الأموال
- 588- تحويلات داخلية أخرى
- 59- خسائر القيمة عن الأصول المالية
- 591- خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية
- 594- خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات والاعتمادات

## الصف السادس: حسابات الأعباء

- 60- المشتريات المستهلكة
- 600- مشتريات البضاعة المباعة (بضاعة مستهلكة)

- 601- المواد الأولية المستهلكة
- 602- التموينات الأخرى المستهلكة
- 6021- المواد المستهلكة
- 6022- لوازم مستهلكة
- 6026- الأغلفة المستهلكة
- 60261 - الأغلفة التالفة
- 60265- الأغلفة المتداولة غير المطابقة
- 60267 - أغلفة الاستعمال المختلط
- 603- تغيرات المخزونات
- 6030- تغيرات مخزونات البضاعة
- 6031- تغيرات مخزونات المواد الأولية واللوازم
- 6032- تغيرات مخزونات التموينات الأخرى
- 604- مشتريات الدراسات والخدمات
- 605- مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال
- 607- المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات
- 608- مصاريف الشراء التابعة
- 609- التخفيضات والتنزيلات والحسومات (RRR) المتحصل عليها من مشتريات
- 61- الخدمات الخارجية
- 611- التفاوض العام (المقاولة بالباطن)
- 613- الإيجارات
- 614- الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة
- 615- الصيانة والتصليلات والرعاية
- 616- أقساط التأمينات
- 617- الدراسات والأبحاث
- 618- التوثيق والمستجدات
- 619- التنزيلات والتخفيضات والحسومات (RRR) المتحصل عليها من خدمات خارجية
- 62- الخدمات الخارجية الأخرى
- 621- العاملون الخارجيون عن المؤسسة
- 622- أجور الوسطاء والأتعاب
- 623- الإشهار والنشر والعلاقات العمومية
- 624- نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين
- 625- التنقلات والمهمات والاستقبالات
- 626- مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية
- 627- الخدمات المصرفية وما شابهها
- 628- الاشتراكات والمستجدات
- 629- التخفيضات والتنزيلات والحسومات (RRR) المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى
- 63- أعباء المستخدمين
- 631- أجور المستخدمين
- 6311- الأجور
- 6312- العطل المدفوعة
- 6313- بدائل وعلوات
- 6314- تعويضات ومنافع
- 634- أجور المستغل الفردي
- 635- الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية
- 6351- اشتراكات صندوق الضمان الاجتماعي CNAS
- 6352- اشتراكات صندوق التضامن Mutuelles
- 6358- اشتراكات الهيئات الأخرى (صندوق العطل المدفوعة CACOBATH)
- 636- الأعباء الاجتماعية للمستغل

- 637- الأعباء الاجتماعية الأخرى
- 638- أعباء المستخدمين الأخرى
- 64- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
- 641-- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور
- 642- الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال
- 6421- الرسم على النشاط المهني TAP
- 6422- TVA غير مسترجعة
- 6424- رسم الطابع والتسجيل
- 6427- رسوم وحقوق أخرى مستحقة على رقم الأعمال
- 645- الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج)
- 6451- الرسم العقاري
- 6452- رسم التطهير
- 6453- رسوم جمركية
- 6454- قسيمات السيارات
- 6456- رسم البيئة
- 6457- رسم الطابع
- 6458- رسوم وضرائب أخرى
- 65- الأعباء العملية الأخرى
- 651- الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة
- 652- نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية
- 653- أتعاب حضور
- 654- خسائر عن حسابات مدينة غير قابلة للتحصيل
- 655- أقساط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة
- 6555- قسط النتيجة المحققة في المجمع
- 6558- اهتلاكات التدهور اللاحق لتثبيتات الامتياز
- 6559- مخصصات المؤونات لتثبيتات الامتياز
- 656- الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة
- 6561- غرامات وعقوبات
- 6562- إعانات ممنوحة
- 6568- هدايا وعطايا
- 657- الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري
- 658- أعباء أخرى للتسيير الجاري
- 66- الأعباء المالية
- 661- أعباء الفوائد
- 663- خصم تعجيل الدفع الممنوح
- 664- الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات
- 665- فارق التقييم عن أصول مالية – نواقص القيمة
- 666- خسائر الصرف
- 667- الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية
- 668- الأعباء المالية الأخرى
- 67- العناصر غير العادية – الأعباء –
- 672- القيمة المحاسبية للأصول المحطمة المعرضة للإهمال (المهتلكة استثنائية)
- 676- مصاريف السنوات السابقة
- 678- نقص القيمة الآتي من استرداد المؤسسة للأسهم والسندات الصادرة عنها
- 68- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
- 681- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية
- 682- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للسلع موضع الامتياز

- 685- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية  
6853- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للمخزونات  
6854- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للمدينون  
686- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية  
6860- مخصصات فائض القيمة لإعادة الاستثمار  
6863- مخصصات مؤونات للمعاشات والسندات المماثلة  
6865- مخصصات مؤونات للضرائب  
6866- مخصصات مؤونات لتجديد التثبيتات  
6868- مخصصات مؤونات أخرى لأعباء الخصوم غير الجارية  
6869- مخصصات اهتلاكات علاوات تسديد السندات

#### 69- الضرائب عن النتائج وما يماثلها

- 692- فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول  
693- فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم  
695- الضرائب المفروضة عن الأرباح المبنية عن نتائج الأنشطة العادية  
698- الضرائب الأخرى عن النتائج

### الصف السابع: حسابات المنتوجات

#### 70- مبيعات البضاعة والمنتجات المصنعة والخدمات المؤداة والمنتجات الملحقة

- 700- مبيعات البضائع  
701- مبيعات المنتجات تامة الصنع  
702- مبيعات المنتجات نصف المصنعة  
703- مبيعات المنتجات المتبقية  
704- مبيعات الأشغال  
705- مبيعات الدراسات  
706- خدمات أخرى مؤداة  
708- منتوجات الأنشطة الملحقة  
709- التخفيضات والتزيلات والحسومات الممنوحة  
72- الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون  
723- تغير المخزونات الجارية  
724- تغير مخزونات المنتجات  
73- الإنتاج المثبت  
731- الإنتاج المثبت للأصول المعنوية  
732- الإنتاج المثبت للأصول العينية  
74- إعانات الاستغلال  
741- إعانات التوازن  
748- إعانات أخرى للاستغلال  
75- المنتوجات العملياتية الأخرى  
751- الأتاوي عن الامتيازات والبراءات والتراخيص وبرامج المعلوماتية والقيم المماثلة  
752- فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية  
753- أتعاب الحضور وأتعاب الإداريين أو المسير  
754- أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية  
755- قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة  
756- المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة  
757- المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير  
758- المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري

## 76- المنتوجات المالية

- 761- منتوجات المساهمات
- 762- عائدات الأصول المالية
- 763- عائدات الحسابات الدائنة
- 764- خصم تعجيل الدفع المستحق
- 765- فارق التقييم عن الأصول المالية – فوائض القيمة
- 766- أرباح الصرف
- 767- الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية
- 768- المنتوجات المالية الأخرى
- 77- العناصر غير العادية – المنتجات-
  - 770- منتجات السنوات السابقة
  - 775- منتجات عملياتية أخرى للسنوات السابقة
  - 778- الامتيازات والنواتج المتأتمية من استرداد المؤسسة للأسهم والسندات الصادرة عنها
- 78- الاسترجاعات من خسائر القيمة والمؤونات
  - 781- استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول غير الجارية-
  - 785- استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول الجارية –
  - 786- الاسترجاعات المالية عن خسائر القيمة والمؤونات
    - 7860- استرجاعات مؤونات فائض القيمة لإعادة الاستثمار
    - 7863- استرجاعات مؤونات للمعاشات والسندات المماثلة
    - 7865- استرجاعات مؤونات الضرائب
    - 7866- استرجاعات مؤونات أخرى لأعباء الخصوم غير الجارية