

تسمى حسابات التسيير أيضا بحسابات النتيجة وهي حسابات الصنف (6) والصنف (7) والذي يحدد الفرق بينهما نتيجة السنة المالية.

1.1 دراسة حسابات الصنف (6) الأعباء

وهي المبالغ المالية التي سددتها المؤسسة أو ستسدها خلال السنة المالية مقابل المواد والمنتجات والخدمات التي استهلكتها في عمليات الإنتاج والإستغلال أو بدون مقابل مباشر مثل الضرائب ومن الأعباء ما هو غير نقدي مثل الإهلاكات والمؤونات.

كما عرفها النظام المحاسبي المالي في المادة 26 من المرسوم 08-156 على أنها " تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا التنافسية (المنافع) الإقتصادية التي حصلت عليها خلال السنة المالية في شكل خروج أو إنخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الإهلاكات أو المؤونات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية".

يتكون هذا الصنف من مجموعة من الحسابات الرئيسية التي تضمنها SCF نذكر منها:

1.1.1 الحساب 60 المشتريات المستهلكة

يسجل في هذا الحساب البضائع المباعة وكذا المواد والتموينات والدراسات المستهلكة في عملية الإنتاج بتكلفة الشراء، كما يسجل في هذا الحساب المواد والتوريدات التي يتم استهلاكها مباشرة (ماء، غاز، كهرباء...) ويحتوي هذا الحساب على الحسابات الفرعية التالية:

◀ الحساب 600 مشتريات البضاعة المباعة: يظهر هذا الحساب عند إخراج البضاعة من المخازن من أجل البيع ويسجل في الطرف المدين مقابل حساب 30 بتكلفة الشراء.

◀ الحساب 601 المواد الأولية المستهلكة: يظهر هذا الحساب عند إخراج المواد الأولية واللوازم من المخازن من أجل الإستعمال ويسجل في الطرف المدين مقابل حساب 31 بتكلفة الشراء.

◀ الحساب 602 التموينات الأخرى المستهلكة: يظهر هذا الحساب عند إخراج المواد الأولية واللوازم من المخازن من أجل الإستهلاك ويسجل في الطرف المدين مقابل حساب 32 بتكلفة الشراء.

◀ الحساب 604 مشتريات الدراسات والخدمات: يظهر هذا الحساب عند دفع مصاريف الدراسات والخدمات المتعلقة بالإنتاج، ويسجل في الطرف المدين مقابل حساب 5× (النقديات).

◀ الحساب 607 مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات: يظهر هذا الحساب عند إستهلاك المواد والتوريدات غير القابلة للتخزين، ويسجل في الطرف المدين مقابل حساب 401 أو حساب 5×

الحساب 608 مصاريف الشراء التابعة : يسجل في هذا الحساب جميع المبالغ الملحقة بعميلة شراء المخزونات مثل مصاريف تدهور الاغلفة التجارية ويسجل في الجانب المدين.

الحساب 609 التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها من المشتريات: يظهر هذا الحساب عند حصول المؤسسة على تخفيض تجاري في فاتورة مستقلة (فاتورة التخفيض) ويسجل في الجانب الدائن مقابل حساب 401 أو حساب 5× (النقديات).

2.1 الحساب 61 خدمات خارجية

يضم مجمل المصاريف المدفوعة نتيجة تلقي المؤسسة خدمات من جهات خارجية وتكون هذه المصاريف ضرورية لنشاطها ويحتوي على مجموعة من الحسابات الفرعية يتم تسجيلها كما يلي:

xxx	د/ مصاريف المناولة	611
xxx	د/ الإيجارات	613
xxx	د/ الأعباء الإيجارية والأعباء المشتركة	614
xxx	د/ مصاريف الصيانة	615
xxx	د/ مصاريف التأمين	616
xxx	د/ مصاريف الأبحاث والدراسات	617
xxx	د/ مصاريف التوثيق والمصاريف المتنوعة	618
xxx	د/ المورد	401
xxx	د/ النقديات	5×
	- فاتورة مصاريف رقم ... -	

3.1 الحساب 62 الخدمات الخارجية الأخرى

تضم إجمالي المصاريف المدفوعة نتيجة حصول المؤسسة على خدمات خارجية على خلاف المصاريف المذكورة في د/61 ويحتوي على مجموعة من الحسابات الفرعية يتم تسجيلها كما يلي:

xxx	د/ العاملون الخارجيون عن المؤسسة	621
xxx	د/ أجور الوسطاء والأتعاب	622
xxx	د/ الإشهار والنشر والعلاقات العمومية	623
xxx	د/ نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين	624
xxx	د/ التنقلات والمهمات والإستقبالات	625
xxx	د/ مصاريف البريد والإتصالات السلكية واللاسلكية	626
xxx	د/ الخدمات المعرفية وما شابهها	627

628	د/ الإشتراكات والمستجدات	xxx	
401	د/ المورد	xxx	
5x	د/ النقديات	xxx	
	- فاتورة مصاريف رقم ... -		

4.1 الحساب 63 أعباء المستخدمين

يسجل بهذا الحساب المصاريف الخاصة بالمستخدمين مثل المرتبات والأجور والإشتراكات في صناديق الضمان الإجتماعي وبعض المصاريف الأخرى للمستخدمين أو الخاصة بالمستغل وتسجل في الطرف المدين مقابل أحد الحسابات الفرعية للحسابات (43، 42، 44) حسب طبيعة كل عملية، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات التالية:

◀ د/631 أجور المستخدمين (لقد تم التطرق إليه سابقا)؛

◀ د/634 أجرة المستغل الفردي، يسجل فيه قيمة الأجرة التي يتقاضاها المستغل؛

◀ د/635 إشتراكات الضمان الإجتماعي (26% التي تتحملها المؤسسة)؛

◀ د/636 أعباء إجتماعية للمستغل الفردي.

5.1 الحساب 64 ضرائب ورسوم

يتمثل في حق الدولة على المؤسسة عند القيام بنشاط تجاري قانوني، ويمثل الضرائب والرسوم التي تدفعها المؤسسة بإستثناء الضرائب على الأرباح فهي تسجل في د/69، ويتفرع إلى الحسابات التالية:

◀ د/641 الضرائب والرسوم المدفوعة المماثلة على الأجو؛

◀ د/642 الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال مثل رسم الطابع والتسجيل؛

◀ د/645 الضرائب والرسوم الأخرى.

6.1 الحساب 65 المصاريف العملياتية الأخرى

يشمل هذا الحساب المصاريف الناتجة من النشاطات العادية التي تقوم بها المؤسسة وأغلب الحسابات الفرعية لهذا الحساب تخص أعمال نهاية السنة.

7.1 الحساب 66 الأعباء المالية

هي مصاريف ناتجة عن العمليات التي تخضع لها الأصول المالية مثل الفوائد على القروض، فارق التقييم وخسائر التنازل على الأصول المالية، خسائر الصرف

8.1 الحساب 67 العناصر غير العادية- الأعباء

وهي الأعباء التي تحملتها المؤسسة بصورة غير عادية وخارجة عن إرادتها (إستثنائية) وليس لها علاقة بنشاطها مثل حالة نزع الملكية أو الكوارث الطبيعية.

9.1 الحساب 68 المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

هو حساب يظهر في نهاية السنة المالية تسجل فيه أفساط الإهلاكات ومخصصات المؤونات المحددة من قبل المؤسسة وفق التنظيم ساري.

10.1 الحساب 69 الضرائب على النتائج وما يماثلها

يسجل في هذا الحساب الضرائب المفروضة على النتائج المحققة من قبل المؤسسة بمختلف تفرعاتها، ويظهر في نهاية السنة، ويحتوي على الحسابات التالية:

◀ د/692 فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول؛

◀ د/693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم؛

◀ د/695 الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية؛

◀ د/698 الضرائب الأخرى عن النتائج.

مثال: سجل العمليات التالية في دفتر اليومية

1- إخراج بضاعة من المخازن وتسليمها للزبون تكلفتها 200 000 دج، وصل تسليم رقم 21.

2- إخراج ما قيمته 120 000 دج من المواد الأولية و40 000 دج من التموينات من أجل الإنتاج، سند خروج رقم 06.

3- إستلام فاتورة الكهرباء والغاز رقم 30 قيمتها 61 500 دج.

4- تسديد فاتورة خدمات مستهلكة في الإنتاج بـ 15 000 دج بشيك رقم 15 خاصة بالدراسة، فاتورة رقم 25.

5- إستلام مبلغ 8 000 دج نقدا نتيجة حصول المؤسسة على تخفيض تجاري على مشتريات سابقة، فاتورة تخفيض رقم 05.

6- تسديد مصاريف الإيجار ومصاريف الوطاء والأتعاب بشيك بنكي رقم 18، قيمتها على الترتيب 150 000 دج، 10 000 دج.

7- شراء طوابع بريدية وطوابع ضريبية بقيمة 12 000 دج، 80 000 دج على الترتيب نقدا، وصل نقدي رقم 15.

8- منح تبرعات لمؤسسات خيرية بقيمة 60 000 دج بشيك بنكي رقم 11.

9- N/12/31 كانت قيمة فوائد القروض 40 000 دج، كما حققت المؤسسة نتيجة إجمالية تقدر بـ 180 000 دج، ورقم أعمال 2 800 000 دج.

10- N+1/01/05 سددت الرسم على النشاط المهني (2%) بشيك بنكي رقم 05.

11- N+1/01/25 سددت الضريبة على أرباح الشركات (25%) نقداً، وصل نقدي رقم 07.

الحل:

		1		
	200 000	د/مشتريات البضاعة المباعة		600
200 000		د/ بضاعة	30	
		- وصل تسليم بضاعة رقم 21 -		
	120 000	د/ مواد أولية ولوازم مستهلكة		601
	40 000	د/تموينات مستهلكة		602
120 000		د/ مواد أولية ولوازم	31	
40 000		د/تموينات	32	
		- سند خروج رقم 06-		
	61 500	د/ مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات		607
61 500		د/ المورد	401	
		- فاتورة كهرباء رقم 30 -		
	15 000	د/ مشتريات الدراسات والخدمات		604
15 000		د/ البنك	512	
		- فاتورة دراسات وخدمات رقم 25 -		
	8 000	د/ الصندوق		53
8 000		د/RRR المتحصل عليها من المشتريات	609	

		- فاتورة تخفيض تجاري رقم 05 -		
		6		
	150 000	د/الإيجارات	512	613
	10 000	د/أجور الوسطاء والأتعاب	512	622
160 000		د/البنك	512	
		- تسديد مصاريف إيجار وأتعاب-		
		7		
	12 000	د/طوابع بريدية	53	626
	80 000	د/ طوابع ضريبية	53	645
92 000		د/الصندوق	53	
		- شراء طوابع بريدية وضريبية -		
		8		
	60 000	د/تبرعات	512	656
60 000		د/البنك	512	
		- تقديم تبرعات للجمعيات-		
		N/12/31		
	40 000	د/ فوائد القروض	512	661
40 000		د/البنك	512	
		- تسجيل فوائد القروض-		
		//		
	45 000	د/ الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية	444	695
45 000		د/ الدولة- الضرائب على النتائج	444	
		- تسجيل قيمة الضرائب واجبة الدفع -		
		N+1/01/05		
	56 000	د/الرسم على النشاط المهني	512	642
56 000		د/البنك	512	
		- تسديد الرسم على النشاط المهني-		
		N+1/01/25		
	45 000	د/الدولة-الضرائب على النتائج	53	444
45 000		د/الصندوق	53	

إعداد الدكتور: سليم بن رحمون - جامعة محمد خيضر بسكرة

		- تسديد قيمة الضريبة على أرباح الشركات -		
--	--	--	--	--

2. دراسة حسابات الصنف (7) الإيرادات (المنتجات)

تعرف الإيرادات على أنها المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة للغير أو بدون مقابل مثل الإعانات المستلمة، كما تشمل الإيرادات على تكاليف الإنتاج (د/72، د/73) وحساب 78 إسترجاع خسائر القيمة والمؤونات، هذه الحسابات الأخيرة تمثل مقبوضات نقدية.

كما عرفها النظام المحاسبي المالي في المادة 25 من المرسوم 08-156 على أنها " تتمثل منتجات سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو إنخفاض في الخصوم، كما تمثل المنتجات إستعادة خسارة في القيمة والإحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية".

يتكون هذا الصنف من مجموعة حسابات رئيسية نذكر منها:

1.2 الحساب 70 مبيعات البضائع والمنتجات التامة والخدمات المؤداة والمنتجات الملحقة

يسمى أيضا برقم الأعمال ويسجل بسعر البيع الصافي، وهو يشمل سعر المبيعات الإجمالي بعد طرح التخفيضات التجارية، وهذه المبيعات إما مبيعات النشاط الأساسي أو النشاط الفرعي الإستثنائي، ويحتوي هذا الحساب على الحسابات الفرعية التالية:

◀ الحساب 701 مبيعات منتجات تامة الصنع: يظهر هذا الحساب عند إعداد (تحرير) فاتورة بيع منتجات تامة، ويسجل في الجانب الدائن مقابل د/411 أو د/5× (النقديات).

◀ الحساب 702 مبيعات المنتجات نصف المصنعة: يظهر هذا الحساب عند إعداد (تحرير) فاتورة بيع منتجات نصف مصنعة، ويسجل في الجانب الدائن مقابل د/411 أو د/5× (النقديات).

◀ الحساب 703 مبيعات المنتجات المتبقية: يظهر هذا الحساب عند إعداد (تحرير) فاتورة بيع منتجات متبقية، ويسجل في الجانب الدائن مقابل د/411 أو د/5× (النقديات).

◀ الحساب 704 مبيعات الأشغال: يظهر هذا الحساب عند إنجاز أشغال للغير، ويسجل في الجانب الدائن مقابل د/411 أو د/5× (النقديات).

◀ الحساب 705 مبيعات الدراسات: يظهر هذا الحساب عند إنجاز دراسات للغير، ويسجل في الجانب الدائن مقابل د/411 أو د/5× (النقديات).

◀ الحساب 706 خدمات أخرى مؤداة: يظهر هذا الحساب عند تقديم خدمات للغير بإستثناء مبيعات الأشغال والدراسات، ويسجل في الجانب الدائن مقابل د/411 أو د/5× (النقديات).

◀ الحساب 708 منتوجات الأنشطة الملحقة: يسجل في هذا الحساب جميع المبالغ الملحقة بعملية بيع المخزونات مثل نواتج تدهور قيمة الأغلفة التجارية، ويسجل في الجانب الدائن.

◀ الحساب 709 التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة: يظهر هذا الحساب عند منح المؤسسة للزبون تخفيض تجاري في فاتورة مستقلة (فاتورة تخفيض) ويسجل في الجانب المدين مقابل د/411 أو د/5× (النقديات).

2.2 الحساب 72 الإنتاج المخزن أو المسحوب من المخزن

يمثل حركة المنتجات الموجودة في مخازن المؤسسة ويستعمل خلال السنة في المؤسسات التي تطبق طريقة الجرد الدائم فقط ، ويتفرع هذا الحساب إلى حسابين:

◀ الحساب 723 تغيرات المخزونات الجارية: يظهر هذا الحساب في نهاية السنة فقط يسجل في الطرف الدائن مقابل د/33 أو د/34.

◀ الحساب 724 تغير المخزونات من المنتجات: يستخدم هذا الحساب وفق طريقة الجرد الدائم عند دخول أو خروج مختلف المنتجات (د/35×) إلى أو من المخازن، ويسجل كما يلي:

دائن: مقابل د/35× عند دخول المخزونات من المنتجات إلى المخازن.

مدين: مقابل د/35× عند خروج المخزونات من المنتجات من المخازن.

مثال:

سجل العمليات التالية في دفتر اليومية بإتباع طريقة الجرد الدائم
2018/12/05 تحصلت المؤسسة من الورشات على 800 وحدة تامة الصنع بتكلفة 500 دج للوحدة و300 وحدة نصف مصنعة بتكلفة فردية 600 دج ومواد مسترجعة بقيمة 35 000 دج.

2018/12/15 إخراج ما قيمته 140 000 دج من المواد الأولية و 30 000 دج من التموينات من المخازن إلى الورشات.

2018/12/20 تحرير فاتورة بيع رقم 12 تتضمن بيع 3/4 من المنتجات التامة وثلاث من المنتجات نصف مصنعة ونصف المواد المسترجعة بـ 360 000 دج، 75 000 دج، 20 000 دج على الترتيب، وصل تسليم رقم 28.

2018/12/23 قدمت المؤسسة خدمة للغير بقيمة 140 000 دج نقداً، فاتورة رقم 17.

2018/12/31 نظراً للمواد والتموينات التي تم إدخالها إلى الورشة في 2018/12/15 لم تكتمل عملية الإنتاج بعد، إذ قدرت تكلفة الإنتاج الجاري 230 000 دج.

الحل:

		2018/12/05		
	180 000	د/ منتجات نصف مصنعة		351
	400 000	د/ منتجات تامة الصنع		355
	35 000	د/ منتجات متبقية		358
615 000		د/ تغير المخزونات من المنتجات - إدخال منتجات إلى المخازن -	724	
		2018/12/15		
	140 000	د/ مواد أولية مستهلكة		601
	30 000	د/ تموينات مستهلكة		602
140 000		د/ مواد أولية ولوازم	31	
30 000		د/ تموينات أخرى - إخراج مواد و تموينات للإستهلاك -	32	
		2018/12/20		
	455 000	د/ الزبائن		411
360 000		د/ مبيعات المنتجات التامة	701	
75 000		د/ مبيعات المنتجات نصف مصنعة	702	
20 000		د/ مبيعات المنتجات المتبقية - فاتورة بيع منتجات رقم 12 -	703	
		//		
	377 500	د/ تغير المخزونات من المنتجات	724	
60 000		د/ منتجات نصف مصنعة	351	
300 000		د/ منتجات تامة الصنع	355	
17 500		د/ منتجات متبقية - تسليم المنتجات للزبون -	358	
		2018/12/23		

	140 000	د/الصندوق	53
140 000		د/ خدمات مؤداة للغير - فاتورة تقديم خدمات رقم 17 -	706
	230 000	د/ المنتجات الجاري إنجازها 2018/12/31	331
230 000		د/ تغير المخزونات الجارية - إثبات قيمة المنتجات الجارية -	723

1.2 الحساب 73 الإنتاج المثبت

يستخدم هذا الحساب لإثبات قيمة الإيراد المقابل لقيمة إنجاز الأصول المادية أو المعنوية التي تقوم المؤسسة بإنتاجها بوسائلها الخاصة وبهدف إستخدامها لذاتها إذ يظهر هذا الحساب في نهاية السنة عندما يكون التثبيت قيد الإنجاز، ويظهر خلال السنة بتاريخ إستلام التثبيت المنجز، ويتفرع هذا الحساب إلى:

◀ د/731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية؛

◀ د/732 الإنتاج المثبت للأصول العينية.

(تم التطرق لكيفية تسجيل الحساب 73 عند دراسة الحساب 23 أصول ثابتة قيد الإنجاز.)

3.1 الحساب 74 إعانات الإستغلال

يسجل في هذا الحساب قيمة الإعانة التي تتحصل عليها المؤسسة من الدولة أو الجماعات العمومية وتكون مقيدة بمدة أقل من سنة، وإلا أصبحت إعانة استثمار أو تجهيز، ويتفرع هذا الحساب إلى:

◀ د/741 إعانة التوازن مثل إعانة تغطية خسائر لحقت بالمؤسسة؛

◀ د/ 748 إعانة الإستغلال الأخرى مثل إعانة بشرط الإلتزام ببعض الشروط (التخفيض في السعر).

مثال:

إتفقت الدولة مع المؤسسة على تخفيض سعر بيع منتجاتها مع الحصول على إعانة.

2017/01/15 تحصلت المؤسسة على وعد بالإعانة من طرف الدولة بقيمة 2 400 000 دج.

2017/01/18 إستلام قيمة الإعانة بشيك بنكي.

2017/01/15

	2 400 000	د/الدولة والجماعات العمومية الأخرى	441
2 400 000		د/ إعانة الإستغلال - الوعد بالحصول على إعانة -	748

2 400 000	2 400 000	2017/01/18		512
		ح/البنك	441	
2 400 000		ح الدولة والجماعات العمومية الأخرى - إستلام قيمة الإعانة بشيك -		

5.2 الحساب 75 المنتوجات العملياتية الأخرى

يستخدم هذا الحساب في تسجيل الإيرادات التي لم تدرج ضمن الحسابات السابقة والتي لها تأثير في عملية حساب النتيجة، ويتفرع هذا الحساب إلى عدة حسابات فرعية أغلبها تخص أعمال نهاية السنة.

6.2 الحساب 76 المنتجات المالية

يسجل في هذا الحساب الأرباح الداخلة للمؤسسة بسبب بيع الأصول المالية والأرباح الناتجة عن تحويل العملات الصعبة.

مثال: سجل العمليات التالية في دفتر اليومية

- 1- إستلام مبلغ 120 000 دج نقدا من المؤسسة " Z " مقابل السماح لها باستخدام براءات إختراع.
- 2- إستلام مبلغ 18 000 دج بشيك من طرف أحد الزبائن المفلسين (سبق وتم تسجيله كدين معدوم).
- 3- تسديد المورد نقدا حيث تحصلت المؤسسة على تخفيض مالي ب 5% قيمة الدين 120 000 دج (تم الحصول على التخفيض قبل التسديد).
- 4- بيع سندات بقيمة 115 000 بشيك بنكي، سعر شرائها 103 000 دج.

	120 000	1 ح/الصندوق		53
120 000		ح/البراءات والتراخيص	751	
		- تحصيل مبلغ 120 000 دج استخدام براءات -		
	18 000	2 ح/البنك		512
18 000		ح/تحصيل عن الحسابات الدائنة المهلكة	756	
		- تحصيل ديون معدومة -		
	120 000	3 ح/موردو المخزونات والخدمات		401
6 000		ح/خصم تعجيل الدفع المكتسب	768	
114 000		ح/الصندوق	53	
		- تسديد المورد والحصول على تخفيض مالي -		

		4		
	15 000		د/ البنك	512
103 000			د/ سندات مثبته خاصة بنشاط المؤسسة	273
12 000			د/ ربح صافي ناتج عن عملية تنازل عن الأصول المالية	767
			- تنازل عن أصول مالية -	

7.2 الحساب 77 العناصر غير العادية - منتجات -

لا يستعمل هذا الحساب إلا في الحالات الإستثنائية لتسجيل أحداث غير عادية وغير مرتبطة بنشاط المؤسسة، وتكمن أهمية هذا الحساب في ضرورة إبراز وتقييد عنصر إستثنائي في الكشوف المالية على حدى.

8.2 الحساب 78 الإسترجاعات من خسائر القيمة والمؤونات

يسجل هذا الحساب دائنا في حالة الإلغاء الكلي أو الجزئي لخسائر القيمة أو المؤونات.