جمهورية العراق

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

النظام المحاسبي الموحد
وفقاً لمعايير المحاسبة
والتقارير المالية الدولية

2026

جمهورية العراق

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

النظام المحاسبي الموحد
وفقاً لمعايير المحاسبة
والتقارير المالية الدولية

الطبعة الثالثة

٢٠٢٦

تمهيـــــد

بدأ العمل بالنظام المحاسبي الموحد في العراق بموجب طبعته الأولى سنة ١٩٨٥ ومن ثم أجريت عدة تعديلات وفقاً لمتطلبات العمل وصدرت الطبعة الثانية من النظام سنة ٢٠١١، وإنطلاقاً من أهداف ديوان الرقابة المالية الاتحادي بموجب أحكام المادة (٤/ رابعاً) من قانونه النافذ رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ (المعدل) التي نصت (نشر أنظمة المحاسبة والتدقيق المستندة على المعايير المحلية والدولية وتحسين القواعد والمعايير القابلة للتطبيق على الإدارة والمحاسبة بشكل مستمر)، فضلاً عن أحكام المادة (٤/ خامساً) من القانون المذكور التي نصت (تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق والنظم المحاسبية ورفع مستوى الأداء المحاسبي والرقابي للجهات الخاضعة للرقابة)، وبهدف رفع مستوى الأداء المحاسبي في الوحدات الاقتصادية وتطوير الأنظمة المحاسبية المعتمدة فقد تم تحديث النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية من خلال اعتماد وتطبيق المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية في تسجيل المعاملات والاحداث الاقتصادية، وتم إعادة صياغة النظام المحاسبي السابق في طبعتيه الاولى والثانية وصولاً لاصدار الطبعة الحالية المحدثة وبما يتوافق مع المعايير ذات الصلة، من خلال تشكيل لجنة من المختصين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لهذا الغرض بموجب الأوامر الديوانية المرقمة (٤٩٨٨) و(٢٦٨٧٧) و(٢٦٩٦٠) في ٢٠١٧/٣/١٢ و٢٠١٨/١٢/٢٣و٢٠٢٥/١٠/١٥ على التوالي.

حيث تضمن النظام المحاسبي الموحد بصيغته المحدثة امثلة لحالات تطبيقية متنوعة مع بيان الإيضاحات والإفصاحات المطلوبة وبما يضمن تبسيط عمليات التسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية للوحدات الهادفة للربح وهي تمثل الحد الأدنى لمتطلبات العمل وبما ينسجم مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.

المحتويات

التسلسل	الموضوع	رقم الصفحة
	المقدمة	١
الفصل الأول:	**شرح دليل النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمعايير التقارير المالية**	٢٠
الفصل الثاني:	**المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد**	٩٠
القسم الأول:	**الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة**	٩١
	– المعالجة المحاسبية للأصول والالتزامات	٩١
	– الأصول غير الملموسة	١٠٤
	– الأصول غير المتداولة والمحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة	١٠٨
	– انخفاض في قيمة الأصول	١١١
	– العقارات الاستثمارية	١١٣
القسم الثاني:	**القطاعات المتخصصة**	١١٥
	– **الزراعة**	١١٥
	– **استكشاف الموارد المعدنية**	١٢٥
القسم الثالث:	**الأدوات المالية والاستثمار في الشركات الزميلة والترتيبات المشتركة**	١٢٧
	– الاستثمارات التي تكون درجة التأثير فيها على قرارات الشركة المستثمر فيها قليلة أو معدومة	١٢٨
	– الاستثمارات التي تكون درجة التأثير فيها على قرارات الشركة المستثمر فيها جوهرية	١٤٣
	– الاستثمارات في الشركات الزميلة والترتيبات المشتركة	١٤٦
	– اندماج وتوحيد الأعمال	١٥٠
القسم الرابع:	**الاعتراف في بنود القوائم المالية**	١٥٣
	– المخزون	١٥٣
	– ضرائب الدخل	١٧١
	– عقود الإيجار	١٧٦
	– منافع الموظفين	١٨١
	– تكاليف الاقتراض	١٨٣
	– الايراد من العقود مع العملاء	١٨٩
	– نشاط المقاولات	١٩٨
	– الدفع على أساس الأسهم	٢٠٨
	– المنح والمساعدات الحكومية	٢١١
القسم الخامس:	**حالات عامة من المعالجات المحاسبية**	٢١٦
	– حالات عامة	٢١٦
	– المعالجات المحاسبية للأنشطة المستدامة	٢٤٧
	– السياسات المحاسبية التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	٢٤٨
	– المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	٢٥٦
	– آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	٢٥٧
الفصل الثالث:	**متطلبات العرض والإفصاح في القوائم المالية**	٢٦١
	– الممتلكات والآلات والمعدات	٢٦٢
	– الأصول الحية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	٢٦٤
	– انخفاض في قيمة الأصول	٢٦٥
	– الأصول غير المتداولة والمحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة	٢٦٦
	– العقارات الاستثمارية	٢٦٩
	– المخزون	٢٧٣
	– الايراد من العقود مع العملاء	٢٧٤
	– الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	٢٧٧
	– ربحية السهم	٢٧٩

المحتويات

التسلسل	الموضوع	رقم الصفحة
	– القطاعات التشغيلية	٢٨٥
	– الاستثمار في الشركات الزميلة والترتيبات المشتركة	٢٨٨
	– الأدوات المالية "الإثبات والقياس"	٢٩٢
	– قياس القيمة العادلة	٣٠٦
	– ضرائب الدخل	٣١٢
	– الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	٣١٩
	– المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	٣٢٢
	– الأصول غير الملموسة	٣٢٤
	– عقود الإيجار	٣٢٩
	– الدفع على أساس الأسهم	٣٣٦
	– الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية	٣٣٩
	– السياسات المحاسبية التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	٣٤٢
	– التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح	٣٤٤
	– المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	٣٥١
	– الأحداث بعد فترة التقرير	٣٥٥
	– آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	٣٥٨
	– تكاليف الاقترض	٣٦١
	– استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها	٣٦٤
الفصل الرابع:	**القوائم المالية والقوائم الموحدة والمنفصلة**	٣٦٥
القسم الأول:	**القوائم المالية**	٣٦٦
	– قائمة المركز المالي	٣٦٨
	– قائمة الدخل الشامل	٣٧٥
	– قائمة التغير في حقوق الملكية	٣٨٣
	– قائمة التدفقات النقدية	٣٨٧
	– الكشوفات التحليلية الأخرى	٣٩٢
القسم الثاني:	**القوائم المالية الموحدة**	٤٣١
	– القوائم المالية الموحدة	٤٣١
	– محاسبة تجميع الأعمال	٤٣٤
	– الاستثمارات التي تكون فيها درجة تأثير الشركة القابضة على قرارات الشركة التابعة تأثير كبير وبدون سيطرة أو درجة تأثير فعالة	٤٤٠
	– آثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية على ترجمة القوائم المالية	٤٤٩
الفصل الخامس:	**المجموعة المستندية والدفترية**	٤٥٢
الفصل السادس:	**الموازنات التخطيطية**	٥٠٦
الفصل السابع:	**التكاليف في ظل النظام المحاسبي الموحد**	٥٦٣
الفصل الثامن:	**الحسابات القومي**	٥٩٤

المقدمـــــة

١- مبررات تحديث النظام المحاسبي الموحد:

انسجاماً مع الهدف الرئيس لمعايير المحاسبة الدولية، المتمثلة بتوحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية وإصدار التقارير المالية الملائمة للمقارنة على المستوى الدولي، سعى الديوان في الحفاظ على منحنى التوحيد المحاسبي داخل العراق عن طريق توحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية والتقارير المالية الملائمة للمقارنة داخل مؤسسات القطاع العام والمختلط والخاص، في ظل معايير التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية، والتوحيد المحاسبي حاجة ضرورية للأرتقاء بمستوى المحاسبة وخدمة الاقتصاد الكلي، بحيث يجعل التقارير المالية تلبي احتياجات الوحدة الاقتصادية، ومستخدمي التقارير، والمحاسب القومي، والجهاز الضريبي، فضلاً عن كونه يتناول المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

٢- اعتماد خطة التحول إلى المعايير الدولية:

سبق أن اعتمد ديوان الرقابة المالية الاتحادي في سنة ٢٠١٩ خطة للتحول إلى معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية، والتي يستدعي تنفيذها تبني منهجية مناسبة لدراسة المعايير الدولية والنظر في مراحل التطبيق ومدى الحاجة لاستحداث او أجراء التعديلات الازمة على النسخة القديمة من النظام المحاسبي الموحد واقتراح تعديل او تكييف الأنظمة والتعليمات النافذة بما يساعد على تطبيق تلك المعايير بطريقة صحيحة.

بناءً على ما تقدم قام الديوان بتشكيل لجنة لتحديث النظام المحاسبي الموحد، مهمتها تحديث النظام وفق رؤية شاملة للوضع الاقتصادي والمحاسبي ومعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.

وقد اعتمدت اللجنة في عملها على مقترحات وآراء الاكاديمين والعاملين في الوحدات الاقتصادية في القطاع العام والجهات المستفيدة من تطبيق النظام المحاسبي الموحد، واستغرق عمل اللجان أكثر من ثلاث سنين، وعرض المشروع على مجلس الرقابة المالية لمناقشته وإقراره، واضيفت بعض المقترحات من قبله ليأخذ صيغته النهائية.

٣- السمات الاساسية للنظام المحاسبي الموحد:

أ- الشمولية:

أولاً: شموليته لجميع الوحدات الاقتصادية الهادفة لتحقيق أرباح.

ثانياً: شموليتة لكافة النفقات الاستثمارية بغض النظر عن مصدر تمويلها.

ثالثاً: اعادة تبويب الحسابات بصورة تخدم متطلبات الحسابات المالية التقليدية بالاضافة إلى متطلبات الحسابات الكلفوية والسعرية والحسابات القومية وغيرها من البيانات

اللازمة لاغراض التخطيط والرقابة وعلى وجه الخصوص مايتعلق بمكونات القيمة المضافة حيث خصصت لها الحسابات المناسبة وهي:

حـ/٣١ الرواتب والاجور

حـ/٣٣٧ الفوائد وايجارات الاراضي

حـ/ ٣٧ الاندثار

حـ/٣٨ المصروفات التحويلية

ب- <u>البساطة والمرونة في التطبيق</u>:

يستهدف النظام تخفيف العب المحاسبي الملقي على عاتق الوحدات المستخدمة للنظام مع ابقاء امكانية تامين كافة البيانات اللازمة لاغراض المحاسب القومي للتخطيط والرقابة وذلك عن طريق اللجوء إلى: -

أولاً- اعتماد مصادر اخرى للمعلومات خارج النظام لتامين بعض البيانات الاحصائية التي تحتاجها الجهات المختلفة وفي مقدمتها البيانات الخاصة بالرسوم الكمركية المدفوعة.

ثانياً- اعداد كشوفات احصائية ملحقة بالنظام لتغطية متطلبات المحاسب القومي للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

٤- <u>المبادئ والاسس</u>:

ان اهم المبادئ والاسس والاعتبارات التي اعتمدتها اللجنة الرئيسية لاعداد النظام الموحد ما يأتي: -

أ- ترتيب تبويب الحسابات بصورة تخدم متطلبات الحسابات المالية والتقليدية بالاضافة إلى متطلبات الحسابات الكلفوية والسعرية والحسابات القومية وغيرها من البيانات اللازمة لاغراض التخطيط والرقابة وعلى وجه الخصوص مايتعلق بمكونات القيمة المضافة.

ب- اعتماد الترقيم العشري والتبويب المتسلسل المنطقي لحسابات الدليل بهدف وضع الحسابات على الحاسبة الالكترونية بشكل يؤدي إلى تجميع البيانات تلقائياً وفق تبوبيات الدليل بما يخدم التخطيط والمتابعة والرقابة ومايقابلها من حسابات الاندثار وتخصيصاتها وكذلك حسابات المخزون ومايقابها من استخدامات.

ج- التمييز بين النشاط الجاري والنشاط الاستثماري وكذلك التمييز بين النشاط الاعتيادي والنشاط الاستثنائي للوحدة.

د- اعتمادها الحسابات المتقابلة ضمن حسابات الميزانية وذلك لاظهار المركز المالي ومسؤوليات والتزامات الوحدة بصورة واضحة تطبيقاً لمبدأ الالتزام وتأميناً لمؤسسات الرقابة والضبط الداخلي وتوفير المعلومات المطلوبة.

هـ- ابراز قطاع التشيد والبناء في الدليل المحاسبي بالنظر لاهمية وخصوصية هذا القطاع في المرحلة الحالية واعتماد اسلوبا وسطا بين اسلوب الغلق السنوي واسلوب الغلق عند الانجاز الكلي في تدوير الاعمال المنجزة.

و- ابراز حسابات التكاليف في فصل خاص نظرا لاهميتها مما يساعد في عملية تجميع البيانات لاغراض احتساب عناصر التكاليف وفق حسابات المراقبة ومراكزها الفرعية.
ز- استبعاد الحسابات التي لاتعكس واقعها الفعلي كما هو الحال بالنسبة لحسابات المزايا العينية وتعويض ذلك بالاعتماد على التحليلات الكلفوية والاحصائية.
ح- تبويب الاصول غير المتداولة بصورة عامة حسب طبيعتها واستخداماتها في النشاط وعلى اساس التمييز بين الطاقات الانتاجية المستغلة والمشروعات التي لم تتهيأ للاستغلال بعد أي التمييز بين الاصول غير المتداولة والمشروعات تحت التنفيذ مما يساعد في قياس حجم الاستثمار ونوعيته.
ط- وضع الاسس التي تميز بين الملكية العامة (راس المال والاحتياطي) وملكية الوحدة من حيث المعالجة المحاسبية والتبويب لاغراض راس المال الثابت.

محتويات النظام المحاسبي الموحد:

يتضمن النظام المحاسبي الموحد من عدة فصول وهي (الإطار العام وشرح دليل الحسابات، المعالجات المحاسبية، متطلبات الإفصاح في القوائم المالية، القوائم المالية والحسابات الختامية، الإفصاح، المجموعة المستندية والدفترية، الموازنات التخطيطية، التكاليف، الحسابات القومية) وكما مبين بالآتي: -

الفصل الأول: الإطار العام وشرح دليل الحسابات:

بهدف منع الاجتهادات في تفسير حسابات الدليل وماهية المعاملات المالية التي تدخل ضمن كل حساب من الحسابات التي تضمنها النظام المحاسبي تم وضع تعريف ووصف وشرح لكل حساب من حسابات الدليل وما يجب أن يتضمنه كل منها بما يضمن الحصول على حسابات متجانسة لجميع الوحدات التي تطبق النظام فضلاً عن مساهمته في توفير الإمكانية لتجميع البيانات والقوائم المالية والإحصائيات المطلوبة على المستويات القطاعية وعلى المستوى القومي.

يقصد بالدليل المحاسبي الهيكل العام للحسابات التي تفي بكافة احتياجات الوحدات الاقتصادية اللازمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد. وقد اتبعت طريقة الترميز الرقمي العشري للحسابات حيث أعطي لكل حساب من حسابات الدليل رقم خاص به يميزه عن باقي الحسابات وتم تقسيم حسابات الدليل المحاسبي إلى حسابات تتعلق بتحديد المركز المالي للوحدة وهي حسابات الاصول والالتزامات وإلى حسابات النتيجة

المتمثلة بحسابات المصاريف والإيرادات وهذه الحسابات الأربعة الإجمالية خصصت لها الأرقام من (١-٤) وكما يأتي: -

حسابات الاصول رقم الحساب (١)

حسابات الالتزامات رقم الحساب (٢)

حسابات المصروفات رقم الحساب (٣)

حسابات الإيرادات رقم الحساب (٤)

إن كل حساب من هذه الحسابات الإجمالية يتحلل إلى ثلاثة مستويات من الحسابات الفرعية كحد أدنى ويمكن أن يتحلل سبع مستويات وحسب طبيعة الحساب. وتتفرع أو تتحلل الحسابات الإجمالية بوضع أرقام بالتتابع على يمين الأرقام الدالة للحسابات الإجمالية وكالآتي: -

أ- الحساب الإجمالي (مستوى أحادي) ويحمل الأرقام من (١ إلى ٤).

ب-الحساب العام (مستوى ثنائي) ويعرف بوضع رقم إضافي من (١ إلى ٩) على يمين الرقم الدال للحساب الإجمالي.

ج-الحساب المساعد (مستوى ثلاثي) ويعرف بوضع رقم إضافي من (١ إلى ٩) على يمين الرقم الدال للحساب العام.

د- الحساب الفرعي (مستوى رباعي) ويعرف بوضع رقم إضافي من (١ إلى ٩) على يمين الرقم الدال للحساب المساعد.

هـ-الحساب الجزئي (مستوى خماسي) ويعرف بوضع رقم إضافي من (١ إلى ٩) على يمين الرقم الدال للحساب الفرعي.

و- الحساب التحليلي (مستوى سداسي) ويعرف بوضع رقم إضافي من (١ إلى ٩) على يمين الرقم الدال للحساب الجزئي.

ز-الحساب التحليلي المساعد (مستوى سباعي) ويعرف بوضع رقم إضافي من (١ إلى ٩) على يمين الرقم الدال للحساب الجزئي، وهكذا الى ان تصل الى المستوى المطلوب.

وبالإضافة إلى حسابات الميزانية وحسابات النتيجة المشار لها أعلاه هناك مجموعة ثالثة من الحسابات الإجمالية لم ترد ضمن الدليل وهي مجموعة مراكز الكلف والتي أعطيت الأرقام من (٥ إلى ٩) للدلالة عليها والمتمثلة بالآتي: -

مراكز التكاليف المباشرة رقم الحساب (٥).

مراكز التكاليف غير المباشرة رقم الحساب (٦).

مراكز الخدمات التسويقية رقم الحساب (٧).

مراكز الخدمات الإدارية رقم الحساب (٨).

مراكز العمليات الرأسمالية رقم الحساب (٩).

تتمثل أهم مزايا استخدام دليل الحسابات كالآتي: -

١- تسهيل التعرف على الحسابات المالية عند الرغبة في الحصول على معلومات معينة من هذه الحسابات.

٢- تسهيل مهمة المحاسب في إعداد البيانات وتقديم المعلومات التي تطلبها الإدارة.

٣- تحديد الإطار العام للنظام المحاسبي في المشروع حيث يبين ويحدد الدليل نوعية البيانات التي يمكن استخراجها من سجلات المحاسبة المختلفة.

٤- تسهيل مهمة تدريب المحاسبين الذين سيوكل لهم مهمة استخدام النظم المحاسبية.

٥- تقديم تصور مبسط وعام وشامل عن الإطار الذي تعمل من خلاله الوحدة حيث يتابع دليل الحسابات نشاط المشروع من لحظة بدء الإنتاج ومن لحظة بيعه.

٦- يشجع على استخدام نظم الحاسبة الالكترونية في الوحدة نظراً لاعتماد هذه النظم على أرقام الحسابات الموضحة في دليل الحسابات.

الفصل الثاني: <u>المعالجة المحاسبية (الاعتراف والقياس)</u>:

إن المعالجات المحاسبية لكافة الحسابات التي يتضمنها الدليل المحاسبي للنظام تم بطريقة القيد المزدوج فالقيد بطرفيه المدين والدائن يثبت على عدة مستويات تحليلية إبتداءً من المستوى الثالث فإذا كان هذا المستوى يحلل إلى حسابات فرعية أدنى فيتم تثبيتها أيضاً إلى أن تصل إلى المستوى المقصود وإن لم يحلل الحساب ويتوقف عند المستوى الثلاثي يعتمد على المستوى الثلاثي في التثبيت.

إن الهدف من إتباع هذا الأسلوب في كتاب القيد يرجع إلى أهمية تثبيته في عدة سجلات وبمستويات تحليلية مختلفة وبالتالي استخراج موازين مراجعة متعددة لهذه المستويات واستخدامها كوسيلة فعالة لأغراض الرقابة والتدقيق وتوفير بيانات تفصيلية وإجمالية لجهات مختلفة داخل وخارج الوحدة الاقتصادية، وبهدف توفير المعلومات

المتكاملة والواضحة والمفهومة لكل حساب تم تضمين هذا الفصل معالجات قيدية لكل حساب وبأمثلة تفصيلية ومبسطة.

الفصل الثالث: متطلبات الإفصاح في القوائم المالية:

تتطلب بعض المعايير تقديم إفصاح عن البيانات المالية وغير المالية والتي ترتبط بالقوائم المالية لذا كان من اللازم ادراج متطلبات العرض والافصاح في فصل مستقل عن المعالجات المحاسبية، ويتضمن هذا الفصل المواضيع الاتية:

- الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة.
- الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية.
- تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة.
- قياس القيمة العادلة.
- الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة.
- القطاعات التشغيلية.
- الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى.
- الاحداث اللاحقة.
- ربحية السهم.
- التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح.

الفصل الرابع: القوائم المالية والقوائم المالية الموحدة والمنفصلة:

تعد القوائم المالية من الوسائل الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية وهذه القوائم تقدم تأريخاً مستمراً ومعبراً عنه بوحدات نقدية، ويمكن تحديد أهم أهداف التقارير المالية بالآتي: -

أ- توفير معلومات عن موارد الوحدة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد والتغيرات في كل منها.

ب- توفير معلومات عن تقدير النفقات النقدية المتوقعة والحالية.

ج- توفير المعلومات المفيدة لقرارات الاستثمار والائتمان وقد تضمن هذا الفصل بيان تفاصيل القوائم المالية الأساسية المتمثلة بالميزانية العامة وحساب الأرباح والخسائر

وكشف التدفقات النقدية والكشوفات التحليلية المرفقة بتلك القوائم التي تساهم في الإفصاح عن نشاط الوحدة بشكل متكامل وواضح.

لقد تم تقسيم هذا الفصل الى قسمين:

القسم الأول: القوائم المالية متضمناً القوائم المالية الأساسية:

- قائمة المركز المالي
- قائمة الدخل الشامل
- قائمة التدفقات النقدية
- قائمة التغير بحقوق الملكية

القسم الثاني: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة متضمناً القوائم المالية الأساسية:

- اثار التغيرات في أسعار صرف العملات الاجنبية على ترجمة القوائم المالية
- محاسبة تجميع الاعمال
- لقوائم المالية المنفصلة
- القوائم المالية الموحدة

الفصل الخامس: <u>المجموعة المستندية والدفترية</u>

خصص الفصل الخامس للمجموعة المستندية والدفترية والتي تتمثل بمجموعة المستندات والدفاتر التي من خلالها يمكن للوحدة حصر وتسجيل وتبويب كافة العمليات المالية المتعلقة بنشاطها بهدف استخراج القوائم المالية والحسابات الختامية وفقاً لمتطلبات النظام وكذلك إظهار حقوق والتزامات الوحدة تجاه الغير.

الفصل السادس: <u>الموازنات التخطيطية</u>:

يعتبر نظام الموازنات التخطيطية احد الأنظمة الإدارية المتطورة إذ يجري عكس الأنشطة المختلفة للوحدة والقطاع الاقتصادي القومي من خلال ترجمة المؤشرات الكمية والخطط النوعية لتنفيذ السياسات وتحقيق الأهداف إلى موازنات مالية ونقدية تعتمد لأغراض الدراسة والمقارنة والرقابة وتقييم الأداء ويكون النظام بإطاره العام برنامجاً شاملاً لنشاط الوحدة الاقتصادية لفترة زمنية مقبلة يعتمد في إعداده على المؤشرات الفعلية التي حققتها الوحدة خلال الفترات السابقة بالإضافة إلى السياسات المعتمدة والتغيرات المتوقعة خلال فترة الموازنة، يغطي الإطار العام للموازنات جميع أنشطة الوحدات الاقتصادية

وفي مختلف القطاعات إذ جرى رسم وتوحيد الجداول الرئيسة للنظام فقط وترك إعداد الجداول التفصيلية المتفرعة عنها للوحدات الاقتصادية واستخدامها تبعاً لطبيعتها ولاحتياجاتها.

الفصل السابع: <u>التكاليف في ظل النظام المحاسبي الموحد:</u>

إن التوجه نحو التوحيد في مجال التكاليف جاء نتيجة حتمية لما حققته محاسبة التكاليف من تطور في السنوات الأخيرة لتكون الأداة الفاعلة لتوفير البيانات اللازمة للجهات التخطيطية والتنفيذية والرقابية لتأدية المهام الموكلة إليها ولكافة المستويات سواء الوحدة الاقتصادية أو على مستوى المؤسسة العامة النوعية أو على مستوى الاقتصاد القومي، والنظام المحاسبي الموحد شأنه شأن بقية النظم الإدارية الأخرى المتطورة وبما اتصف به من مرونة وشمول فقد تضمن بإطاره العام بعض المبادئ والأسس والمعالجات الكلفوية إضافة إلى المحاسبة المالية التي هي أساس النظام، وفي مقدمة ما تضمنته هو تخصيص الحسابات (٥، ٦، ٧، ٨، ٩) لمراقبات مراكز التكاليف في المستوى الأول من الدليل المحاسبي الموحد استكمالاً للحسابات المالية المتعارف عليها في عكس المركز المالي ونتيجة النشاط.

الفصل الثامن: <u>الحسابات القومية:</u>

استكمالا للفائدة وتحقيق الأهداف المنشودة من النظام المحاسبي الموحد وبغية مساعدة كافة الجهات المستفيدة من النظام في تهيئة البيانات والمعلومات المطلوبة سيتم في هذا الفصل توضيح الهيكل العام للحسابات القومية عموما مع إشارة خاصة إلى النظام المتبع حاليا في العراق كما سنتطرق إلى أهم التطورات الحاصلة بشأن المفاهيم المتعارف عليها بهذا الخصوص سواء في أوساط الأمم المتحدة أو في المؤسسات العلمية الاخرى، لقد ازدادت أهمية الحسابات القومية في ظل التخطيط الاقتصادي الشامل الذي يستهدف تنظيم وتطوير حياة المجتمع من النواحي الاقتصادية والاجتماعية حيث تعتبر الحسابات القومية من الأدوات المهمة في مرحلة التهيئة والتحضير لإعداد أهداف واستراتيجيات الخطة الاقتصادية.

أطار مفاهيم التقرير المالي:

يتناول أطار مفاهيم التقرير المالي الاتي:

١- هدف التقرير المالي؛

٢- الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة؛

٣- تعريف، وإثبات، وقياس العناصر التي تتكون منها القوائم المالية؛

٤- مفاهيم رأس المال، والمحافظة على رأس المال.

١- هدف وفائدة وحدود التقرير المالي ذي الغرض العام:

يشكل هدف التقرير المالي ذي الغرض العام الأساس لـ "إطار المفاهيم" وتنبثق من الهدف بشكل منطقي الجوانب الأخرى لـ" إطار المفاهيم" مثل مفهوم المنشأة المعدة للتقرير، والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة والقيد عليها، وعناصر القوائم المالية، والإثبات، والقياس، والعرض والإفصاح، ومن تلك الأهداف ما يأتي:-

أ- يوفر معلومات مالية عن المنشأة المعدة للتقرير مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين في اتخاذ قرارات حول تقديم موارد للمنشأة.

ب-لتقدير توقعات المنشأة عن صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة، يحتاج المستثمرون، والمقرضون والدائنون الآخرون الحاليون منهم والمحتملون إلى معلومات عن موارد المنشأة، والمطالبات على المنشأة، ومعلومات عن كفاءة وفعالية أداء إدارة المنشأة وجهاز السلطة فيها لمسؤولياتهم في استخدام موارد المنشأة.

ج- توفر معلومات تساعد المستثمرين، والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين على تقدير قيمة المنشأة المعدة للتقرير.

د- قد تجد الأطراف الأخرى أيضا مثل الجهات التنظيمية وأفراد المجتمع، بخلاف المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، أن التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة.

هـ- تستند التقارير المالية، إلى حد كبير، إلى التقديرات والاجتهادات والنماذج، بدلاً من الوصف الدقيق ويضع "إطار المفاهيم" المفاهيم التي تحكم تلك التقديرات والاجتهادات والنماذج فالمفاهيم هي الهدف الذي يبذل معدو التقارير المالية ما في وسعهم من أجله.

و- توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات عن المركز المالي للمنشأة المعدة للتقرير، حيث تمثل معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات على المنشأة المعدة للتقرير، وتوفر التقارير المالية أيضاً معلومات عن آثار المعاملات والأحداث الأخرى التي تغير الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات عليها.

ز- يمكن أن تساعد المعلومات عن طبيعة ومبالغ الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات عليها المستخدمين على تحديد جوانب القوة والضعف المالي للمنشأة، ويمكن أن تساعد تلك المعلومات المستخدمين على تقدير سيولة وملاءة المنشأة المعدة للتقرير، واحتياجاتها لتمويل إضافي، ومدى نجاحها في الحصول على ذلك التمويل.

ح- تساعد المعلومات، عن الأداء المالي للمنشأة المعدة للتقرير، المستخدمين على فهم العائد الذي أنتجته المنشأة على مواردها الاقتصادية.

ط- نظراً لأن المعلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات عليها والتغيرات في مواردها الاقتصادية والمطالبات عليها خلال فترة ما توفر أساساً لتقدير الأداء المالي السابق والمستقبلي للمنشأة، وليس معلومات فقط عن المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال تلك الفترة.

ي- تعد المعلومات عن الأداء المالي للمنشأة المعدة للتقرير خلال فترة ما مفيدة في تقدير القدرة السابقة والمستقبلية للمنشاة على أن تولد صافي تدفقات نقدية داخلة.

ك- قد تشير المعلومات عن الأداء المالي للمنشأة المعدة للتقرير خلال فترة ما أيضاً إلى المدى الذي تزداد فيه أو تنخفض الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها نتيجة أحداث مثل التغيرات في أسعار السوق، أو معدلات الفائدة.

ل- قد تتغير الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات عليها أيضاً لأسباب بخلاف الأداء المالي، مثل إصدار أسهم ملكية إضافية وتعد المعلومات عن هذا النوع من التغير ضرورية لتزويد المستخدمين بفهم كامل لأسباب تغير الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمطالبات عليها وانعكاس تلك التغيرات على أدائها المالي المستقبلي.

٢- الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة:

تحدد الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، أنواع المعلومات التي من المحتمل أن تكون أكثر فائدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين في اتخاذ قرارات حول المنشأة المعدة للتقرير على أساس المعلومات الواردة في تقريرها المالي (المعلومات المالية)، وتنطبق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، على المعلومات المالية الموفرة في القوائم المالية، إضافة إلى المعلومات المالية الموفرة بطرق أخرى، وبالرغم من ذلك قد تختلف الاعتبارات عند تطبيق الخصائص النوعية وقيد التكلفة للأنواع المختلفة من المعلومات، وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب أن تكون ملائمة وتعبر بصدق عما تستهدف أن تعبر عنه تُعزَّز فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة، وقابلة للتحقق، وتتوفر في الوقت المناسب وقابلة للفهم.

أ- الملائمة:

المعلومات المالية الملائمة هي تلك التي تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، إذا كان لها قيمة تنبؤيه، أو قيمة تأكيدية، أوكلاهما، ويكون للمعلومات المالية قيمة تنبؤيه إذا كان من الممكن أن تُستخدم كمدخلات في الإجراءات المستخدمة من قبل المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، ويكون للمعلومات المالية قيمة تأكيدية، إذا كانت توفر تغذية عكسية عن (تُؤكد، أو تغير) تقويمات سابقة، وترتبط القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية ببعضها البعض فالمعلومات التي يكون لها قيمة تنبؤيه غالباً يكون لها قيمة تأكيدية أيضا.

ب- الأهمية النسبية:

تكون المعلومات ذات أهمية نسبية، إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها، أو سوء عرضها على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس المعلومات المالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها، بعبارة أخرى تعد الأهمية النسبية جانباً محدداً من الملائمة للمنشأة يستند إلى طبيعة البنود التي ترتبط بها المعلومات في سياق تقرير مالي لمنشأة بعينها، أو إلى حجم هذه البنود أو إليهما معا.

ج- التعبير الصادق:

تعبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية بكلمات وبأرقام وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب ألا تعبر فقط عن الظواهر الملائمة، بل يجب أن تعبر أيضاً بصدق

عن الظواهر التي تستهدف التعبير عنها، ولكي يكون التعبير صادقاً بشكل كامل، يجب أن يكون للوصف ثلاث خصائص، حيث يجب أن يكون كاملاً ومحايداً وخالياً من الخطأ، ويعد الكمال أمراً نادراً، إذا كان قابلاً للتحقيق على الإطلاق، ويشمل الوصف الكامل جميع المعلومات الضرورية للمستخدم ليفهم الظاهرة الموصوفة، وحتى تكون المعلومات مفيدة، فإنه يجب أن تكون ملائمة وفي ذات الوقت مُعبر عنها بصدق فالتعبير الصادق عن ظاهرة غيرملائمة، أو التعبير غير الصادق عن ظاهرة ملائمة، لايساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات جيدة.

د- القابلية للمقارنة:

تعد المعلومات عن المنشأة المعدة للتقرير أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات مشابهة عن منشآت أخرى، وبمعلومات مشابهة عن المنشأة نفسها لفترة أخرى، أو لتاريخ آخر، تعد القابلية للمقارنة الخاصية النوعية التي تمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلافات بين البنود بخلاف الخصائص النوعية الأخرى، لا ترتبط القابلية للمقارنة ببند واحد، وتتطلب المقارنة بندين اثنين على الأقل رغم أن الثبات يرتبط بالقابلية للمقارنة، إلا أنهما مختلفان فالثبات يشير إلى استخدام الطرق نفسها للبنود نفسها، إما من فترة إلى فترة داخل المنشأة المعدة للتقرير، أو في فترة واحدة عبر المنشآت.

هـ- القابلية للتحقق:

تساعد القابلية للتحقق على التأكيد للمستخدمين بأن المعلومات تعبر بصدق عن الظاهرة الاقتصادية التي تستهدف التعبير عنها، وتعني القابلية للتحقق أنه بإمكان مراقبين مختلفين، على قدر من المعرفة ومستقلين، التوصل إلى إجماع، على أن وصفاً معيناً هو تعبير صادق لايلزم المعلومات الكمية أن تكون تقديراً لنقطة واحدة حتى تكون قابلة للتحقق، يمكن التحقق أيضاً من نطاق من المبالغ المحتملة ومن الاحتمالات المتعلقة بها، ويمكن أن يكون التحقق مباشراً، أو غير مباشر يعني التحقق المباشر التحقق من مبلغ، أو تعبير آخر من خلال الملاحظة المباشرة، على سبيل المثال، من خلال عد النقد ويعني التحقق غير المباشر فحص المدخلات لنموذجاً ومعادلة، أو أسلوب آخر، وإعادة حساب المخرجات باستخدام المنهجية نفسها.

و- توفير المعلومات في الوقت المناسب:

يعني توفير المعلومات في الوقت المناسب إتاحة المعلومات لصانع يالقرار في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير على قراراتهم، وبشكل عام كلما كانت المعلومات قديمة كلما كانت أقل فائدة وبالرغم من ذلك، قد تتصف بعض المعلومات بأنها مُوفرة في الوقت المناسب بعد فترة طويلة من نهاية فترة التقرير، نظراً لأنه على سبيل المثال قد يحتاج بعض المستخدمين لتحديد وتقدير الاتجاهات.

ز- القابلية للفهم:

إن تصنيف، وتوصيف وعرض المعلومات بشكل واضح وموجز يجعلها قابلة للفهم تعد بعض الظواهر معقدة بشكل متأصل، ولايمكن جعلها سهلة للفهم قد يؤدي استبعاد المعلومات عن تلك الظواهر من التقارير المالية إلى جعل المعلومات في تلك التقارير المالية أسهل للفهم وبالرغم من ذلك، ستكون تلك التقارير غير كاملة، وبناءًعليه، يُحتمل أن تكون مضللة، تُعد التقارير المالية للمستخدمين الذين على قدر معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، والذين يستعرضون المعلومات ويحللونها بقدر من العناية أحيانا قد يحتاج المستخدمون، المطلعون والجادون، إلى الحصول على مساعدة مستشار لفهم معلومات عن ظواهر اقتصادية معقدة.

٣- تعريف، وإثبات، وقياس وعرض القوائم المالية:

أ- الافتراض الأساس لإعداد القوائم المالية "الاستمرارية":

تُعد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة هي منشأة مستمرة، وستستمر في العمل خلال المستقبل المنظور وبالتالي يُفترض بأنه ليس للمنشأة النية ولا الحاجة لتصفية، أو لتخفيض نطاق عملياتها بشكل ذي أهمية نسبية؛ وإذا كانت توجد تلك النية أو الحاجة، فإنه يمكن أن تعد القوائم المالية على أسس مختلفة، وفي هذه الحالة، يُفصح عن الأساس المستخدم.

ب- عناصر القوائم المالية:

تصور القوائم المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى عن طريق تجميعها في فئات واسعة، وفقاً لخصائصها الاقتصادية ويطلق على هذه الفئات الواسعة اصطلاح عناصر القوائم المالية، إن العناصر المرتبطة بشكل مباشر بقياس المركز المالي في

الميزانية هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، إن العناصر المرتبطة بشكل مباشر بقياس الأداء في قائمة الدخل هي الدخل والمصروفات، وتعكس قائمة التغيرات في المركز المالي عادة عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية، ومن ثم، لايحدد "إطار المفاهيم " عناصر متفردة لهذه القائمة، ينطوي عرض هذه العناصر في الميزانية وقائمة الدخل على إجراء تبويب فرعى، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تُصنف الأصول والالتزامات بحسب طبيعتها، أو وظيفتها في أعمال المنشأة، من أجل إظهار المعلومات بالطريقة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ج- إثبات عناصر القوائم المالية:

الإثبات هو إجراء لإدراج بند في الميزانية أو قائمة الدخل، ينطبق عليه تعريف عنصر، وينطوي على وصف البند بكلمات وبمبلغ نقدي وإدراج هذا المبلغ في مجاميع الميزانية، أوقائمة الدخل، ينبغي أن تُثبت البنود التي تستوفي ضوابط الإثبات، في الميزانية، أو في قائمة الدخلول ليمكن تدارك الفشل في إثبات مثل هذه البنود من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة، ولا من خلال الإيضاحات، أو المواد التوضيحية.

د- قياس عناصر القوائم المالية:

القياس هو إجراء لتحديد المبالغ النقدية التي تُثبت وتُسجل بها عناصر القوائم المالية في الميزانية وقائمة الدخل، ينطوي ذلك على اختيار أساس معين للقياس، يستخدم عدد من أسس القياس المختلفة وبدرجات متفاوتة وبتوليفات متنوعة في القوائم المالية وتشمل ما يأتي: -

- **التكلفة التاريخية:**

تُسجل الأصول بمبلغ النقد أو معادِلات النقد المدفوع، أو بالقيمة العادلة للعوض المُقدم لاقتنائها في تاريخ اقتنائها تُسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المُستلمة في مقابل الالتزام، أو في بعض الحالات، بمبالغ النقد أو مُعادِلات النقد المتوقع أن تُدفع للوفاء بالالتزام في السياق العادي للأعمال.

- **التكلفة الجارية:**

تُسجل الأصول بمبلغ النقد أو معادِلات النقد الذي كان سيُدفع في حال اقتناء الأصل نفسه أو أصل مماثل له في الوقت الحالي، تُسجل الالتزامات بمبلغ النقد أو معادِلات النقد غير المخصوم الذي كان سيُطلب لتسوية الالتزام في الوقت الحالي.

- **القيمة القابلة للتحقق (قيمة التسوية):**

تُسجل الأصول بمبلغ النقد أو معادِلات النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصل في ظل استبعاد عادي، تُسجل الالتزامات بقيم تسويتها، والتي هي مبالغ النقد أو معادِلات النقد غير المخصومة المتوقع أن تُدفع للوفاء بالالتزامات في السياق العادي للأعمال.

- **القيمة الحالية:**

تُسجل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتوقع أن يُولدها البند في السياق العادي للأعمال، تُسجل الالتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة، المتوقع أن تُطلب لتسوية الالتزامات في السياق العادي للأعمال.

هـ- عرض القوائم المالية:

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (١) عرض القوائم المالية الرئيسية الأربعة (قائمة المركز المالي، كشف الدخل الشامل، قائمة حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية)، وكما مبين بالأتي:

- **الهدف من عرض القوائم المالية:**

أن الهدف الأساسي من عرض القوائم المالية هو توفير بيانات مالية عن أداء الوحدة الاقتصادية ومركز المالي ونتيجة نشاطها خلال فترة مالية لتساعد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات الاقتصادية، وان الهدف من الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (١) الخاص بعرض القوائم المالية لتوفير بيانات مالية ملائمة لمختلف فئات مستخدمي القوائم المالية.

- **مكونات القوائم المالية:**

يجب أن تتضمن المجموعة الكاملة من القوائم المالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١) عرض القوائم المالية الآتي، ونود الإشارة إلى أن معايير المحاسبة والتقارير المالي الدولية تسمح باستخدام عناوين ومسميات تختلف عن تلك المستخدمة في المعايير على سبيل المثال تسمية قائمة المركز المالية بالميزانية العامة: -

- قائمة المركز المالي بتاريخ كل فترة مالية: وتتضمن أصول الوحدة الاقتصادية والتزاماتها وحقوق الملكية كما في تاريخ معين.

- قائمة الدخل الشامل للفترة المالية.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- قائمة التدفقات النقدية للفترة المالية.
- الملاحظات والإيضاحات وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات توضيحية اخرى.
- معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة: يجب أن تعرض الوحدة الاقتصادية بالحد الأدنى قوائمها المالية للسنة الحالية وسنة المقارنة (السنة السابقة) والملاحظات والإيضاحات ذات العلاقة، كما يجب أن تدرج معلومات مقارنة للمعلومات التفصيلية والوصفية إذا كانت ملائمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية.
- قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة السابقة: عندما تطبق الوحدة الاقتصادية سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عند قيامها بإعادة عرض قوائمها المالية بأثر رجعي، أو إذا قامت بإعادة تصنيف أية بنود في قوائمها المالية يجب أن تعرض القوائم المالية كما في بداية الفترة السابقة.

– **الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية:**

- العرض العادل والامتثال لمعايير التقارير المالية الدولية:

يجب أن تعرض القوائم المالية أداء الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية بشكل عادل، ويتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها الوحدة الاقتصادية بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تعريفه لمفهوم الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطار العام لإعداد القوائم المالية المحدد من قبل معايير التقارير المالية الدولية، ويجب على إدارة الوحدة الاقتصادية إرفاق إقرار مرفق بالقوائم المالية يفيد بأن القوائم المالية المعروضة تعبر بعدالة المركز المالي للوحدة الاقتصادية وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

- فرضية الاستمرارية للوحدة الاقتصادية:

تُعد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة هي منشأة مستمرة، وستستمر في العمل خلال المستقبل المنظور، وفي حالة وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى إدارة الوحدة الاقتصادية يفيد بعدم قدرتها على الاستمرار لوجود نية لتصفيتها أو التوقف أو لوجود

أية ظروف اخرى تحول دون الاستمرارية فيتوجب الإفصاح عن الأساس الذي يتم بموجبه إعداد القوائم المالية ومبررات عدم اعتبار الوحدة الاقتصادية مستمرة.

- أساس الاستحقاق المحاسبي:

يتطلب إعداد القوائم المالية حسب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم ذلك، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الاخرى سواء تم قبضها أو لم يتم ذلك، ويجب الإفصاح عن أن الوحدة الاقتصادية تتبع أساس الاستحقاق من خلال تضمين البيانات المالية بالإيضاحات اللازمة بهذا الصدد.

- الاتساق في العرض:

يتوجب على الوحدة الاقتصادية الاتساق أي الثبات في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية، ويمكن الخروج عن الاتساق في أحد الحالتين:

أولاً: عند حدوث تغيير في التطبيقات المحاسبية المعتمدة مما يتطلب ضرورة التغيير في عرض أو تصنيف بند معين.

ثانياً: عند حدوث تغيير في الظروف الخاصة بالوحدة الاقتصادية مما يتطلب ضرورة تغيير في تصنيف أو عرض البند المعني، كما قد يحدث التغيير في العرض أو التصنيف إذا كان هذا التغيير سيؤدي إلى عرض وتقديم بيانات أكثر موثوقية وملائمة لمستخدمي البيانات المالية.

- الأهمية النسبية:

يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها أهمية مادية في بنود منفصلة، أما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسبية عالية فيجوز دمج البنود غير المشابهة ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة في بند واحد، وتعني الأهمية النسبية لبند ما أن يكون البند مهماً كقيمة منسوبة إلى بنود اخرى، كما وينظر إلى الأهمية النسبية من حيث المعالجة المحاسبية، وان عملية تحديد أن البند ذو أهمية نسبية هي عملية اجتهادية ولا يوجد مقياس محدد أو مطلق للأهمية النسبية.

- المقاصة:

وتعني عملية المقاصة إظهار أو عرض بند معين بقيمة صافية أي بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين أو العكس ، ويؤدي مثل ذلك في بعض

الحالات إلى الغموض في المعلومات المقدمة إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية، لذلك فقد منع معيار المحاسبة الدولي رقم (١) إجراء أي مقاصة بين الأصول والالتزامات ما لم يسمح أو يطلب ذلك أحد معايير المحاسبة الدولية، كما منع المعيار المذكور إجراء المقاصة بين بنود الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلا إذا تطلب أحد المعايير المحاسبية ذلك أو إذا كانت المكاسب والخسائر والمصاريف المرتبطة بها ناتجة عن عمليات متشابهة.

- المعلومات المقارنة:

يتطلب عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة الحالية والفترة السابقة ، ما لم يتطلب معيار محاسبي معين خلاف ذلك ، كما يوجب إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية ، وتوفر قابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة سابقة ، أو مقارنة القوائم المالية لوحدة اقتصادية معينة بقوائم مالية لوحدة اقتصادية اخرى ، ويستفيد مستخدمي المعلومات المحاسبية من ذلك في تقييم أداء الوحدة الاقتصادية من فترة لاخرى ومن وحدة اقتصادية لاخرى ويساعدهم في اتخاذ القرارات.

- تكرار إعداد التقارير:

يجب على الوحدات الاقتصادية عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما فيها المعلومات المقارنة) سنوياً على الأقل، وعندما تغير الوحدة الاقتصادية نهاية فترة إعداد التقارير المالية لها وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد أو تقل عن السنة، فأن على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية والسبب وراء استخدام فترة أطول أو أقل من سنة.

٤- مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال:

أ- مفاهيم رأس المال:

تطبق معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال في إعداد قوائمها المالية بموجب المفهوم المالي لرأس المال، مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، يُعد رأس المال مرادفاً لصافي أصول المنشأة أو حقوق ملكيتها أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال، مثل القدرة التشغيلية، يُعد رأس المال بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المُستندة إلى، على سبيل المثال، وحدات الإنتاج اليومية.

ب- مفاهيم المحافظة على رأس المال وتحديد الربح:

- المحافظة على رأس المال المال: بموجب هذا المفهوم يُكتسب الربح فقط إذا فاق المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة، بعد استبعاد أثر أي توزيعات على الملاك وأي مساهمات من الملاك خلال الفترة، يمكن قياس المحافظة على رأس المال المالي إما بوحدات نقدية اسمية، أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.
- المحافظة على رأس المال المادي: بموجب هذا المفهوم، يُكتسب الربح فقط إذا فاقت الطاقة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمنشأة (أو الموارد أو الأموال اللازمة لتحقيق هذه الطاقة) في نهاية الفترة الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة، بعد استبعاد أثر أي توزيعات على الملاك وأي مساهمات من الملاك خلال الفترة.

الفصل الاول

شرح دليلٍ النظام المحاسبي

المحدث وفقاً لمعايير التقارير المالية

شرح دليل النظام المحاسبي الموحد المحدث وفقاً لمعايير التقارير المالية

١	الأصول				
١١	الأصول غير المتداولة يمثل حساب الأصول غير المتداولة ما تمتلكه الوحدة الاقتصادية من ممتلكات منقولة وغير منقولة مقتناة من قبل الوحدة مباشرة او بموجب عقد ايجار تمويلي او منتجة من قبلها سواء كانت داخل العراق او خارجه وان الغرض من اقتنائها هو استخدامها من قبل الوحدة الاقتصادية لأغراضها الخاصة، بهدف إنتاج سلعة أو تقديم خدمة او الاستفادة من مبالغها الايجارية .				
	١١١	الممتلكات والآلات والمعدات يمثل هذا الحساب كلفة الأصول غير المتداولة المنقولة وغير المنقولة الممتلكة من قبل الوحدة الاقتصادية والمقتناة او المنتجة من قبلها سواء داخل العراق ام خارجه ويتركز الغرض من اقتنائها في استخدامها ولاغراضها الخاصة بهدف انتاج سلع او تقديم خدمات مضافاً لها كافة الإضافات والمصروفات والتجديدات التي تطيل العمر الإنتاجي للاصل او تزيد من طاقته او كفاءته الإنتاجية عما كانت عليه وكافة المبالغ الضرورية واللازمة لاستمرار التشغيل بالشكل القانوني والمنتظم وتشمل القيمة المسجلة للاصول غير المتداولة بمبلغ النقد او مكافئات النقد المدفوع او القيمة العادلة لعوض اخر تم تقديمه لاقتناء اصل في تاريخ اقتناءه او كلفة الانتاج مضافا اليها كافة المصاريف اللازمة لجعل الاصل جاهزاً للاستخدام، وتكلفة الاقتراض مثل مصاريف الحصول على الاقتراض والفوائد المستحقة والمدفوعة خلال اقتناء أو إنشاء الأصول غير المتداولة اذا ما استوفت شروط الرسملة لحين تهيئته للاستخدام ، وتكاليف الالتزامات بتفكيك ونقل وإعادة الموقع الذي يوجد به البند إلى ما كان عليه (على ان تثبت تلك القيمة ضمن حساب الالتزامات المحتملة / تفكيك الاصل)، على ان لا تتضمن كلفة الاصول غير المتداولة التكاليف التي تتكبدها الوحدة بعد التشغيل للغرض الذي تم اقتناءه لاجله مثل تكاليف التشغيل اذا كان الأصل يعمل بطاقته التصميمية والكاملة وخسائر التشغيل الاول وتكاليف تغيير موقع العمل او اعادة التنظيم وضمن حساب المصروفات. ويتم عرض الحساب في القوائم المالية اما بالقيمة الدفترية (الكلفة مطروحاً منها متراكم الاندثار واي خسائر هبوط لغاية اعداد البيانات المالية) او من خلال قياس القيمة العادلة للأصول في تاريخ التقويم واثبات البند بمبلغ إعادة التقويم بعد طرح متراكم الاندثار ومجمع خسائر هبوط القيمة عند استخدام نموذج إعادة التقويم. وقد تظهر في بعض الأحيان أصول غير متداولة مستغلة من قبل الوحدة الاقتصادية إلا انه لم يجرِ إدخالها في السجلات وفي مثل هذه الحالة يجري إثباتها بالكلفة الأصلية في حالة يمكن الوصول إليها أو القيمة التقديرية قياساً مع كلف مثيلاتها عند الاقتناء أو الإنشاء وقيد ما يقابلها ضمن حساب الاحتياطيات ويجر احتساب الاندثار على الاصل سنوياً وفق النسب المقررة وتخضع الإضافات على الأصل إلى نسب الاندثار التي يتحملها مع مراعاة تاريخ الإضافة. أما بخصوص متراكم الاندثار للأصول غير المثبتة في السجلات فيجري قيده على حساب الأرباح المحتجزة ولحساب متراكم الاندثار على أن يكون الاحتساب لغاية بداية السنة التي يجر خلالها التعرف على الاصل وتثبيته في السجلات، ويحلل إلى الحسابات الآتية:-			
		١١١١	أراضي يشمل هذا الحساب ثمن شراء الأراضي بأنواعها، وتكاليف اقتنائها وتثبيت ملكيتها وتمهيدها وجعلها جاهزة للاستخدام للغرض الذي اشتريت من أجله، ويحلل هذا الحساب إلى ما يأتي:-		
			١١١١١	أراضي زراعية يمثل هذا الحساب أقيام الأراضي التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية لغرض الاستغلال الزراعي سواء أكانت ديمية أو سيحية ويتضمن هذا الحساب كلفة الشراء والاستصلاح التي يترتب عليها لحين جعلها جاهزة للاستخدام، كما تسجل تكاليف مصدات الرياح التي تقي المزروعات من التلف ضمن تكلفة الأراضي الزراعية.	
				١١١١١١ كلفة الشراء يسجل في هذا الحساب ثمن شراء الأراضي والمصاريف المترتبة على	

					اقتنائها من رسوم دلالية وعمولات وأجور كشف لحين تسجيلها باسم الوحدة الاقتصادية، على أن تقوم الوحدة الاقتصادية المعنية بفصل سعر الشراء عن مصاريف الاقتناء في الكشف الخاص الذي يعد في نهاية السنة المالية ولسنة الشراء فقط.
				١١١١١٢	كلفة استصلاح الأراضي يبين هذا الحساب المبالغ المصروفة لاستصلاح الأرض لأول مرة وبشكل كامل وذلك بجعلها جاهزة للاستخدام، كالمبالغ المصروفة على عمليات التعديل والتسوية ومنشآت المبازل والري إضافة إلى كلفة المصدات، كما ويشمل هذا الحساب كلفة تطوير الاستصلاح التي تؤدي إلى زيادة طاقة الأرض الإنتاجية بالمقارنة مع الاستصلاح الأول، أما نفقات الإدامة والصيانة السنوية للأرض الزراعية فتعتبر مصروفات تتحملها السنة المالية التي جرت خلالها.
				١١١١١٢١	أراضي الحدائق والمتنزهات يبين هذا الحساب المبالغ المصروفة لاستصلاح الأرض لأول مرة وبشكل كامل وذلك لغرض إنشاء الحدائق والمتنزهات.
				١١١١١٢٢	أراضي المشاتل يبين هذا الحساب المبالغ المصروفة لاستصلاح الأرض لأول مرة وبشكل كامل لغرض إنشاء المشاتل، ولا تتضمن الشتلات بغرض البيع.
			١١١١٢		أراضي بناء يشمل هذا الحساب ثمن شراء الأراضي والمصاريف المترتبة على اقتنائها لغرض إنشاء المباني التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية سواء أكانت مباني إنتاجية أو خدمية أو غيرها، وتعتبر من أراضي البناء الأراضي المجاورة لها والمحتجزة لأغراضها وتضاف إلى كلفة الأراضي مصاريف إزالة المبنى القديم المشترى وتسوية سطح الأرض مطروحاً منها أي متحصلات نقدية ناتجة عن بيع مخلفات البناء القديم من تكلفة الأرض باستثناء تكاليف تحسينات الأرض ذات العمر المحدود مثل إقامة أسوار أو أرصفة لعبور المشاة وساحات وقوف السيارات.
			١١١١٣		أراضي تجارية يشمل هذا الحساب ثمن شراء الأراضي والمصاريف المترتبة على اقتنائهاوتهيئتها لحين جعلها جاهزة للاستخدام مثل ساحات وقوف السيارات وساحات بيع المشتقات النفطية.
			١١١١٤		أراضي سكنية يشمل هذا الحساب كلفة شراء الأراضي لأغراض السكن والمصاريف المترتبة على اقتنائها واستصلاحها لحين جعلها جاهزة للاستخدام.
			١١١١٦		أراضي فضاء وهي الأراضي المقتناة والتي لا تستخدم لأي من الأغراض السابقة وعند استعمالها لأي

					منها حينئذٍ تنقل للحساب الخاص بها.
				١١١١٧	أراضي أخرى يشمل هذا الحساب كلفة شراء الأراضي للأغراض غير المذكورة آنفاً والمصاريف المترتبة على اقتنائهاواستصلاحها لحين جعلها جاهزة للاستخدام.
			١١١٢		مباني وإنشاءات وطرق يتضمن هذا الحساب كلفة المباني والمنشآت والطرق التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية سواء عن طريق شرائها أو تشييدها وتكاليف إزالة أجزاء المباني والمنشآت القديمة المشتراة وتكاليف إعادة بناءها ومصاريف التحسينات لحين تهيئتها للاستخدام مطروحاً منها قيمة الأرض المقدرة للمباني والمنشآت السكنية.
				١١١٢١	مباني يشمل هذا الحساب تكاليف شراء أو إنشاء المباني لأغراض النشاط الإنتاجي والخدمات الإنتاجية والنشاط التجاري والخدمات الترفيهية والاجتماعية مثل المعاملوورش الصيانة والمرآنبوالمجمعات السياحية والأسواق والمدارس ورياض الأطفال.. الخ. ويتضمن مصاريف نقل الملكية ورسوم التحويل وتكاليف الحفر والتسوية والتهيئة للأرض قبل المباشرة بالبناء وتكاليف وأعمال البناء وجميع المصروفات الخاصة بإعداد المبنى للغرض الذي أقيم من اجله،ويحمل أيضاً بقيمة المعدات والتركيبات التي تعتبر جزءاً متمماً للمبنى كتكاليف التأسيسات الصحية والكهربائية والقابلوات الرئيسة والأنابيب والمضخات غير المتداولة الخاصة بأجهزة الإطفاء ومعدات التهوية والمصاعد الكهربائية وأجهزة التكييف المركزيوتكاليف إزالة أجزاء المباني القديمة المشتراة وتكاليف إعادة بناءها ومصاريف التحسينات لحين تهيئتها للاستخدام باستبعاد قيمة الأرض المقدرة للمباني المذكورة كافة، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
				١١١٢١١	مباني صناعية يشمل هذا الحساب تكاليف شراء أو إنشاء المعامل والأفران والمخابز...الخ، متضمناً المصاريف المترتبة عليها لحين تهيئتها للاستخدام باستبعاد قيمة الأرض.
				١١١٢١٢	مباني تجارية يشمل هذا الحساب تكاليف شراء أو إنشاء الأسواق والأكشاك ومحطات تعبئة الوقود والمطاعم والكازينوهات...الخ، متضمناً المصاريف المترتبة عليها لحين تهيئتها للاستخدام باستبعاد قيمة الأرض.
				١١١٢١٣	مباني خدمية يشمل هذا الحساب تكاليف شراء أو إنشاء المباني الخاصة بالوحدة الاقتصادية مثل الأبنية المخصصة للإشغال من قبل الوحدة الاقتصادية أو فروعها أو الوحدات التابعة لها ...الخ، متضمناً المصاريف المترتبة عليها لحين تهيئتها للاستخدام باستبعاد قيمة الأرض.
				١١١٢١٤	مباني ترفيهية يشمل هذا الحساب تكاليف شراء أو إنشاء المباني للأغراض الترفيهية

					والرياضية والاجتماعية، مثل دور السينما والمسرح والمسابح والملاعب الرياضية والنوادي الاجتماعية ...الخ، متضمناً المصاريف المترتبة عليها لحين تهيئتها للاستخدام باستبعاد قيمة الأرض.
				١١١٢١٥	مباني صحية يشمل هذا الحساب تكاليف شراء أو إنشاء المستشفيات والمراكز الصحية والحمامات ودورات المياه العامة، متضمناً المصاريف المترتبة عليها لحين تهيئتها للاستخدام باستبعاد قيمة الأرض.
				١١١٢١٦	مباني أخرى ويتضمن هذا الحساب كلفة المباني التي لم يتم ذكرها ضمن الأنواع المشار اليها أعلاه والتي يكون العمر الانتاجي لها اكثر من سنة مالية مثل (الخيم التي تستخدم كمسارح او ملاعب كرة القدم والكرفانات غير السكنية وما في حكمها)
			١١١٢٢		مخازن وخزانات وسايلوات يشمل هذا الحساب تكاليف شراء أو إنشاء المخازن المخصصة للأغراض المختلفة وكذلك تكاليف إنشاء خزانات المياه والوقود، وسايلوات الحبوب متضمناً جميع المصاريف المترتبة عليها لحين تهيئتها للاستخدام بما فيها المعدات والتأسيسات والتركيبات غير المتداولة التي تعتبر جزءاً متمماً لها مثل الرافعات والعدادات والموازين الجسرية...الخ، باستبعاد قيمة الأرض.
			١١١٢٣		منشآت سكنية يشمل هذا الحساب جميع التكاليف المترتبة على شراء أو إنشاء المجمعات والعمارات السكنية للعاملين في الوحدة الاقتصادية والكرفانات السكنية وقرى الفلاحين ولا يتضمن هذا الحساب المنشآت الخدمية كالأسواق ورياض الأطفال والجوامع الملحقة بها والتي تظهر ضمن حساب المنشآت الخدمية ١١١٢١٣...إلخ.
			١١١٢٤		آبار ومناجم ومقالع يشمل هذا الحساب تكاليف حفر الآبار وتهيئة المناجم والمقالع لحين اعتبارها جاهزة للاستخدام، ويحلل إلى ما يأتي:-
				١١١٢٤١	آبار يشمل هذا الحساب تكاليف حفر البئر وأقيام الأجهزة والمعدات والتأسيسات المتعلقة به وجميع المصاريف الأخرى اللازمة لإعداده للاستخدام وهي كما يأتي: - كلفة الحفر: وتمثل كلفة العمل والمواد والمصاريف بما فيها اندثار أبراج ومعدات الحفر. كلفة الأجهزة والمعدات: وتمثل تكاليف الأجهزة والمعدات والتأسيسات المتعلقة بالبئر والتي تعتبر جزءاً منه سواء أكانت تحت أو فوق سطح الأرض.
				١١١٢٤٢	مناجم

						يشمل هذا الحساب تكاليف تهيئة المناجم للإنتاج بما في ذلك كلفة المعدات وخطوط النقل التي تعتبر جزءاً من المنجم.
				١١١٢٤٣		مقالع يشمل هذا الحساب تكاليف تهيئة المقالع للإنتاج بما في ذلك كلفة المعدات وخطوط النقل التي تعتبر جزءاً من المقالع.
			١١١٢٥			سدود وقنوات يشمل هذا الحساب تكاليف إقامة السدود والقنوات والمنشآت الملحقة بها لغرض ترتيب مياه الأنهار وتوليد الطاقة الكهرومائية، والتي يدخل ضمن تكلفتها أقيام المضخات المنصوبة لأغراض السد أو القناة.
			١١١٢٦			منشآت عائمة يشمل هذا الحساب ثمن شراء وتكاليف إقامة المنشأة العائمة على سطح مياه الأنهار أو الأهوار والبحيراتوتسجيلها وإعدادها للغرض الذي أقيمت من اجله كالكازينوهات والفنادق والدور العائمة، ويراعى بأن المنشأة العائمة تعتبر وحدة متكاملة بمعنى أنها تشمل أيضاً الأثاث والمعدات والتجهيزات المثبتة عليها.
			١١١٢٧			طرق وجسور يشمل هذا الحساب تكاليف شق ورصف الطرق العامة وإقامة الجسور الموجودة داخل حدود الوحدة الاقتصادية وكذلك تكاليف إنشاء الطرق الخاصة التي تربط المدن بالوحدة الاقتصادية، والجسور المقامة على الأنهر، فيما إذا كانت مسجلة ضمن رأس مال الوحدة الاقتصادية.
			١١١٢٨			منشآت نقل يشمل هذا الحساب تكاليف إنشاء المنشآت المساعدة لعمل وسائط النقل.
				١١١٢٨١		خطوط السكك الحديدية يشمل هذا الحساب تكاليف تسوية الأرض وإنشاء السدود والجسور والمرفقات لأغراض مد القضبان الحديدية وكذلك يشمل المنشآت التي تمر بها القطارات وتقاطعات السكك وجميع ما يتعلق بها من مستلزمات ومن قضبان حديدية وعوارض...الخ.
				١١١٢٨٢		أرصفة الموانئ والمراسي ويحلل إلى الحسابات الآتية:
					١١١٢٨٢١	أرصفة الموانئ يشمل هذا الحساب تكاليف إنشاء الأرصفة الخاصة بالبواخر بما في ذلك موانئ تحميل وتفريغ النفط والغاز، متضمناً جميع ما يترتب على إنشائها أو ما يلحق بها من منشآت بحيث تكون جاهزة للاستخدام للغرض الذي أقيمت من اجله.
					١١١٢٨٢٢	المراسي يشمل هذا الحساب تكاليف إنشاء مراسي المراكب

					متضمناً جميع ما يترتب على إنشائها أو ما يلحق بها من منشآت بحيث تكون جاهزة للاستخدام للغرض الذي أقيمت من اجله.	
				١١١٢٨٢٣	مدارج الطائرات يشمل هذا الحساب تكاليف إنشاء المدارج الخاصة بالطائرات والمنزلقات الملحقة بها.	
			١١١٢٩		منشآت أخرى يشمل هذا الحساب المنشآت التي لم يرد ذكرها آنفاً يحلل إلى الحسابات الآتية:	
				١١١٢٩١	أحواض مائية يشمل هذا الحساب تكاليف إنشاء أحواض تغطيس الحيوانات وأحواض تربية الأسماك.	
				١١١٢٩٢	بيوت زجاجية يشمل هذا الحساب تكاليف إنشاء البيوت الزجاجية والبلاستيكية والمخصصة للأغراض الزراعية.	
				١١١٢٩٣	حواجز كونكريتية ويشمل هذا الحساب كلفة الحواجز الكونكريتية التي تقتنيها الوحدة لأغراض متعددة مثل أبراج الحماية والحواجز والاسيجة الكونكريتية الخاصة بالحماية	
				١١١٢٩٤	خطوط الكهرباء والهاتف يشمل هذا الحساب تكاليف مد شبكة خطوط الكهرباء والهاتف، بما في ذلك المحولات والكابينات ومحطات التقوية الخاصة بها والأعمدة الناقلة لهذه الخطوط.	
		١١١٣			آلات ومعدات يشمل هذا الحساب تكاليف شراء أو صنع الآلات والمكائن والمعدات سواء الموجودة منها في مراكز الإنتاج أو في مراكز الخدمات مضافاً إليها مصاريف تركيبها وأية مصاريف أخرى تترتب عليها لحين تسلمها وجعلها جاهزة للاستخدام، ويدخل ضمن مفهوم آلات ومعدات كافة الآلات والمعدات التي تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في العملية الإنتاجية أو الخدمية وتتضمن كذلك ما يأتي: محطات الاتصال اللاسلكي– المايكروويف، وأجهزة اللاسلكي وأجهزة GPS. المطابع. الموازين الجسرية. اجهزة المختبرات. ورش التصليح المتنقلة. المجمدات الضخمة المستعلمة في معارض البيع والخزن والمطاعم. الأجهزة السمعية والبصرية، وعارضات الأفلام والمجاهر (المايكروسكوبات). بواخر وسفن الصيد. معدات وأبراج حفر الآبار.	

				طائرات المكافحة. الحفارات الخاصة بالموانئ. المولدات الكهربائية / محطات التوليد. الرافعات بأنواعها والأحزمة الناقلة. الشفلات ومكائن دق الركائز. وحدات سحب وتصفية ودفع المياه. أنابيب النفط والغاز داخل الوحدات وكذلك الأنابيب التي تربط آبار النفط بمعامل الوحدة. كابسات جمع النفايات... الخ.
		١١١٤		وسائط نقل وانتقال يشمل هذا الحساب النفقات الخاصة بشراء وسائط النقل والانتقال على اختلاف أنواعها سواء أكانت مستوردة أو مشتراة من الأسواق المحلية كما يتضمن نفقات الإضافات الجارية عليها وأية مصاريف أخرى لحين تهيئتها للاستخدام الفعلي، ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
			١١١٤١	وسائط نقل بالسيارات
			١١١٤١١	وسائط نقل الركاب يشمل هذا الحساب كلفة وسائط نقل الأشخاص بمختلف أحجامها وأنواعها.
			١١١٤١٢	وسائط نقل البضائع يشمل هذا الحساب كلفة وسائط نقل البضائع على اختلاف أنواعها ويدخل بضمنها وسائط النقل المبردة والمقطورات والسايلوات والخزانات.
			١١١٤١٣	وسائط نقل أخرى يشمل هذا الحساب كلفة وسائط النقل الأخرى المستخدمة من قبل الوحدة الاقتصادية كسيارات إطفاء الحريق، والرش والتنظيف والنفايات وعربات النقل وأية عربة متخصصة أخرى.
			١١١٤٢	وسائط نقل بالسكك الحديدية يشمل هذا الحساب كلفة القاطرات وعربات السكك الحديدية بأنواعها سواء أكانت لنقل المسافرين أو لنقل البضائع
			١١١٤٣	وسائط النقل النهري يشمل هذا الحساب كلفة وسائط النقل النهري سواء لنقل الأشخاص أو البضائع أو لتأدية الخدمات في هذا المجال كالزوارق والجنائب النهرية والمراكب السياحية.....إلخ.
			١١١٤٤	وسائط النقل البحري يشمل هذا الحساب كلفة بواخر نقل المسافرين والبضائع ونقل الأسماك وناقلات النفط.
			١١١٤٥	وسائط النقل الجوي يشمل هذا الحساب كلفة كافة أنواع الطائرات المخصصة للنقل سواء أكانت للمسافرين أو للبضائع.
			١١١٤٦	خطوط أنابيب النفط والغاز يشمل هذا الحساب تكاليف مد أنابيب النفط والغاز من منطقة إلى أخرى لغرض إيصال

					المنتجات النفطية من المصافي إلى محطات التعبئة أو موانئ التحميل بما في ذلك المضخات، ولا يشمل أنابيب النفط والغاز داخل الوحدة أو الأنابيب التي تربط آبار النفط بمعامل الوحدة.
			١١١٤٧	خطوط أنابيب نقل الماء	
		١١١٥	عدد وقوالب يشمل هذا الحساب جميع النفقات الخاصة بشراء أو صنع أو تحوير العدد والأدوات والقوالب والتي تؤدي خدمات لعمليات التصنيع أو لأعمال الصيانة المستخدمة في المطابخ او عمليات الصيد ..الخ		
			١١١٥١	عدد يشمل هذا الحساب كلفة العدد المستخدمة في الورش المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية والتي عمرها الإنتاجي أكثر من سنة واحدة مثال ذلك العدد الميكانيكية والتجارية والكهربائية كما أنها تتضمن شباك الصيد وأدوات المطبخ والأسلحة الخفيفة لأغراض الحراسة.	
			١١١٥٢	قوالب يشمل هذا الحساب كلفة شراء أو صنع جميع أنواع القوالب الصناعية وغيرها.	
			١١١٥٣	خيم وجوادر يشمل هذا الحساب كلفة شراء او صنع جميع أنواع الخيم والجوادر.	
		١١١٦	أثاث وأجهزة مكاتب يشمل هذا الحساب كلفة شراء أو صنع الأثاث المكتبي.ويحلل إلى الحسابات الآتية:		
			١١١٦١	أثاث يشمل هذا الحساب كلفة شراء أو صنع الأثاث الخاص بجميع أقسام الوحدة الاقتصادية كالمناضد والكراسي والدواليب وأثاث الوحدات السياحية والمستشفيات والدور السكنية وغيرها من الأثاث والتي تستخدم لعدة سنوات ويستثنى من ذلك الستائر والمفروشات.	
			١١١٦٢	أجهزة تكييف وتبريد يشمل هذا الحساب تكلفة شراء أجهزة التكييف والتبريد والتي لا تدخل ضمن تكلفة المباني عند إنشائها وإنما تضاف بعد أكمال المبنى، كأجهزة التكييف ومبردات الهواء والماء والمراوح والثلاجات ...الخ.	
			١١١٦٣	حاسبات الكترونية يشمل هذا الحساب كلفة شراء الحاسبات الالكترونية وخوادمهما ومصاريف نصبها وتهيئتها للتشغيل.	
			١١١٦٤	آلات حاسبة وكاتبة واستنساخ يشمل هذا الحساب كلفة شراء الآلات الحاسبة والكاتبة وآلات القيد بالدفاتر وأجهزة السحب والاستنساخ وساعات تسجيل الوقت...الخ.	
			١١١٦٥	أدوات وأجهزة مكاتب يشمل هذا الحساب كلفة شراء معدات المكاتب كالبدالة وأجهزة التلكس والأجهزة الصوتية والصورية...إلخ.	

			١١١٦٦	ستائر ومفروشات يشمل هذا الحساب كلفة شراء الستائر والمفروشات التي تزيد قيمتها الاجمالية عن الحد الأدنى المحدد وفق التعليمات النافذة.
			١١١٦٧	كتب ومراجع علمية يشمل هذا الحساب كلفة شراء الكتب والمراجع العلمية والمخطوطات الأثرية الخاصة بالمكتبات، ولا ينصرف ذلك إلى الكتب التعليمية.
		١١١٧		ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة تتضمن الممتلكات والالات والمعدات التي تستخدمها الوحدة لممارسة الانشطة المستدامة سواء كانت بيئية او اجتماعية.
			١١١٧١	ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة البيئية تتضمن الممتلكات والالات والمعدات التي تستخدمها الوحدة لممارسة الانشطة المستدامة البيئية على سبيل المثال (مباني الرقابة على التلوث ، معدات تنقية المخلفات وغيرها).
			١١١٧٢	ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة الاجتماعية تتضمن الممتلكات والالات والمعدات التي تستخدمها الوحدة لممارسة الانشطة المستدامة الاجتماعية على سبيل المثال (مباني مركز رعاية الطفولة، مباني سكنية للعاملين، منشآت ووسائل الترفيه، منشآت الرعاية الصحية، وسائل نقل ومواصلات، معدات وأجهزة طبية، مباني وانشاءات مركز التدريب، وسائل ومعدات التدريب، معدات وأجهزة رقابة بيئة العمل).
		١١١٨		الممتلكات وآلات والمعدات لدى الغير يشمل هذا الحساب الممتلكات وآلات والمعدات المعارة (المنسبة) لدى الغير، ويحلل إلى ما يأتي:
			١١١٨١	أراضي
			١١١٨٢	مباني وانشاءات وطرق
			١١١٨٣	الات ومعدات
			١١١٨٤	وسائط نقل وانتقال
			١١١٨٥	عدد وقوالب
			١١١٨٦	اثاث وأجهزة مكاتب
	١١٢			العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الايجار) هوعقار (أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أوكلاهما) محتفظ به من قبل المالك أو من قبل المستأجر كأصل حق استخدام لكسب إيرادات إيجاريه التشغيلية أو لإنماء رأس المال وليس لاستخدامه في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية او بيعه في السياق العادي للأعمال وتسجل بتقويم جميع تكاليف حال تحملها ابتداءً من اقتناء العقار الاستثماري والتكاليف التي تمتحملها لاحقا للإضافة إلى العقار أو استبدال جزء منه أو خدمته، ويحلل هذا الحساب الى:
		١١٢١		أراضي
		١١٢٢		مباني
	١١٣			الاصول غير المتداولة المستأجرة

			ويمثل هذا الحساب قيمة الاصول غير المتداولة المستأجرة بموجب عقد وبما يستوفي شروط الاثبات لهذا النوع من الاصول، يحلل هذا الحساب الى:
		١١٣١	الاصول غير المتداولة المستأجرة (ايجار تمويلي) ويمثل هذا الحساب قيمة الاصول غير المتداولة المستأجرة بموجب عقد تمويلي وبما يستوفي شروط الاثبات لهذا النوع من الاصول
		١١٣٢	الاصول غير المتداولة المستأجرة (ايجار تشغيلي) ويمثل هذا الحساب قيمة الاصول غير المتداولة المستأجرة بموجب عقد تشغيلي وبما يستوفي شروط الاثبات لهذا النوع من الاصول للعقود الايجار التي تتجاوز فترة ايجارها السنة.
	١١٤		اصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة يشمل هذا الحساب تكاليف اقتناء البساتين بعد أن جرى إعدادها ويبدأ دور الإنتاج والإثمار ويجري احتساب الإهلاك على البساتين اعتباراً من بدء مرحلة الإنتاج وعلى أساس تقدير العمر لسنوات الإنتاج وبذلك يعتبر الإهلاك احد عناصر تكلفة الإثمار بين فترتي الإنتاج والاضمحلال، وعليه ضرورة تبويب كلفة المشاتل ذات الطبيعة الإنتاجية بضمنها (عدا كلفة استصلاح الأراضي)، كما يشمل هذا الحساب كلفة الثروة الحيوانية والمزارع السمكية أو تكلفة ولادتها عندما تحول لغرض الإكثار واستغلال منتجاتها إذ أن الغرض من إقتناء الثروة الحيوانية هو أما الإكثار منها أو استغلال منتجاتها كالألبان والأصواف والبيض والأسماك والعسل أو لخدمة النشاط وليس للبيع أو التداول إذ أن هذه الأخيرة تعتبر كاصول متداولة.
		١١٤١	نباتات لأغراض العرض والإنتاج ويقصد بها المغروسات المعمرة لأكثر من سنة وتمر بثلاثة مراحل تتمثل في الإنشاء والتكوين، فترة الأثمار، فترة التناقص والاضمحلال، وتعالج المبالغ المنفقة خلال فترة الإنشاء والتكوين قبل فترة الأثمار نفقات رأسمالية وتشمل حصة الأرض من نفقات الاستصلاح، بدل استئجار الأرض، إعداد وتسوية الأرض وفتح السواقي ثمن الشتلات ومصاريف غرسها، التسميد، المكافحة العمالة والمشرفين على العمل في تلك الفترة. وتعتبر المصروفات على المزروعات خلال فترة الأثمار مصروفات إيرادية وتبوب حسب نوع المصروفات وتثبت قيمة النقص في القدرة الإنتاجية خلال فترة التناقص والاضمحلال في حساب الإهلاك وينزل من قيمة الاصول غير المتداولة(المزروعات المعمرة)، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
			١١٤١١ نباتات لأغراض العرض يشمل هذا الحساب تكاليف نباتات الزينة...الخ، لأغراض العرض للجمهور متضمناً المصاريف المترتبة عليها لحين جعلها جاهزة للاستخدام.
			١١٤١٢ نباتات لأغراض الإنتاج يشمل هذا الحساب تكاليف النباتات لأغراض الإنتاج والإكثار متضمناً المصاريف المترتبة عليها لحين جعلها جاهزة للاستخدام.
		١١٤٢	حيوانات لأغراض العرض والإنتاج والحراسة ويقصد بها القطيع الإنتاجي من الحيوانات غير الموجهة للبيع ولكنها تباع حين يصبح عمرها كبيراً أو بسبب عرضي آخر، مثل (المواشي والدجاج البياض، خيول العمل، الثيران الكباش والحشرات (النحل ودودة القز)، حيوانات المتنزهات لغرض العرض للجمهور...الخ). وتقيم أصناف حيوانات القطيع الإنتاجي بأسعار الشراء مضافاً إليها كافة الكلف المصروفة لغاية دخوله مرحلة الإنتاج وعند شراء حيوانات جديدة وتعدد أسعار عناصر القطيع من الصنف الواحد فيعتمد عندئذ معدل

				سعر التكاليف(الكلف القياسية) لأغراض التقييم أما بالنسبة للمواليد المعدة للقطيع الإنتاجي فيجري رسملة المصاريف المنفقة عليها لغاية دخولها الإنتاج، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
			١١٤٢١	حيوانات لأغراض العرض يشمل هذا الحساب تكاليف حيوانات المتنزهات لغرض العرض للجمهور متضمناً المصاريف المترتبة عليها لحين جعلها جاهزة للاستخدام.
			١١٤٢٢	حيوانات لأغراض الإنتاج يشمل هذا الحساب تكاليف الحيوانات لأغراض الإنتاج والإكثار متضمناً المصاريف المترتبة عليها لحين جعلها جاهزة للاستخدام.
			١١٤٢٣	حيوانات لأغراض الحراسة يشمل هذا الحساب تكاليف الحيوانات لأغراض الحراسة متضمناً المصاريف المترتبة عليها لحين جعلها جاهزة للاستخدام.
	١١٥			القروض والاستثمارات طويلة الاجل يشمل هذا الحساب الاستثمارات في ادوات حقوق الملكية وادوات الدين والقروض التي تقدمها الوحدة الاقتصادية للغير واية ادوات مالية مشابهة لها، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		١١٥١		القروض الممنوحة طويلة الاجل يشمل القروض الممنوحة للغير والتي تمتد فترة استردادها لأكثر من سنة، ويحلل إلى ما يأتي:
			١١٥١١	قروض طويلة للقطاع العام
			١١٥١٢	قروض طويلة للقطاع التعاوني
			١١٥١٣	قروض طويلة للقطاع المختلط
			١١٥١٤	قروض طويلة للقطاع الخاص
			١١٥١٥	قروض طويلة للعالم الخارجي
		١١٥٢		استثمارات مالية ويمثل هذا الحساب ماتقتنيه الوحدة من أصول مالية في أدوات حقوق الملكية او أدوات الدين بهدف استغلال الفوائض النقدية لديها لتحقيق الإيرادات او السيطرة على الشركات الأخرى بانواعها المختلفة وحسب هدف الاحتفاظ بتلك الاستثمارات ، ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
			١١٥٢١	استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة يشمل هذا الحساب الاستثمارات والأصول المالية المحتفظ بها بهدف تحصيل التدفقات النقدية كدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.
			١١٥٢٢	الاستثمار في الشركات الزميلة يشمل هذا الحساب المبالغ المستثمرة في الشركات الأخرى التي يكون فيها للشركة المستثمرة تأثير او سيطرة مهمة او القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها.
			١١٥٢٣	الاستثمار في الشركات التابعة ويشمل هذا لحساب المبالغ المستثمرة في الشركات الأخرى التي يكون له سيطرة تامة على القرارات التشغيلية والسياسة المالية
			١١٥٢٤	الاستثمار في المشاريع المشتركة

				ويشمل هذا الحساب المبالغ المستثمرة مع الغير لإنجاز مشاريع بموجب عقد تم بموجبه تقسيم الواجبات بين اطرافه
		١١٥٣		منافع الموظفين طويلة الاجل وهي أصول عن منافع الموظفين المحتفظ بها لأكثر من (١٢) شهر بعد نهاية فترة إعداد التقارير السنوية التي يقدم فيها الموظفين الخدمات ذات العلاقة، مثل الاجازة المتراكمة بعد نهاية الخدمة ومنافع الموظفين عن العجز طويل الأجل ... الخ)، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
			١١٥٣١	الإجازات المتراكمة
			١١٥٣٢	إجازات مدفوعة
			١١٥٣٣	مكافآت المشاركة في الربح
	١١٦			عقود التعدين يتضمن هذا الحساب المبالغ المصروفة على عقود الامتياز والتراخيص الخاصة للبحث أو الاستكشاف عن المواد التعدينية، والمسوحات الضرورية الاخرى والحفر بجميع أنواعه ووسائله وجميع الانشطة التي تطبق في فحص الارض وباطنها والتي تؤدى إلى معرفة مدى انتشار المواد المعدنية وخامات التعدين الاخرى وتحديد أماكنها ودرجات وأشكال تراكيزها ومخزوناتها وبيئاتها المضيفة بمنطقة البحث أو الترخيص كما تشمل كل ما هو ضروري من دراسات واختبارات معملية مفصلة أخرى، متضمناً كل العمليات والانشطة الجيولوجية والهندسية بأنواعها التي تتم لتحديد مكامن الخامات المعدنية وجمعها ومعالجتها باستخدام التقانات الهندسية والفيزيائية والكيميائية والميتالورجية والبيولوجية وخلافها بغرض الفصل للمكونات من العناصر أو المعادن أو مركزاتها أو لتحويلها مباشرة عبر أي نوع من المعالجات لمكون معدني أوصناعي لتحديد جدوى استغلالها اقتصادياً،ويحلل هذا الحساب الى:
		١١٦١		عقود التعدين المؤكدة
			١١٦١١	عقود التعدين المؤكدة الملموسة
			١١٦١٢	عقود التعدين المؤكدة غير الملموسة
	١١٧			الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة. يراعى في تقسيم هذا الحساب ما تم تبويبه ضمن الحساب (١١١) وتمثل تلك الاصول التي تحصل عليها الوحدة نتيجة اتفاقيات بين شركتين او أكثر على استحداث نشاط اقتصادي يتم ادارته بموجب عقود، وقد يأخذ هذا النشاط صورة (عملية مشتركة) او (مشروع مشترك) شرط ان تكون قراراتهم بالإجماع وبالتالي لديهم سيطرة مشتركة عليه.
١٢				الانفاق الرأسمالي (مشروعات تحت التنفيذ) يشمل هذا الحساب كافة الاستثمارات التي تهدف إلى خلق طاقة إنتاجية ولم تتكامل بعد أو ما زالت في طور الاستصلاح أو الإنتاج أو الشراء أو النصب وحسب طبيعة الأصل، ويشمل هذا الحساب أيضاً الاصول غير المتداولة غير المستغلة والموجودة في المخزن ويحمل هذا الحساب بكلفة ما انفق عليه كثمن الشراء وتكاليف الصنع ونفقات التركيب وغير ذلك من التكاليف كما ويحمل بالمبالغ المدفوعة دون أن يكون قد ورد مقابلها سلع ومشغولات وخدمات بعد كالدفعات المقدمة والإعتمادات المستندية المفتوحة، ويحمل هذا الحساب أيضاً بما يدفع للمتعهدين مقابل قيامهم بالأعمال التي لم تدخل مرحلة الإنتاج بعد كتكاليف استصلاح الأراضي وتهيئتها وتكاليف تمهيد وتقسيم الأراضي للتعمير وتشييد العقارات للإسكان، وتغلق مفردات هذا الحساب بالحسابات المقابلة لها في الاصول غير المتداولة والتي تحمل نفس المفهوم، ويحلل إلى الحسابات الآتية:

	١٢١	الانفاق الرأسمالي على الممتلكات والالات والمعدات				
		١٢١١	أراضي			
			١٢١١١	أراضي زراعية		
				١٢١١١١	كلفة الشراء	
				١٢١١١٢	كلفة الإستصلاح	
					١٢١١١٢١	أراضي الحدائق والمتنزهات
					١٢١١١٢٢	أراضي المشاتل
			١٢١١٢	أراضي بناء		
			١٢١١٣	أراضي تجارية		
			١٢١١٤	أراضي سكنية		
			١٢١١٥	أراضي فضاء		
			١٢١١٦	أراضي أخرى		
		١٢١٢	مباني وإنشاءات وطرق			
			١٢١٢١	مباني		
				١٢١٢١١	مباني صناعية	
				١٢١٢١٢	مباني تجارية	
				١٢١٢١٣	مباني خدمية	
				١٢١٢١٤	مباني ترفيهية	
				١٢١٢١٥	مباني صحية	
			١٢١٢٢	مخازن وخزانات وسايلوات		
			١٢١٢٣	منشآت سكنية		
			١٢١٢٤	آبار ومناجم ومقالع		
				١٢١٢٤١	آبار	
				١٢١٢٤٢	مناجم	
				١٢١٢٤٣	مقالع	
			١٢١٢٥	سدود وقنوات		
			١٢١٢٦	منشآت عائمة		
			١٢١٢٧	طرق وجسور		
			١٢١٢٨	منشآت نقل		
				١٢١٢٨١	خطوط السكك الحديدية	
				١٢١٢٨٢	أرصفة الموانئ والمراسي	
					١٢١٢٨٢١	أرصفة الموانئ
					١٢١٢٨٢٢	المراسي
				١٢١٢٨٣	مدارج المطارات	
			١٢١٢٩	منشآت أخرى		
				١٢١٢٩٢	أحواض مائية	

				١٢١٢٩٣	بيوت زجاجية
				١٢١٢٩٤	حواجز كونكريتية
				١٢١٢٩٥	خطوط الكهرباء والهاتف
		١٢١٣	آلات ومعدات		
		١٢١٤	وسائط نقل وانتقال		
			١٢١٤١	وسائط نقل بالسيارات	
				١٢١٤١١	وسائط نقل الركاب
				١٢١٤١٢	وسائط نقل البضائع
				١٢١٤١٣	وسائط نقل أخرى
			١٢١٤٢	وسائط نقل بالسكك الحديدية	
			١٢١٤٣	وسائط النقل النهري	
			١٢١٤٤	وسائط النقل البحري	
			١٢١٤٥	وسائط النقل الجوي	
			١٢١٤٦	خطوط أنابيب النفط والغاز	
			١٢١٤٧	خطوط أنابيب نقل المياه	
		١٢١٥	عدد وقوالب		
			١٢١٥١	عدد	
			١٢١٥٢	قوالب	
			١٢١٥٣	خيم وجوادر	
		١٢١٦	أثاث وأجهزة مكاتب		
			١٢١٦١	أثاث	
			١٢١٦٢	أجهزة تكييف وتبريد	
			١٢١٦٣	حاسبات الكترونية	
			١٢١٦٤	آلات حاسبة وكاتبة استنساخ	
			١٢١٦٥	أدوات وأجهزة مكاتب	
			١٢١٦٦	ستائر ومفروشات	
			١٢١٦٧	كتب ومراجع علمية	
		١٢١٧	ممتلكات والات ومعدات الاستدامة		
			١٢١٧١	ممتلكات والات ومعدات الاستدامة البيئية	
			١٢١٧٢	ممتلكات والات ومعدات الاستدامة الاجتماعية	
	١٢٢	الانفاق الرأسمالي على العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الايجار) ويدرج ضمن هذا الحساب الأراضي والعقارات المشتراة من قبل المنشأة بغرض الاستثمار ويثبت في السجلات بالكلفة الفعلية الأولية عند الاعتراف كما يمكن استخدام نموذجين للمحاسبة عن العقارات الاستثمارية وهي الكلفة (ويعرض ضمن البيانات المالية بالقيمة الدفترية على ان يتم تقديم افصاح إضافي على القيمة العادلة لهذه العقارات بشكل منفصل) او بالقيمة العادلة (فتظهر تلك الموجودات بالقيمة العادلة ضمن البيانات المالية على ان يتم تقييمها بشكل مستمر واثبات الربح والخسارة في القيمة العادلة ضمن الأرباح والخسائر)، ويحلل				

				الى الحسابات الآتية:	
			١٢٢١	أراضي	
			١٢٢٢	مباني	
	١٢٣	الانفاق الرأسمالي على الأصول غير المتداولة المستأجرة (ايجار تمويلي)			
	١٢٤	الانفاق الرأسمالي على الاصول الحية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة			
			١٢٤١	نباتات لأغراض العرض والإنتاج	
				١٢٤١١	نباتات لأغراض العرض
				١٢٤١٢	نباتات لأغراض الإنتاج
			١٢٤٢	حيوانات لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	
				١٢٤٢١	حيوانات لأغراض العرض
				١٢٤٢٢	حيوانات لأغراض الإنتاج
				١٢٤٢٣	حيوانات لأغراض الحراسة
	١٢٥	إنفاق استثماري يشمل هذا الحساب كلفة ماينفق في مشروعات تحت التنفيذ دون أن يرد مقابله سلع كالدفعات المقدمة والإعتمادات المستندية، ويحلل هذا الحساب إلى ما يلي:			
			١٢٥١	دفعات مقدمة يشمل هذا الحساب المبالغ التي تدفع مقدماً لشراء أراضي أو مباني وإنشاءات أو طرق أو آلات ومعدات أو وسائط النقل والعدد والأدوات والأثاث وغيرها.	
			١٢٥٢	إعتمادات مستندية لشراء اصول غير متداولة يشمل هذا الحساب كلفة الإعتمادات المستندية (فوب) مضافا إليها تكاليف الشحن والتامين لكافة الاصول غير المتداولة كالآلات والمعدات ووسائط النقل والعدد والأدوات والأثاث وغيرها.	
			١٢٥٣	أصول غير متداولة بطريق الشحن	
	١٢٦	عقود التعدين			
			١٢٦١	عقود التعدين المؤكدة	
				١٢٦١١	عقود التعدين المؤكدة الملموسة
				١٢٦١٢	عقود التعدين المؤكدة غير الملموسة
			١٢٦٢	عقود التعدين غير المؤكدة	
				١٢٦٢١	عقود التعدين غير المؤكدة الملموسة
				١٢٦٢٢	عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة
	١٢٧	الممتلكات والآلات والمعدات خاضعة لسيطرة مشتركة ويراعى في تقسيم هذا الحساب ما تم تبويبه ضمن الحساب (١٢١)			
١٣	الأصول المتداولة				
	١٣١	المخزون يشمل هذا الحساب الأموال المادية المتداولة التي تقتنيها الوحدة الاقتصادية سواء خزنت في مخازن الوحدة الاقتصادية أم لدى الغير وسواء أكانت مواد مشتراة أم بضاعة منتجة من قبل الوحدة الاقتصادية، كما أنها تشمل الإعتمادات المستندية المفتوحة لشراء المستلزمات السلعية بأنواعها سواء كانت لحساب الوحدة			

				الاقتصادية او لصالح الغير ومخزون البضائع المشتراة بغرض البيع، كما انها تتضمن بضائع الامانة والتي تعود لجهات اخرى وموزعة حسب طبيعتها بحيث تتفق مع طبيعة أوجه نشاط الوحدة الاقتصادية، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
			١٣١١	مخزون الخامات والمواد الأولية يشمل هذا الحساب الخامات والمواد الأولية بنوعيها الرئيسية والمساعدة الموجودة في المخازن ، لتتمكن الوحدة في اداء العملية الانتاجية ويمكن تحليل هذا الحساب إلى حساب الخامات الرئيسية والخامات المساعدة بهدف تسهيل إجراء المطابقات الدورية، مثل الرمل والحصى والاسمنت والبذور والأسمدة...الخ.
			١٣١٢	مخزون الوقود والزيوت يشمل هذا الحساب ما تمتلكه الوحدة الاقتصادية في مخازنها من مواد نفطية وغاز وزيوت وشحوم وفحم لاستغلالها في العملية الإنتاجية، ويمكن تحليل هذا الحساب إلى حسابات جزئية لبيان نوعية الوقود والزيوت المخزونة وحسب التقييم الوارد في الاستخدامات.
			١٣١٣	مخزون الأدوات الاحتياطية يشمل هذا الحساب ما تمتلكه الوحدة الاقتصادية في مخازنها من أصناف قطع الغيار المتنوعة.
		١٣١٣١		مخزون أدوات احتياطية للصيانة ويتضمن هذا الحساب كلفة مخزون مواد الصيانة التي تقتنيها الوحدة لغرض اجراء الصيانة الدورية لموجودات الوحدة ويظهر كلفة المواد المستخدمة منه ضمن حساب المستلزمات السلعية.
		١٣١٣٢		مخزون أدوات احتياطية قطع غيار الأصول ويتضمن هذا الحساب كلفة الأدوات الاحتياطية للأصول والتي يتم استهلاكها من خلال الاستخدام الاعتيادي لها باضافتها على كلفة الأصل والتي قد تتعرض لانخفاض القيمة والتي يتم معالجتها وفق طرق انخفاض قيمة المخزون السلعي.
			١٣١٤	مخزون مواد التعبئة والتغليف يشمل هذا الحساب خزين مواد التعبئة والتغليف التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية لأغراض نشاطها التجاري، سواء ما يستخدم منها لمرة واحدة (مواد تعبئة وتغليف مستهلكة) أو ما يستخدم لعدة مرات (مواد تعبئة وتغليف متداولة)، يحلل هذا الحساب إلى:
		١٣١٤١		مخزون مواد التعبئة والتغليف المستهلكة يشمل هذا الحساب مخزون الصفائح والعلب الكارتونية، الأكياس الورقية والنسيجية، القناني التي تستخدم لمرة واحدة فقط وما يشابه ذلك.
		١٣١٤٢		مخزون مواد التعبئة المتداولة يشمل هذا الحساب مخزون قناني المشروبات الغازية والحليب والصناديق الخشبية والبلاستيكية وغيرها من مواد التعبئة والتغليف التي يجري تداولها لأكثر من مرة واحدة.
			١٣١٥	مخزون المتنوعات ويحلل هذا الحساب إلى:
		١٣١٥١		مخزون اللوازم والمهمات يشمل هذا الحساب مواد صيانة الأبنية والاصول والقوالب الخاصة بالمكائن الإنتاجية

					وأجهزة إطفاء الحريق، ولوازم الحراسة والدفاع المدني (عدا الأسلحة)، وحاويات النفايات مهما كان حجمها والستائر والخيم والجوادر وغيرها من المهمات اللازمة للعملية الإنتاجية والخدمية. وكذلك الاصول أو اللوازم التي تدخل المخزن والتي تحدد قيمتها وفق القرارات والتعليمات النافذة
				١٣١٥٢	مخزون القرطاسية يشمل هذا الحساب القرطاسية الموجودة في المخازن المركزية للوحدات، أو إلى أن يجري جردها في نهاية السنة المالية وتسجيلها ضمن الاصول المخزنية، على أن يجري تعديل أرصدة هذه الحسابات في نهاية كل فترة مالية مع حساب ٣٢٥٢ القرطاسية ويجري مسك سجلات لها تبين كمية الوارد والصادر لأغراض المراقبة، ولا يشمل هذا الحساب الورق ومواد الطباعة الأخرى الخاصة بالمطابع المتخصصة إذ تدخل ضمن الخامات والمواد الأولية.
				١٣١٥٣	مخزون الكتب التعليمية يشمل هذا الحساب مخزون الكتب المدرسية والجامعية التي تدخل ضمن مجانية التعليم.
				١٣١٥٤	مخزون المخلفات والمستهلكات يشمل هذا الحساب القيمة المقدرة لمخزون المخلفات الناتجة عن النشاط الاعتيادي أو عن مخلفات المشتريات من المستلزمات السلعية والبضائع بغرض البيع والمستهلكات من الاصول غير المتداولة. ويشمل أيضاً مخزون المخلفات والمستهلكات الناشئة عن الظروف غير الاعتيادية كأضرار الحرب وأعمال النهب والسرقة والتدمير والكوارث الطبيعية...الخ. ويحلل هذا الحساب إلى:
				١٣١٥٤١	مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف عادية
				١٣١٥٤٢	مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية
				١٣١٥٥	مخزون تجهيزات العاملين يشمل هذا الحساب خزين جميع المواد الداخلة ضمن المستلزمات السلعية المتنوعة والتي تمثل عند صرفها مزايا عينية للعاملين كالكساوي والمواد الغذائية والطبية.
			١٣١٦		مخزون الإنتاج يشمل هذا الحساب الاصول المخزنية من الإنتاج التام الصنع والنصف المصنع والأعمال التي لم يجرِ إنجازها في نهاية السنة المالية، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
				١٣١٦١	مخزون الإنتاج التام يكون هذا الحساب مديناً بالقيمة المسجلة (الكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل) وكلفة المنتجات المشتراة خلال الفترة ودائناً بكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة عند استخدام طريقة الجرد المستمر لتقييم المخزون او ان الحساب لايتحرك خلال السنة ويعدل ضمن كلفة الإنتاج التام نهاية الفترة (٣٦١١)، ويقيم الإنتاج التام خلال الفترة بالكلفة فقط والمتضمنة كلف الإنتاج والخدمات الإنتاجية واستبعاد كلف الخدمات التسويقية والإدارية غير المباشرة ، ويحلل الى:
				١٣١٦١١	الإنتاج التام في المخازن

				١٣١٦١٢	بضائع لدى الغير: يشمل هذا الحساب قيمة البضائع التي تملكها الوحدة الاقتصادية والموجودة لدى الغير لأي سبب كان.
				١٣١٦١٣	بضائع لدى الوكلاء
				١٣١٦١٤	بضائع لدى الغير اخرى
				١٣١٦١٥	بضائع لدى الغير بحق الارجاع
				١٣١٦١٦	بضائع لدى المعارض للنشاط الانتاجي
			١٣١٦٢		مخزون الإنتاج تحت التشغيل ويمثل تكلفة المستلزمات السلعية في خطوط الإنتاج من خامات مضافاً إليها كلفة العمليات الإنتاجية التي أجريت عليها، ويلائم هذا النوع الوحدة الاقتصادية الصناعية على اختلاف أنواعها معدنية، كيماوية، هندسية ...الخ.
			١٣١٦٣		أعمال تحت التنفيذ يمثل هذا الحساب تكاليف عمليات التشييد التي تتولى الوحدة الاقتصادية المتخصصة بهذا النشاط ضمن الوحدة الاقتصادية تنفيذها لحساب الغير والتي لم تكتمل بعد.
			١٣١٦٤		مخزون الإنتاج النباتي زراعة قائمة يمثل هذا الحساب تكاليف النباتات لأغراض البيع التي تتولى الوحدات المتخصصة بهذا النشاط تنفيذها والتي لم تكتمل بعد.
			١٣١٦٥		مخزون الإنتاج الحيواني تحت التكوين يمثل هذا الحساب تكاليف الحيوانات لأغراض البيع التي تتولى الوحدة الاقتصادية المتخصصة بهذا النشاط تنفيذها والتي لم تكتمل بعد.
		١٣١٧			مخزون البضائع والأراضي بغرض البيع يشمل هذا الحساب الاصول المخزنية المشتراة بغرض البيع المتواجدة نهاية السنة المالية وتقيم حسب الكلفة او القيمة التحصيلية القابلة للتحقق ايهما اقل. أما الأراضي المستملكة من قبل الوحدة الاقتصادية فيجري إدراجها ضمن هذا الحساب بهدف الرقابة والسيطرة عليها وتسجل بكلفة الشراء أو الأسعار التقديرية أو الجارية، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
			١٣١٧١		مخزون البضائع بغرض البيع
			١٣١٧٢		الأراضي بغرض البيع
				١٣١٧٢١	الأراضي بالأسعار التجارية
				١٣١٧٢٢	الأراضي بالأسعار المخفضة
			١٣١٧٣		بضائع لدى المعارض للنشاط التجاري
		١٣١٨			إعتمادات مستندية لشراء مواد يشمل هذا الحساب قيمة المشتريات السلعية وبضائع بغرض البيع التي تستوردها الوحدة الاقتصادية من الخارج اعتباراً من تاريخ فتح الاعتماد لحين الاستلام النهائي في المخازن مضافاً إليها جميع المصاريف المترتبة على فتح الاعتماد وتعديله وتمديده مع عمولات وفوائد المصرف والرسوم الكمركية ومصاريف الشحن وأقساط التأمين ومصاريف الموانئ وغيرها من المصاريف ويحلل إلى:
			١٣١٨١		إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية
			١٣١٨٢		بضاعة بطريق الشحن لحساب الوحدة الاقتصادية

			١٣١٨٣	إعتمادات مستندية لحساب الغير
			١٣١٨٤	بضاعة بطريق الشحن لحساب الغير
			١٣١٨٥	حوالات مستندية يمثل هذا الحساب الإعتمادات المستندية المحولة من مصرف فاتح الإعتماد إلى المصرف المراسل المعتمد من قبل المجهز الخارجي إستناداً إلى إشعارات مصرف فاتح الإعتماد.
		١٣١٩		مخزون المواد الأخرى يشمل هذا الحساب كلفة المواد المخزنية والتي لم يرد ذكرها في الحسابات السابقة.
			١٣١٩١	بضائع لصالح الغير يشمل هذا الحساب قيمة البضائع الموجودة في مخازن الوحدة الاقتصادية والتي تعود ملكيتها لجهات اخرى لأي سبب كان كالإعارة او الامانة او الخزن. . الخ.
	١٣٢			الذمم المدينة حساب عام يظهر حقوق الوحدة الاقتصادية لدى الغير وبصفة خاصة ما ينشأ من حقوق نتيجة الائتمان الذي تمنحه الوحدة الاقتصادية للغير بصيغة أساسية في عناصر حساب إيرادات النشاط السلعي والخدمي أو التجاري، وكذلك التصرف في ممتلكات الوحدة الاقتصادية سواء في الاصول غير المتداولة أو الاستثمارات أو في عناصر مخزون المستلزمات السلعية، ويحلل إلى الحسابات الآتية::
		١٣٢١		المدينون التجاريون: يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المبيعات وأوراق القبض المرفوضة وأية مصاريف يتحملها العميل ودائناً بإجمالي التسديدات وأوراق القبض المقدمة منهم وبقيمة مردودات المبيعات والدفعات المقدمة، ويحلل إلى :
			١٣٢١١	مدينون قطاع عام
			١٣٢١٢	مدينون قطاع تعاوني
			١٣٢١٣	مدينون قطاع مختلط
			١٣٢١٤	مدينون قطاع خاص
			١٣٢١٥	مدينون عالم خارجي
		١٣٢٢		أوراق قبض يشمل هذا الحساب مجموع مبالغ أوراق القبض التي في حوزة الوحدة الاقتصادية أو المرسلة للتحصيل او المرفوضة، وأوراق القبض هي أوراقتجارية تستخدم كأداة لإثبات الدين تلجأ إليها الوحدات الاقتصادية عند القيام بعمليات البيع أو الشراء الآجل، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
			١٣٢٢١	أوراق قبض قطاع عام
			١٣٢٢٢	أوراق قبض قطاع تعاوني
			١٣٢٢٣	أوراق قبض قطاع مختلط
			١٣٢٢٤	أوراق قبض قطاع خاص
			١٣٢٢٥	أوراق قبض قطاع خارجي
			١٣٢٢٦	أوراق قبض برسم التحصيل يشمل هذا الحساب قيمة أوراق القبض المرسلة إلى المصارف لغرض تحصيل مبالغها.
			١٣٢٢٧	أوراق قبض مرفوضة

					يشمل هذا الحساب قيمة أوراق القبض المعادة من قبل المصارف لعدم قيام الجهات المدينة بالتسديد ولأي سبب كان .
				١٣٢٣	حسابات جارية مدينة يمثل هذا الحساب المعاملات الجارية داخل نطاق الوحدة الاقتصادية وفروعها سواء التي لها علاقة او التي ليس لها علاقة بالنشاط لغرض تحديد العلاقة المالية وتبسيط عمليات المطابقة، أما المعاملات خارج الشركة وفروعها فيتم تثبيتها ضمن حساب المدينون التجاريون او مدينو النشاط غير الجاري وحسب طبيعتها، ويحلل إلى:-
			١٣٢٣١		حسابات جارية مدينة غير تجارية
		١٣٢٣١١			حسابات جارية مدينة بين الوحدة الاقتصادية الرئيسة يشمل هذا الحساب حركة الحسابات غير التجارية بين الوحدة الاقتصادية الرئيسة والوحدات الفرعية التابعة لها.
		١٣٢٣١٢			حسابات جارية مدينة داخل الوحدة الاقتصادية وفروعها يشمل هذا الحساب حركة الحسابات غير التجارية للفروع فيما بينها والتابعة لنفس الوحدة.
				١٣٢٤	مدينو نشاط التشييد يشمل هذا الحساب حقوق الوحدة الاقتصادية بذمة الغير ناشئة عن الائتمان الذي تمنحه الوحدة الاقتصادية للغير عن نشاط البناء والتعمير، ويحلل هذا الحساب الى:
			١٣٢٤١		مدينو اعمال تحت التنفيذ
			١٣٢٤٢		سلف تعهدات ثانوية. يشمل هذا الحساب مبالغ السلف المدفوعة من قبل الوحدات (التي تقوم بأعمال المقاولات للغير) للمقاولين الثانويين لتمويل أعمالهم مثل الدفعات المقدمة وعلى الحساب وسلف المواد ....إلخ و لا يدخل ضمن هذا الحساب المبالغ التي تدفع مقابل ذرعات العمل المنجزة من قبل المقاولين الثانويين.
				١٣٢٥	مدينو النشاط غير الجاري يشمل هذا الحساب حقوق الوحدة الاقتصادية بذمة الغير والتي لا تتعلق بنشاطها الجاري، والمبالغ غير المستلمة عن بيع أصول غير متداولة أو أسهم وسندات وأوراق مالية....الخ.
				١٣٢٦	حسابات مدينة متنوعة
			١٣٢٦١		تأمينات لدى الغير يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة للغير بصفة تأمينات عن عقود خدمات، تأمينات هاتف، تأمينات مياه، تأمينات كهرباء، تأمينات العطاءات، تأمينات خطاب الضمان، تأمينات لدى ضريبة الدخل.. الخ.
			١٣٢٦٢		إيرادات مستحقة يشمل هذا الحساب المبالغ المستحقة للوحدة الاقتصادية لقاء المنح وإيرادات الأوراق المالية والفوائد الدائنة والتعويضات والإيرادات المتنوعة وإيرادات السنوات السابقة واي إيرادات أخرى والتي لم يجر تثبيتها خلال السنة التي يعود لها الإيراد.
			١٣٢٦٣		مصاريف مدفوعة مقدماً

					يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة من قبل الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية والتي تعود إلى فترة مالية لاحقة.
				١٣٢٦٧	وزارة المالية – رواتب إجازات الأمومة والملتحقين بالخدمة العسكرية
				١٣٢٦٧١	رواتب إجازات الأمومة ويشمل الرواتب والمخصصات المدفوعة إلى الموظفات المتمتعات بأجازات الأمومة من منتسبات الوحدات وتتحمل الموازنة الجارية تلك النفقات.
				١٣٢٦٧٢	رواتب الملتحقين بالخدمة العسكرية ويشمل الرواتب والمخصصات المدفوعة إلى الموظفين الملتحقين بالخدمة العسكرية من منتسبي الوحدات وتتحمل الموازنة الجارية تلك النفقات.
				١٣٢٦٨	فروقات اصول نقدية ومخزنية وغير متداولة
				١٣٢٦٨١	فروقات اصول نقدية ومخزنية وغير متداولة مدينة لظروف عادية يشمل هذا الحساب مبالغ الفروقات المدينة الظاهرة نتيجة الجرد في الاصول النقدية والمخزنية وغير المتداولة للظروف الاعتيادية والتي لم تحدد مسؤوليتها بعد، ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
				١٣٢٦٨١١	فروقات نقدية لظروف عادية
				١٣٢٦٨١٢	فروقات مخزنية لظروف عادية
				١٣٢٦٨١٣	فروقات أصول غير متداولة لظروف عادية
				١٣٢٦٨٢	فروقات اصول نقدية ومخزنية وغير متداولة مدينة لظروف غيرعادية ويشمل هذا الحساب مبالغ الفروقات المدينة الظاهرة نتيجة الجرد في الاصول النقدية والمخزنية وغير المتداولة لظروف غير اعتيادية مثل(الحرائق، الفيضانات، الأعمال العسكرية) ويحلل إلى:-
				١٣٢٦٨٢١	فروقات نقدية لظروف غير عادية
				١٣٢٦٨٢٢	فروقات مخزنية لظروف غير عادية
				١٣٢٦٨٢٣	فروقات أصول غير متداولة لظروف غير عادية
				١٣٢٦٩	طلبات التعويض يشمل هذا الحساب قيمة الأضرار التي تصيب البضاعة المستوردة لحساب الوحدة الاقتصادية والتي يتحمل الغير مسؤولية التعويض كشركة التأمين والشركات الناقلة.
			١٣٢٧		سلف يشمل هذا الحساب حركة جميع المبالغ الممنوحة من قبل الوحدة الاقتصادية لمنتسبيها سواء كانت لتأدية أعمال لها أو سلف شخصية يحلل إلى الحسابات الآتية:
				١٣٢٧١	سلف مستديمة يشمل هذا الحساب جميع المبالغ لأغراض محددة تتصف بالديمومة خلال السنة، كسلف المشتريات والنثرية .
				١٣٢٧٢	سلف لأغراض النشاط يشمل هذا الحساب مبالغ السلف المؤقتة التي تدفع من قبل الوحدة الاقتصادية للعاملين

				لديها لتغطية نفقات لها علاقة بعمل الوحدة الاقتصادية ولا تكتسب هذه الأعمال صفة الديمومة وتعتبر هذه السلف بمثابة عهدة لدى العاملين، كسلف الإيفاد والسفر، وسلف الاحتفالات، وسلف لجان توزيع الرواتب ولجات البناء والتنفيذ المباشر.
			١٣٢٧٣	سلف المنتسبين يشمل هذا الحسابمبالغ السلف التي تمنح للمنتسبين لأغراضهم الخاصة كذلك يسجل فيه الفروقات النقدية والمخزنية وفروقات الأصول غير المتداولة وفروقات الرواتب والأجور بعد إقرار تحميل العاملين بها.
			١٣٢٧٤	سلف الزواج يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة للموظفين بموجب عقود الزواج المقدمة من قبلهم حسب تعليمات منح سلف الزواج قانوناً.
		١٣٢٩		مدينو عقود تأجير
	١٣٣			أصول غير متداولة معروضة للبيع اومحتفظ بها للتوزيع على الملاك او الاهداء ويمثل قيمة الأصل غير المتداول الذي تخطط المنشأة لبيعه او توزيعه على الملاك او اهداءه للغير والمقاس بمبلغه الدفتري أوقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أيهما أقل على أن تثبت خسارة هبوط مقابل أي تخفيض أولي أو لاحق لقيمة الأصل إلى القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وأن يتم إيقاف استهلاك تلك الأصول، كما يجب على المنشأة عرض النتائج والتدفقات النقدية لمجموع هذه الأصول التي سيتم التخلي عنها والمستخدمة في الانتاج على أنها عمليات غير مستمرة في التاريخ الذي يتم فيه إعادة التصنيف، كما يجب على المنشأة أن تقيس الأصل الذي تم الغاء قرار البيع أو التوزيع على الملاك او الاهداء بمبلغه الدفتري قبل القرار معدلاً بأي استهلاك أو استنفاد أو إعادة تقويم او مبلغه القابل للاسترداد في تاريخ القرار اللاحق بعدم البيع أو التوزيع، ويحلل هذا الحساب الى :
		١٣٣١		أصول غير متداولة معروضة للبيع ويمثل قيمة الأصل غير المتداول الذي تخطط المنشأة بيعه واسترداد قيمته من خلال معاملة بيع ، ويتم ذلك من خلال خطة مناسبة للتسويق وأن يكون متوقعاً أن يتأهل البيع للإثبات على أنه بيع مكتمل خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف (ومن الممكن تمديد الفترة لأكثر من سنة واحدة عندما يكون التأخير بسبب أحداث أو ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة ويكون هناك دليل كافٍ على أن المنشأة لا تزال ملتزمة بخطتها لبيع الأصل).
		١٣٣٢		أصول غير متداولة محتفظ بها للتوزيع على الملاك ويمثل قيمة الأصل المحتفظ به للتوزيع على الملاك وأن تكون الأصول متاحة للتوزيع الفوري في حالتها الراهنة ويجب أن يكون التوزيع محتملاً بدرجة عالية.
		١٣٣٣		أصول غير متداولة بغرض الاهداء وتمثل تلك الأصول التي تقتنيها الوحدة بهدف اهداءها الى الغير وليس بقصد استخدامها في العملية الإنتاجية لانتاج السلع او تقديم الخدمات
	١٣٤			النقود يشمل هذا الحساب المبالغ النقدية الموجودة في الصندوق ورصيد الحسابات الجارية لدى المصارف، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		١٣٤١		نقدية بالصندوق

				يشمل هذا الحساب الموجود النقدي في صندوق الوحدة الاقتصادية وفروعها، ويحلل الحساب إلى:
			١٣٤١١	نقدية لدى صندوق المركز
			١٣٤١١١	نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
			١٣٤١١٢	نقدية لدى صندوق المركز بالعملة الأجنبية
			١٣٤١٢	نقدية لدى صندوق الفروع
			١٣٤١٢١	نقدية لدى صندوق الفروع بالعملة المحلية
			١٣٤١٢٢	نقدية لدى صندوق الفروع بالعملة الأجنبية
			١٣٤١٣	نقدية لدى صندوق المعارض
			١٣٤١٣١	نقدية لدى صندوق المعارض بالعملة المحلية
			١٣٤١٣٢	نقدية لدى صندوق المعارض بالعملة الأجنبية
		١٣٤٢		نقدية لدى المصارف يشمل هذا الحساب رصيد الحسابات الجارية للوحدة الاقتصادية لدى المصارف سواء كانت محلية أو أجنبية أو حسابات مصرفية الكترونية، وبالإمكان تخصيص حساب فرعي مستقل لكل مصرف في حالة تعامل الوحدة الاقتصادية مع عدة مصارف، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
			١٣٤٢١	نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية
			١٣٤٢٢	نقدية لدى المصارف بالعملة الاجنبية
		١٣٤٣		نقدية لدى الخزائن يشمل هذا الحساب رصيد النقود المودعة من قبل الوحدات الاقتصادية في الخزائن.
		١٣٤٤		صكوك وحوالات يشمل هذا الحساب مبالغ الصكوك والحوالات التي لا تكون بعهدة الوحدة الاقتصادية كذلك التي بعهدتها ولا يمكن استلام مبالغها لأي سبب كان، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
			١٣٤٤١	صكوك وحوالات قيد التحصيل يشمل هذا الحساب مبالغ الصكوك والحوالات ومذكرات إذن القبض المقدمة للوحدة الاقتصادية والمسحوبة على فروع المصارف خارج حدود المحافظة أو الخزائن.
			١٣٤٤٢	حوالات بالطريق يشمل هذا الحساب المبالغ المحولة بين المركز والفروع أو الفروع فيما بينها، أي أن المصرف الذي تتعامل معه الجهات المحولة قد اتخذت إجراءات التحويل إلا أن المبالغ لم تصل إلى المصرف الذي تتعامل معه الجهة المحولة لها، إلا بعد انتهاء السنة المالية.
			١٣٤٤٤	صكوك وحوالات مرفوضة يشمل هذا الحساب مبالغ الصكوك والحوالات التي جرى إيداعها من قبل الوحدة الاقتصادية لدى المصرف وأعيدت لوجود أخطاء في تنظيمها أو حسب ما مدرج في إشعار المصرف.
	١٣٥			القروض الممنوحة والاستثمارات قصيرة الاجل ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		١٣٥١		قروض ممنوحة قصيرة الاجل

					يشمل القروض الممنوحة للغير وتكون مدة سدادها سنة واحدة فأقل ولا ينقل إلى هذا الحساب القروض الطويلة الأجل المستحقة خلال السنة، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
				١٣٥١١	قروض قصيرة للقطاع العام
				١٣٥١٢	قروض قصيرة للقطاع التعاوني
				١٣٥١٣	قروض قصيرة للقطاع المختلط
				١٣٥١٤	قروض قصيرة للقطاع الخاص
				١٣٥١٥	قروض قصيرة للعالم الخارجي
			١٣٥٢		الاستثمارات في الأسهم والسندات والأوراق التجارية يشمل هذا الحساب حركة الاستثمارات المختلفة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية بهدف استغلال فائض السيولة النقدية لديها، عن طريق الودائع النقدية غير المتداولة لدى المصارف وشراء الأسهم والسندات التي تشترى بهدف تحقيق العوائد، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
				١٣٥٢١	استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر يشمل هذا الحساب الاستثمارات والأصول المالية التي يتم اقتنائها لغرض بيعها في الأجل القريب.
				١٣٥٢٢	المشتقات المالية يشمل هذا الحساب المبالغ المستثمرة في الادوات المالية أو بعقد آخر تتغير قيمته استجابته للتغير في عوامل السوق، وتتم تسويته في تاريخ مستقبلي، ويمكن تقسيم هذا الحساب على الحسابات الفرعية الاتية:
				١٣٥٢٢١	الاستثمار في العقود المستقبلية يشمل هذا الحساب الاستثمار في الأوراق المالية القابلة للتداول والعقود التي تلزم المتعاقدين على تسليم أو استلام سلعة أو عملة أجنبية أو ورقة مالية بسعر متفق عليه في تاريخ محدد.
				١٣٥٢٢٢	الاستثمار في العقود الآجلة يشمل هذا الحساب المبالغ المستثمرة في الالتزام بشراء أو بيع أصل معين في تاريخ مستقبلي محدد، وبسعر متفق عليه، ويتم في العقود –عادة– تحديد مواصفات الأصل، كدرجة الجودة أو التصنيف، الكمية، طريقة التسليم، مكان التسليم، السعر وطريقة السداد، حيث يتم التفاوض على جميع هذه الأمور بين المشتري والبائع.
				١٣٥٢٢٣	الاستثمار في عقود المبادلات يشمل هذا الحساب المبالغ المستثمرة في عقود من أجل مبادلة تدفقات نقدية، او مبادلة معدل الفائدة ، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
				١٣٥٢٢٣١	عقود مبادلة العملات
				١٣٥٢٢٣٢	عقود مبادلة أسعار الفائدة
				١٣٥٢٢٣٣	عقود مبادلة السلع
				١٣٥٢٢٣٤	عقود مبادلة حقوق الملكية
				١٣٥٢٢٤	الاستثمار في عقود الخيار

						شمل هذا الحساب المبالغة المستثمرة في عقود يتم فيها الاتفاق والتفاوض في فترة وسعر وكمية محددة مسبقا من سلعة أو أصل معين، يتم تنفيذها بعد انقضاء الفترة المحددة ، ويمكن بعد ذلك تنفيذ العقد بتأكيد الشراء/البيع أو إلغاء العقد.
				١٣٥٢٢٥		الاستثمارات الأخرى: يشمل هذا الحساب أي نوع من المشتقات المالية او الأدوات المالية من نفس الغرض لم يرد ذكرها ضمن الحسابات السابقة، ويحلل إلى.
					١٣٥٢٢٥١	عقود الصرف المؤجلة
					١٣٥٢٢٥٢	الاستثمار في المشتقات المالية الاخرى
			١٣٥٢٣			حسابات التوفير والودائع النقدية ويمثل هذا الحساب المبالغ النقدية المودعة لدى المصارف المعتمدة لغرض استثمارها على شكل حسابات توفير لغرض الاستفادة من مبالغ الفوائد المودعة من قبل تلك المصارف لغاية سحب الرصيد من قبل الشركة او ودائع نقدية لاجل متفق عليه مع تلك المصارف.
		١٣٥٣				منافع الموظفين قصيرة الاجل وهي أصول عن منافع الموظفين المحتفظ بها والتي من المتوقع تسويتها خلال فترة (١٢) شهر بعد نهاية فترة إعداد التقارير السنوية التي يقدم فيها الموظفين الخدمات ذات العلاقة، مثل (الاجازات السنوية والاجازات المدفوعة والمشاركة في الارباح ومنافع الموظفين المساهمة المحددة والمنفعة المحددة ... الخ)، ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
			١٣٥٣١			الاجازات المتراكمة
			١٣٥٣٢			الاجازات المدفوعة
			١٣٥٣٣			مكافئات المشاركة في الربح
١٤	الأصول الأخرى					
	١٤١	أصول ضريبية مؤجلة يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة الى الهيئة العامة للضرائب زيادة او المدفوع كدفعات مقدمة لصالح الهيئة ، والناجمة عن اعتراف الهيئة العامة للضرائب بإيرادات او عدم الاعتراف بمصروفات الوحدة الاقتصادية خلال احتساب الضريبة المفروضة.				
	١٤٢	تعويضات وغرامات مؤجلة يشمل هذا الحساب مبلغ التعويضات والغرامات المفروضة على المتعاقدين نتيجة إخلالهم بالعقود. ومبالغ تضمين المنتسبين عن مسؤوليتهم التقصيرية بفقدان أو أضرار الموجودات المخزنية والاصول غير المتداولة ، والمؤجل إستحصالها.				
	١٤٣	حقوق التأجير طويلة الأجل يشمل هذا الحساب الحقوق لصالح الوحدة الاقتصادية نتيجة التأجير طويل الاجل				
	١٤٥	استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر يشمل هذا الحساب الاستثمارات المحتفظ بها بهدف بيعها عند وصول أسعارها الى حد معين مع تحصيل التدفقات النقدية طيلة فترة الاحتفاظ وتسجيلها بحساب (٤٣٩٣).				

	١٤٦			حقوق بيع البضائع واعادة الشراء ويمثل هذا الحساب الحقوق التي تنشأ للشركة من امكانية اعادة البضاعة المشتراة سابقاً بمبلغ يفوق او يساوي مبلغ شراءها نتيجة عدم مطابقتها للمواصفات او لاتفاق بين الطرفين لاعادة شراءها من قبل البائع بسعر محدد.
		١٤٦١		حقوق إعادة البضائع المباعة
		١٤٦٢		حقوق إعادة شراء البضائع المباعة
	١٤٧			الحقوق في توزيعات أرباح الشركات الزميلة والتابعة يشمل هذا الحساب حقوق الوحدة الاقتصادية في الأرباح الاجمالية المحققة غير المستلمة في الشركات الزميلة والتابعة والترتيبات المشتركة
	١٤٨			الحقوق الناشئة عن العقود يشمل هذا الحساب حقوق الوحدة الاقتصادية المترتبة عن ابرام العقود او الاتفاقيات مع الغير وتكون ملزمة للطرفين، ويحلل هذا الحساب الى الحسابات الاتية:
		١٤٨١		الحقوق الناشئة عن عقود الأصول غير المتداولة يشمل هذا الحساب الحقوق الناشئة عن ابرام العقود او الاتفاقيات المتعلقة بالاصول غير المتداولة، ويمكن تحليله الى الحسابات الاتية:
			١٤٨١١	حقوق عقود الممتلكات والالات والمعدات
			١٤٨١٢	حقوق عقود العقارات الاستثمارية
			١٤٨١٣	حقوق عقود الأصول غير المتداولة المستأجرة
			١٤٨١٤	حقوق عقود أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة
		١٤٨٢		الحقوق الناشئة عن العقود التشغيلية يشمل هذا الحساب حقوق الوحدة الاقتصادية الناتجة عن ابرام عقود تشغيلية مع الغير لغرض توريد السلع أو تقديم الخدمات، ويحلل الى الحسابات الاتية:
			١٤٨٢١	الحقوق الناشئة عن عقود توريد المستلزمات السلعية
			١٤٨٢٢	الحقوق الناشئة عن تقديم الخدمات
		١٤٨٣		الحقوق الناشئة عن العقود الأخرى يشمل هذا الحساب حقوق الوحدة الاقتصادية الناتجة عن ابرام العقود او الاتفاقيات مع الغير من غير أنواع العقود او الاتفاقيات المذكورة أعلاه.
	١٥			الأصول غير الملموسة يشمل هذا الحساب المبالغ التي تدفعها الوحدة الاقتصادية والتي من شأنها أن تؤثر إيجاباً على نتيجة نشاطها مستقبلاً وتمثل حقوق تتمتع بها كحقوق الامتياز والطبع والنشر والتأليف وبراءة الاختراع وشهرة المحل وحق استعمال العلامات التجارية ، ويمكن تقسيم هذا الحساب الى الحسابات الاتية :
	١٥١			شهرة المحل يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة زيادة لشراء الوحدات الاقتصادية القائمة عن القيمة العادلة لصافي الأصول الملموسة وغير الملموسة التي تم الحصول عليها.
	١٥٢			حقوق اختراع يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة لقاء حق استخدام الحقوق الخاصة باختراع المبتكِر، ويندرج تحت براءة

			الاختراع (التصاميم، والمعالجة والتحسينات، إلى جانب الاختراعات الفيزيائيّة كالآلات).
	١٥٣		حقوق الامتياز والتراخيص يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة لقاء الموافقة على استخدام حق أو أكثر من حقوق الملكية الفكرية والصناعية أو المعرفة الفنية لإنتاج سلعة أو توزيع منتج أو تقديم خدمات تحت العلامة التجارية التي ينتجها أو يستخدمها مانح الامتياز ووفقا لتعليماته وتحت إشرافه حصريا في منطقة جغرافية ولفترة زمنية محددة مع التزامه بتقديم المساعدة الفنية وذلك مقابل بدل مادي أو الحصول على مزايا أو مصالح اقتصادية، ويحلل الى:
		١٥٣١	حقوق الامتياز
		١٥٣٢	حقوق التراخيص
	١٥٤		العلامة التجارية يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة لمالك العلامة التجاريّة لقاء حق استخدام العلامة التجارية للشركات الأخرى او الشركات التي تم اقتنائها، وتشتمل العلامة التجارية كلٍّ من الرموز، أو الشعارات، أو الأسماء، أو الصور، إلى جانب التصميمات، وغيرها.
	١٥٥		الأبحاث والتجارب يشمل هذا الحساب المبالغ التي تتحملها الوحدة لقاء تطوير منتج جديد أو عملية جديدة، أو في احداث تحسين جوهري لأصول الوحدة الاقتصادية، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		١٥٥١	المسح والاستكشاف يشمل هذا الحساب المبالغ اللازمة لإجراءات عملية مسح الأرض واستكشاف مكوناتها، كالمسوحات الجيولوجية، وأعمال فرق الزلازلية لغرض اكتشاف آبار النفط والمعادن الأخرى.
		١٥٥٢	بحث وتطوير يشمل هذا الحساب كلف الدراسات والابحاث فضلاً عن كلف الاستعانة بالخبراء والبعثات الخاصة بتقديم او تطوير منتج او خدمة .
	١٥٦		حقوق النشر والطبع والتأليف يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة لقاء الحقوق التي تصدر بشكلٍ تلقائي لمؤلف العمل الأصلي؛ كالأعمال الأدبية، أو الأغاني، أو الأفلام، أو البرمجيات، ويندرج تحت هذه الحقوق: الحقُّ في إعادة انتاج العمل الأصلي، أو انتاج أعمالٍ مشتقة منه، إلى جانب توزيع نسخٍ منه، أو عرضهِ علناً، ومن الأمثلة على حقوق النشر: القصص المكتوبة على الورق، واللوحات القماشيّة الأصليّة، وبرامج الحاسوب والهاتف المحمول.. الخ.
	١٥٨		أصول غير ملموسة أخرى يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة والتي لم يرد ذكرها ضمن الحسابات السابقة.
١٨			الأرصدة المدينة لحسابات التأجيل التنظيمية تمثل رصيد حساب مصروف لم يعترف به كأصل بموجب معايير محاسبية أخرى وليست بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية وهو ينطبق عليه وصف حساب مؤجل برصيد مدين (أصل) تأهل للتأجيل من خلال تضمينه من قبل منظم الاسعار عند وضع السعر الذي يمكن تحميله على الزبائن مثل(كلفة الاضرار عن عواصف او غيرها وقابلة للتعويض عن طريق زيادة أسعار السلع او الخدمات المقدمة من قبل الشركة، انحراف بأسعار المشتريات او الحجم...الخ).
١٩			الحسابات المتقابلة المدينة ويحلل إلى الحسابات الآتية:

	١٩١			حركة الإنتاج التام والبضائع والأراضي بسعر البيع وهو حساب مراقبة وإحصائي يهدف إلى استخراج البيانات الدورية المطلوبة عن الإنتاج التام على أساس سعر البيع وله حساب مقابل في الجانب الدائن هو حساب (٢٩١) "مقابل حركة الإنتاج بسعر البيع". ويظهر هذا الحساب حركة الإنتاج التام الوارد والصادر من وإلى مخازن البضائع الجاهزة بسعر البيع اعتمادا على البيانات الشهرية المتعلقة بالإنتاج التام والمبيعات. وكل ما يقيد في أحد الحسابين المتقابلين يقيد في الجانب المعاكس من الحساب الآخر كما يقفل رصيد كل منهما في الحساب المقابل وبالتالي لا يظهر لهما رصيد في الميزانية. ويجب أن يثبت في هذين الحسابين قيمة التغيرات بالنقص أو الزيادة في قيم المخزون والتي تنتج عن التغيرات في أسعار البيع وذلك عند حدوث تغير في هذه الأسعار بحيث تحسب عن الكميات الموجودة في مخازن الوحدة الاقتصادية بتاريخ التغير.
		١٩١١		حركة الإنتاج التام بسعر البيع
		١٩١٢		حركة البضائع والأراضي بسعر البيع
			١٩١٢١	حركة البضائع بسعر البيع
			١٩١٢٢	حركة الأراضي بسعر البيع
		١٩١٣		حركة البضائع لحساب الغير
	١٩٢			حسابات الالتزامات المدينة
		١٩٢١		الإعتمادات المستندية المستلمة يشمل هذا الحساب مبالغ الإعتمادات المستندية المبلغة بها الوحدة الاقتصادية لتصدير منتجاتها أو البضائع التي تتعامل بها إلى جهات أخرى، وهو يبين مقدار التزامات الوحدة الاقتصادية تجاه الغير بشأن تصدير المنتجات والبضائع، ويجري عكس مبلغ الاعتماد حال شحن البضائع إلى الجهة المستوردة وتقديم مستندات الشحن إلى المصرف ويدخل في هذا الحساب العمولات ومبالغ التأمين والرسوم والمصاريف الأخرى المتعلقة بالاعتماد.
		١٩٢٢		مقابل الإعتمادات المستندية الصادرة لاحظ حساب رقم (٢٩٢٢) "الإعتمادات المستندية الصادرة"
			١٩٢٢١	مقابل الإعتمادات المستندية الصادرة لحساب الوحدة
			١٩٢٢٢	مقابل الإعتمادات المستندية الصادرة لحساب الغير
		١٩٢٣		خطابات الضمان المستلمة يشمل هذا الحساب مبالغ خطابات الضمان الصادرة من المصارف لصالح الوحدة الاقتصادية ضماناً لتنفيذ التزامات الغير تجاهها ويخفض هذا الحساب بمبلغ خطاب الضمان أو جزء منه حال إلغائه أو انتهاء مدته وعدم تجديده أو تنفيذ التزامات الجزء المقابل عنه.
		١٩٢٤		مقابل خطابات الضمان الصادرة لاحظ حساب رقم (٢٩٢٤) "خطابات الضمان الصادرة"
		١٩٢٥		العقود يشمل هذا الحساب مقدار مبالغ العقود التي تكون الوحدة الاقتصادية أحد أطرافها، وتترتب بموجب بنوده، التزامات وحقوق على الوحدة الاقتصادية يجب تنفيذها، ويخفض هذا الحساب بمبلغ العقد عند إكمال تنفيذه أو انتهاء مدة العقد في حالة تثبيت تاريخ محدد لانتهاء العقد، على أن تجري في نهاية كل سنة تخفيض هذا الحساب بمبالغ الأجزاء المنجزة من العقود النافذة في ذلك التاريخ.

	١٩٣		حسابات النتيجة المدينة ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		١٩٣١	فرق الإيجار المحتسب يشمل هذا الحساب الفرق بين الإيجار المقدر للعقارات التي تملكها الوحدة الاقتصادية والمستغلة من قبلها كما لو كانت مستأجرة من قبل الغير وبين مبلغ اندثار العقارات وفقاً لمعدلات الاندثار التي تحسبها الوحدة الاقتصادية على هذا النوع من الاصول، ومن بين ما يهدف إليه هذا الحساب هو المساواة بين الوحدة الاقتصادية التي تستأجر العقارات التي تشغلها من الغير وبين تلك الوحدة الاقتصادية التي تمتلكها وتشغلها ولا تدفع إيجار للغير بغية توفير مقومات مقارنة نتائج الوحدة الاقتصادية المتماثلة بصورة إحصائية وفق أسس موحدة وتزويد المحاسب القومي بهذه البيانات باعتبار أن الإيجار المحتسب يشكل أحد عناصر القيمة المضافة، ولهذا الحساب حساب مقابل هو (٢٩٨١) "مقابل فرق الإيجار المحتسب".
		١٩٣٢	فرق الفوائد المحتسبة يشمل هذا الحساب الفائدة المحتسبة على رأس مال المستثمر (رأس المال مضافاً إليه الاحتياطيات) مطروحاً منه القيمة الدفترية للعقارات (قيمة العقارات – تخصيصات الاندثار) التي سبق واحتسب لها إيجارات والحساب له مقابل هو (٢٩٨٢) "مقابل فرق الفوائد المحتسبة".
		١٩٣٣	فرق تقويم تغير مخزون الإنتاج التام يشمل هذا الحساب فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام في أول وآخر المدة على أساس سعر البيع ناقصاً الكلفة مع ملاحظة أن لهذا الحساب حساب مقابل هو (٢٩٨٣) "مقابل فرق تقويم تغير مخزون الإنتاج التام"
		١٩٣٤	فرق تقويم تغير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع يشمل هذا الحساب فرق تقويم التغير في مخزون بضائع بغرض البيع أول وآخر المدة على أساس ثمن البيع ناقصاً الكلفة مع مراعاة أن له حساب مقابل هو (٢٩٨٤) "مقابل فرق تقويم تغير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع".
	١٩٤		حسابات بالقيمة الرمزية تستخدم هذه الحسابات من أجل السيطرة والرقابة المحاسبية على الاصول ذات القيمة والأهمية والتي يصعب تقييمها مالياً مثل المستندات والوثائق الهامة كمستندات التسجيل العقاري والمخطوطات وغيرها من الاصول إذ يجري وضع قيمة دينار واحد لكل وحدة من هذه الاصول، يخفض هذا الحساب بمبلغ القيمة الرمزية حال خروج أي من هذه الاصول من حوزة الوحدة الاقتصادية، مع ملاحظة أن له حساب مقابل هو (٢٩٣) "مقابل حسابات بالقيمة الرمزية".
	١٩٥		اصول أثرية وفنية يتضمن هذا الحساب المقتنيات الأثرية في المتاحف والمواقع الأثرية، وكذلك الأعمال الفنية كاللوحات، والتماثيل والأشرطة السمعية والمرئية وغيرها. وتقيم هذه الاصول بقيمة رمزية مقدارها (دينار واحد).
	١٩٦		حركة الاستثمار في المشتقات المالية يشمل هذا الحساب الاستثمار في عقود تتضمن صفقة شراء أو بيع او (استبدال) عملة او سلعة معينة في تاريخ محدد في المستقبل الغرض منها هو الحماية من مخاطر او تحقيق مكاسب من تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية وتتضمن تلك العقود سعر التسليم المتفق عليه (السعر الآجل وقت إبرام العقد)، ويحلل إلى:

		١٩٦١	حركة الاستثمار في العقود المستقبيلة
		١٩٦٢	حركة الاستثمار في العقود الاجلة
		١٩٦٣	حركة الاستثمار في عقود المبادلات يشمل هذا الحساب الاستثمار في العقود تتضمن مبادلة موجودات أو سلسلة من التدفقات النقدية او سلعة بسلعة أخرى خلال مدة محددة من الوقت يتم تحديدها .
		١٩٦٤	حركة الاستثمار في عقود الخيار
		١٩٦٥	حركة الاستثمارات الاخرى
٢	الالتزامات وحقوق الملكية		
٢١	الالتزامات غير المتداولة يشمل هذا الحساب إجمالي الالتزامات غير المتداولة والتي تمتد فترة سدادها لأكثر من سنة واحدة، ويحلل إلى:		
	٢١١	التزامات تمويل الممتلكات والالات والمعدات	
		٢١١١	التزامات تمويل الأراضي
		٢١١٢	التزامات تمويل مباني وانشاءات وطرق
		٢١١٣	التزامات تمويل الات والمعدات
		٢١١٤	التزامات تمويلوسائط نقل وانتقال
		٢١١٥	التزامات تمويل عدد وقوالب
		٢١١٦	التزامات تمويل اثاث واجهزة مكاتب
		٢١١٧	التزامات تمويل ممتلكات والات ومعدات الاستدامة
		٢١١٧١	تمويل ممتلكات والات ومعدات الاستدامة البيئية
		٢١١٧٢	تمويل ممتلكات والات ومعدات الاستدامة الاجتماعية
	٢١٢	التزامات تمويل العقارات الاستثمارية	
	٢١٣	التزامات تمويل عقود الايجار	
		٢١٣١	التزامات عقود الايجار التمويلي
		٢١٣٢	التزامات عقود الايجار التشغيلي
	٢١٤	التزامات تمويل اصول حية لاغراض العرض والانتاج والحراسة	
	٢١٥	التزامات طويلة الاجل	
		٢١٥١	قروض مستلمة طويلة الأجل يشمل هذا الحساب حركة القروض التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية لتأمين احتياجاتها من الأموال للأغراض الجارية والاستثمارية ، والتي تمتد فترة سدادها لأكثر من سنة واحدة، ويحلل الحساب وفقا لمصدر الاقتراض وكما يأتي:
		٢١٥١١	قروض مستلمة طويلة الأجل من القطاع العام
		٢١٥١٢	قروض مستلمة طويلة الأجل من القطاع التعاوني
		٢١٥١٣	قروض مستلمة طويلة الأجل من القطاع المختلط
		٢١٥١٤	قروض مستلمة طويلة الأجل من القطاع الخاص
		٢١٥١٥	قروض مستلمة طويلة الأجل من العالم الخارجي
		٢١٥٢	سندات الدين

			صكوك متساوية القيمة قابلة للتداول تمثل قرضا يُعقد عادة بواسطة الاكتتاب العام، تصدره الوحدة الاقتصادية ويعتبر حامل السند دائنا الوحدة الاقتصادية ولا يعد شريكا فيها، حيث يتقاضى فائدة ثابتة محددة سواء ربحت الوحدة أم خسرت، ولحامل السند الحق في استرداد قيمة سنده عند حلول أجل معين.
		٢١٥٣	التزام منافع الموظفين طويلة الاجل وهو الالتزام يقابل الأصول عن منافع الموظفين المحتفظ بها لأكثر من (١٢) شهر بعد نهاية فترة إعداد التقارير السنوية التي يقدم فيها الموظفين الخدمات ذات العلاقة، المحتفظ بها.
		٢١٥٤	التزامات أخرى طويلة الاجل وتشمل أي التزامات اخرى لم يتم ذكرها في اعلاه.
٢٢	متراكم الاندثار والديون المشكوك في تحصيلها		
	٢٢١		متراكم اندثار الممتلكات والآلات والمعدات يشمل هذا الحساب مجموع الإندثارات المتجمعة من مبالغ اعتباراً من بدء استخدام الاصل غير المتداول بتأريخه على أن تغلق المبالغ المتجمعة في هذا الحساب عند شطبه، ويحلل هذا الحساب تبعاً لاختلاف طبيعة الاصول غير المتداولة باستثناء كلاً من الأراضي لعدم احتساب اندثار عليها، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		٢٢١٢	متراكم الاندثار مباني وإنشاءات وطرق
		٢٢١٣	متراكم اندثار آلات ومعدات
		٢٢١٤	متراكم اندثار وسائط نقل وانتقال
		٢٢١٥	متراكم اندثار عدد وقوالب
		٢٢١٦	متراكم اندثار أثاث وأجهزة مكاتب
		٢٢١٧	متراكم اندثار ممتلكات والات ومعدات الاستدامة
		٢٢١٧١	متراكم اندثار ممتلكات والات ومعدات الاستدامة البيئية
		٢٢١٧٢	متراكم اندثار ممتلكات والات ومعدات الاستدامة الاجتماعية
	٢٢٢		متراكم اندثار العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الايجار)
	٢٢٣		متراكم اندثار الأصول غير المتداولة المستأجرة (ايجار تمويلي)
	٢٢٤		متراكم الديون المشكوك في تحصيلها يشمل هذا الحساب مقدار المبالغ المحتسبة عن تعديلات القيمة العادلة للمدينون التجاريون واوراق القبض.
	٢٢٥		تعديلات القيمة العادلة هو الفرق بين الكلفة الدفترية للاصل او الالتزام والقيمة التي يمكن بموجبها تبادل الأصل أو تسوية التزام بين الوحدة الاقتصادية والغير، ويحلل هذا الحساب الى:
		٢٢٥١	تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية
		٢٢٥١١	تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الأرباح والخسائر
		٢٢٥١٢	تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الدخل الشامل الاخر
		٢٢٥٤	تعديلات القيمة العادلة للزراعة القائمة
		٢٢٥٥	تعديلات القيمة العادلة للإنتاج الحيواني تحت التكوين
	٢٢٦		متراكم اندثار عقود التعدين الملموسة
	٢٢٧		متراكم اندثار الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة

	٢٢٨	متراكم إطفاء الأصول غير الملموسة يشمل هذا الحساب مجموع المبالغ المطفئة للاصول غير الملموسة من تأريخ تأهيل الاصل على ان تغلق المبالغ المتراكمة في هذا الحساب عند شطب الاصل او التخلص منه ويحلل تبعاً لاختلاف طبيعة الاصل وتحتسب اطفاءات الاصول غير الملموسة.				
	٢٢٩	متراكم إطفاء عقود التعدين غير الملموسة				
٢٣	الالتزامات المتداولة					
	٢٣٢	الذمم الدائنة يشمل هذا الحساب حقوق الغير لدى الوحدة الاقتصادية وبصفة خاصة الائتمان الممنوح لها من قبل الغير، ويحلل إلى الحسابات الآتية:				
		٢٣٢١	دائنون تجاريون يشمل هذا الحساب إجمالي حسابات المجهزين للوحدة الاقتصادية من السلع والخدمات لتسهيل نشاطها، ويحلل إلى الحسابات الآتية:			
			٢٣٢١١	دائنون تجاريون قطاع عام		
			٢٣٢١٢	دائنون تجاريون قطاع تعاوني		
			٢٣٢١٣	دائنون تجاريون قطاع مختلط		
			٢٣٢١٤	دائنون تجاريون قطاع خاص		
			٢٣٢١٥	دائنون تجاريون عالم خارجي		
			٢٣٢١٦	دائنون بالدفع الأجل (ويحلل إحصائياً في سجل الأستاذ إلى أصل المبلغ، الفوائد، فروقات عملة).		
		٢٣٢٢	أوراق دفع يشمل هذا الحساب مجموع مبالغ أوراق الدفع التي تقدمها الوحدة الاقتصادية للغير، ويحلل إلى الحسابات الآتية:			
			٢٣٢٢١	أوراق دفع قطاع عام		
			٢٣٢٢٢	أوراق دفع قطاع تعاوني		
			٢٣٢٢٣	أوراق دفع قطاع مختلط		
			٢٣٢٢٤	أوراق دفع قطاع خاص		
			٢٣٢٢٥	أوراق دفع قطاع خارجي		
		٢٣٢٣	حسابات جارية دائنة يمثل هذا الحساب المعاملات الجارية داخل نطاق الوحدة الاقتصادية وفروعها سواء التي لها علاقة او التي ليس لها علاقة بالنشاط لغرض تحديد العلاقة المالية وتبسيط عمليات المطابقة، أما المعاملات خارج الشركة وفروعها فيتم تثبيتها ضمن حساب المجهزون التجاريون او حسابات دائنو النشاط غير الجاري وحسب طبيعتها، ويحلل إلى:-			
			٢٣٢٣١	حسابات جارية دائنة غير تجارية		
				٢٣٢٣١١	حسابات جارية دائنة بين الوحدة الاقتصادية الرئيسة يشمل هذا الحساب حركة الحسابات غير التجارية بين الوحدة الاقتصادية الرئيسة والوحدات الفرعية التابعة لها.	

				٢٣٢٣١٢	حسابات جارية دائنة داخل الوحدة الاقتصادية وفروعها يشمل هذا الحساب حركة الحسابات غير التجارية للفروع فيما بينها والتابعة لنفس الوحدة.
		٢٣٢٤	حسابات التعهدات يشمل هذا الحساب المبالغ المستلمة من الغير لقاء القيام بتنفيذ التعهدات لصالحهم حسب شروط الاتفاق، ويحلل إلى الحسابات الآتية:		
				٢٣٢٤١	دفعات مستلمة مقدماً يشمل هذا الحساب المبالغ المستلمة كدفعات مقدمة عند البدء بأعمال التعهدات وبموجب نصوص العقد، كذلك مبالغ السلف الخاصة الأخرى.
				٢٣٢٤٢	الذرعات المنجزة يشمل هذا الحساب المبالغ المستلمة مقابل الذرعات المنجزة.
		٢٣٢٥	دائنو نشاط غير جاري يشمل هذا الحساب التزامات الوحدة الاقتصادية تجاه الغير نتيجة معاملات لا علاقة لها بالنشاط الجاري للوحدة الاقتصادية كالديون الناشئة نتيجة شراء اصول ثابتة أو شراء أوراق مالية..الخ.		
		٢٣٢٦	حسابات دائنة متنوعة يشمل هذا الحساب التزامات الوحدة الاقتصادية تجاه الغير عدا ما ذكر سابقاً يحلل إلى:		
				٢٣٢٦١	تأمينات مستلمة وحسابات البريد يشمل هذا الحساب المبالغ المقبوضة من الغير كضمان لالتزاماتهم تجاه الوحدة الاقتصادية مثل تأمينات المقاولين (الاستقطاعات النقدية) والتأمينات الأولية المستلمة من المقاولين للدخول في المناقصات التي تعلن عنها الوحدة الاقتصادية أو تأمينات الغرامات التأخيرية المستقطعة من المقاولين نتيجة التأخر في إنجاز الأعمال المناطة بهم لحين البت بها بصورة نهائية والتأمينات المستلمة من قبل مديريات الكهرباء والماء والهاتف إلى غير ذلك من أنواع التأمينات المستلمة من الغير كما ويشمل هذا الحساب المبالغ المستلمة من قبل دوائر البريد عن إيداعات الغير في حساب التوفير ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
				٢٣٢٦١١	تأمينات مستلمة لصالح الوحدة
				٢٣٢٦١٢	تأمينات مستلمة لصالح الغير
				٢٣٢٦١٣	حسابات التوفير والحوالات لدى البريد
			٢٣٢٦١٣١		توفير عادي
			٢٣٢٦١٣٢		توفير مدرسي
			٢٣٢٦١٣٣		حوالات داخلية
			٢٣٢٦١٣٤		حوالات خارجية
			٢٣٢٦١٣٥		تحاويل بريدية
				٢٣٢٦٢	إيرادات مستلمة مقدماً يشمل هذا الحساب مبالغ الإيرادات المستلمة في سنة معينة نتيجة النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية ولكنها تخص سنوات لاحقة.

			٢٣٢٦٣	مصاريف مستحقة يشمل هذا الحساب المصاريف التي تخص سنة النشاط ولكنها لم تسدد خلال تلك السنة.
			٢٣٢٦٤	رواتب وأجور مستحقة يشمل هذا الحساب صافي الرواتب والأجور المستحقة الدفع، ويستخدم كحساب وسيط لأغراض الرقابة والسيطرة.
			٢٣٢٦٥	رواتب وأجور معادة يشمل هذا الحساب مبالغ الرواتب والأجور التي تعاد إلى الصندوق لعدم استلامها من قبل مستحقيها لأي سبب كان.
			٢٣٢٦٦	هيأة التقاعد الوطنية يشمل هذا الحساب المبالغ المستقطعة من الموظفين لحساب هيئة التقاعد الوطنية وكذلك مساهمة الوحدة الاقتصادية في تقاعد الموظفين.
			٢٣٢٦٧	دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي يشمل هذا الحساب المبالغ المستقطعة من العمال لحساب دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي وكذلك مساهمة الوحدة الاقتصادية في التقاعد والضمان للعمال.
			٢٣٢٦٨	فروقات اصول نقدية ومخزنية وغير متداولة دائنة ويشمل هذا الحساب مبالغ الفروقات الدائنة الظاهرة نتيجة الجرد في الاصول النقدية والمخزنية واصول غير متداولة والتي لم تحدد أسبابها وحقيقتها ويحلل إلى:-
			٢٣٢٦٨١	فروقات نقدية
			٢٣٢٦٨٢	فروقات مخزنية
			٢٣٢٦٨٣	فروقات اصول غير متداولة
		٢٣٢٧		استقطاعات لحساب الغير يشمل هذا الحساب المبالغ المستقطعة من قبل الوحدة الاقتصادية لحساب الغير، ويحلل إلى:
			٢٣٢٧١	استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير يشمل هذا الحساب تفاصيل المبالغ المستقطعة من العاملين لمختلف الجهات كالمصارف على اختلاف أنواعها ودوائر التنفيذ والجمعيات التعاونية وغيرها من الاستقطاعات.
			٢٣٢٧٢	استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير. يشمل هذا الحساب المبالغ التي تستقطعها الوحدة الاقتصادية من غير منتسبيها كالمقاولين والمجهزين والمعلنين لحساب الغير مثال ذلك رسم الطابع والرسم الهندسي...الخ.
			٢٣٢٧٣	حصة خزينة الدولة عن زيادة اسعار النفط الخام المجهز للمصافي
		٢٣٢٨		دائنو توزيع الأرباح يشمل هذا الحساب العلاقة المالية بين الوحدة الاقتصادية والجهات المستفيدة من توزيع الأرباح بموجب قانون توزيع الأرباح النافذ، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
			٢٣٢٨١	حصة الخزينة العامة

			٢٣٢٨٢	حصة العاملين
			٢٣٢٨٣	حصة صندوق الحماية الاجتماعية
			٢٣٢٨٤	دائنو توزيع ارباح اخرى
			٢٣٢٨٥	حصة المساهمين
		٢٣٢٩		دائنو أسعار الصرف المؤجلة
	٢٣٤	المصارف الدائنة (جاري مكشوف) يشمل هذا الحساب مديونية الوحدة الاقتصادية تجاه المصارف سواء كان ذلك على شكل سحب على المكشوف أو جاري دائن مقابل إعتمادات مستنديه.		
	٢٣٥	الالتزامات قصيرة الاجل ويحلل إلى الحسابات الآتية:		
		٢٣٥١		قروض مستلمة قصيرة الأجل يشمل هذا الحساب حركة القروض التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية والتي تنحصر فترة سدادها خلال سنة واحدة، ويحلل الحساب وفقا لمصدر الإقراض وكما يأتي:
			٢٣٥١١	قروض مستلمة قصيرة الأجل من القطاع العام
			٢٣٥١٢	قروض مستلمة قصيرة الأجل من القطاع التعاوني
			٢٣٥١٣	قروض مستلمة قصيرة الأجل من القطاع المختلط
			٢٣٥١٤	قروض مستلمة قصيرة الأجل من القطاع الخاص
			٢٣٥١٥	قروض مستلمة قصيرة الأجل من العالم الخارجي
		٢٣٥٣		التزامات منافع الموظفين قصيرة الاجل وهو الالتزام يقابل الأصول عن منافع الموظفين المحتفظ بها والتي من المتوقع تسويتها خلال فترة (١٢) شهر بعد نهاية فترة إعداد التقارير السنوية التي يقدم فيها الموظفين الخدمات ذات العلاقة.
٢٤	الالتزامات الأخرى ويحلل إلى الحسابات الآتية:			
	٢٤١	التزامات ضريبية مؤجلة تمثل مبالغ ضرائب الدخل واجبة السداد في المستقبل تتعلق بالفروق المؤقتة الناشئة بين مبلغ الالتزام المرحل الى قائمة المركز المالي بموجب القوانين الضريبية والالتزام الاصلي بموجب المعالجات المحاسبية يتوقع ان يتم تسويتها مستقبلاً.		
	٢٤٢	التزامات ومطالبات وغرامات مؤجلة يشمل هذا الحساب مبلغ التعويضات والغرامات المفروضة على الوحدة الاقتصادية المتعاقدين نتيجة إخلالها بالعقود، والمؤجل تسديدها .		
	٢٤٣	التزامات عقود الايجار ويمثل هذا الحساب قيمة الالتزام المفروض على الشركة نتيجة دخولها في عقد ايجار لاصول غير متداولة ويثبت في السجلات بقيمة العقد الكلي المبرم ويخفض بقيمة التسديدات لاقساط الايجار الشهري او السنوي او اي مدة اخرى متفق عليه		
	٢٤٥	إيرادات مؤجلة		
		٢٤٥١ إيرادات منح مؤجلة		

	٢٤٦			التزامات بيع البضائع وعقود الصرف المؤجلة يمثل التزام تمنحه الوحدة للزبائن ببيع الاصل الى الزبائن مع حق ارجاع جزء او كل من البضاعة المباعة أو اعادة شراءها منهم بتاريخ لاحق بمبلغ يزيد عن مبلغ البيع الاساسي او بشروط تشكل حافز للزبائن باعادة الشراء أو الالتزام بتسوية الالتزام بعقود الصرف التي يتم تنفيذها مستقبلاً ، وتقيد ضمن هذه الحسابات قيمة البضائع المتوقع اعادتها من كل عملية بيع ويخفض خلال الفترة بقيمة البضاعة التي تجاوزت شروط الحق الممنوح، ويحلل هذا الحساب الى:
		٢٤٦١		التزامات بيع البضائع بحق الارجاع ويمثل هذا الحساب التزامات الشركة وحق للشركة المستفيدة باعادة شراء البضاعة مستقبلاً بسعر محدد عند اجراء عملية البيع وهو يشبه الى حد كبير التزامات التمويل للشركات مع المقرضين مع اصدار بضائع مقابل هذه الديون .
		٢٤٦٢		التزامات بيع البضائع بحق اعادة الشراء
		٢٤٦٣		التزامات عقود الصرف المؤجلة
	٢٤٧			التزام حق استخدام الأصول غير الملموسة يمثل هذا الحساب التزام الجهة صاحبة الاصل غير الملموس بمنح حق استخدام ذلك الاصل لمدة محددة بموجب حق الاستخدام ويقيد على الحساب قيمة عقد حق الاستخدام عند بدء سريان العقد ويتم اطفاءه خلال فترة استخدام هذا الحق ضمن حساب الايراد المقابل.
	٢٤٨			الالتزامات الناشئة عن العقود يشمل هذا الحساب التزامات الوحدة الاقتصادية الناتجة عن ابرام العقود او الاتفاقيات مع الغير، ويحلل الى:
		٢٤٨١		الالتزامات الناشئة عن عقود الأصول غير المتداولة يشمل هذا الحساب الالتزاماتالناتجة عن ابرام العقود او الاتفاقيات المتعلقة بالاصول غير المتداولة، ويمكن تحليله الى الحسابات الاتية:
			٢٤٨١١	التزامات عقود الممتلكات والالات والمعدات
			٢٤٨١٢	التزامات عقود العقارات الاستثمارية
			٢٤٨١٣	التزامات عقود الأصول غير المتداولة المستأجرة
			٢٤٨١٤	التزامات عقود أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة
		٢٤٨٢		التزامات الناشئة عن العقود التشغيلية يشمل هذا الحساب التزامات الوحدة الاقتصادية الناتجة عن ابرام عقود تشغيلية مع الغير، ويحلل الى الحسابات الاتية:
			١٤٨٢١	الحقوق الناشئة عن عقود توريد المستلزمات السلعية
			١٤٨٢٢	الحقوق الناشئة عن تقديم الخدمات
		٢٤٨٣		الحقوق الناشئة عن العقود الأخرى يشمل هذا الحساب التزامات الوحدة الاقتصادية الناتجة عن ابرام العقود او الاتفاقيات مع الغير بخلاف أنواع العقود او الاتفاقيات المذكورة أعلاه.
٢٥	التخصيصات وتمثل أعباء حقيقية يصعب تحديد مقدارها على وجه الدقة، ويتمثل هذا الحساب مقابل مصروف يتعذر قياسه بدقة في نهاية السنة المالية، ويحلل إلى الحسابات الآتية:			

	٢٥١	مخصص انخفاض الأصول يمثل هذا الحساب المبالغ التي يتم تخصيصها لمواجهة الانخفاض الحاصل في قيمة الأصول عن القيمة المسجلة، ويحلل إلى الحسابات الآتية:			
		٢٥١١	مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة		
			٢٥١١١	مخصص انخفاض الممتلكات والات والمعدات	
			٢٥١١٢	مخصص انخفاض العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الايجار)	
			٢٥١١٣	مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة المستأجرة	
			٢٥١١٤	مخصص انخفاض أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	
			٢٥١١٥	مخصص انخفاض الاستثمارات المالية	
				٢٥١١٥١	مخصص انخفاض الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية
				٢٥١١٥٢	مخصص انخفاض الاستثمارات المالية المصنفة من خلال الأرباح والخسائر
				٢٥١١٥٣	مخصص انخفاض الاستثمارات المالية المصنفة من خلال الدخل الشامل الاخر
			٢٥١١٦	مخصص انخفاض عقود التعدين	
			٢٥١١٧	مخصص انخفاض الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة	
			٢٥١١٨	مخصص انخفاض الأصول غير الملموسة	
		٢٥١٢	مخصص انخفاض الأصول المتداولة		
			٢٥١٢١	مخصص انخفاض أسعار المخزون	
				٢٥١٢١١	مخصص انخفاض أسعار المخزون السلعي
				٢٥١٢١٢	مخصص انخفاض أسعار الخامات والمواد أولية
				٢٥١٢١٣	مخصص انخفاض أسعار الأدوات الاحتياطية
			٢٥١٢٢	مخصص انخفاض قيمة المدينون يمثل هذا الحساب خسائر هبوط القيمة العادلة للمدينون ويتم تسوية تلك الأرصدة عند استلام المبالغ من المدينون.	
			٢٥١٢٣	مخصص انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة المعروضة للبيع يمثل هذا الحساب خسائر هبوط القيمة العادلة الأصول غير المتداولة المعروضة للبيع لغاية بيعها ويتم تسوية تلك الأرصدة عند تنفيذ عملية البيع.	
	٢٥٢	مخصص الخسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز يمثل هذا الحساب المبالغ المقدرة لخسائر تنفيذ عقود الإنشاءات المتوقعة والتي تتولى الوحدة الاقتصادية المتخصصة بهذا النشاط تنفيذها لحساب الغير.			
	٢٥٣	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة وخدمات ما بعد البيع يشمل هذا الحساب المبالغ المقدرة للمصاريف المحتملة لتنفيذ عقود الإنشاءات التي تتولى الوحدة الاقتصادية المتخصصة بهذا النشاط تنفيذها لحساب الغير. والمبالغ المقدرة عن الخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية ما بعد البيع، ويحلل إلى الحسابات الآتية:			
		٢٥٣١	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة		

				يشمل هذا الحساب المبالغ المقدرة للمصاريف المحتملة لتنفيذ عقود الإنشاءات، التي تتولى الوحدة الاقتصادية المتخصصة بهذا النشاط تنفيذها لحساب الغير.
		٢٥٣٢		مخصص خدمات ما بعد البيع
	٢٥٤			مخصص مصروفات الشراء يشمل هذا الحساب المبالغ المحتسبة لتغطية مصاريف الإعتمادات المستندية التي يتعذر تحديدها بعد وصول البضاعة لمخازن الوحدة الاقتصادية سواء كان الاعتماد لشراء مستلزمات سلعية أو اصول ثابتة، وذلك بهدف الإسراع في غلق الإعتمادات وتحديد أسعار المستلزمات السلعية أو كلف الاصول غير المتداولة.
	٢٥٥			مخصص الالتزامات والمطالبات والغرامات يمثل هذا الحساب التزامات الوحدة الاقتصادية تجاه الغير مقابل عدم التزامها بالاتفاقات او اخلالها بنصوص تعاقدية أو قوانين او نتيجة ضرر يلحق بالغير سبب الوحدة الاقتصادية، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		٢٥٥١		مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية
		٢٥٥٢		مخصص المطالبات والغرامات
	٢٥٧			مخصص خسائر فروقات اسعار الصرف الاجنبي
	٢٥٨			مخصصات متنوعة: يشمل هذا الحساب أية تخصيصات لم يرد ذكرها أعلاه المحتسبة لمواجهة غرض معين على أن يسمى ذلك الغرض بحساب فرعي مستقل ومن أمثلة ذلك مخصص انخفاض أقيام السلع ومخصص الدعاوى والغرامات ... الخ، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		٢٥٨٢		مخصص مصروف تعويضات الأسهم المصدرة
		٢٥٨٣		مخصص التزام منافع موظفين وهو المبالغ المحتسبة لمواجهة المصروفات المتوقع دفعها عن منافع الموظفين لقاء الخدمات المقدمة من قبلهم.
		٢٥٨٤		مخصص مردودات ومسموحات المبيعات (خصم الكمية)
		٢٥٨٥		مخصص ضريبة الدخل
		٢٥٨٦		مخصص التزامات تفكيك الاصول: وتمثل تكاليف الالتزامات بتفكيك ونقل وإعادة الموقع الذي يوجد به البند إلى ما كان عليه قبل الاستخدام استناداً للعقد المبرم بين الطرفين والتي يتم تحملها خلال فترة معينة كنتيجة لاستخدام البند في نشاط الشركة خلال تلك الفترة
٢٦	حقوق الملكية			
	٢٦١			رأس المال يشمل هذا الحساب مقدار الأموال التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية لمزاولة نشاطها سواء كان مدفوع نقداً أوعيناً، مع ضرورة بيان رأس المال المقرر للوحدة (رأس المال الاسمي) بصورة منفصلة لمعرفة رأس المال غير المسدد بعد، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		٢٦١١		رأس المال المدفوع ويمثل رأس المال المدفوع للوحدات الاقتصادية المستحدثة، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
			٢٦١١١	راس المال (الشركات العامة)
			٢٦١١٢	رأس المال (الأسهم العادية) الأسهمُ العادية هي الأوراق مالية تمثل حصصًا من الملكية في الشركة.يمارس حاملو

					الأسهم العادية السيطرة عن طريق انتخاب مجلس الإدارة، ولهم الحق في التصويت علَى سياسات الشركة.
				٢٦١١٣	رأس المال أسهم المتاجرة هي الأسهم التي يمكن إعادة شرائها من قبل الوحدة الاقتصادية ، مما يقلل من كمية الأسهم القائمة في السوق.
				٢٦١١٤	راس المال الاسهم الممتاز هي أسهم تُشكّل نسبةً من مُلكيّة الشركة ويتمتع حاملي الأسهم الممتازة بحقوق محدودة لا تتضمن – عادة – التصويت. وتُعتَبر الأسهم الممتازة ذات أرباح مضمونة وثابتة، بعكس الأسهم العاديّة ذات الأرباح المُتغيّرة، وعند تصفية الشركة يحصل المُساهم في السهم الممتاز على حصّته قبل المساهمين الآخرين.
				٢٦١١٥	راس المال حصص المساهمين
			٢٦١٢		راس المال المتبرع به ويمثل هذا الحساب راس المال الممول من قبل المانحين والمتبرعين في الوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح.
			٢٦١٣		راس المال التشغيلي (صافي الموجودات) وهي الأسهم التي لا يجوز استرداد قيمتها إلا عند التصفية النهائية للشركة، فلا تستهلك قيمتها. وحكمها كحكم الاسهم العادية
			٢٦١٤		راس المال الاجتماعي ويشمل هذا الحساب حصة الشريك في الشركة والذي تكون مساهمته شخصية أو خبرة فنية بمقدار نسبته في المشاركة في الشركة ويتحمل الشركاء الاخرين مقدار تلك الحصة حسب مساهمته في رأس المال.
			٢٦١٥		الحصص خارج السيطرة (يظهر هذا الحساب عند توحيد القوائم المالية للشركات القابضة)
		٢٦٢			رأس المال الإضافي (الاحتياطيات) يمثل هذا الحساب الأموال التي يجري قيدها في الحسابات أدناه والتي تشكل دعماً للمركز المالي للوحدة الاقتصادية في حدود النصوص القانونية النافذة، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
			٢٦٢١		علاوة اصدار الأسهم والسندات تسمى ايضا بـ فائض رأس المال، هو الحساب الذي قد يظهر في قائمة المركز المالي للوحدة الاقتصادية ، كعنصر من عناصر حقوق المساهمين، والذي يمثل المبلغ الذي اضافته شركة على إصدار الاسهموالسندات والتي تزيدعن قيمتها الاسمية.
			٢٦٢٢		احتياطيات رأسمالية
				٢٦٢٢١	احتياطي التوسعات يمثل هذا الحساب المبالغ المحتجزة من الأرباح بهدف إجراء التوسعات في المستقبل، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
					٢٦٢٢١١ احتياطي توسعات مستخدم يمثل هذا الحساب المبالغ المحولة من حساب احتياطي التوسعات عن

					مشاريع التوسعات المنفذة
				٢٦٢٢١٢	احتياطي توسعات غير مستخدم يمثل هذا الحساب المبالغ المحتجزة من الأرباح والمتبقية غير المستخدمة
			٢٦٢٢٢		احتياطي عام يشمل هذا الحساب المبلغ المستقطع من الربح الصافي استناداً إلى القانون النافذ. كما يشمل الزيادة في الاصول غير المتداولة المستلمة بدون مقابل.
			٢٦٢٢٣		احتياطي استبدال الأصول غير المتداولة يشمل هذا الحساب المبالغ المحتسبة نتيجة الاستمرار في احتساب الاندثار على الأصول غير المتداولة المستمرة في الإنتاج بعد بلوغ قيمتها الدفترية صفراً وذلك لتوفير المبالغ اللازمة لتغطية إحلال الأصول غير المتداولة مستقبلاً، وكذلك يجري معالجة الفروقات الناتجة عن عملية استبدال الأصول غير المتداولة في هذا الحساب من ربح او خسارة استبدال باستثناء الربح الناتج عن استبدال الأصول غير المتداولة المتشابهة.
				٢٦٢٢٣١	احتياطي استبدال أصول غير متداولة مستخدم يمثل هذا الحساب المبالغ المحتجزة جراء الاستمرار باحتساب الاندثار على الأصول غير المتداولة بعد بلوغ قيمتها الدفترية صفريا او المبالغ المتجمعة نتيجة استبدال الأصول غير المتداولة غير المتشابهة.
				٢٦٢٢٣٢	احتياطي استبدال أصول غير متداولة غير مستخدم يمثل هذا الحساب المبالغ التي تم استخدامها لاحلال او استبدال الأصول غير المتداولة
		٢٦٢٥			احتياطي قانوني
		٢٦٢٧			احتياطيات متنوعة يشمل هذا الحساب أي احتياطي آخر يجوز للوحدة الاقتصادية تكوينه وفق النصوص القانونية النافذة، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
			٢٦٢٧١		بحث وتطوير
			٢٦٢٧٢		خدمات اجتماعية
			٢٦٢٧٣		أخرى
	٢٦٣				الأرباح المحتجزة يمثل هذا الحساب الرصيد المتبقي من الفائض بعد توزيع الربح او العجز حسب القانون النافذ، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		٢٦٣١			الفائض المتراكم
		٢٦٣٢			العجز المتراكم
		٢٦٣٣			التغير بالسياسات المحاسبية والتقديرات وتصحيح الأخطاء يشمل هذا الحساب الاثر المتراكم للتغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الاخطاء عن فترة سابقة، ويحلل إلى:
			٢٦٣٣١		التغير في السياسات والتقديرات المحاسبية يشمل هذا الحساب اثر التغير في السياسات المحاسبية اذا كان هذا التغير مطلوب

				بموجب معيار دولي للتقرير المالي او تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات اكثر ملائمة عن اثار المعاملات والاحداث والظروف الاخرى على المركز المالي للمنشأة وعلى ادائها المالي وتدفقاتها النقدية.
			٢٦٣٣٢	تصحيح أخطاء سنوات سابقة يشمل هذا الحساب اثر الاخطاء الناتجة عن الحذف من القوائم المالية للمنشأة وسوء العرض فيها لفترةواحدة او اكثر من الفترات السابقة، تنشأ عن الفشل في استخدام او سوء استخدام معلومات يمكنالاعتماد عليها، وتشمل مثل هذه الاخطاء اثار الاخطاء الحسابية، والاخطاء في تطبيق السياساتالمحاسبية، والسهو او التفسيرات الخاطئة للحقائق والغش.
	٢٦٤	الدخل الشامل الاخر ويمثل قيمة المكاسب والخسائر غير المحققة في قيمة الاصول غير المتداولة والاستثمارات المالية ومكاسب وخسائر غير المتحققة الناتجة عن تغيير اسعار صرف العملات الاجنبية الناجمة عن ترجمة القوائم المالية واية ارباح وخسائر اخرى غير محققة ويدخل هذا الحساب ضمن تكوينات راس المال الاضافي، ويحلل إلى الحسابات الآتية:		
		٢٦٤١	فائض إعادة تقييم الأصول	
			٢٦٤١١	فائض (خسائر) إعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات
			٢٦٤١٢	فائض (خسائر) إعادة تقييم العقارات الاستثمارية
			٢٦٤١٣	فائض إعادة تقييم الأصول غير الملموسة
		٢٦٤٢	حصة المنشأة في الدخل الشامل الاخر للمنشآت الزميلة	
		٢٦٤٣	مكاسب وخسائر من خلال الدخل الشامل الاخر	
			٢٦٤٣١	مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر
			٢٦٤٣٢	مكاسب وخسائر المشتقات المالية
			٢٦٤٣٣	مكاسب وخسائر التحوطات المالية
		٢٦٤٤	مكاسب وخسائر أسعار الصرف للعمليات الأجنبية	
		٢٦٤٥	مكاسب وخسائر تدوير (الوفر الضريبي)	
	٢٦٩	حساب النشاط الجاري يشمل هذا الحساب نتيجة العمليات الجارية للوحدة الاقتصادية خلال السنة المالية من خلال غلق كافة حسابات الاستخدامات والموارد المتعلقة بنشاط الوحدة الاقتصادية كما يبين الفائض المعد للتوزيع وكيفية التصرف بهِ وفقاً لقانون توزيع الأرباح النافذ أو العجز المدور.		
		٢٦٩١ النشاط الجاري		
٢٨	الحسابات التنظيمية المؤجلة يشمل هذا الحساب صافي الحركة في جميع ارصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية لفترة التقرير المتعلقة بالبنود المثبتة ضمن الدخل الشامل الاخر، او قائمة الربح والخسارة، ويحلل إلى الحسابات الآتية:			
	٢٨١	تكاليف إضافية للسلع والخدمات يشمل هذا الحساب المبالغ المترتبة عند الاعتراف بحساب مؤجل تنظيميا برصيد مدين عندما يحق لها في		

				حالة زيادة فعلية اي زيادة فعلية او متوقعة بأسعار السلع او الخدمات الخاضعة للتسعير لتغطية تكاليف تتحملها الوحدة خلال الفترة الحالية وستعوض برفع أسعار سلعها او خدماتها للعملاء مستقبلا.
	٢٨٢			مكاسب نتيجة خفض الأسعار يشمل هذا الحساب المبالغ المترتبة عند الاعتراف بحساب مؤجل تنظيميا برصيد دائن في حالة قرار منجهة تنظيم الأسعار بتخفيض أسعار بيع سلعها او خدماتها بالمستقبل بسبب انخفاض التكاليف خلالالفترة الحالية ووجود فائض أرباح مقارنة بأسعار البيع العادية فيعترف به كالتزام يطفأ بالفترات القادمةعند تخفيض الأسعار. – خسائر بيع أصول غير متداولة (الالات مثلا) – ارباح بيع أصول غير متداولة (الالات مثلا) اثبات مبلغ كونه رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية مدين او دائن معادل لأي خسارة او مكسب من الاستبعاد او الاستغناء عن بنود أصول غير متداولة ملموسة او غير ملموسة يتوقع استردادها او عكسها من خلال اسعار مستقبلية.
٢٩	الحسابات المتقابلة الدائنة			
	٢٩١			مقابل حركة الإنتاج التام والبضائع والأراضي بسعر البيع لاحظ الحساب المقابل له ١٩١ (حركة الإنتاج التام بسعر البيع)
		٢٩١١		مقابل حركة الإنتاج التام بسعر البيع
		٢٩١٢		مقابل حركة البضائع والأراضي بسعر البيع
			٢٩١٢١	مقابل حركة البضائع بسعر البيع
			٢٩١٢٢	مقابل حركة الاراضي بسعر البيع
		٢٩١٣		مقابل حركة البضائع لحساب الغير بسعر البيع
	٢٩٢			حسابات الالتزامات الدائنة
		٢٩٢١		مقابل الإعتمادات المستندية المستلمة لاحظ حساب ١٩٢١ "الإعتمادات المستندية المستلمة"
		٢٩٢٢		الإعتمادات المستندية الصادرة يشمل هذا الحساب مبالغ التزامات الوحدة الاقتصادية عن الإعتمادات المستندية المفتوحة بتوسط احد المصارف لغرض الاستيراد، ويجري عكس قيد مبلغ كل اعتماد مستندي أو جزء منه حال تسديد قيمة مستندات الشحن الخاصة به إلى المصرف، ولا يدخل في هذا الحساب العمولات والفوائد ومبالغ التأمين والرسوم والمصاريف الأخرى المتعلقة بالاعتماد.
			٢٩٢٢١	الإعتمادات المستندية الصادرة لحساب الوحدة
			٢٩٢٢٢	الإعتمادات المستندية الصادرة لحساب الغير
		٢٩٢٣		مقابل خطابات الضمان المستلمة لاحظ حساب رقم (١٩٢٣) "خطابات الضمان المستلمة"
		٢٩٢٤		خطابات الضمان الصادرة يشمل هذا الحساب مبالغ خطابات الضمان الصادرة عن المصارف بناء على طلب الوحدة الاقتصادية لصالح الغير ضماناً لتنفيذ التزاماتها تجاهه، ويخفض هذا الحساب بمبلغ خطاب الضمان أو جزء منه حال إلغائه أو انتهاء مدته وعدم تجديده أو تنفيذ التزامات الجزء المقابل منه.
		٢٩٢٥		مقابل العقود

			لاحظ حساب رقم (١٩٢٥) "العقود"
	٢٩٣		حسابات النتيجة الدائنة يحلل إلى الحسابات الآتية:
		٢٩٣١	مقابل فرق الإيجار المحتسب
		٢٩٣٢	مقابل فرق الفوائد المحتسبة
		٢٩٣٣	مقابل فرق تقويم تغير مخزون الإنتاج التام
		٢٩٣٤	مقابل فرق تقويم تغير مخزون بضائع بغرض البيع.
			لاحظ شرح حساب ٢٩٣ "حسابات النتيجة المدينة"
	٢٩٤		مقابل حسابات بالقيمة الرمزية لاحظ حساب رقم (١٩٤) "حسابات بالقيمة الرمزية"
	٢٩٥		مقابل اصول أثرية وفنية لاحظ حساب رقم (١٩٥) " اصول أثرية وفنية "
	٢٩٦		مقابل حركة الاستثمارات في المشتقات المالية
		٢٩٦١	مقابل حركة الاستثمار في العقود المستقبلية
		٢٩٦٢	مقابل حركة الاستثمار في العقود الآجلة يشمل هذا الحساب الاستثمار في عقود تتضمن صفقة شراء أو بيع او (استبدال) عملة او سلعة معينة في تاريخ محدد في المستقبل الغرض منها هو الحماية من مخاطر او تحقيق مكاسب من تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية وتتضمن تلك العقود سعر التسليمالمتفق عليه (السعر الآجل وقت إبرام العقد) ، لاحظ حساب رقم (١٩٦) الاستثمار بالعقود الآجلة.
		٢٩٦٣	مقابل حركة الاستثمارات في عقود المبادلات يشمل هذا الحساب الاستثمار في العقود تتضمن مبادلة موجودات أو سلسلة من التدفقات النقدية او سلعة بسلعة أخرى خلال مدة محددة من الوقت يتم تحديدها ، لاحظ حساب رقم ١٩٧ الاستثمارات في عقود المبادلات
		٢٩٦٤	مقابل حركة الاستثمارات في عقود الخيار
		٢٩٦٥	مقابل حركة الاستثمارات في العقود الاخرى
٣ الاستخدامات			
٣١			رواتب وأجور يشمل هذا الحساب كلفة ما تدفعه الوحدة الاقتصادية إلى العاملين لديها من رواتب وأجور وملحقاتها لقاء مساهمتهم في العملية الإنتاجية والمهام المكلفين بها ، مضافاً إليها كل ما تساهم به الوحدة الاقتصادية من تأمينات اجتماعية لهؤلاء العاملين، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
	٣١١		الرواتب النقدية للموظفين يشمل هذا الحساب ما يستحقه الموظفون في الوحدة الاقتصادية من رواتب نقدية وملحقاتها قبل الاستقطاعات، يحلل إلى الحسابات الآتية:
		٣١١١	رواتب يشمل هذا الحساب رواتب الموظفين ورواتب الإجازات الاعتيادية التي تدفع لهم خلال السنة او عند إحالتهم على التقاعد ورواتب الموظفين الموفدين بإجازات دراسية أو تدريبية إذا كانت الوحدة

			هي المسؤولة عن دفع هذه الرواتب.
		٣١١٢	مخصصات الشهادة يشمل هذا الحساب المخصصات المدفوعة للموظفين عن التحصيل الدراسي المقررة قانوناً.
		٣١١٣	مخصصات المنصب يشمل هذا الحساب المخصصات المدفوعة للموظفين الذين يشغلون مناصب وظيفية إشرافية والمقررة قانوناً.
		٣١١٤	مخصصات عائلية يشمل هذا الحساب مخصصات الزوجية والأولاد المقررة قانوناً.
		٣١١٥	مخصصات مهنية وفنية يشمل هذا الحساب المخصصات المدفوعة إلى الموظفين بصفتهم المهنية والفنية كالمهندسين والمحاسبين والأطباء وكتاب الطابعة.... الخ، كما أنها تشمل مخصصات منع مزاولة المهنة لمختلف الاختصاصات.
		٣١١٦	أجور أعمال إضافية يشمل هذا الحساب الأجورالمدفوعة عن الأعمال المنجزة بعد ساعات الدوام الرسمي.
		٣١١٧	مخصصات تعويضية يشمل هذا الحساب كل ما تدفعه الوحدة الاقتصادية نقداً للموظفين مقابل المزايا العينية المكلفة بتقديمها كمخصصات السكن والطعام والنقل والكسوة....الخ.
		٣١١٨	مكافآت تشجيعية وحوافز الانتاج يشمل هذا الحساب المكافآت والحوافز التي تدفعها الوحدة الاقتصادية للموظفين لديها لتحفيزهم ومكافئتهم تقييماً لجهودهم الاستثنائية وتحفيزاً لزيادة الإنتاج، ويحلل الى:
		٣١١٨١	المكافآت تشجيعية
		٣١١٨٢	حوافز الانتاج
		٣١١٩	مخصصات أخرى يشمل هذا الحساب كافة المخصصات الأخرى التي لم يرد ذكرها أعلاه كمخصصات الضيافة والوكالة والبيئة (الجغرافية) والمناوبة والمخصصات المتعلقة بظروف العمل والمخاطر والمخصصات الاستثنائية.
	٣١٢		الأجور النقدية للعمال يشمل هذا الحساب ما يستحقه العمال في الوحدة الاقتصادية من أجور نقدية وملحقاتها قبل الاستقطاعات، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		٣١٢١	أجور يشمل هذا الحساب الأجر الأساسي للعمال الدائمين والمؤقتين بالإضافة إلى أجور الإجازات الاعتيادية التي تدفع لهم خلال السنة او عند إحالتهم على التقاعد كما تشمل أجور العمال الموفدين بدورات تدريبية إذا كانت الوحدة مسؤولة عن دفع هذه الأجور
		٣١٢٢	مخصصات الشهادة يشمل هذا الحساب المخصصات المدفوعة للعمال عن التحصيل الدراسي المقررة قانوناً
		٣١٢٣	مخصصات المنصب

			يشمل هذا الحساب المخصصات المدفوعة للعمال الذين يشغلون مناصب وظيفية إشرافية والمقررة قانوناً.
		٣١٢٤	مخصصات عائلية يشمل هذا الحساب مخصصات الزوجية والأولاد المقررة قانوناً.
		٣١٢٥	مخصصات مهنية وفنية يشمل هذا الحساب كافة أنواع المخصصات المهنية والفنية المدفوعة للعمال.
		٣١٢٦	أجور أعمال إضافية يشمل هذا الحساب الأجور المدفوعة بموجب قانون العمل عن الأعمال المنجزة بعد ساعات العمل الاعتيادية.
		٣١٢٧	مخصصات تعويضية يشمل هذا الحساب كل ما تدفعه الوحدة الاقتصادية نقداً للعمال مقابل المزايا العينية المكلفة بتقديمها كمخصصات السكن والطعام والنقل والكسوة.....الخ.
		٣١٢٨	مكافآت تشجيعية وحوافز الانتاج يشمل هذا الحساب المكافآت والحوافز التي تدفعها الوحدة الاقتصادية للعمال البارزين لديها لتحفيزهم ومكافئتهم تقييماً لجهودهم الاستثنائية وتحفيزاً لزيادة الإنتاج، ويحلل الى:
		٣١٢٨١	المكافآت تشجيعية
		٣١٢٨٢	حوافز الانتاج
		٣١٢٩	مخصصات أخرى يشمل هذا الحساب كافة المخصصات الأخرى التي لم يرد ذكرها أعلاه كمخصصات البيئة (الجغرافية) والمناوبة والمخصصات المتعلقة بظروف العمل والمخاطر.
	٣١٣		رواتب وأجور ومخصصات غير العراقيين يشمل هذا الحساب كلفة ما يستحقه العاملون من غير العراقيين من رواتب وأجور ومخصصات وأية إمتيازات نقدية أخرى سواء كانوا عرب أو أجانب أو على الملاك الدائم او المؤقت حسب قوانين وأنظمة الخدمة.
	٣١٤		المساهمة في الضمان الاجتماعي للموظفين يشمل هذا الحساب مساهمة الوحدة الاقتصادية في التقاعد والتأمينات الاجتماعية للموظفين، ويحلل إلى:
		٣١٤١	حصة الوحدة الاقتصادية في التقاعد يشمل هذا الحساب مساهمة الوحدة الاقتصادية في تقاعد الموظفين.
		٣١٤٢	التأمين على الموظفين يشمل هذا الحساب أقساط التأمين التي تدفعها الوحدة الاقتصادية لقاء عقود التأمين ضد الحوادث التي يتعرض لها الموظفين .
		٣١٤٣	الضمان الصحي للموظفين يشمل هذا الحساب المبالغ التي تدفعها الوحدة الاقتصادية عن الضمان الصحي للموظفين.
	٣١٥		المساهمة في الضمان الاجتماعي للعمال يشمل هذا الحساب مساهمة الوحدة الاقتصادية في الضمان والتأمينات الاجتماعية للعمال، ويحلل إلى:
		٣١٥١	حصة الوحدة الاقتصادية في الضمان يشمل هذا الحساب مساهمة الوحدة الاقتصادية في ضمان العمال.

		٣١٥٢	التأمين على العمال يشمل هذا الحساب أقساط التأمين التي تدفعها الوحدة الاقتصادية لقاء عقود التأمين ضد الحوادث التي يتعرض لها العمال.
		٣١٥٣	الضمان الصحي للعمال يشمل هذا الحساب المبالغ التي تدفعها الوحدة الاقتصادية عن الضمان الصحي للعمال.
	٣١٦		المساهمة في الضمان الاجتماعي لغير العراقيين يشمل هذا الحساب مساهمة الوحدة الاقتصادية في التقاعد والضمان والتأمينات الاجتماعية للعاملين من غير العراقيين سواء كانوا عرب أو أجانب حسب قوانين وأنظمة الخدمة.
	٣١٨		منافع الموظفين وهي جميع المبالغ المدفوعة من قبل الوحدة الاقتصادية للموظفين مقابل الخدمة المقدمة أو مقابل نهاية الخدمة، ويحلل هذا الحساب إلى:
		٣١٨١	منافع الموظفين الاجازات المتراكمة
		٣١٨٢	منافع الموظفين الاجازات المدفوعة
		٣١٨٣	منافع الموظفين المشاركة في الأرباح
		٣١٨٤	منافع الموظفين المساهمة المحددة
		٣١٨٥	منافع الموظفين المنفعة المحددة
٣٢			المستلزمات السلعية يشمل هذا الحساب كلفة المواد سواء كانت مصنعة أو غير مصنعة المستخدمة في العمليات الإنتاجية بصورة مباشرة أو غير مباشرة وكذلك كلفة المواد المستخدمة في تنظيم وإدارة العمليات الإنتاجية والخدمية وتصريف المنتج النهائي، وتأخذ المستلزمات السلعية الصور الآتية: – سلع تشترى من الغير أو تنتج ذاتياً ثم تخزن وتصرف لأغراض الاستخدام. – سلع تشترى من الغير للاستخدام المباشر دون توسيط المخازن. – سلع تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من الغير وليس من طبيعتها التخزين كالقوى المحركة والإنارة والمياه. ويحلل حساب المستلزمات السلعية إلى الحسابات الآتية مع ملاحظة الشروحات الواردة لكل منها تحت حساب المخزون رقم ١٣١ وتحليلاتها.
	٣٢١		الخامات والمواد الأولية
	٣٢٢		الوقود والزيوت
		٣٢٢١	مواد نفطية
		٣٢٢٢	غاز
		٣٢٢٣	زيوت وشحوم
		٣٢٢٤	فحم
	٣٢٣		الأدوات الاحتياطية
	٣٢٤		مواد التعبئة والتغليف
		٣٢٤١	مواد التعبئة والتغليف المستهلكة
		٣٢٤٢	مواد التعبئة والتغليف المتداولة ويمثل الحساب ما يجري صرفه للأقسام الإنتاجية لأغراض الإستخدام .

	٣٢٥			المتنوعات
		٣٢٥١		اللوازم والمهمات
		٣٢٥٢		القرطاسية
		٣٢٥٣		الكتب التعليمية
		٣٢٥٤		المخلفات والمستهلكات
	٣٢٦			تجهيزات للعاملين
		٣٢٦١		كساوى
		٣٢٦٢		مواد غذائية
		٣٢٦٣		مواد طبية
	٣٢٧			المياه والكهرباء يشمل هذا الحساب كلفة ما يجهز للوحدة الاقتصادية من مياه وكهرباء المستخدم لأغراضها، ويحلل إلى:
		٣٢٧١		المياه
			٣٢٧١١	مياه شرب
			٣٢٧١٢	مياه سقي (مياه خام)
		٣٢٧٢		الكهرباء
	٣٢٩			مستلزمات سلعية أخرى وتشمل أية مستلزمات سلعية أخرى لم تذكر ضمن الأنواع أعلاه.
٣٣				المستلزمات الخدمية يشمل هذا الحساب كلفة الخدمات المؤداة من الغير واللازمة لنشاط الوحدة الاقتصادية، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
	٣٣١			نفقات الخدمات الاساسية
		٣٣١١		نفقات النقل والايفاد واتصالات يشمل هذا الحساب المبالغ المصروفة للغير عن خدمات نقل الأشخاص والمواد وخدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية وما يصرف إلى منتسبي الوحدة الاقتصادية من مخصصات السفر والإيفاد، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
			٣٣١١١	نقل العاملين يشمل هذا الحساب المبالغ المصروفة للغير من خدمات نقل العاملين من والى محلات سكناهم وكذلك المبالغ المدفوعة عن التنقلات الداخلية لمنتسبي الوحدة الاقتصادية لتنفيذ واجباتهم، وكذلك يشمل المبالغ المصروفة عن نقل أمتعة المنتسبين وعوائلهم المعينين لأول مرة أو المنقولين من مدينة إلى أخرى.
			٣٣١١٢	نقل السلع والبضائع يشمل هذا الحساب المبالغ المصروفة للغير عن نقل السلع والبضائع التي تتعامل بها الوحدة الاقتصادية من مراكز التخزين إلى مراكز التصريف أو وكلاء البيع ولا يشمل نقل المواد والسلع من الموانئ أو مراكز الشحن إلى مخازن الوحدة الاقتصادية إذ تضاف إلى كلفة المواد والسلع المنقولة مباشرة سواء كانت مادة أولية أو مصنعة.
			٣٣١١٣	السفر والإيفاد يشمل هذا الحساب كافة مصاريف الموفد (داخل أو خارج العراق) المتمثلة

					بالمخصصات الليلية وأجور واسطة النقل إلى محل الإيفاد وبالعكس وكذلك أجور الفنادق اللازمة لإنجاز مهمة الإيفاد، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
				٣٣١١٣١	السفر والإيفاد لأغراض التدريب والدراسة
				٣٣١١٣٢	السفر والإيفاد لأغراض النشاط
		٣٣١٢	النفقات الصحية		
		٣٣١٣	نفقات الاتصالات		
			٣٣١٣١		اتصالات عامة يشمل هذا الحساب أجور ومصاريف البريد والبرق والهاتف والتلكس وغيرها من المصاريف ذات الطبيعة المشابهة.
		٣٣١٤	خدمات ابحاث واستشارات		
		٣٣١٥	نفقات التدريب والتطوير يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة لقاء نفقات تدريب وتأهيل العاملين داخل العراق أو خارجه بما فيها أجور ومكافآت المحاضرين والمدربين وغيرها.وكذلك مصاريف ومخصصات طلاب البعثات من غير منتسبي الوحدة الاقتصادية، ويحلل إلى الحسابات الآتية:		
			٣٣١٥١		مخصصات الطلبة والمتدربين يشمل هذا الحساب جميع المخصصات التي تدفع إلى الطلبة والمتدربين خلال فترة دراستهم أو تدريبهم.
			٣٣١٥٢		أجور التدريب والدراسة وتشمل الأجور التي تدفعها الوحدة الاقتصادية إلى معاهد التدريب والجامعات في العراق أو خارجه لتدريب وتدريس المتدربين والطلبة، وتشمل كذلك أجور المحاضرات والمكافآت المدفوعة للمحاضرين.
		٣٣١٦	خدمات الترويج والضيافة يشمل هذا الحساب كلفة الخدمات المقدمة من قبل الغير مقابل الدعاية والإعلان والنشر وكذلك الهدايا والنماذج والعلاقات العامة والضيافة ومصاريف المعارض والاحتفالات والمؤتمرات والندوات.. الخ ويحلل إلى الحسابات الآتية:-		
			٣٣١٦١		دعاية وإعلان ويشمل هذا الحساب المبالغ المنفقة على الإعلانات والدعاية والهدايا والنماذج
			٣٣١٦٢		نشر وطبع
			٣٣١٦٣		ضيافة
			٣٣١٦٤		مصاريف المعارض يشمل هذا الحساب نفقات إقامة المعارض أو الاشتراك بها للأغراض الدعائية والإعلامية.
			٣٣١٦٥		احتفالات يشمل هذا الحساب نفقات إقامة الاحتفالات الوطنية والقومية والدينية.
			٣٣١٦٦		المؤتمرات والندوات
		٣٣١٩	نفقات اساسية اخرى		

	٣٣٢	نفقات الصيانة						
		٣٣٢١	صيانة الممتلكات والالات والمعدات يحلل إلى الحسابات الآتية:					
			٣٣٢١١	صيانة مشاتل ومتنزهات وحدائق				
				٣٣٢١١١	صيانة مشاتل			
				٣٣٢١١٢	صيانة متنزهات			
				٣٣٢١١٣	صيانة حدائق			
			٣٣٢١٢	صيانة مباني الوحدة				
				٣٣٢١٢١	صيانة مباني وإنشاءات وطرق			
					٣٣٢١٢١١	صيانة مباني		
						٣٣٢١٢١١١	صيانة مباني صناعية وتشمل صيانة كافة المباني ذات الطبيعة الصناعية التابعة للوحدة الاقتصادية.	
						٣٣٢١٢١١٢	صيانة مباني تجارية وتشمل صيانة كافة المباني ذات الطبيعة التجارية التابعة للوحدة الاقتصادية.	
						٣٣٢١٢١١٣	صيانة مباني خدمية وتشمل صيانة كافة المباني ذات الطبيعة الخدمية التابعة للوحدة الاقتصادية.	
						٣٣٢١٢١١٤	صيانة مباني ترفيهية وتشمل صيانة كافة المباني ذات الطبيعة الترفيهية والرياضية والاجتماعية، مثل دور السينما والعرض والمسارح والمسابح وملاعب الرياضة والنوادي الاجتماعية ...الخ التابعة للوحدة الاقتصادية.	
						٣٣٢١٢١١٥	صيانة مباني صحية وتشمل صيانة كافة المباني الصحية التابعة للوحدة الاقتصادية كالحمامات والمرافق الصحية ..الخ.	
				٣٣٢١٢٢	صيانة مخازن وخزانات وسايلوات وتشمل على سبيل المثال صيانة المخازن المخصصة للأغراض المختلفة وكذلك صيانة خزانات المياه والوقود، وسايلوات الحبوب بما فيها المعدات والتأسيسات والتركيبات غير المتداولة التي تعتبر جزءاً متمماً لها مثل الرافعات والعدادات والموازين الجسرية...الخ.			
				٣٣٢١٢٣	صيانة منشآت سكنية وتشمل على سبيل المثال صيانة دور الاستراحة والدور السكنية التابعة			

					للوحدة الاقتصادية.	
				٣٣٢١٢٤	صيانة آبار ومناجم ومقالع	
				٣٣٢١٢٥	صيانة سدود وقنوات	
				٣٣٢١٢٦	صيانة منشآت عائمة	
				٣٣٢١٢٧	صيانة طرق وجسور	
				٣٣٢١٢٨	صيانة منشآت نقل	
				٣٣٢١٢٩	صيانة منشآت أخرى	
				٣٣٢١٢٩٢	صيانة أحواض مائية	
				٣٣٢١٢٩٣	صيانة بيوت زجاجية	
				٣٣٢١٢٩٥	خطوط الكهرباء والهاتف وشبكات الاتصالات	
			٣٣٢١٣		صيانة الآلات والمعدات	
			٣٣٢١٤		صيانة وسائط نقل وانتقال	
				٣٣٢١٤١	صيانة وسائط نقل بالسيارات	
				٣٣٢١٤١١	صيانة وسائط نقل الركاب	
				٣٣٢١٤١٢	صيانة وسائط نقل البضائع	
				٣٣٢١٤١٣	صيانة وسائط نقل أخرى	
				٣٣٢١٤٢	صيانة وسائط نقل بالسكك الحديدية	
				٣٣٢١٤٣	صيانة وسائط النقل النهري	
				٣٣٢١٤٤	صيانة وسائط النقل البحري	
				٣٣٢١٤٥	صيانة وسائط النقل الجوي	
				٣٣٢١٤٦	صيانة خطوط أنابيب النفط والغاز	
				٣٣٢١٤٧	صيانة خطوط أنابيب نقل الماء	
			٣٣٢١٥		صيانة عدد وقوالب	
			٣٣٢١٦		صيانة أثاث وأجهزة مكاتب	
				٣٣٢١٦١	صيانة أثاث	
				٣٣٢١٦٢	صيانة أجهزة تكييف وتبريد	
				٣٣٢١٦٣	صيانة حاسبات الكترونية	
				٣٣٢١٦٤	صيانة آلات حاسبة وكاتبة واستنساخ	
				٣٣٢١٦٥	صيانة أدوات وأجهزة مكاتب	
				٣٣٢١٦٦	صيانة ستائر ومفروشات	
				٣٣٢١٦٧	صيانة كتب ومراجع علمية	
			٣٣٢١٧		صيانة ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة	
				٣٣٢١٧١	صيانة ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة البيئية	
				٣٣٢١٧٢	صيانة ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة الاجتماعية	
		٣٣٢٢	صيانة العقارات الاستثمارية يشمل هذا الحساب المبالغ المصروفة للغير عن صيانة العقارات الاستثمارية للوحدة الاقتصادية			

			ويحلل حسب الحسابات المشار اليها ضمن حساب الممتلكات والات والمعدات (حـ/٣٣٢١)
		٣٣٢٣	صيانة الاصول غير المتداولة المستأجرة يشمل هذا الحساب المبالغ المصروفة للغير عن صيانة الاصول للوحدة الاقتصادية غير المتداولة المستأجرة (ايجار تمويلي) ويحلل حسب الحسابات المشار اليها ضمن حساب الممتلكات والآلات والمعدات (حـ/٣٣٢١)
	٣٣٣		نفقات التقاعد والضمان الاجتماعي يشمل هذا الحساب ما تدفعه هيأة التقاعد الوطنية للموظفين ودائرة الضمان الاجتماعي للعمال وصندوق الحماية الاجتماعية ودائرة رعاية القاصرين من رواتب ومكافآت تقاعدية وتعويضات ونفقات رعاية الاسرة ومنح الحماية الاجتماعية واعانات رعاية القاصرين، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		٣٣٣١	رواتب تقاعدية
		٣٣٣٢	مكافآت تقاعدية
		٣٣٣٣	منح الحماية الاجتماعية ورعاية القاصرين
		٣٣٣٤	نفقات تحسين المعيشة
	٣٣٤		استئجار اصول غير متداولة يشمل هذا الحساب المبالغ المصروفة للغير لقاء تأجير الاصول غير المتداولة المملوكة من قبلهم والمستخدمة لأغراض نشاط الوحدة الاقتصادية، يحلل إلى الحسابات الآتية:
		٣٣٤١	استئجار الممتلكات والالات والمعدات
		٣٣٤١١	استئجار الأراضي يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة إلى الغير لقاء استخدامهم أراضيهم من قبل الوحدة الاقتصادية كما يبوب على هذا الحساب المبالغ المدفوعة من قبل وزارة الزراعة وتشكيلاتها عن بدل استئجار أو فروقات استبدال الأراضي الزراعية في حالة استخدامها من قبل الشركات الزراعية أو الهيئات العامة وكذلك المبالغ المدفوعة إلى وزارة الأوقاف جرّاء شراء البساتين العائدة لها واستغلالها من قبل الجهات الزراعية وليس توزيعها على الفلاحين في حالة كونها مبالغ قليلة، أما إذا كانت مبالغ كبيرة فعندئذ تبوب على حساب الأراضي (اصول ثابتة).
		٣٣٤١٢	استئجار مباني وإنشاءات
		٣٣٤١٣	استئجار آلات ومعدات
		٣٣٤١٤	استئجار وسائط نقل وانتقال
		٣٣٤١٥	استئجار عدد وقوالب
		٣٣٤١٦	استئجار أثاث وأجهزة مكاتب
		٣٣٤٢	استئجار العقارات الاستثمارية
	٣٣٥		خسائر الاستثمارات المالية وفروقات اسعار الصرف الاجنبي
		٣٣٥٢	خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر يشمل هذا الحساب الخسائر المتحققة عن احتفاظ الوحدة الاقتصادية بالاستثمارات المالية، والناجمة عن ارتفاع سعر الاستثمارات المالية في السوق عن القيمة الدفترية او الفرق الناجم عن بيع تلك الاستثمارات باعلى من قيمتها الدفترية.

					٣٣٥٣	خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر
					٣٣٥٤	خسائر المشتقات المالية
					٣٣٥٥	خسائر فروقات اسعار الصرف الاجنبي يشمل هذا الحساب الخسائر المتحققة عن احتفاظ الوحدة الاقتصادية بالعملات الأجنبية، او الخسائر الناجمة عن فرق سعر تحويل او بيع الأوراق الأجنبية باقل من القيمة الدفترية.
				٣٣٦		مصروفات خدمية متنوعة ويشمل قيمة الخدمات المؤداة من الغير والتي لم تبوب ضمن الحسابات السابقة، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
					٣٣٦١	اشتراكات وانتماءات يشمل هذا الحساب بدلات الاشتراكات في الهيئات المحلية والإقليمية والدولية وكذلك الاشتراك في المجلات والصحف والأدبيات الدورية الأخرى. .الخ، ويحلل الحساب إلى:
				٣٣٦١١		اشتراكات وانتماءات داخلية
				٣٣٦١٢		اشتراكات وانتماءات خارجية
				٣٣٦١٣		الاشتراك في المناقصات والمزايدات
			٣٣٦١٣١			شراء وثائق المناقصات والمزايدات
			٣٣٦١٣٢			الرسم الهندسي
			٣٣٦١٣٣			الرسم العدلي
			٣٣٦١٣٤			اجور الاعلان
			٣٣٦١٣٥			رسم الطابع
					٣٣٦٢	أقساط التأمين يشمل هذا الحساب أقساط التأمين المدفوعة من قبل الوحدة الاقتصادية لقاء التأمين على ممتلكاتهم واصولها وكذلك التأمين ضد خيانة الأمانة ولا يشمل ذلك التأمين على العاملين ولمصلحتهم والذي يدخل ضمن مساهمة الوحدة الاقتصادية في حسابي التأمين على الموظفين (٣١٤٢) والعمال (٣١٥٢) كما لا يشمل التأمين على المكائن والسلع المستوردة إذ تدخل ضمن كلفة الإعتمادات الخاصة باستيرادها.
					٣٣٦٣	مكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة إلى الغير بصفة مكافآت وإكراميات لقاء الخدمات المقدمة إلى الوحدة الاقتصادية.
					٣٣٦٤	ضرائب ورسوم مدفوعة لجهات أجنبية يشمل هذا الحساب مبالغ الضرائب والرسوم التي تدفعها الوحدة الاقتصادية إلى جهات أجنبية في خارج العراق سواء على نشاط فروعها أو ممتلكاتها خارج العراق أو لأي سبب آخر، ولا يشمل ذلك كافة الضرائب والرسوم التي تدفع على السلع أو اصول ثابتة مستوردة إذ يجري تحويلها على كلفة تلك السلع والاصول.
					٣٣٦٥	خدمات قانونية يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة إلى الغير لقاء الخدمات القانونية التي تقدم للوحدة الاقتصادية.
					٣٣٦٦	خدمات مصرفية يشمل هذا الحساب جميع مبالغ العمولات والرسوم والأجور المصرفية وكذلك عمولات الحسابات

				المصرفية الالكترونية باستثناء الفوائد ومصاريف الإعتمادات.
		٣٣٦٧		أجور تدقيق وتنظيم الحسابات
			٣٣٦٧١	أجور تدقيق
			٣٣٦٧٢	أجور تنظيم الحسابات
			٣٣٦٧٣	استشارات محاسبية
	٣٣٧	فوائد مدينة ويشمل هذا الحساب الفوائد التي تدفعها الوحدة الاقتصادية مقابل اقتراض أموال الغير، كفوائد خصم السندات والكمبيالات وفوائد الحسابات الجارية المدينة والقروض والسلف وفوائد المصارف والفوائد المدفوعة إلى جهات خارج العراق ويحلل إلى الحسابات الآتية:-		
		٣٣٧١		فوائد مدينة محلية
		٣٣٧٢		فوائد مدينة خارجية
	٣٣٩	مصروفات تشغيلية أخرى وتشمل أية مصروفات خدمية لم تذكر ضمن الأنواع أعلاه مثل أجور تنظيف الأبنية... الخ.		
		٣٣٩١		مصاريف وعمولات الشراء
		٣٣٩٢		مصاريف عمولات بيع
		٣٣٩٣		مصاريف بدل حق استخدام الأصول غير الملموسة
		٣٣٩٤		خسائر إعادة تقييم زراعة قائمة
		٣٣٩٥		خسائر إعادة تقييم الإنتاج الحيواني تحت التكوين
		٣٣٩٦		نفقات خاصة
		٣٣٩٩		مصروفات اخرى
٣٤	المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل يشمل هذا الحساب جميع المبالغ المدفوعة من قبل المقاول الرئيسي إلى المقاولين الثانويين لقاء تنفيذ التعهدات ويشمل كذلك المبالغ المدفوعة لقاء خدمات التشغيل وغيرها المقدمة من الغير، يحلل إلى الحسابات الآتية:			
	٣٤١	مقاولات ثانوية يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة إلى المقاولين الثانويين لقاء تنفيذ الأعمال المحالة إليهم من قبل المقاول الرئيسي ، ويحلل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية::		
		٣٤١١		مبالغ مدفوعة لمقاولين عراقيين
		٣٤١٢		مبالغ مدفوعة لمقاولين غير عراقيين
	٣٤٢	خدمات التشغيل يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة لقاء خدمات التشغيل المقدمة من قبل الغير إلى الوحدة الاقتصادية بما فيها الأجور والمواد وغيرها.		
٣٥	مشتريات البضائع والأراضي بغرض البيع يشمل هذا الحساب كلفة السلع والاراضي المشتراة بغرض بيعها بحالتها وبدون إجراء أية تعديلات عليها سواء كانت محلية أو مستوردة، يحلل إلى الحسابات الآتية:			
	٣٥١	مشتريات البضائع بغرض البيع يشمل هذا الحساب قيمة شراء البضائع من الأسواق المحلية أو المستوردة وجميع المصاريف اللازمة لغاية وصول البضاعة إلى مخازن الوحدة الاقتصادية، ويحلل هذا الحساب الى:		

		٣٥١١		مشتريات بضائع بغرض البيع محلية
		٣٥١٢		مشتريات بضائع بغرض البيع مستوردة، ويحلل هذا الحساب الى:
			٣٥١٢١	مشتريات لحساب الوحدة الاقتصادية
			٣٥١٢٢	مشتريات لحساب الغير (طلبيات خاصة)
			٣٥١٢٣	مشتريات نماذج تجارية
			٣٥١٢٤	مشتريات بغرض البيع متضررة
	٣٥٢	مشتريات الأراضي بغرض البيع يشمل هذا الحساب قيمة شراء الأراضي وجميع المصاريف اللازمة لغاية تهيئة الأراضي للبيع، ويحلل الى:		
		٣٥٢١		الأراضي بالأسعار التجارية
		٣٥٢٢		الأراضي بالأسعار المخفضة
	٣٥٣	مردودات ومسموحات المشتريات يمثل هذا الحساب كل من مردودات المشتريات(بضاعة التي يتم ردها من قبل الوحدة الاقتصادية ، بسبب وجود عيوب مصنعية او عدم مطابقة البضاعة المواصفات) ومسموحات المشتريات والتي تمثل ما يمنحه المجهز للوحدة الاقتصادية كتخفيض مقابل قيمة البضاعة غير المطابقة للمواصفات لضمان عدم ردها ، والخصم النقدي وخصم الكمية والي يتم اكتسابها من قبل المجهز عن السداد بوقت مبكر او الشراء بكميات اكثر وبما يضمن تخفيض سعر الشراء وضمن شروط توضع لهذا الأساس.		
٣٦		كلف الإنتاج والبضائع المباعة يمثل هذا الحساب كلفة الانتاج والبضاعة المباعة خلال الفترة في الشركات الصناعية والتجارية عند استخدام طريقة الجرد المستمر والحساب الخاص بغلق مخزون البضاعة المباعة (مخزون انتاج تام ، مخزون بضائع بغرض البيع) اول المدة واثبات كلفة ذلك المخزون اخر المدة عند اعتماد طريقة الجرد الدوري، ويحلل هذا الحساب الى:		
	٣٦١	كلفة الإنتاج التام ويسجل على هذا الحساب فرق كلفة الإنتاج خلال الفترة (الفرق بين الكلفة المعيارية ضمن حساب كلفة الإنتاج التام المحول الى المخازن والكلف الفعلية خلال الفترة) ويحلل الى الحسابات الآتية:		
		٣٦١١		كلف الإنتاج التام للصناعة الاستخراجية
		٣٦١٢		كلف الإنتاج التام للصناعة التحويلية
		٣٦١٣		كلف الإنتاج التام لنشاط التشييد
		٣٦١٤		كلف الإنتاج التام للإنتاج النباتي
		٣٦١٥		كلف الإنتاج التام للإنتاج الحيواني
	٣٦٢	كلفة الإنتاج تحت التشغيل		
		٣٦٢١		كلف الإنتاج تحت التشغيل للصناعة الاستخراجية
		٣٦٢٢		كلف الإنتاج تحت التشغيل للصناعة التحويلية
		٣٦٢٣		الكلف تحت التشغيل لنشاط التشييد
		٣٦٢٤		كلفة إنتاج الزراعة القائمة
		٣٦٢٥		كلفة الإنتاج الحيواني تحت التكوين
	٣٦٣	كلف البضائع المباعة للانتاج السلعي		
		٣٦٣١		كلف البضائع المباعة للصناعة الاستخراجية

		٣٦٣٢		كلف البضائع المباعة للصناعة التحويلية
		٣٦٣٣		كلف البضائع المباعة لنشاط التشييد
		٣٦٣٤		كلف البضائع المباعة للإنتاج النباتي
		٣٦٣٥		كلف البضائع المباعة للإنتاج الحيواني
	٣٦٤			كلف البضائع المباعة للنشاط التجاري
		٣٦٤١		كلف البضائع المباعة
		٣٦٤٢		كلف الاراضي المباعة
		٣٦٤٣		كلف السلع المخفضة
٣٧	الاندثارات والاطفاءات يشمل هذا الحساب التخصيص المنتظم لمبلغ الاصل القابل للاستهلاك على مدى عمره الانتاجي والمحتسب على اساس تكلفة الأصل، أو مبلغ أخر يحل محل التكلفة، مطروحا منها قيمته المتبقية ووفقاً لإحدى الطرق المعتمدة لاحتسابه والقوانين والانظمة والتعليمات النافذة، وتستهلك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل من قبل المنشأة بشكل رئيس من خلال استخدامه وبالرغم من ذلك قد ينتج عن عوامل أخرى، مثل التقادم الفني أو التجاري والبلى والتآكل حينما يبقى الأصل معطلاً او نقصان للمنافع الاقتصادية التي يمكن الحصول عليها من الأصل وبالتالي تؤخذ جميع العوامل التالية في الحسبان عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل: أ- الاستخدام المتوقع للأصل ويقدر الاستخدام بالإشارة الى الطاقة المتوقعة للأصل او انتاجه المادي المتوقع ب- والتآكل المادي المتوقع الذي يعتمد على عوامل تشغيلية مثل عدد المناوبات التي سيستخدم لها الاصل وبرنامج الاصلاح والصيانة والعناية بالأصل وصيانته حينما يكون معطلاً. ج- التقادم التقني او التجاري الناشئ عن التغييرات او التحسينات في الانتاج او عن التغير في طلب السوق على انتاج الاصل من المنتج او الخدمة، قد تشير الانخفاضات المستقبلية المتوقعة في أسعار بيع بند تم إنتاجه باستخدام الأصل إلى توقع التقادم التقني أو التجاري للأصل، والذي بدوره قد يعكس الانخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الآصل. د- القيود النظامية أو ما شابهها على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المتعلقة به. ويحلل إلى الحسابات الآتية:				
	٣٧١	الاندثارات		
		٣٧١١		اندثار الممتلكات والآلات والمعدات
			٣٧١١٢	اندثار مباني وإنشاءات وطرق
			٣٧١١٣	اندثار آلات ومعدات
			٣٧١١٤	اندثار وسائط نقل وانتقال
			٣٧١١٥	اندثار عدد وقوالب
			٣٧١١٦	اندثار أثاث أجهزة ومكاتب
			٣٧١١٧	اندثار ممتلكات والات ومعدات الاستدامة
				٣٧١١٧١ اندثار ممتلكات والات ومعدات الاستدامة البيئية
				٣٧١١٧٢ اندثار ممتلكات والات ومعدات الاستدامة الاجتماعية
		٣٧١٢		اندثار العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الايجار)
		٣٧١٣		اندثار الأصول غير المتداولة المستأجرة (ايجار تمويلي)

		٣٧١٦			اندثار عقود التعدين الملموسة
		٣٧١٧			اندثار الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة
	٣٧٢				الاهلاكات والإطفاءات
		٣٧٢١			إهلاك اصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة
			٣٧٢١١		إهلاك اصول حية لأغراض العرض
				٣٧٢١١١	اهلاك نباتات لأغراض العرض
				٣٧٢١١٢	اهلاك حيوانات لأغراض العرض
			٣٧٢١٢		إهلاك اصول حية لأغراض الإنتاج
				٣٧٢١٢١	اهلاك نباتات لأغراض الانتاج
				٣٧٢١٢٢	اهلاك حيوانات لأغراض الانتاج
			٣٧٢١٣		إهلاك اصول حية لأغراض الحراسة
		٣٧٢٢			إطفاء الأصول غير الملموسة يراعى تصنيف الأصول غير الملموسة (حساب ١٥) عند تصنيف الإطفاء .
		٣٧٢٣			إطفاء عقود التعدين غير الملموسة
٣٨					المصروفات التحويلية وهي أعباء تتحملها الوحدة الاقتصادية ولا تحصل مقابلها على سلع أو خدمات، أو أنها غير مرتبطة بنشاط الوحدة الاقتصادية بصورة مباشرة، يحلل هذا الحساب الى:
	٣٨١				المساهمة في نفقات الوحدة الاقتصادية الرئيسة أو التابعة يشمل هذا الحساب الحصة التمويلية ما بين المركز والفروع في التشكيلات الرئيسية والاتحادات والجمعيات أو تكاليف الوحدة الاقتصادية التي تقدم خدماتها لعدة وحدات مقابل المشاركة في تغطية تكاليفها ويقابله من الموارد حساب (٤٨٢٢) "منح الوحدة الاقتصادية الرئيسة أو التابعة"، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		٣٨١١			منح الوحدة الاقتصادية الرئيسة
		٣٨١٢			منح الوحدة الاقتصادية التابعة
	٣٨٢				مصروفات تحويلية متنوعة
		٣٨٢١			تبرعات للغير يشمل هذا الحساب كافة أنواع التبرعات التي تمنحها الوحدة الاقتصادية إلى الغير.
		٣٨٢٢			تعويضات وغرامات يشمل هذا الحساب مبالغ التعويضات والغرامات المترتبة على الوحدة الاقتصادية للغير منها الأرضيات وغرامات التحميل واجر المثل باعتبار أن هذه المصاريف مصاريف غير اعتيادية ولأي سبب أخر
		٣٨٢٣			ديون مشطوبة يشمل هذا الحساب المبالغ المحتجزة كتخصيص للديون المشكوك في تحصيلها، وكذلك شطب الديون غير القابلة للتحصيل في حالة عدم وجود تخصيص كاف لها.
		٣٨٢٤			نفقات خدمات خاصة يشمل هذا الحساب المبالغ التي تدفعها الوحدة الاقتصادية عن خدمات ذات طبيعة عامة تقدمها الوحدة الاقتصادية المتخصصة مثل نفقات شرطة الحراسات الخاصة والنفقات الصحية....الخ.

		٣٨٢٥	إطفاء سلف الزواج يشمل هذا الحساب المبالغ المحسومة من سلف الزواج الممنوحة للمنتسبين عند تحقق الشروط الواردة في التعليمات والقوانين الخاصة بالسلف.					
		٣٨٢٦	حصة الوحدة الاقتصادية في تمويل الجهات ذات النفع العام يشمل هذا الحساب المبالغ التي تدفعها الوحدة الاقتصادية إلى الجهات ذات النفع العام لتمويلها بموجب القانون وعن خدماتها التي تقدمها للمواطنين.					
		٣٨٢٧	سلع وخدمات مجانية يشمل هذا الحساب أقيام السلع والخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية مجاناً إلى الغير مقيمة بأسعار البيع سواء كانت هذه السلع والخدمات مقدمة بموجب التشريعات أو بموجب قرارات الإدارة ويجري إضافتها إلى إيرادات النشاط الجاري المختصة وبأسعار البيع ويحلل إلى الحسابات الآتية:-					
			٣٨٢٧١	سلع وخدمات مجانية مقدمة بموجب التشريعات				
			٣٨٢٧٢	سلع وخدمات مجانية مقدمة بموجب قرارات الإدارة				
		٣٨٢٨	سلع وخدمات مخفضة ويشمل هذا الحساب أقيام السلع والخدمات المقدمة إلى الغير بموجب التشريعات النافذة أو قرارات الإدارة وبمبالغ مخفضة عن أسعار البيع ويجري إضافتها إلى إيرادات النشاط الجاري المختصة بأسعار البيع، ويحلل إلى الحسابات الآتية:-					
			٣٨٢٨١	سلع وخدمات مخفضة مقدمة بموجب التشريعات				
			٣٨٢٨٢	سلع وخدمات مخفضة مقدمة بموجب قرارات إدارية				
	٣٨٣	المصروفات والخسائر المتحققة والمحتملة يمثل هذا الحساب المصروفات والخسائر المحتملة او المتوقع تحملها من قبل الوحدة الاقتصادية مستقبلاً عن مصروفات الشراء أو خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز أو مصاريف الصيانة المحتملة وخدمات ما بعد البيع.. الخ، ويحلل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية:						
		٣٨٣١	خسائر انخفاض قيمة الأصول					
			٣٨٣١١	خسائر انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة				
				٣٨٣١١١	خسائر انخفاض الممتلكات وآلات والمعدات			
				٣٨٣١١٢	خسائر انخفاض العقارات الاستثمارية			
				٣٨٣١١٣	خسائر انخفاض الأصول غير المتداولة المستأجرة			
				٣٨٣١١٤	خسائر انخفاض أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة			
				٣٨٣١١٥	خسائر انخفاض الاستثمارات المالية			
					٣٨٣١١٥١	خسائر انخفاض الاستثمارات المالية في أدوات حقوق الملكية		
					٣٨٣١١٥٢	خسائر انخفاض الاستثمارات المالية المصنفة من خلال الأرباح والخسائر		
					٣٨٣١١٥٣	خسائر انخفاض الاستثمارات المالية المصنفة من خلال الدخل الشامل الآخر		
				٣٨٣١١٦	خسائر انخفاض عقود التعدين			

					٣٨٣١١٧	خسائر انخفاض الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة
					٣٨٣١١٨	خسائر انخفاض الأصول غير الملموسة
				٣٨٣١٢		خسائر انخفاض الأصول المتداولة
					٣٨٣١٢١	خسائر انخفاض أسعار المخزون
					٣٨٣١٢١١	خسائر انخفاض أسعار المخزون السلعي
					٣٨٣١٢١٢	خسائر انخفاض أسعار الخامات والمواد الأولية
					٣٨٣١٢١٣	خسائر انخفاض أسعار الأدوات الاحتياطية
					٣٨٣١٢١٣	خسائر انخفاض المخلفات والمستهلكات
					٣٨٣١٢٢	خسائر انخفاض قيمة المدينون
					٣٨٣١٢٣	خسائر انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة المعروضة للبيع
			٣٨٣٢	خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز يمثل هذا الحساب الخسائر المتوقعة من تنفيذ عقود الإنشاءات والتي تتولى الوحدة الاقتصادية المتخصصة بهذا النشاط تنفيذها لحساب الغير.		
			٣٨٣٣	مصاريف الصيانة المحتملة وخدمات ما بعد البيع: يمثل هذا الحساب مصاريف الصيانة المتوقعة عن تنفيذ عقود الإنشاءات والتي تتولى الوحدة الاقتصادية المتخصصة بهذا النشاط تنفيذها لحساب الغير،		
				٣٨٣٣١	مصاريف الصيانة المحتملة. يمثل هذا الحساب مصاريف الصيانة المتوقعة عن تنفيذ عقود الإنشاءات والتي تتولى الوحدة الاقتصادية المتخصصة بهذا النشاط تنفيذها لحساب الغير.	
				٣٨٣٣٢	مصاريف خدمات ما بعد البيع يمثل هذا الحساب مصاريف الصيانة او استبدال القطع اوالاجزاء للمبيعات المتحققة او الخدمات المؤداة الى الغير والمتوقع تحملها من قبل الوحدة الاقتصادية خلال فترة الضمان الممنوحة للعملاء والزبائن.	
			٣٨٣٤	مصروفات الشراء المحتملة يشمل هذا الحساب المبالغ المحتسبة لتغطية مصاريف الإعتمادات المستندية التي يتعذر تحديدها بعد وصول البضاعة لمخازن الوحدة الاقتصادية سواء كان الاعتماد لشراء مستلزمات سلعية أو موجودات ثابتة، وذلك بهدف الإسراع في غلق الإعتمادات وتحديد أسعار المستلزمات السلعية أو كلف الموجودات الثابتة.		
			٣٨٣٧	خسائر المطالبات والغرامات يمثل هذا الحساب مبالغ المطالبات اوالغرامات التي تطالب بها الجهات المتعاملة مع الوحدة الاقتصادية نتيجة عدم الالتزام بالشروط التعاقدية او الاخلال بتنفيذ الالتزامات والتعهدات أو الحاق الضرر بالغير.. الخ، ويحلل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية:		
				٣٨٤٧١	تعويضات	
				٣٨٤٧٢	غرامات	
			٣٨٣٨	نفقات المسح والاستكشاف يشمل هذا الحساب المصروفات التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية عن العقود والتراخيص الفاشلة		

					والتي ثبت عدم جدواها اقتصاديا .	
	٣٨٤				ضرائب ورسوم: يشمل الحساب كافة الضرائب والرسوم التي تتحملها الوحدة الاقتصادي، ويحلل إلى الحسابات الآتية:	
		٣٨٤١			ضريبة دخل	
		٣٨٤٢			رسوم انتاج	
		٣٨٤٣			ضرائب ورسوم اخرى	
	٣٨٥				اعانات يشمل هذا الحساب الإعانات العينية والنقدية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية للجهات داخل العراق أو خارجه والتي لا تعود عليه بأية منفعة مباشرة، ويحلل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية:	
		٣٨٥١			اعانات داخلية	
			٣٨٥١١		اعانات خدمات اجتماعية	
				٣٨٥١١١	اعانات خدمات اجتماعية للموظفين	
				٣٨٥١١٢	اعانات خدمات اجتماعية لغير الموظفين	
		٣٨٥٢			اعانات عالم خارجي	
	٣٨٦				مساهمات الاستدامة	
		٣٨٦١			مساهمات الاستدامة البيئية	
		٣٨٦٢			مساهمات الاستدامة الاجتماعية	
٣٩					المصروفات والخسائر الأخرى	
	٣٩١				خسائر بيع الاصول يشمل هذا الحساب الخسائر الناتجة عن بيع او تقييم الاصول بأقل من القيمة المسجلة.ويحلل إلى:	
		٣٩١١			خسائر بيع الأصول غير المتداولة يشمل هذا الحساب الخسائر الناتجة عن بيعالاصول غير المتداولة بأقل من القيمة الدفترية ويحلل:	
			٣٩١١١		خسائر بيع الممتلكات والآلات والمعدات	
			٣٩١١٢		خسائر بيع العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الايجار)	
			٣٩١١٣		خسائر بيع الاصول غير المتداولة المستأجرة	
			٣٩١١٤		خسائر بيع اصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	
			٣٩١١٥		خسائر بيع الاستثمارات المالية	
				٣٩١١٥١	خسائر بيع الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية	
				٣٩١١٥٢	خسائر بيع الاستثمارات المالية المصنفة من خلال الإرباح والخسائر	
				٣٩١١٥٣	خسائر بيع الاستثمارات المالية المصنفة من خلال الدخل الشامل الاخر	
			٣٩١١٦		خسائر بيع عقود التعدين	
			٣٩١١٧		خسائر بيع الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة	
			٣٩١١٨		خسائر بيع الاصول غير الملموسة	
		٣٩١٢			خسائر بيع الأصول المتداولة يشمل هذا الحساب الخسائر الناتجة عن انخفاض الأصول المتداولة عن قيمتها المسجلة، ويحلل:	
			٣٩١٢١		خسائر بيع المخزون	

					ويشمل ذلك خسائر بيع وانخفاض قيمة المخزون السلعي والمستهلكات والخامات والمواد أولية والأدوات الاحتياطية، ويحلل الى الحسابات الاتية:
				٣٩١٢١١	خسائر بيع المخزون السلعي ويمثل الخسائر الناشئة عن هبوط القيمة التحصيلية للمخزون السلعي عن الكلفة التاريخية في نهاية السنة المالية، ويحلل إلى:
				٣٩١٢١١٢	خسائر بيع المخزون السلعي
				٣٩١٢١٢	خسائر بيع الخامات والمواد أولية
				٣٩١٢١٣	خسائر بيع الأدوات الاحتياطية
				٣٩١٢١٤	خسائر بيع المخلفات والمستهلكات
			٣٩١٢٢		خسائر بيع الأصول غير المتداولة المعروضة للبيع
	٣٩٢	مصروفات عرضية يشمل هذا الحساب جميع المبالغ التي تتحملها الوحدة الاقتصادية بصورة عرضية أي دون معرفتها مسبقاً كمصاريف حملات مكافحة الفيضان أو مصاريف المساهمة في المجهود الحربي وخسائر الحريق غير المشمولة بالتأمين وفروقات العملة المتحققة على الوحدة الاقتصادية.			
٤		الموارد يمثل إجمالي الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية نتيجة استخدام عوامل الإنتاج بالإضافة إلى الإيرادات العرضية التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من الجهات الأخرى سواء كان لها علاقة بنشاطها أو لم يكن، ويحلل:			
٤١		إيراد النشاط السلعي هو ذلك الجزء من الموارد الناجم عن مبيعات الوحدة الاقتصادية من السلع التي تقوم بإنتاجها من خلال نشاطها الجاري والمستمر. ويحلل إلى الحسابات الآتية:			
	٤١١	إيراد نشاط الصناعات الاستخراجية يشمل هذا الحساب صافي الإيرادات المتأتية للوحدة الاقتصادية من مبيعات السلع المستخرجة من الموارد الطبيعية دون إجراء أية عمليات تحويلية عليها كاستخراج النفط والكبريت والغاز والفحم والفوسفات والحصى من المقالع والزميج من شواطئ الأنهر وغيرها، ويحلل إلى الحسابات الآتية:			
		٤١١١	ايراد المبيعات (نشاط الصناعات الاستخراجية) يشمل هذا الحساب اجمالي مبيعات المواد المستخرجة المحتسبة بموجب قوائم البيع كما ويشمل أقيام السلع المخفضة أو المقدمة مجاناً إلى الغير بموجب التشريعات النافذة أو قرارات الإدارة ويجري تحليل الحساب المذكور بتخصيص حقول خاصة في يومية الإيرادات لكل من إجمالي الإيرادات والسماحات.			
		٤١١٢	مردودات ومسموحات المبيعات يمثل هذا الحساب كل من مردودات المبيعات (بضاعة التي يقوم العملاء بردّها أو ردّ جزءٍ منها للمنشأة، بسبب وجود عيوب مصنعية او عدم مطابقة البضاعة المواصفات) ومسموحات المبيعات والتي تمثل منح الوحدة الاقتصادية تخفيض مقابل قيمة البضاعة غير المطابقة للمواصفات لضمان عدم ردها من قبل المشتري، والخصم النقدي وخصم الكمية والذي يتم منحه الى العملاء لتشجيعهم على السداد بوقت مبكر او شرائهم كميات اكثر وضمن شروط توضع لهذا الأساس			
	٤١٢	إيراد نشاط الصناعات التحويلية			

			يشمل هذا الحساب صافي الإيرادات المتأتيةللوحدة الاقتصادية التي تمارس نشاط الصناعات التحويلية (الكيماوية، والكهربائية، والنسيجية.... الخ) والناتجة عن مبيعات إنتاجها التام خلال السنة المالية. ويحلل إلى:
		٤١٢١	ايراد المبيعات (نشاط الصناعات التحويلية) يشمل هذا الحساب اجمالي مبيعات البضائع المصنعة المحتسبة بموجب قوائم البيع كما ويشمل أقيام السلع المخفضة والمقدمة مجاناً بموجب التشريعات النافذة أو قرارات الإدارة ويجري تحليل الحساب المذكور بتخصيص حقول خاصة في يومية الإيرادات لكل من إجمالي المبيعات والسماحات والمردودات.
		٤١٢٢	مردودات ومسموحات المبيعات
	٤١٣		إيراد نشاط التشييد يشمل هذا الحساب الإيرادات المتأتية للوحدات التي تمارس أعمال التشييد وتنفيذ المقاولات للغير، وبما يقابل قيمة الأعمال التي جرى تنفيذها والتي تعتمد أساسا على شهادة المهندس، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		٤١٣١	إيرادات ذرعات منجزة يشمل هذا الحساب قيمة الأعمال المنجزة من البناء أو المقاولة خلال الفترة المالية ضمن شروط العقد المقاسة بموجب الذرعات الهندسية.
		٤١٣٢	مسموحات نشاط التشييد
		٤١٣٣	تغير أعمال تحت التنفيذ يشمل هذا الحساب الفرق بين رصيد أول المدة وآخر المدة لذرعات العمل المنجزة والأعمال المنجزة وغير المذروعة والمواد المطروحة في موقع العمل.
	٤١٤		إيراد نشاط الإنتاج النباتي يشمل هذا الحساب صافي الإيرادات المتأتية للوحدات التي تقوم بنشاط الإنتاج الزراعي والناتجة عن بيع منتجاتها، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		٤١٤١	ايراد مبيعات الإنتاج النباتي يشمل هذا الحساب اجمالي الإيرادات الناتجة عن بيع المنتجات والمحاصيل الزراعية كما ويشمل أقيام السلع والمنتجات المخفضة أو المقدمة مجاناً إلى الغير بموجب التشريعات النافذة أو قرارات الإدارة ويجري تحليل الحساب المذكور بتخصيص حقول خاصة في يومية الإيرادات لكل من إجمالي المبيعات والسماحات والمردودات.
		٤١٤٢	مردودات ومسموحات المبيعات
	٤١٥		إيراد نشاط الإنتاج الحيواني يشمل هذا الحساب صافي الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية التي تمارس نشاط الإنتاج الحيواني(كتربية الأغنام والدواجن والمواشي والأسماك..الخ) والناتجة عن بيع لحومها وإنتاجها خلال الفترة المالية ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
		٤١٥١	ايراد المبيعات إنتاج الحيواني يشمل هذا الحساب الإيرادات الناتجة عن بيع المنتجات الحيوانية ولحومها كما يشمل أقيام السلع والمنتجات المخفضة أو المقدمة مجاناً إلى الغير بموجب التشريعات النافذة أو قرارات الإدارة ويجري تحليل الحساب المذكور بتخصيص حقول خاصة في يومية الإيرادات بكل من إجمالي المبيعات والسماحات والمردودات.

		٤١٥٢	مردودات ومسموحات المبيعات
	٤١٦		إيراد ماء وكهرباء يشمل هذا الحساب الإيرادات المتأتية للوحدات التي تقوم بإنتاج وبيع القدرة الكهربائية والمياه بنوعيها الخام والصافي سواء كان إنتاجاً رئيساً أم ثانوياً خلال الفترة المالية ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
		٤١٦١	إيراد الماء يشمل هذا الحساب الإيراد المتأتي عن مبيعات الوحدة الاقتصادية من المياه بنوعيه الخام والصافي وأجور مد الأنابيب من الشبكة العامة للمستهلكين ونصب المقاييس وكافة الإيرادات الأخرى المتعلقة بهذا النشاط. ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
		٤١٦١١	إيراد ماء الشرب
		٤١٦١٢	إيراد ماء خام
		٤١٦٢	إيراد الكهرباء ويشمل هذا الحساب الإيراد الذي تحصل عليه الوحدة عن مبيعات الطاقة الكهربائية وأجور نصب ومد أسلاك من الشبكة العامة للمستهلكين وكافة الإيرادات الأخرى المتعلقة بهذا النشاط.
	٤١٧		إيراد بيع المخلفات والمنتجات العرضية يشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة نتيجة بيع المخلفات التي تنشأ عن الإنتاج، أو القيمة التقديرية لهذه المخلفات في حالة قيام الوحدة بخزنها بهدف استخدامها أو بيعها في المستقبل فضلاً عن القيمة البيعية للمنتجات العرضية، على ان تعتبر تلك القيم تخفيضاً لتكاليف المنتج او المنتجات الرئيسية. ويحلل:
		٤١٧١	ايراد بيع المخلفات
		٤١٧٢	ايراد بيع المنتجات العرضية
٤٢			إيراد النشاط التجاري يشمل هذا الحساب الإيرادات المتأتية للوحدة الاقتصادية عن مزاولتها لعمليات المتاجرة بالسلع والأراضي المشتراة بغرض بيعها، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
	٤٢١		ايراد مبيعات بضائع وأراضي بغرض البيع يشمل هذا الحساب صافي مبيعات السلع المشتراة بغرض البيع كذلك يشمل مبيعات الأراضي، ويحلل إلى:-
		٤٢١١	ايراد مبيعات بضائع بغرض البيع
		٤٢١٢	ايراد مبيعات أراضي بغرض البيع
		٤٢١٢١	الأراضي بالأسعار التجارية
		٤٢١٢٢	الأراضي بالأسعار المخفضة
		٤٢١٣	مردودات ومسموحات بضائع واراضي بغرض البيع
		٤٢١٤	السلع المخفضة وتشمل قيمة الهدايا والنماذج الموزعة مجاناً والسلع المخفضة وغيرها
	٤٢٣		عمولة مستلمة يشمل هذا الحساب المبالغ التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية عن قيامها بالتوسط بأعمال الاستيراد وتقديم خدمات الشراء، والتحميلات الإدارية.
	٤٢٤		إيراد الفندقة والسياحة يشمل هذا الحساب الإيراد المتأتي للوحدة الاقتصادية العاملة في مجال الفندقة والسياحة نتيجة إقامة السياح

				والسفرات السياحية داخل وخارج العراق والدخول إلى المرافق السياحية... الخ.
	٤٢٥			إيرادات متنوعة يشمل هذا الحساب الإيرادات الأخرى التي تحصل عليها الوحدات الاقتصادية التجارية مثل إيرادات بيع النماذج والفوارغ وغيرها.
٤٣				إيراد النشاط الخدمي يشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدات لقاء تقديمها خدمات للغير كالنقل والمواصلات وأعمال الصيانة..الخ، وتحدد الإيرادات هذا النشاط بثمن الخدمات المباعة كما يشمل هذا النشاط هذا الحساب أقيام الخدمات المخفضة أو المقدمة مجاناً إلى الغير وفقاً للتشريعات النافذة أو بموجب قرارات الإدارة، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
	٤٣١			ايراد خدمات أساسية ويشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدات التي تقدم الخدمات الى الغير والناتجة عن نشاطها الجاري والتي تتضمن الاتي:
		٤٣١١		إيراد خدمات النقل يشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية التي تمارس نشاط النقل، سواء كانت بضائع أو أشخاص بواسطة السيارات والقاطرات والبواخر، ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
			٤٣١١١	إيرادات خدمات النقل بالسيارات
			٤٣١١٢	إيرادات خدمات بالسكك الحديدية
			٤٣١١٣	إيرادات خدمات النهري والبحري
			٤٣١١٤	إيرادات خدمات النقل الجوي
			٤٣١١٥	إيرادات خدمات الملاحة والعبور
			٤٣١١٦	ايرادات النقل بالانابيب
			٤٣١١٧	ايرادات النقل بالاسلاك
			٤٣١١٩	إيراد خدمات النقل الاخرى
		٤٣١٢		ايراد خدمات صحية ويشمل هذا الحساب أجور الخدمات الصحية المقدمة من تلك الوحدات الى الغير سواء كانت عن الخدمات المباشرة او اشتراك مضمون لخدمات مستقبلية او إيرادات محولة الى تلك المؤسسات من الغير ناتجة عن ضرائب او غرامات وفقا للقوانين والأنظمة، ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
			٤٣١٢١	ايراد خدمات مقدمة
			٤٣١٢٢	ايراد اشتراك وانتساب
			٤٣١٢٣	ضرائب محولة
		٤٣١٣		إيراد خدمات الاتصالات يشمل هذا الحساب الإيرادات المتأتية لدوائر البريد والبرق والهواتف لقاء قيامها بتقديم الخدمات البريدية والبرقية والتلكس وأجور النداءات الهاتفية الداخلية والخارجية ويدخل في ضمنها أجور مد الأسلاك ونصب أجهزة الهاتف والبرق والتلكس.
		٤٣١٤		إيراد خدمات استشارية وفنية يشمل هذا الحساب إيراد الخدمات الاستشارية والفنية المقدمة للغير من قبل الوحدة الاقتصادية التي تزاول هذا النشاط بشكل رئيسي.

		٤٣١٥			ايراد خدمات التربية والتعليم وتمثل الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسات التعليمية من مختلف مصادرها مثل الأجور الدراسية والدورات التدريبية ودورات التقوية والأجور الأخرى
			٤٣١٥١		أجور دراسية
			٤٣١٥٢		إيرادات اخرى
		٤٣١٦			ايراد خدمات الترويج والضيافة
			٤٣١٦١		دعاية
			٤٣١٦٢		طبع
			٤٣١٦٣		ضيافة
			٤٣١٦٤		ايرادات ترويجية اخرى
		٤٣١٩			ايرادات اساسية اخرى
	٤٣٢				إيراد خدمات الصيانة والتصليح يشمل هذا الحساب أجور الخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية التي تزاول نشاط الصيانة والتصليح للاصول مثل صيانة الشوارع والمباني والأسواق وكذلك الأكشاك والحدائق العامة، أما قيمة المواد المجهزة والمستخدمة في الصيانة فتدخل ضمن إيراد النشاط التجاري.
	٤٣٣				ايرادات التقاعد والضمان الاجتماعي ويمثل هذا الحساب المبالغ التي تحصل عليها دوائر التقاعد والضمان الاجتماعي بموجب القانون والمتضمنة في مساهمة العاملين وحصة الوحدات في الضمان الاجتماعي وكذلك النسبة القانونية المستلمة من أرباح الوحدات المقرر توزيعها، ويحلل إلى الحسابات الآتية:
		٤٣٣١			مساهمات التقاعد والضمان الاجتماعي يشمل هذا الحساب الإيرادات المتحققة عن مساهمة العاملين وحصة الوحدة الاقتصادية في الضمان الاجتماعي.
		٤٣٣٢			حصة الضمان من أرباح الوحدة الاقتصادية يشمل هذا الحساب النسبة القانونية المقرر توزيعها من أرباح الوحدة الاقتصادية بموجب القانون كحصة للعمال.
	٤٣٤				إيجار اصول غير المتداولة يشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية مقابل تأجيرها للمباني ووسائط النقل والمكائن والمعدات والعدد والاثاث التي تمتلكها للغير، ويدخل ضمن هذا الحساب بدل ايجار الدور سكنية عائدة للوحدة الاقتصادية والتي يشغلها المنتسبين، ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
		٤٣٤١			ايراد ايجار الممتلكات والآلات والمعدات
			٤٣٤١١		ايجار الاراضي
			٤٣٤١٢		إيجار مباني
				٤٣٤١٢١	إيجار مباني سكنية
				٤٣٤١٢٢	إيجار مباني تجارية
				٤٣٤١٢٣	إيجار مباني خدمية
			٤٣٤١٣		إيجار آلات ومعدات

			٤٣٤١٤	إيجار وسائط نقل
			٤٣٤١٥	إيجار العدد
			٤٣٤١٦	إيجار الاثاث
		٤٣٤٢		ايراد ايجار العقارات الاستثمارية
	٤٣٥			ارباح استثمارات مالية وفروقات اسعار الصرف الاجنبي
		٤٣٥١		ايراد مقسوم الارباح الاستثمارات المالية
		٤٣٥٢		ارباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر يشمل هذا الحساب الارباح المتحققة عن احتفاظ الوحدة الاقتصادية بالاستثمارات المالية، والناجمة عن ارتفاع سعر الاستثمارات المالية في السوق عن القيمة الدفترية او الفرق الناجم عن بيع تلك الاستثمارات باعلى من قيمتها الدفترية.
		٤٣٥٣		ايراد مقسوم الارباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر
		٤٣٥٤		ارباح المشتقات المالية
		٤٣٥٥		ارباح فروقات أسعار الصرف الأجنبي يشمل هذا الحساب الارباح المتحققة عن احتفاظ الوحدة الاقتصادية بالعملات الأجنبية.
	٤٣٦			إيراد خدمات متنوعة يشمل هذا الحساب أية إيرادات تحصل عليها الوحدة الاقتصادية نتيجة نشاطها والتي يتعذر تبويبها ضمن حسابات الموارد السابقة، ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
		٤٣٦١		ايراد انتساب واشتراك يشمل هذا الحساب الإيراد الذي تحصل عليه الإتحادات والمنظمات والجمعيات والنوادي عن انتساب الأعضاء إليها، وتشمل كذلك الاشتراكات السنوية.
		٤٣٦٢		إيراد خدمات التنظيف يشمل هذا الحساب الإيراد المتأتي بموجب وصولات عن خدمة تنظيف الشوارع والأماكن العامة والحدائق ضمن حدود الوحدة الاقتصادية.
		٤٣٦٤		إيراد خدمات اجتماعية يشمل هذا الحساب الإيراد المتأتي عن الخدمات التعليمية والصحية والشؤون الاجتماعية وغيرها.
	٤٣٧			فوائد دائنة يشمل هذا الحساب المبالغ التي تتحقق للوحدة الاقتصادية عن الودائع غير المتداولة في المصارف المحلية والأجنبية وعن الأموال التي تقرضها للغير وكذلك عن الفوائد المترتبة عن تأخير تسديد المدينون التجاريون لأرصدة حساباتهم.
	٤٣٩			إيرادات تشغيلية اخرى
		٤٣٩٢		ايراد عمولة بيع
		٤٣٩٣		ايراد حق استخدام الأصول غير الملموسة
		٤٣٩٤		أرباح إعادة تقييم زراعة قائمة
		٤٣٩٥		أرباح إعادة تقييم الإنتاج الحيواني تحت التكوين
	٤٤			إيراد التشغيل للغير الإيراد المتحقق من الأعمال التي تجريها الوحدة على منتجات أو مواد يمتلكه الغير. ويجري تحديد المبلغ عن طريق

			تنظيم أوامر عمل للمنتج أو المواد المراد إجراء العمل عليها وتتضمن هذه الأوامر كلفة المواد المصروفة والأجور حسب عدد العمال وطبيعة عملهم والوقت المصروف. مع نسبة أو مبلغ كمصاريف أخرى ويضاف أخيرا ربح الوحدة لقاء القيام بالعمل، ويجري احتساب الكلفة لهذه الأوامر من قبل حسابات الكلفة بالوحدة وثم تطالب الجهة المستفيدة بالمبلغ، ويحلل هذا الحساب الى:
	٤٤١		إيراد التشغيل للغير
	٤٤٢		مسموحات التشغيل للغير
٤٥			كلفة الاصول المصنعة داخلياً يشمل هذا الحساب كلفة الاصول غير المتداولة التي تصنع داخل الوحدة الاقتصادية لاستخدامها في نشاطها الجاري او بقصد التكوين الرأسمالي للوحدة الاقتصادية لا بقصد المتاجرة، ويدخل بضمنها مشغولات العدد والأدوات الاحتياطية ومواد التعبئة المتداولة التي تدخل في عناصر المخزون. يحلل إلى الحسابات الآتية:
	٤٥١		كلفة الاصول غير المتداولة المصنعة
	٤٥٢		كلفة الأدوات الاحتياطية المصنعة
	٤٥٣		كلفة مواد التعبئة المتداولة المصنعة
٤٦			كلف الإنتاج المحول الى المخازن يمثل هذا حساب مقابل كلفة الانتاج خلال الفترة في الشركات الصناعية والمحول الى مخزن الانتاج التام وتحت التشغيل (باستخدام نظام الجرد المستمر) وحسب نوع الصناعة استخراجية كانت ام تحويلية باعتماد الكلفة الفعلية او المعيارية على ان يتم تسوية الفرق بين الكلفة الفعلية والمعيارية ضمن حساب كلفة البضاعة المباعة في نهاية فترة التقرير، ويحلل هذا الحساب الى :
	٤٦١		كلف الإنتاج التام المحول الى المخازن
		٤٦١١	كلف الانتاج التام للصناعة الاستخراجية
		٤٦١٢	كلف الانتاج التام للصناعة التحويلية
		٤٦١٣	الكلف المحولة لنشاط التشييد
		٤٦١٤	كلف الانتاج التام المحول للإنتاج النباتي
		٤٦١٥	كلف الانتاج التام المحول للإنتاج الحيواني
	٤٦٢		كلف الإنتاج تحت التشغيل المحول الى المخازن
		٤٦٢١	كلف الانتاج تحت التشغيل للصناعة الاستخراجية
		٤٦٢٢	كلف الانتاج تحت التشغيل للصناعة التحويلية
		٤٦٢٣	الكلف تحت التشغيل المحولة لنشاط التشييد
		٤٦٢٤	كلفة انتاج الزراعة القائمة المحول للمخازن
		٤٦٢٥	كلفة الانتاج الحيواني تحت التكوين المحول للمخازن
٤٨			الإيرادات التحويلية يشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية نتيجة أحكام قانونية أو قرارات أدارية خارج نشاطها وبالتالي لا تعتبر من مفردات الدخل القومي لكونها لا تضيف شيئاً عليه، يحلل إلى الحسابات الآتية:
	٤٨١		منح تمويلية يشمل هذا الحساب المنح التي تستلمها الوحدة الاقتصادية لمعاونتها بالاستمرار في مزاولة نشاطها وقد تكون على شكل دعم أو إعانات أو مكافآت، وقد يكون نقدي أو تخفيض التزام أو إعفاء قرض أو تقديم أصل،

			ويحلل إلى الحسابات الآتية:	
		٤٨١١	المنح الحكومية يشمل هذا الحساب المنح التي تستلمها الوحدة الاقتصادية من الحكومة للاستمرار في نشاطها.ويحلل إلى الحسابات الآتية:	
		٤٨١١١	منح سلع مستوردة	
		٤٨١١٢	منح منتج محلي	
		٤٨١١٣	منح تصدير	
		٤٨١١٤	منح رواتب	
		٤٨١١٥	منح تشغيلية	
		٤٨١١٦	منح نقدية أخرى	
		٤٨١١٧	منح تخفيض او الغاء دين حكومي	
		٤٨١١٨	منح عينية (مقدمة على شكل اصل ثابت)	
		٤٨١١٩	منح حكومية أخرى	
		٤٨١٢	منح الوحدات الاقتصادية الرئيسية والتابعة يشمل هذا الحساب المنح التي تحصل عليها المؤسسات ومراكز التدريب من الوحدات الاقتصادية التي تشرف عليها أو تقدم لها خدمة، على أن تكون هذه المراكز ذات استقلال مالي، وكذلك تشمل المنح التي تحصل عليها النقابات والمنظمات والجمعيات والاتحادات من فروعها أو من مراكزها.	
		٤٨١٣	المنح الاخرى الداخلية: ويشمل المنح التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من جهات اخرى داخل العراق مثال ذلك (القطاع الخاص).	
		٤٨١٤	منح عالم خارجي: ويشمل المنح التي تستلمها الوحدة الاقتصادية من الجهات الأجنبية سواء كانت مقرها داخل العراق أو خارجه مثال ذلك (الحكومات الأجنبية، المنظمات الأجنبية).	
	٤٨٢		إيرادات تحويلية متنوعة	
		٤٨٢١	تبرعات مستلمة يشمل هذا الحساب التبرعات النقدية والعينية التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية.	
		٤٨٢٢	تعويضات وغرامات هي تلك المبالغ التي تفرض على الغير (المتعاقدين) نتيجة إخلالهم بتنفيذ العقود والإلتزامات والتعويضات أو مقابل الأضرار التي تلحق الوحدة نتيجة إخلال الغير بالإلتزامات اتجاه الوحدة أو نتيجة الحوادث التي تصيب ممتلكاتها بسبب الغير، ويحلل إلى الحسابات الآتية:-	
		٤٨٢٢١	تعويضات	
		٤٨٢٢٢	غرامات	
		٤٨٢٣	ديون سبق شطبها يشمل هذا الحساب الديون التي سبق للوحدة الاقتصادية ان شطبتها في سنة مالية سابقة، وجرى تحصيلها أو تحصيل جزء منها فيما بعد.	
	٤٨٣		مخصصات انتفى الحاجة منها يشمل هذا الحساب المخصصات التي سبق للوحدة الاقتصادية أن خصصتها مقابل أعباء في سنة مالية سابقة، وتأكد للوحدة انتهاء الغرض الذي خصصت من اجلها تلك المبالغ، ويحلل إلى الحسابات الآتية:	

		٤٨٣١	مخصص انخفاض قيمة الأصول انتفى الحاجة منه			
			٤٨٣١١	مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة انتفى الحاجة منه		
			٤٨٣١١١	مخصص انخفاض الممتلكات وآلات ومعدات انتفى الحاجة منه		
			٤٨٣١١٢	مخصص انخفاض العقارات الاستثمارية انتفى الحاجة منه		
			٤٨٣١١٣	مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة المستأجرة انتفى الحاجة منه		
			٤٨٣١١٤	مخصص انخفاض أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة انتفى الحاجة منه		
			٤٨٣١١٥	مخصص انخفاض الاستثمارات المالية انتفى الحاجة منه		
				٤٨٣١١٥١	مخصص انخفاض الاستثمارات المالية في أدوات حقوق الملكية انتفى الحاجة منه	
				٤٨٣١١٥٢	مخصص انخفاض الاستثمارات المالية المصنفة من خلال الأرباح والخسائر انتفى الحاجة منه	
				٤٨٣١١٥٣	مخصص انخفاض الاستثمارات المالية المصنفة من خلال الدخل الشامل الآخر انتفى الحاجة منه	
			٤٨٣١١٦	مخصص انخفاض عقود التعدين انتفى الحاجة منه		
			٤٨٣١١٧	مخصص انخفاض الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة انتفى الحاجة منه		
			٤٨٣١١٨	مخصص انخفاض الأصول غير الملموسة انتفى الحاجة منه		
			٤٨٣١٢	مخصص انخفاض الأصول المتداولة انتفى الحاجة منه		
			٤٨٣١٢١	مخصص انخفاض أسعار المخزون انتفى الحاجة منه		
				٤٨٣١٢١١	مخصص انخفاض أسعار المخزون السلعي انتفى الحاجة منه	
				٤٨٣١٢١٢	مخصص انخفاض أسعار الخامات والمواد الأولية انتفى الحاجة منه	
				٤٨٣١٢١٣	مخصص انخفاض أسعار الأدوات الاحتياطية انتفى الحاجة منه	
			٤٨٣١٢٢	مخصص انخفاض قيمة المدينون انتفى الحاجة منه		
			٤٨٣١٢٣	مخصص انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة المعروضة للبيع انتفى الحاجة منه		
		٤٨٣٢	مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز انتفى الحاجة منه .			
		٤٨٣٣	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة وخدمات ما بعد البيع انتفى الحاجة منه			
			٤٨٣٣١	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة انتفى الحاجة منه.		
			٤٨٣٣٢	مخصص خدمات ما بعد البيع انتفى الحاجة منه.		
		٤٨٣٤	مخصص مصروفات الشراء انتفى الحاجة منه.			
		٤٨٣٥	مخصص المطالبات والغرامات انتفى الحاجة منه			
		٤٨٣٦	مخصص انخفاض الاستثمار بالعقود المستقبلية انتفى الحاجة منه.			

		٤٨٣٨		مخصصات متنوعة انتفى الحاجة منها .
			٤٨٣٨١	مخصص انخفاض الموجودات المحتفظ بها للبيع انتفى الحاجة منه
			٤٨٣٨٢	مخصص مصروف تعويضات الأسهم المصدرة انتفى الحاجة منه
			٤٨٣٨٣	مخصص التزام منافع موظفين انتفى الحاجة منه
			٤٨٣٨٤	مخصص مردودات ومسموحات المبيعات انتفى الحاجة منه
			٤٨٣٨٥	مخصص التزام تفكيك الاصول انتفى الحاجة منها.
			٤٨٣٨٦	مخصص ضريبة الدخل انتفى الحاجة منه
	٤٨٦	إيرادات الاستدامة		
		٤٨٦١		إيرادات الاستدامة البيئية
		٤٨٦٢		إيرادات الاستدامة الاجتماعية
٤٩	الإيرادات والمكاسب الأخرى			
	٤٩١	المكاسب الرأسمالية يشمل هذا الحساب المكاسب الناتجة عن بيع الاصول غير المتداولة بأعلى من القيمة الدفترية، ويحلل إلى:		
		٤٩١١		مكاسب بيع الممتلكات والآلات والمعدات
		٤٩١٢		مكاسب بيع العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الايجار)
		٤٩١٣		مكاسب بيع الأصول غير المتداولة المستأجرة (ايجار تمويلي)
		٤٩١٤		مكاسب بيع موجودات حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة
		٤٩١٥		مكاسب بيع الاستثمارات المالية
			٤٩١٥١	مكاسب بيع الاستثمارات المصنفة بالكلفة المستنفذة
			٤٩١٥٢	مكاسب بيع استثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر
		٤٩١٦		مكاسب بيع عقود التعدين
		٤٩١٧		مكاسب بيع الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة
		٤٩١٨		مكاسب بيع الأصول غير الملموسة
	٤٩٢	إيرادات عرضية يشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية بصورة عرضية نتيجة مزاولتها للنشاط، والتي ليس لها صفة الاستمرار مثل المبالغ المتحققة للوحدة الاقتصادية لفروقات تحويل العملة.		

الفصل الثاني

المعالجات القيدية

الفصل الثاني
القسم الأول
الاعتراف والقياس للأصول والالتزامات غير المتداولة

المعالجة المحاسبية للأصول والالتزامات

١ – <u>القياس والاثبات الاولي</u>:

أ– يجب أن تثبت تكلفة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات على انها أصل عندما وفقط عندما:

أولاً–يكون من المحتمل أن منافعاً اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند سوف تتدفق الى المنشاة.

ثانياً–يمكن قياس تكلفة البند بطريقة يمكن الاعتماد عليها

ب–تقوم المنشأة بموجب مبدأ الإثبات بتجميع تكاليف عقاراتها، وآلاتها ومعداتها في الوقت الذي يتم فيه تحملها، وتشمل هذه التكاليف التي يتم تحملها – بشكل أولي – لاقتناء أو تشييد بند من بنود العقارات والآلات والمعدات والتكاليف التي يتم تحملها لاحقاً للإضافة إليه، أو استبدال جزء منه، أو صيانته، قد تشمل تكلفة بنود العقارات والآلات والمعدات تكاليف متكبدة متعلقة بإيجار الأصول المستخدمة في إنشاء وإضافة وإحلال جزء من خدمة بند من العقارات، والآلات والمعدات مثل استهلاك أصول حق الاستخدام.

ج– قد تقتنى بنود العقارات والآلات والمعدات لأسباب تتعلق بالسلامة أو البيئة، ورغم أن اقتناء مثل هذه العقارات والآلات والمعدات لا يزيد – بشكل مباشر – المنافع الاقتصادية المستقبلية لأي بند موجود للعقارات والآلات والمعدات، إلا أنه قد يكون ضرورياً للمنشأة لتحصل على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى، وتتأهل مثل هذه البنود من العقارات والآلات والمعدات للإثبات على أنها أصول نظراً لأنها تمكن المنشأة من جني منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المتعلقة بها تزيد عما كان يمكن جنيه لو لم تقتني تلك البنود، فعلى سبيل المثال، قد يقوم مصنع مواد كيميائية بتركيب معالجات لمناولة المواد الكيميائية للالتزام بمتطلبات بيئية لإنتاج وتخزين المواد الكيميائية الخطرة، وعليه تثبت تحسينات المصنع المتعلقة بها على أنها أصل نظراً لأنه بدونها لن تتمكن المنشأة من تصنيع وبيع المواد الكيميائية.

د– بموجب مبدأ الإثبات الوارد اعلاه لا تثبت المنشأة ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات تكاليف الصيانة اليومية للبند، وبدلاً من ذلك تثبت هذه التكاليف عند تحملها ضمن الربح أو الخسارة. تكاليف الصيانة اليومية هي – بشكل رئيس – تكاليف العمل والمهمات المستهلكة وقد تشمل تكلفة قطع صغيرة، وغالباً ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه لـ "إصلاح وصيانة" بند من بنود العقارات والآلات والمعدات.

وينبغي توسيط حسابات الانفاق الرأسمالي لإثبات كافة العمليات المالية المتعلقة بالحصول على الاصول لحين تهيئتها للاستخدام ويتم عكس كلفة الاصل ضمن الحساب المقابل لها ضمن

الاصول غير المتداولة المستخدمة في النشاط ويجري تكوينها وتهيئة كلفة الاصول غير المتداولة وإستخدامها عن طريق المصادر الآتية:

١- الشراء من السوق المحلي.

٢- الشراء من السوق الخارجي.

٣- الهدايا.

٤- إنشاء الاصل بواسطة المقاولين.

٥- إنشاء الاصل والتجهيز عن طريق الوحدة ذاتها في حالتي التمويل الذاتي والمركزي.

١- <u>الشراء من السوق المحلي</u>:

(١-١) <u>الأراضي</u>:

ويدخل ضمن كلفة الأراضي ثمن الأرض ومصاريف الإقتناء كمصاريف التسجيل ومصاريف الإعداد التي تنفق بقصد إعدادها للغرض الذي اشتريت من أجله، ومصاريف إزالة المبنى القديم المشترى وتسوية سطح الأرض.

مثال: قامت الشركة العامة لصناعة البطاريات بشراء قطعة أرض لمعاملها بكلفة (٢) مليون دينار، وقد بلغت مصاريف التسجيل (٥٠) ألف دينار ومصاريف الإعداد (٣٠٠) ألف دينار.

- **إثبات قيد الشراء**

٢٣٥٠٠٠٠	**من حـ/ أراضي بناء**	**١٢١١٢**
	٢٣٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	**١٣٤٢١**

- **إثبات قيد الاستغلال**

٢٣٥٠٠٠٠	**من حـ/ أراضي بناء**	**١١١١٢**
	٢٣٥٠٠٠٠ إلى حـ/ أراضي بناء	**١٢١١٢**

<u>ملاحظة</u>: يمكن للشركة توزيع التكاليف الإضافية على الأصول المشتراة بموجب صفقة واحدة مثل تكاليف التسجيل للأرض والمبنى والتي يتم توزيعها حسب استخدام تلك الأصول اما بإضافتها الى كلفة الأرض إذا كان هدف اقتناءها هو لإزالة المبنى مثلاً او توزيعها على كلفة الأراضي والمباني وهكذا لبقية الحالات.

مثال: شراء مبنى قديم وإزالته

قامت الشركة العامة لصناعة البطاريات بشراء قطعة ارض بضمنها مبنى قديم بكلفة (١٠) مليون دينار وقد بلغت مصاريف التسجيل (٥٠) ألف دينار، وكلفة إزالة المبنى القديم (٢) مليون دينار، وقيمة بيع الأنقاض (١) مليون دينار.

- **إثبات قيد الشراء**

١٠٠٥٠٠٠٠	**من حـ/ اراضي بناء**	**١٢١١٢**
	١٠٠٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	**١٣٤٢١**

- **تسجيل كلفة إزالة المبنى القديم في حساب مشروعات تحت التنفيذ/ أراضي بناء**

٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/ أراضي بناء	١٢١١٢
٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **تسجيل إستلام قيمة بيع الأنقاض**

١٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
١٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ أراضي بناء	١٢١١٢

- **غلق حساب الانفاق الراسمالي**

رصيد أراضي بناء= ٢٠٠٠٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ دينار

١١٠٥٠٠٠٠ من حـ/ أراضي بناء	١١١١٢
١١٠٥٠٠٠٠ إلى حـ/ أراضي بناء	١٢١١٢

(١-٢) <u>مباني ومنشآت وطرق:</u>

تدخل ضمن الأبنية ثمن الشراء ومصاريف نقل الملكية والضرائب المدفوعة الأخرى، وتكاليف إزالة أجزاء المباني والوحدات القديمة المشتراة وتكاليف إعادة بنائها ومصاريف التحسينات لحين تهيئتها للإستخدام مطروحاً منها قيمة الأرض المقدرة.

مثال: قامت احدى الشركات بدفع مبلغ (١٥٠) مليون دينار ثمن شراء منشآت سكنية لغرض إسكان المنتسبين وقد بلغت مصاريف نقل الملكية (٧٥٠٠) ألف دينار، وقدرت قيمة الأرض بمبلغ (٤٠) مليون دينار.

الحل: (المبالغ بالاف الدنانير)

- **إثبات قيد الشراء**

١١٠٠٠٠ من حـ/منشآت سكنية	١٢١٢٣
٤٠٠٠٠ من حـ/أراضي بناء	١٢١١٢
١٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

<u>تسجيل مصاريف نقل الملكية</u>

- **مصاريف التسجيل**

اراضي: ٧٥٠٠ × (٤٠٠٠٠ ÷ ١٥٠٠٠٠) = ٢٠٠٠

مباني: ٧٥٠٠ – ٢٠٠٠ = ٥٥٠٠

٥٥٠٠ من حـ/منشآت سكنية	١٢١٢٣
٢٠٠٠ من حـ/أراضي بناء	١٢١١٢
٧٥٠٠ إلى حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **إثبات قيد الاستغلال**

١١٥٥٠٠ من حـ/منشآت سكنية	١١١٢٣
٤٢٠٠٠ من حـ/أراضي بناء	١١١١٢
١١٥٥٠٠ إلى حـ/منشآت سكنية	١٢١٢٣
٤٢٠٠٠ إلى حـ/أراضي بناء	١٢١١٢

<u>ديكورات وتركيبات وقواطع</u>: يمثل اضافة قواطع الى المباني فتحسب كلفة انشاء تلك القواطع على ان تساهم في زيادة الطاقة الاستيعابية لتلك المباني وان كلفة انشاءها كبيرة نسبياً وعند انشاء تلك القواطع يتم

اضافتها على كلفة المباني، في حين إذا ما لم تحقق الشروط فأنه يتم اثبات تلك المبالغ ضمن المصروفات وحسب نوع المصروف.

مثال: قامت الشركة العامة لتجارة السيارات بإنشاء ديكورات وقواطع في الساحة الأمامية للمنشأة لغرض عرض سيارات الصالون التي ستقوم بإستيرادها للمواطنين وقد بلغت كلفتها (٤,٥) مليون دينار.

- **قيد إثبات كلفة الديكورات**

٤٥٠٠٠٠٠ من حـ/ مباني تجارية	**١٢١٢١٢**
٤٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	**١٣٤٢١**

- **قيد إثبات الاستغلال**

٤٥٠٠٠٠٠ من حـ/ مباني تجارية	**١١١٢١٢**
٤٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مباني تجارية	**١٢١٢١٢**

مثال: استناداً إلى المثال السابق فأذا قررت الشركة العامة لتجارة السيارات ان تلك القواطع هي للمشاركة خلال الفترة بمعرض دولي ينتهي لغاية نهاية الشهر المقبل وعندها يتم تحميل مبلغ الديكورات على حساب المستلزمات الخدمية /٣٣:

- **قيد إثبات الإطفاء السنوي لكلفة الديكورات سنة انشائها**

٤٥٠٠٠٠٠ من حـ/ صيانة مباني وانشاءات وطرق	**٣٣٢١٢١**
٤٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	**١٣٤٢١**

شراء اصول او إزالة أجزاء منها وإعادة بناءها:

قد تتطلب أجزاء من بعض بنود العقارات والآلات والمعدات استبدالها على فترات منتظمةعلى سبيل المثال قد يتطلب فرن تبطيناً بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام، أو قد تتطلب التجهيزات الداخلية للطائرات مثل المقاعد ومطابخ الطائرة استبدالها عدة مرات خلال العمر الإنتاجي للطائرة، بموجب ذلك فإن المنشأة تثبت ضمن المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات تكلفة استبدال جزء من مثل هذا البند عندما يتم تحمل تلك التكلفة، إذا استوفيت ضوابط الإثبات، ويلغى إثبات المبلغ الدفتري لتلك الأجزاء التي استبدلت وفقا لمقتضيات الغاء الاثبات وكما مبين في ادناه:

مثال: في ٢٠١٨/٦/١ قامت الشركة العامة للصناعات الكهربائية باستبدال بطانة الفرن الحراري في معمل المصابيح الكهربائية بكلفة مقدارها (٢٠) مليون دينار والتي تمثل (٤٠%) من كلفة الفرن الحراري الذي تم انشاءه في ٢٠٠٨/٣/٢٠ وبكلفة اجمالية بلغت (٦٠) مليون دينار.

م/ تسجيل القيود اليومية إذا علمت بان نسبة الاندثار المتراكم (٤%).

تمثل كلفة بطانة الافران القديمة = ٦٠ مليون × ٤٠% = ٢٤ مليون دينار

الاندثار المتراكم الشهري = ٢٤ مليون ×٤%× (١÷١٢) = ٨٠ ألف دينار شهرياً

العمر الإنتاجي المستهلك من ٢٠٠٨/٣/٢٠ لغاية ٢٠١٨/٦/١ = ١٢٢ شهراً

مخصص الاندثار المتراكم لغاية تاريخ الاستبدال = ٨٠٠٠٠ × ١١٧ = ٩٣٦٠ ألف دينار

اندثار سنة ٢٠١٨ = ٨٠٠٠٠×٥ =٤٠٠ ألف دينار.

- **قيد اندثار سنة ٢٠١٨:**

٤٠٠٠٠٠ حـ/ اندثار الات ومعدات ٣٧١١٣

٤٠٠٠٠٠ حـ/ متراكم اندثار الات ومعدات ٢٢١٣

- **قيد الغاء البطانة = ٢٤ مليون دينار – ٩٧٦٠ ألف دينار = ١٤٢٤٠ ألف دينار**

١٤٢٤٠٠٠٠ حـ/ خسائر رأسمالية ٣٩١١

٩٧٦٠٠٠٠ حـ/ متراكم اندثار الات ومعدات ٢٢١٣

٢٤٠٠٠٠٠٠ حـ/ آلات ومعدات ١١١٣

- **قيد اضافة كلفة البطانة الجديدة**

٢٠٠٠٠٠٠٠ حـ/ الآلات ومعدات ١١١٣

٢٠٠٠٠٠٠٠ حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

<u>إستبدال الاصول غير المتداولة:</u>

قد تحقق مكاسب أو خسائر رأسمالية نتيجة قيام الوحدة الإقتصادية بإستبدال بعض اصولها غير المتداولة بالقيمة السوقية باصول ثابتة ليست من نفس الصنف أو نوع الاصل أو في حالة إستبداله من نفس الصنف، فضلاً عن دفع نقدي نتيجة الفرق الحاصل بين القيمة الدفترية لتلك الاصول والقيمة السوقية العادلة التي تقبلها البائع فان الخسائر الناشئة عن فروقات القيمة الدفترية والقيمة السوقية تعد خسائر رأسمالية ويعترف بها.

مثال: إستبدلت الشركة العامة للصناعات الكهربائية سيارة صالون كلفتها التأريخية (٦) مليون دينار وإندثارها المتراكم (١,٥) مليون دينار بسيارة صالون من أحد معارض السيارات بسعر (٤) مليون دينار مع دفع مبلغ (١,٥) مليون دينار.

- **إثبات قيد الإستبدال**

٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل الركاب	**١٢١٤١١**
١٥٠٠٠٠٠ من حـ/ متراكم اندثار وسائط نقل وانتقال	**٢٢١٤**
٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/ خسائر الممتلكات والالات والمعدات	**٣٩١١**
٦٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ وسائط نقل الركاب	**١١١٤١١**
١٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	**١٣٤٢١**

وبالعكس إذا كانت السيارات المستبدلة كلفها التأريخية (٤) مليون دينار، والمستلمة قيمتها العادلة (٦) مليون دينار فتكون المكاسب (٢) مليون دينار ويثبت على حساب مكاسب الممتلكات والالات والمعدات (حـ / ٤٩١١).

(١-٣) <u>وسائط نقل وانتقال:</u>

مثال: قامت الشركة العامة للصناعات الكهربائية بدفع مبلغ مقدم قدره (١٥) مليون دينار إلى الشركة العامة لتجارة السيارات لإقتناء سيارة صالون بمبلغ (٢٥) مليون دينار على ان يسدد المتبقي عند استلام السيارة، وقد بلغ رسم التحويل ونقل الملكية والتسجيل لدى الدوائر المختصة (٨٠٠) ألف دينار، وقد تم استلام السيارات وتسديد المتبقي.

- **إثبات قيد تسديد الدفعة المقدمة**

١٥٠٠٠٠٠٠ من حـ / الدفعات المقدمة	١٢٥١
١٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **إثبات قيد تسديد المصاريف**

٨٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل الركاب	١٢١٤١١
٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **إثبات قيد إستلام السيارة**

٢٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل الركاب	١٢١٤١١
١٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ الدفعات المقدمة	١٢٥١
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **إثبات قيد الإستغلال**

٢٥٨٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل الركاب	١١١٤١١
٢٥٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/ وسائط نقل الركاب	١٢١٤١١

٢) <u>الشراء من السوق الخارجي:</u>

(٢-١) <u>آلات والمعدات:</u>

تقوم الوحدة الإقتصادية في بعض الأحيان بإقتناء الموجودات عن طريق إستيرادها من الخارج وذلك بفتح إعتماد مستندي لدى المصرف لصالح المجهز وتدخل ضمن كلفة الموجود في هذه الحالة قيمة مستندات الشحن المدفوعة، مصاريف المصرف لدى الفتح والتعديل والتمديد، مصاريف النقل لحين وصول الموجود إلى الوحدة مصاريف التركيب.

مثال: المبالغ أدناه جرى دفعها من قبل الشركة العامة للصناعات الميكانيكية لإستيراد ماكنة من الخارج وذلك لإغراض التوسعات الإنتاجية وكانت صيغة العقد ان يكون التسليم في ميناء المشتري:

المبلغ	البيان
١٠٠٠٠	دينار مصاريف فتح الإعتماد
٤٠٠٠٠٠٠	دينار قيمة مستندات الشحن
٨٠٠٠	دينار مصاريف تمديد وتعديل الإعتماد
٢٠٠٠٠٠	دينار مصاريف نقل وتحميل
٦٠٠٠٠٠	دينار مصاريف تركيب

- **إثبات قيد مصاريف فتح الإعتماد**

١٠٠٠٠ من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء اصول غير متداولة	١٢٥٢
١٠٠٠٠ إلى حـ / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **إثبات قيد تسديد قيمة مستندات الشحن**

٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء اصول غير متداولة	١٢٥٢
٤٠٠٠٠٠٠ إلى حـ / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **إثبات قيد مصاريف تمديد وتعديل الإعتماد**

٨٠٠٠ من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء اصول غير متداولة	١٢٥٢
٨٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **إثبات قيد مصاريف النقل**

٢٠٠٠٠٠ من حـ/ آلات ومعدات	١٢١٣
٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **إثبات قيد تسوية الكلفة مع حساب الإعتماد**

٤٠١٨٠٠٠ من حـ / اصول غير متداولة بطريق الشحن	١٢٥٣
٤٠١٨٠٠٠ إلى حـ/ إعتمادات مستندية لشراء اصول غير متداولة	١٢٥٢

- **إثبات قيد تسوية مصاريف تركيب**

٦٠٠٠٠٠ من حـ/ آلات ومعدات	١٢١٣
٦٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **إثبات قيد استلام واستغلال الماكنة**

٤٠١٨٠٠٠ من حـ/ آلات ومعدات	١٢١٣
٤٠١٨٠٠٠ من حـ / اصول غير متداولة بطريق الشحن	١٢٥٣
٤٨١٨٠٠٠ من حـ/ آلات ومعدات	١١١٣
٤٨١٨٠٠٠ إلى حـ/ آلات ومعدات	١٢١٣

٣) <u>الهدايا</u>:

يحدث أحياناً أن تحصل الوحدة الإقتصادية على اصول من الغير وفق الحالات المبينة ادناه:

أ- يتم استلام الأصول غير المتداولة والممولة من الموازنة الاستثمارية باعتماد كلفة انشاءها واثباتها ضمن حساب الاحتياطي العام، اذ تعد تلك الأصول هي تمويل راسمالي من الموازنة يتم اثباتها في الوحدات الحكومية لدعم المركز المالي والتي تثبت في راس المال الإضافي (حساب الاحتياطي العام) لحين اجراء التعديلات على راس مال تلك الشركة لاضافتها لاحقاً.

ب-يتم استلام الأصول غير المتداولة عن طريق الهدايا والتبرعات وفي هذه الحالة يتطلب الأمر تقييم هذه الاصولبالقيمة العادلة وتثبيتها في السجلات ضمن حساب المنح التمويلية /٤٨٢ إذا كانت تتضمن شروطاً من قبل الجهة المانحة او تسجيلها ضمن حساب التبرعات المستلمة /٤٨٣١ اذا كانت مستلمة من جهة مانحة دون شروط.

<u>والامثلة ادناه تبين تلك المعالجات:</u>

مثال (١): استلمت احدى الشركات عدد من سيارات الصالون كهدايا من المجهزين الخارجيين مقابل ان تستخدم هذه السيارات كخطوط نقل لطلبة المناطق الريفية بعد إيصال الموظفين الى أماكن عملهم ولمدة (٥) سنوات وقد بلغت القيمة العادلة التقديرية لهذه السيارات (٢٤) مليون دينار.

- **إثبات قيد إستلام السيارات**

٢٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل الركاب	١
٢٤٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ منح عالم خارجي	٤٨٢٤

- **إثبات قيد استغلال السيارات**

٢٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل الركاب	١١١٤١١
٢٤٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ وسائط نقل الركاب	١٢١٤١١

مثال (٢): استلمت الشركة العامة للصناعات الكهربائية سيارة نقل بضائع ممولة من الموازنة الاستثمارية بلغت كلفتها بمبلغ (١٠) مليون دينار.

إثبات القيود في الشركة العامة للصناعات الكهربائية:

- **إثبات قيد إستلام السيارة**

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل البضائع	١٢١٤١٢
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ إحتياطي عام	٢٦٢٢٢

- **إثبات قيد استغلال السيارة**

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل بضائع	١١١٤١٢
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ وسائط نقل بضائع	١٢١٤١٢

٤) إنشاء الموجود بواسطة المقاولين:

تقوم الوحدة الإقتصادية في بعض الحالات بالإتفاق مع المقاولين لغرض إجراء توسعات أو إنشاءات.

(٤-١) مباني ومنشآت وطرق:

مثال: أحالت الشركة العامة للحديد والصلب مناقصة لتشييد مخازن بكلفة قدرها (١٣٠) مليون دينار بعهدة أحد المقاولين، وقد جرى دفع مقدم على حساب الأعمال (١٢) مليون دينار.

- **إثبات قيد تسديد الدفعة المقدمة**

١٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/ الدفعات المقدمة	١٢٥١
١٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

جرى فيما بعد تقديم الذرعة الأولى للأعمال المنجزة بكلفة (٦٠) مليون دينار خصم منها (٥٠%) من الدفعة وحجز منها نسبة (١٠%) من قيمتها لأغراض فترة الصيانة.

- **إثبات تسديد الذرعة الأولى**

٦٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مخازن وخزانات وسايلوات	١٢١٢٢
٦٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ الدفعات المقدمة	١٢٥١
٦٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١
٤٨٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

جرى تقديم الذرعة الثانية من قبل المقاول وبكلفة (٧٠) مليون دينار وخصم منها أيضاً المتبقي من الدفعة المقدمة وحجز نسبة (١٠%) من قيمتها كتأمينات.

- **إثبات تسديد الذرعة الثانية**

٧٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مخازن وخزانات وسايلوات	١٢١٢٢
٦٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ الدفعات المقدمة	١٢٥١
٧٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١
٥٧٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **إثبات قيد إستغلال**

١٣٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مخازن وخزانات وسايلوات	١١١٢٢
١٣٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مخازن وخزانات وسايلوات	١٢١٢٢

- **إثبات قيد إطلاق التأمينات**

١٣٠٠٠٠٠٠ من حـ/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١
١٣٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٥) <u>إنشاء الاصل والتجهيز عن طريق الوحدة ذاتها:</u>

(٥-١) <u>إنشاء الموجود</u>:

تقوم بعض الوحدات الإقتصادية في إنشاء الاصل في ورشها بدلاً من الشراء المحلي أو الخارجي ويجري تقييم هذه الاصول استناداً إلى الكلفة الفعلية بموجب أوامر العمل الصادرة بشأن إنشاء الاصل.

مثال: جرى إصدار أمر عمل لقسم تصنيع القوالب في الشركة العامة للصناعات الكهربائية لإنشاء (٢٠) قالب خاص بالمراوح السقفية، وقد بلغت الكلفة الفعلية (٤) مليون دينار.

- **إثبات قيد تصنيع القوالب**

٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ قوالب	١٢١٥٢
٤٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ كلفة الأصول غير المتداولة المصنعة	٤٥١

- **إثبات قيد استعمال القوالب**

٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ قوالب	١١١٥٢
٤٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ قوالب	١٢١٥٢

(٥-٢) <u>التجهيز (السحب من الإنتاج)</u>:

وفي هذه الحالة تقوم الوحدة الإقتصادية بسحب الموجودات من إنتاجها وذلك لغرض إستخدامها من قبلها، فتسجل بسعر الكلفة على حساب ايراد المبيعات، لكون العملية تمثل تحويل جزء من الاصول المتداولة (مخزن الإنتاج التام) إلى الاصول الثابتة، أي إنها عملية تكوين رأسمالي.

<u>مثال:</u> قامت الشركة العامة للصناعات الكهربائية بسحب (٥٠) مروحة سقفية من معاملها وذلك لغرض نصبها في أقسام الشركة لأغراض التكييف وبلغت كلفة المروحة الواحدة (١٥) ألف دينار.

ملاحظة عن الحل: يتم اعتماد تسجيل قيمة الأصول المسحوبة من الإنتاج باثبات اقيامها ضمن نوع الأصل المختص وحساب الايراد بسعر الكلفة.

- **إثبات قيد سحب المراوح (في حالة اعتماد طريقة الجرد المستمر للمحاسبة عن الخزين)**

٧٥٠٠٠٠ من حـ/ أجهزة تكييف وتبريد	١٢١٦٢
٧٥٠٠٠٠ إلى حـ/ ايراد المبيعات (نشاط الصناعات التحولية)	٤١٢١
٧٥٠٠٠٠ من حـ/ كلفة البضائع المباعة للانتاج السلعي	٣٦٢٢
٧٥٠٠٠٠ إلى حـ/ مخزون الانتاج التام	١٣١٦١

- **في حالة اعتماد طريقة الجرد الدوري للمحاسبة عن الخزين فلا يتم تسجيل قيد بكلفة المواد المسحوبة خلال السنة من حساب المخزون ويتم الاكتفاء بقيد السحب بسعر الكلفة الى حساب الاصل وفق الاتي:**

٧٥٠٠٠٠ من حـ/ أجهزة تكييف وتبريد	١٢١٦٢
٧٥٠٠٠٠ إلى حـ/ ايراد المبيعات (ايراد نشاط الصناعات التحولية)	٤١٢١

إثبات قيد استعمال المراوح

٧٥٠٠٠٠ من حـ/ أجهزة تكييف وتبريد	١١١٦٢
٧٥٠٠٠٠ إلى حـ/ أجهزة تكييف وتبريد	١٢١٦٢

٢ – **القياس اللاحق:**

يمكن اعتماد طريقتين للمحاسبة عن الاصول غير المتداولة وهي (نموذج الكلفة، نموذج اعادة التقييم) وتتم المحاسبة وفق نموذج الكلفة باعتماد الكلفة المبدئية وتعالج بالاستهلاك السنوي لغاية اعداد التقرير وتعرض في البيانات المالية بالقيمة الدفترية (الكلفة – متراكم الاندثار)، اما نموذج اعادة التقييم فيتم المحاسبة عنه وفق الاتي:

- **يمكن اعتماد نموذجين لإعادة التقييم يتمثل أحدهما بإعادة تعديل القيمة الدفترية لتصل الى مبلغ اعادة التقييم (القيمة العادلة) وذلك بزيادة او تخفيض كل من الكلفة والاندثار المتراكم وفق نسبة الزيادة او الانخفاض، اما الطريقة الثانية فتمثل بإلغاء حساب اندثار الاصل واعادة تعديل المبلغ المسجل ليصل الى مبلغ اعادة التقييم (القيمة العادلة) ووفق ما مبين ادناه:**

مثال: في ١٢/٣١ قامت احدى الشركات باعادة تقييم الآلات والمعدات والبالغ قيمتها الدفترية (٢٥٠) مليون دينار (٥٠٠ مليون كلفة الشراء – ٢٥٠ مليون متراكم الاندثار) بمبلغ (٣٠٠ مليون) علماً بان العمر المتبقي لها (٥) سنوات ونسبة الاندثار المتراكم وفق طريقة القسط الثابت (١٠%).

م/ تسجيل القيود اللازمة لإعادة تقدير الآلات والمعدات وفقاً لنموذج اعادة التقييم وكما يأتي:

أ– وفق طريقة اعادة تقييم الاصل والاندثار.

ب–طريقة الغاء الاندثار.

الحل/

نسبة الزيادة في الكلفة = ٣٠٠ مليون ÷ ٢٥٠ مليون = ١٢٠% اي زيادة بنسبة (٢٠%)

تكون كل من القيمة الدفترية والاندثار المتراكم للأصول وفق نسبة الزيادة كما يأتي:

الاصل بعد الزيادة = ٥٠٠ × ١٢٠% = ٦٠٠ مليون

مبلغ الزيادة = ٦٠٠ – ٥٠٠ = ١٠٠ مليون

الاندثار المتراكم بعد الزيادة = ٢٥٠ ×١٢٠% =٣٠٠ مليون

مبلغ الزيادة في الاندثار = ٣٠٠ – ٢٥٠ = ٥٠ مليون

- **طريقة الغاء الاندثار وإعادة التقييم:**

بافتراض نفس معلومات المثال السابق يمثل الفرق بين القيمة العادلة للآلات والكلفة الخاصة بها:

٥٠٠ مليون – ٣٠٠ مليون = ٢٠٠ مليون مما يتطلب تخفيضها الى القيمة العادلة في السجلات

يجب التخلص من الاندثار المتراكم المسجل في السجلات بإثبات مبلغه في الجانب المدين من القيد وبمبلغ (٢٥٠) مليون دينار

ويمثل المكاسب الرأسمالية بالفرق بين القيمة المسجلة في السجلات والقيمة العادلة والبالغة (٥٠) مليون والذي يمثل الفرق بالقيد أيضاً.

طريقة اعادة تقييم كل من الاصل والاندثار	طريقة الغاء الاندثار
١٠٠ مليون حـ / الات ومعدات ١١١٣	٢٥٠ مليون حـ / متراكم اندثار الات ومعدات ٢٢١٣
٥٠ مليون حـ/ متراكم اندثار الات ومعدات ٢٢١٣	٢٠٠ مليون حـ/ الات ومعدات ١١١٣
٥٠ مليون حـ/ فائض(خسائر) اعادة تقييم الممتلكات والالات والمعدات ٢٦٤١١	٥٠ مليون حـ/ فائض(خسائر)اعادة تقييم الممتلكات والالات والمعدات ٢٦٤١١

يغلق المكاسب الرأسمالية في فائض اعادة التقويم (ضمن حقوق الملكية).

مثال / بالرجوع الى بيانات المثال السابق وعلى افتراض ان الاصول المقيمة قد انخفضت وفق الافتراضات ادناه:

أ- انخفضت الاصول المعاد تقييمها بمبلغ (٣٠) مليون دينار.

ب- انخفضت الاصولالمعاد تقييمها بمبلغ (٦٠) مليون دينار

المطلوب / تسجيل القيود اليومية اللازمة وفق ما جاء اعلاه.

الحل/ان الالات والمعدات يتم تخفيضها من فائض اعادة التقييم ضمن الدخل الشامل الاخر للاصول المحددة وفي حالة عدم كفاية الرصيد يحول المتبقي الى الارباح والخسائر ووفق المعالجات المحاسبية ادناه:

أ-

٣٠ حـ/ فائض (خسائر)اعادة تقييم الممتلكات والالات والمعدات ٢٦٤١١
٣٠ حـ/ آلات ومعدات ١١١٣

ب-كما ويمكن ان تكون نتيجة اعادة التقويم خسائر في بند الممتلكات والالات وعندها يتم اثبات مبلغ الخسائر في الارباح والخسائر وكما ياتي:

٥٠ حـ/ فائض (خسائر) اعادة تقييم الممتلكات والالات والمعدات ٢٦٤١١
١٠ حـ / خسائر الممتلكات والالات والمعدات ٣٩١١
٦٠ حـ/ آلات ومعدات ١١١٣

مثال / بالرجوع الى المثال السابق وعلى فرض ان القيمة العادلة لها (٢٠٠) مليون دينار بدلاً من (٣٠٠) مليون.

المطلوب / تسجيل القيود اللازمة لإعادة تقييم الآلات والمعدات وفق نموذج اعادة التقييم وفق طريقة اعادة تقييم الاصل والاندثار المتراكم وطريقة الغاء الاندثار.

الحل/

نسبة الانخفاض في الكلفة = ٢٠٠ مليون ÷ ٢٥٠ مليون = ٠,٨ اي نقص بنسبة (٢٠%)

تكون كل من القيمة الدفترية والاندثار المتراكم للأصول وفق نسبة الانخفاض كما يأتي:

الاصل بعد الانخفاض = ٥٠٠ × ٨٠ % = ٤٠٠ مليون

مبلغ الانخفاض = ٤٠٠ – ٥٠٠ = ١٠٠ مليون

الاندثار المتراكم = ٢٥٠ ×٨٠ % =٢٠٠ مليون

مبلغ الانخفاض = ٢٠٠ – ٢٥٠ = ٥٠ مليون

ريقة اعادة تقييم كل من الاصل والاندثار	طريقة الغاء الاندثار
٥٠ مليون حـ/ متراكم اندثار الات ومعدات ٢٢١٣	٢٥٠ مليون حـ / متراكم اندثار الات ومعدات ٢٢١٣
٥٠ مليون حـ/ خسائر الممتلكات والالات والمعدات ٣٩١١	٥٠ مليون حـ/ خسائر الممتلكات والالات والمعدات ٣٩١١
١٠٠ مليون حـ / الات ومعدات ١١١٣	٣٠٠ مليون حـ/ الات ومعدات ١١١٣

المعالجة المحاسبية لقيمة الاصول المتضررة والمفقودة:

١- الأصول غير المتداولة المتضررة:

تسجل القيمة الدفترية للأصول غير المتداولةوالمخزنية المتضررة(كليا أو جزئياً) على حساب مخزون المخلفات والمستهلكات(١٣١٥٤)، ولأغراض تمييز هذهِ الحالة عن الحالة الإعتيادية يجري فتح حسابين على المستوى الخماسي، يخص الأول(١٣١٥٤١) للمخلفات والمستهلكات من جراء النشاط الجاري الاعتيادي، ويخص الثاني(١٣١٥٤٢) للمخلفات والمستهلكات الناتجة عن ظروف غير عادية (ومنها أضرار الحرب والنهب والسرقة والتدمير) ونعرض أدناه أمثلة لبعض هذهِ المعالجات في ظل الظروف غير العادية، أما الأمثلة في ظل الظروف العادية سنبينها عند التطرق إلى حساب مخزون المخلفات والمستهلكات.

مثال: تعرضت الشركة العامة للصناعات الجلدية إلى حريق في مراب السيارات وقد أدى الحريق إلى أضرار في (١٠) سيارات عائدة للشركة وبناية ألمراب وقدرت الأضرار كما يأتي:

السيارات

- نسبة أضرار السيارات (١٠٠%).
- كلفة السيارات المتضررة (١٥) مليون دينار.
- الإندثار المتراكم للسيارات المتضررة (٧,٥) مليون دينار.

المبنى

- نسبة الأضرار (٦٠%).
- كلفة المبنى المتضرر (٦٠) مليون دينار.
- متراكم الإندثار (٩) مليون دينار.

- **إثبات قيد السيارات المتضررة**

٧٥٠٠٠٠٠ من حـ/ مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية	١٣١٥٤٢
٧٥٠٠٠٠٠ من حـ/ متراكم إندثار وسائط نقل وانتقال	٢٢١٤
١٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ وسائط نقل الركاب	١١١٤١١

- **إثبات أضرار المبنى**

٦٠٠٠٠٠٠٠ × ٦٠% = ٣٦٠٠٠٠٠٠٠ دينار أضرار المبنى

٩٠٠٠٠٠٠ × ٦٠% = ٥٤٠٠٠٠٠ دينار متراكم إندثار الجزء المتضرر

٣٦٠٠٠٠٠٠ – ٥٤٠٠٠٠٠ = ٣٠٦٠٠٠٠٠ دينار القيمة الدفترية للجزء المتضرر

٣٠٦٠٠٠٠٠ من حـ/ مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية	١٣١٥٤٢
٥٤٠٠٠٠٠ من حـ/ متراكم إندثار مباني ومنشآت وطرق	٢٢١٢
٣٦٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ المباني	١١١٢١

٢- الأصول غير المتداولة المفقودة:

تسجل الموجودات الثابتة المفقودة في حساب فروقات الأصول غير المتداولةلظروف غير عادية ويعد هذا الحساب وسيطا لحين تحديد المسؤولية التقصيرية.

مثال: تعرضت الشركة العامة للصناعات الكهربائية إلى أعمال أدت إلى فقدان سيارتين لنقل الركاب بلغت كلفتها التأريخية (٨) مليون دينار والإندثار المتراكم (٣,٢) مليون دينار.

- **إثبات قيد السيارات المفقودة**

٤٨٠٠٠٠٠ من حـ/ فروقات اصول غير متداولة لظروف غير عادية	١٣٢٦٨٢٣
٣٢٠٠٠٠٠ من حـ/ متراكم إندثار وسائط نقل وانتقال	٢٢١٤
٨٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ وسائط نقل الركاب	١١١٤١١

وفي حالة تحديد المسؤولية التقصيرية يغلق حساب فروقات الأصول غير المتداولةحسب حالة تقصير منتسبي الشركة أو شخص خارجي في حالة منتسبي الشركة نتيجة إهمال ويضمن بمبلغ اكبر من الكلفة.

٣- التصرف بالأصول غير المتداولة المتضررة:

أ- بيع الاصول المتضررة

في حالة اتخاذ قرار ببيع الاصول المتضررة أو أنقاضها وبعد اتخاذ الإجراءات الأصولية بشان تشكيل لجان التثمين والإعلان والبيع وتسجيل المبالغ المقبوضة عن بيع هذه الاصول لحساب مخزون المخلفات والمستهلكات وعلى وفق القيد الآتي:

من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
إلى حـ/ مخزون المخلفات والمستهلكات	١٣١٥٤
حـ/ مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية	١٣١٥٤٢

ب- إعادة أعمار الاصول غير المتداولة المتضررة:

عند اتخاذ قرار بشأن إعادة أعمار الاصول غير المتداولة المتضررة تشكل لجنة لتثمين تلك الاصول بحالة ضررها ويجب ألا تزيد هذهِ القيمة بأي حال عن القيمة الدفترية لها وتسجل هذه القيمة على حساب التكوين السلعي ولحساب مخزون المخلفات والمستهلكات، وكما ياتي:

من حـ/ الانفاق الراسمالي على الممتلكات والالات والمعدات	١٢١
إلى حـ/ مخزون المخلفات والمستهلكات	١٣١٥٤
حـ/ مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية	١٣١٥٤٢

وبعد ذلك تسجل مصاريف إعادة الإعمار على حساب الانفاق الاستثماري حسب نوع الاصل لحين الإنتهاء من ذلك وتهيئة الأصول للعملية الإنتاجية، عند ذلك تحول تكاليف الأعمار (بضمنها القيمة التقديرية للأصول المتضررة) إلى حساب الأصول غير المداولة.

٤- معالجة الخسائر الناجمة عن أضرار الحرب:

تعالج الخسائر الناجمة عن تضرر وفقدان الاصول، وبعد استكمال إجراءات الشطب وفق الصلاحيات القانونية بتنزيلها من الإحتياطيات وفي حالة عدم كفايتها يجري تنزيلها من رأس المال وكما ياتي:

أ- **في حالة كفاية الإحتياطيات:**

××× من حـ/ راس المال الاضافي (إحتياطيات راسمالية)	٢٦٢٢
××× إلى حـ/ مخزون المخلفات والمستهلكات	١٣١٥٤
××× إلى حـ/ مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية	١٣١٥٤٢
××× إلى حـ/ فروقات اصول غير متداولة لظروف غير عادية	١٣٢٦٨٢٣

ب-**في حالة عدم كفاية الإحتياطيات:**

××× من حـ/ رأس المال (الاسهم العادية)	٢٦١١٢
××× إلى حـ/ مخزون المخلفات والمستهلكات	١٣١٥٤
××× الى حـ/ مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية	١٣١٥٤٢
××× إلى حـ/ فروقات اصول غير متداولة لظروف غير عادية	١٣٢٦٨٢٣

الاصول غير الملموسة

ضوابط الاثبات:

يجب أن يُثبت أصل غير ملموس عندما:

أ. يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تعود إلى الأصل سوف تتدفق إلى المنشأة؛

ب. يمكن قياس تكلفة الأصل – بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وتشمل تكلفة الأصل غير الملموس الآتي:

- سعر شراءه بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للرد بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات.
- التكلفة التي تعود بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود له، مثل تكاليف اختبار عمل الأصل، التكاليف المهنية، تكاليف منافع الموظفين المرتبطة بالأصل حتى يكون صالح للاستخدام.

ج. يجب على المنشأة أن تقدر احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة باستخدام افتراضات معقولة لها ما يدعمها، والتي تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي سوف توجد على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

د. تستخدم المنشأة الاجتهاد الشخصي لتقدير درجة التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعود إلى استخدام الأصل وذلك على أساس الأدلة المتاحة في وقت الإثبات الأولي، مع إعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

حالات اقتناء الأصول غير الملموسة:

١. **الاقتناء المنفصل للأصول غير الملموسة:**

مثال ١: قامت شركة الأجهزة الدقيقة بشراء براءة اختراع مقابل مبلغ (١٠٠) مليون دينار، فضلاً عن تحملها (٢) مليون دينار رسوم تسجيل تلك البراءة لدى الجهات المختصة.

المطلوب: اثبات العملية أعلاه في سجلات الشركة.

الحل: (المبالغ بالملايين)

١. يسجل القيد الخاص بشراء براءة الاختراع:

١٠٠	من حـ/ حقوق اختراع ١٥٢	
	الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١	١٠٠

٢. يسجل القيد الخاص برسوم تسجيل براءة الاختراع:

٢	من حـ/ حقوق اختراع ١٥٢	
	الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١	٢

٣. يمكن تسجيل قيد واحد بدل القيدين أعلاه:

١٠٢	من حـ/ حقوق اختراع (١٠٠ + ٢) ١٥٢	
	الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١	١٠٢

مثال٢: حصلت احدى شركات الطيران الخاصة على حق استخدام مرآب لطائرتها (ترخيص مجاني) داخل مطار بغداد الدولي ولمدة (٥) سنوات تشجيعاً من إدارة المطار لإنشاء شركات الطيران الخاصة، بلغت القيمة الاسمية لهذا الحق (٤٥٠) مليون دينار، وقد تحملت الشركة مبلغ (١٥٠) مليون دينار مقابل تهيئة المراب للاستخدام.

المطلوب: اثبات العملية أعلاه في سجلات الشركة واثبات قيد إطفاء السنة الاولى.

الحل: (المبالغ بالملايين)

١. يسجل القيد الخاص بالحصول على الترخيص:

٤٥٠	من حـ/ حقوق التراخيص ١٥٣٢	
	الى حـ/ إيرادات منح مؤجلة ٢٤٤١	٤٥٠

٢. يسجل القيد الخاص بمصاريف تهيئة المراب:

١٥٠	من حـ/ حقوق التراخيص ١٥٣٢	
	الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١	١٥٠

مثال٣: قامت شركة البيان بمبادلة علامة تجارية خاصة بها بلغت قيمتها الدفترية (٨٠٠) مليون دينار مقابل استلام براءة اختراع من شركة أخرى بلغت قيمتها العادلة (٨٢٥) مليون دينار.

المطلوب: اثبات العملية أعلاه في سجلات الشركة.

الحل: (المبالغ بالملايين)

٨٢٥	من حـ/ حقوق اختراع ١٥٢	
	٨٠٠ الى حـ/ العلامة التجارية ١٥٤	
	٢٥ الى حـ/ مكاسب الأصول غير الملموسة ٤٩١٦	

مثال٤: تقوم احدى الشركات الصناعية بتصنيع عدد من المنتجات ولأغراض المنافسة فأن الشركة تعتمد على الأبحاث والتجارب الخاصة بتطوير منتجاتها، وقد اسفرت أحد أبحاث الشركة على تطوير أحد الآلات المهمة في الجانب الصحي (جهاز غسيل الكلى)، وقد بدأت الشركة مرحلة تطوير الجهاز في ٢٠١٨/٦/١، وقد تم الانتهاء من اختبار الجهاز ومن إمكانية تلبية الفقرات الواردة ضمن متطلبات المعيار المحاسبي المختصفي ٢٠١٨/١٢/١، وقد بلغت التكاليف المتكبدة مقابل تطوير واختبار الجهاز المصنع (٨٠٠) مليون دينار، والمبينة تفاصيلها ادناه:

١. مواد أولية مستخدمة في الأبحاث والتجارب بقيمة (٣٠٠) مليون دينار منها (٥٠ %) بعد ٢٠١٨/١٢/١، تم سحبها من المخازن.
٢. أجور اعمال إضافية (التطوير بعد أوقات العمل) بقيمة (٢٠٠) مليون دينار منها (٥٠ %) بعد ٢٠١٨/١٢/١.
٣. أجهزة ومعدات سحبت من المخازن بقيمة (٢٩٠) مليون دينار قدر ما تم استخدامه في الجهاز بنسبة (٤٠ %) بعد ٢٠١٨/١٢/١، اما الباقي فيمثل أجهزة ومعدات تالفة نتيجة الفشل في الاختبارات.
٤. رسوم تسجيل حقوق الاختراع بقيمة (١٠) مليون دينار.

المطلوب: اثبات العملية أعلاه في سجلات الشركة.

الحل: يتم فصل التكاليف المنفقة على هذا الجهاز حسب الفترة (ما قبل وما بعد فترة تحقق الشروط) الى الاتي:

التفاصيل	المبلغ مليون دينار	التكاليف المعترف بها على وفق شروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة
مواد مستخدمة في الأبحاث والتجارب	٣٠٠	٣٠٠ × ٥٠ % = ١٥٠
أجور اعمال إضافية (التطوير بعد أوقات العمل)	٢٠٠	٢٠٠ × ٥٠ % = ١٠٠
أجهزة ومعدات	٢٩٠	٢٩٠ × ٤٠ % = ١١٦
رسوم تسجيل حقوق الاختراع	١٠	١٠ × ١٠٠ % = ١٠
المجموع	٨٠٠	٣٧٦

يسجل القيد الخاص بالاعتراف بحق اختراع الجهاز المطور: (المبالغ بالملايين)

٣٧٦	من حـ/ بحث وتطوير	١٥٥٢
١٥٠	من حـ/خامات و المواد الأولية	٣٢١
١٠٠	من حـ/ أجور اعمال إضافية	٣١٢٦
١٧٤	من حـ/ مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف عادية	١٣١٥٤١
	٢٩٠ إلى حـ/ مخزون اللوازم والمهمات	١٣١٥١
	٣٠٠ الى حـ/ مخزون الخامات والمواد الأولية	١٣١١
	٢١٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

<u>القياس اللاحق بعد الإثبات:</u>

بعد إثبات قيمة الأصل غير الملموس يتم اتباع إحدى النموذجين كسياسة للمنشأة إما نموذج التكلفة او نموذج إعادة التقييم، وعندما تتم المحاسبة عن أصل غير ملموس باستخدام نموذج إعادة التقييم، فإنه يجب المحاسبة – أيضاً – عن جميع الأصول الأخرى في فئته باستخدام النموذج نفسه، إلا إذا لم يكن هناك سوق نشطة لتلك الأصول.

مثال٥: في ٢٠١٨/١/١ تملكت احدى شركات النقل رخصة تشغيل (قابلة للتداول) احدى الأرصفة البحرية في البصرة بمبلغ (١٢٥٠) مليون دينار وبعمر تعاقدي محدد للرخصة (١٠) سنة، وفي ٢٠١٩/١٢/٣١ ارتفعت قيمة الرخصة لتبلغ القيمة العادلة لها بمبلغ (٢٠٠٠) مليون دينار.

المطلوب: اثبات زيادة قيمة الرخصة في سجلات الشركة، علماً ان الشركة تعتمد نموذج إعادة التقييم وطريقة القسط الثابت في معالجة الإطفاء.

الحل: (المبالغ بالملايين)

الطريقة الأولى: الغاء الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة ومن ثم اثبات الزيادة في القيمة العادلة:

٢٥٠		من حـ/ متراكم اطفاء الأصول غير الملموسة ٢٢٨
		١٢٥٠ × ١٠ % معدل الإطفاء السنوي ×٢ سنة= ٢٥٠ مليون دينار
٧٥٠		من حـ/حقوق التراخيص ١٥٣٢
	١٠٠٠	الى حـ/ فائض إعادة تقييم الأصول غير الملموسة ٢٦٤١٣

قائمة المركز المالي الجزئية:
الأصول غير الملموسة:
حقوق الامتياز والتراخيص(١٢٥٠+٧٥٠) ٢٠٠٠
ينزل الإطفاء المتراكم (٠٠٠)
القيمة الدفترية لعقود الامتياز والتراخيص ٢٠٠٠

الطريقة الثانية: إعادة احتساب الأصول غير الملموسة ورصيد الإطفاء المتراكم وخسائر الانخفاض كنسبة الى القيمة العادلة:

الأرصدة قبل إعادة التقييم	الأرصدة قبل إعادة التقييم	نسبة الزيادة	الأرصدة بعد إعادة التقييم
التكلفة	١٢٥٠	١٢٥٠ × ١٠٠ %	٢٥٠٠
ينزل: الإطفاء المتراكم	٢٥٠	٢٥٠ × ١٠٠ %	٥٠٠
القيمة الدفترية	١٠٠٠		٢٠٠٠

١٢٥٠		من حـ/ حقوق التراخيص ١٥٣٢
	٢٥٠	الى حـ/ متراكم اطفاء الأصول غير الملموسة ٢٢٨
	١٠٠٠	الى حـ/ فائض إعادة تقييم الأصول غير الملموسة ٢٦٤١٣

قائمة المركز المالي الجزئية:
الأصول غير الملموسة:
حقوق الامتياز والتراخيص (١٢٥٠+١٢٥٠) ٢٥٠٠
ينزل الإطفاء المتراكم (٥٠٠)
القيمة الدفترية لعقود الامتياز والتراخيص ٢٠٠٠

مثال٦: لدى احدى الشركات مجموعة من الأصول غير الملموسة، والجدول الاتي يبين القيمة الدفترية والقيمة المتوقعة القابلة للاسترداد لتلك الأصول:

الاصول	القيمة الدفترية	القيمة المتوقعة القابلة للاسترداد
شهرة المحل	١٠	٠
حقوق الاختراع	١٥	١٠
حقوق النشر	٨	٨
المجموع	٣٣	٢٤

المطلوب: اثبات الفروق المترتبة في سجلات الشركة.

الحل: (المبالغ بالملايين)

١٥		من حـ/ خسائر الأصول غير الملموسة ٣٩١٦
	٥	إلى حـ/ حقوق الاختراع ١٥٢
	١٠	الى حـ/ شهرة المحل ١٥١

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع او التوزيع على الملاك والعمليات غير المستمرة

مثال١: في ٢٠١٢/٧/١ كان لدى الشركة العالمية معدات كلفتها التاريخية ١٠٠٠٠٠ دينار واندثارها المتراكم ٥٥٠٠٠ دينار واندثار الفترة ٥٠٠٠ دينار والعمر المتبقي لها ٥ سنوات وقد تم تصنيفها كمعدات محتفظ بها للبيع وكانت القيمة العادلة لها بذات التاريخ ٤٥٠٠٠ دينار.

وفي ٢٠١٢/١٢/٣١ بلغت القيمة العادلة للمعدات ٣٥٠٠٠ دينار ومصاريف البيع اللازمة للإتمام (٢٠٠٠) دينار وفي ٢٠١٣/٦/٣٠، وقد تم بيع المعدات بقيمتها العادلة وفق الحالات المبينة ادناه:

أ- بلغت القيمة العادلة بتاريخ البيع (٣٢٠٠٠) دينار ومصاريف البيع اللازمة لاتمام عملية البيع (٢٠٠٠) دينار.

ب-بلغت القيمة العادلة بتاريخ البيع ٣٨٠٠٠ دينار وتكاليف البيع المقدرة ٣٠٠٠ دينار.

المطلوب: اعداد القيود اللازمة في دفاتر الشركة العالمية للفترة من ٢٠١٢/٧/١ الى ٢٠١٣/٦/٣٠ باعتماد طريقة التخفيض غير المباشر (باعتماد مخصص لانخفاض القيمة).

الحل:

- **وفي ٢٠١٢/٧/١ يتم تحويل المعدات الى معدات محتفظ بها للبيع: اعتماداً على المقارنة بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة أيهما اقل:**

٤٠٠٠٠		من حـ/ أصول غير متداولة معروضة للبيع ١٣٣١
٥٥٠٠٠		من حـ/ متراكم اندثار آلات ومعدات ٢٢١٣
٥٠٠٠		من حـ/ اندثار آلات ومعدات ٣٧١١٣
	١٠٠٠٠٠	الى حـ/ آلات ومعدات ١١١٣

- **وفي ٢٠١٢/١٢/٣١ يتم إعادة تقييم المعدات المحتفظ بها للبيع بالقيمة العادلة بذات التاريخ ووفق القيد الأتي: (٤٠٠٠٠- ٣٣٠٠٠ (٣٥٠٠٠-٢٠٠٠)**

٧٠٠٠		من حـ/ خسائر انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة المعروضة للبيع ٣٩١٨٣
	٧٠٠٠	الى حـ/ مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة معروضه للبيع ٢٥١٢٣

أ- **في ٢٠١٣/٦/٣٠ يتم قيد بيع المعدات بمبلغ ٣٠٠٠٠ دينار (٣٢٠٠٠-٢٠٠٠):**

٣٠٠٠٠		من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية١٣٤٢١
٧٠٠٠		من حـ/ مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة معروضه للبيع ٢٥١٢٣
٣٠٠٠		من حـ/ خسائر الممتلكات والالات والمعدات ٣٩١١
	٤٠٠٠٠	الى حـ/ أصول غير متداولة معروضة للبيع ١٣٣١

ب-في ٢٠١٣/٦/٣٠ قيد بيع المعدات بمبلغ ٣٥٠٠٠ دينار (٣٨٠٠٠-٣٠٠٠):

٣٥٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية١٣٤٢١	
٧٠٠٠	من حـ/ مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة المعروضة للبيع ٢٥١٢٣	
	الى حـ/ الأصول غير المتداولة معروضه للبيع ١٣٣١	٤٠٠٠٠
	الى حـ/ مكاسب الممتلكات والالات والمعدات ٤٩١١	٢٠٠٠

مثال٢: فيما ياتي معلومات عن أصل تم تصنيفه كأصل محتفظ به للبيع في ٢٠١٢/٨/١ وكانت كلفته التاريخية ٢١٠٠٠ دينار واندثاره المتراكم ١٤٠٠٠ دينار وصافي القيمة العادلة بذلك التاريخ ٥٠٠٠ دينار، كما بلغت صافي قيمته العادلة في ٢٠١٢/١٢/٣١ مبلغ ٤٢٠٠ دينار، وقد تم بيع الأصل في ٢٠١٣/٧/٢٠ بمبلغ (٨٠٠٠) دينار والتكاليف المقدرة لعملية البيع (٥٠٠) دينار.

المطلوب: بين كيفية المعالجة المحاسبية لهذا الأصل وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (٥) وباعتماد طريقة التخفيض المباشر.

الحل:

يوم التصنيف ٢٠١٢/٨/١	المبلغ / دينار
القيمة الدفترية (٢١٠٠٠-١٤٠٠٠)	٧٠٠٠
صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة – تكاليف البيع)	(٥٠٠٠)
خسائر التدني غير المحققة ضمن الدخل الشامل الأخر	٢٠٠٠

في ٢٠١٢/٨/١ يسجل القيد الاتي:

٥٠٠٠	من حـ/ الأصول غير المتداولة معروضه للبيع ١٣٣١	
١٤٠٠٠	من حـ/ متراكم اندثار آلات ومعدات ٢٢١٣	
٢٠٠٠	من حـ/ فائض (خسائر) اعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات٢٦٤١١	
	٢١٠٠٠ الى حـ/ الالات والمعدات١١١٣	

(بتاريخ اعداد الميزانية) ٢٠١٢/١٢/٣١	المبلغ / دينار
صافي القيمة العادلة في ٨/١	٥٠٠٠
صافي القيمة العادلة في ٢٠١٢/١٢/٣١	(٤٢٠٠)
خسائر التدني غير المحققة في ٢٠١٢/١٢/٣١	٨٠٠
متراكم خسائر التدني	٢٨٠٠

٨٠٠	من حـ/ فائض (خسائر) اعادة تقييم الممتلكات والالات والمعدات٢٦٤١١	
	الى حـ/ الأصول غير المتداولة معروضه للبيع ١٣٣١	٨٠٠

(بتاريخ البيع) ٢٠١٣/٧/٢٠	المبلغ / دينار
صافي القيمة البيعية (٨٠٠٠ – ٥٠٠)	٧٥٠٠
صافي القيمة الدفترية يوم التوقف	٧٠٠٠
التكلفة او صافي القيمة العادلة ايهما اقل	٧٠٠٠
القيمة المسجلة بالدفاتر (العادلة) في ٢٠١٢/١٢/٣١	٤٢٠٠
استعادة خسارة التدني (ربح) = ٧٥٠٠-٤٢٠٠ ارباح بيع موجودات	= ٣٣٠٠ دينار

في ٢٠١٣/٧/٢٠ يسجل القيد الاتي:

٧٥٠٠	من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية١٣٤٢١	
٤٢٠٠	الى حـ/ الأصول غير المتداولة معروضه للبيع ١٣٣١	
٢٨٠٠	الى حـ/ فائض (خسائر) اعادة تقييم الممتلكات والالات والمعدات٢٦٤١١	
٥٠٠	الى حـ/ مكاسب الممتلكات والالات والمعدات ٤٩١١	

مثال٣: بالرجوع الى بيانات المثال السابق وعلى افتراض ان الشركة غيرت نيتها في بيع تلك الاصول بالاحتفاظ بها لاستخدامها في نشاطها، والمطلوب اثبات القيود اللازمة إذا علمت بان اندثارها المتراكم السنوي ٢١٠٠ دينار وان مبلغه القابل للاسترداد ٢٠٠٠ دينار وان الشركة تعتمد على المبلغ القابل للاسترداد في اثبات القيمة.

الحل:

في ٢٠١٣/٧/٢٠ يسجل القيد الاتي:

٢٠٠٠	من حـ/ الالات والمعدات ١١١٣	
٢٢٠٠	من حـ/ خسائر الممتلكات والالات والمعدات٣٩١١	
	٤٢٠٠ الى حـ/ الأصول غير المتداولة معروضه للبيع ١٣٣١	

العمليات المتوقفة:

يتم اثبات الموجودات المصنفة على انها موجودات متوقفة ضمن حساب مشروعات تحت التنفيذ وعدم احتساب متراكم الاندثار طيلة فترة التوقف على ان يتم اعادة تقييم المبلغ القابل للاسترداد والعمر الانتاجي حال المباشرة باستخدام ذلك الاصل ووفق القيد الاتي:

×××	من حـ/ الانفاق الرأسمالي على الممتلكات والالات والمعدات١٢١	
×××	من حـ/ متراكم اندثار الممتلكات والالات والمعدات ٢٢١	
	××× الى حـ/ الممتلكات والالات والمعدات ١١١	

وفي حالة اعادة استخدام الاصل يتم اثبات القيد الاتي وبالمبلغ القابل للاسترداد:

×××	من حـ/ الممتلكات والالات والمعدات ١١١	
	××× الى حـ/ الانفاق الرأسمالي على الممتلكات والالات والمعدات ١٢١	

اما في حالة كون العمليات المتوقفة هي قطاع تشغيلي (معمل او قطاع جغرافي او نشاط) فانه يتم عرض النشاط المتوقف (بشكل منفصل) ونتائج النشاط خلال فترة التوقف من ارباح وخسائر ووفق نفس طريقة عرض قائمة الدخل والدخل الشامل الواردة في النظام، اما في حالة التوقف بشكل كامل فانه يتم عرض قائمة المركز المالي الجزئية للنشاط من اصول والتزامات المرفقة بالنظام.

ملاحظة: وفق معيار المحاسبة الدولي (١٦) الممتلكات والمصانع والمعدات يمكن ان يتم احتساب متراكم الاندثار عن الاصولغير المتداولة المتوقفة في بعض الاحيان كون ان قيمتها تنخفض ليس من خلال الاستخدام فقط وانما من خلال التقادم، لذا يفضل ان يتم احتساب متراكم الاندثار عن الأصول غير المتداولة المتوقفة بنسبة من قسط الاندثار لمقابلة النقص الحاصل بقيمة هذه الاصول.

انخفاض في قيمة الأصول

مثال١: استملكت شركة الوطن للمقاولات ما نسبته (١٠٠%) من شركة العين للخدمات الهندسية والمقاولات بمبلغ ٢٠ مليون دينار، اذ تمتلك شركة العين مصانع للتصنيع في أماكن مختلفة من العراق وادناه الارصدة ومبالغ التقييم والقيمة العادلة للأصول في تاريخ الشراء في ٢٠١٤/٣/٢٣:

الفرع	مبلغ الشراء	صافي القيمة العادلة للأصول	الشهرة المقيمة
الفرع الأول	٦٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٠
الفرع الثاني	٤٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠
الفرع الثالث	١٠٠٠٠	٧٠٠٠	٣٠٠٠
المجموع	٢٠٠٠٠	١٤٠٠٠	٦٠٠٠

وفي نهاية عام ٢٠١٤ وبسبب الظروف الاستثنائية التي مرت على الفرع الأول انخفض الانتاج للفرع وعندها قدر المبلغ القابل للاسترداد للفرع (٢٧٢٠) دينار والبيانات الاتية تمثل القيمة المسجلة والقيمة الدفترية لكل من الشهرة والأصول كما في ٢٠١٤/١٢/٣١

التفاصيل	الشهرة	الأصول للفرع الاول
الكلفة التاريخية	٢٠٠٠	٤٠٠٠
الإطفاء المتراكم	٢٠٠	٢٥٠

المطلوب: تسجيل قيود الانخفاض في سجلات الفرع الأول.

الحل: (المبالغ بالملايين)

- في ٢٠١٤/١٢/٣١ فيتم تسجيل قيد استهلاك كل من الأصول والشهرة وبموجب القيد الاتي:

٢٥٠ من حـ/ اندثار الممتلكات والآلات والمعدات (حسب النوع) ٣٧١١
٢٠٠ من حـ/ إطفاء الأصول غير الملموسة ٣٧٢٢
٢٠٠ الى حـ/ شهرة المحل ١٥١
٢٥٠ الى حـ/ متراكم اندثار الممتلكات والآلات والمعدات (حسب النوع) ٢٢١

- وبعد التأكد من هبوط قيمة الاصول والالتزامات لابد من احتساب قيمة الهبوط فيها والجدول ادناه يبين ذلك:

التفاصيل	الشهرة	الأصول للفرع الاول	المجموع
الكلفة التاريخية	٢٠٠٠	٤٠٠٠	٦٠٠٠
الإطفاء المتراكم	(٢٠٠)	(٢٥٠)	(٤٥٠)
القيمة الدفترية	١٨٠٠	٣٧٥٠	٥٥٥٠
خسارة انخفاض القيمة	(١٨٠٠)	(١٠٣٠)	(٢٨٣٠)
المبلغ المسجل بعد الخسارة	ـــــ	٢٧٢٠	٢٧٢٠

- وعند ذلك يتم اثبات القيد الاتي:

١٠٣٠ من حـ/ فائض(خسائر)اعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات ٢٦٤١١
١٨٠٠ من حـ/ فائض(خسائر) اعادة تقييم الأصول غير الملموسة ٢٦٤١٣
١٨٠٠ الى حـ/ شهرة المحل ١٥١
١٠٣٠ الى حـ/ الممتلكات والآلات والمعدات (حسب النوع) ١١١

مثال٢: بالرجوع الى المثال رقم (١) اعلاه وعلى افتراض ان القيمة القابلة للاسترداد بعد سنتين من الانخفاض لتلك الاصول اصبحت (٣٨٠٠) مليون دينار، بين بالتفاصيل القيمة الواجب عكس خسارة الانخفاض لأصول الشركة وقيود العكس الواجبة.

الحل:

١- بلغت القيمة المسجلة للأصول لغاية تاريخ ارتفاع القيمة (اي بعد سنتين) وعلى افتراض ان العمر الانتاجي لتلك الاصول (١٦) سنة بدون قيمة متبقية تمثل:

اندثار السنوات = (٢٧٢٠ ÷ ١٦) = ١٧٠ × ٢ = ٣٤٠ دينار اندثار متراكم لسنتين.

القيمة المتبقية = ٢٧٢٠ – ٣٤٠ = ٢٣٨٠ دينار

فرق انخفاض القيمة = ٣٨٠٠ – ٢٣٨٠ = ١٤٢٠

فرق انخفاض القيمة: ويمثل الربح الكلي الحاصل بين القيمة المسجلة والقيمة السوقية للأصول والتي لايتم الاعتراف بكامل تلك القيمة وادناه القيمة المعترف بها لارتفاع القيمة للأصول بعد انخفاض سابق لها.

٢- القيمة المسجلة للأصول كما لو لم تكن خسائر الهبوط قد تم تسجيلها

اندثار السنوات = ٤٠٠٠ ÷١٦= ٢٥٠ × ٣ =٧٥٠

القيمة المتبقية = ٤٠٠٠ – ٧٥٠ = ٣٢٥٠

٣- يكون الحد الاعلى للاعتراف بالقيمة بما لايتجاوز القيمة المتبقية للاصول كما لم تكن الخسارة قد حدثت او القيمة القابلة للاسترداد ايهما اقل، وبذلك يكون الفرق في عكس خسارة الهبوط كما ياتيي:

قيمة الأصول بدون خسائر الهبوط الاولي بعد طرح الاندثار – القيمة المسجلة =

٣٢٥٠ – ٢٣٨٠ = ٨٧٠

٨٧٠ من حـ/ الممتلكات والآلات والمعدات١١١

٨٧٠ الى حـ/فائض(خسائر) اعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات٢٦٤١١

مثال٣: قامت احدى الشركات ببيع خط انتاجي لإنتاج العبوات البلاستيكية كانت قد اشترته مع مجموعة من الخطوط الانتاجية لمعمل الفتح لصناعة اللدائن بمبلغ (٦) مليون دينار والجدول ادناه يبين تفاصيل تلك الاصول:

التفاصيل	المبلغ / مليون دينار
الاصول بالقيمة المسجلة	٢٠
الاندثار المتراكم	(٦)
القيمة الدفترية	١٤
الشهرة	٦

إذا علمت بان الخط المباع من المعمل بلغت القيمة المسجلة له (٥) مليون دينار وتستخدم الشركة القسط الثابت لاحتساب الاندثار وان جميع الاصول لها نفس العمر الانتاجي وبدون قيمة متبقية وان الشهرة المسجلة مرتبطة بجميع الاصول ولا يمكن ربطها بأصول محددة.

المطلوب: تسجيل القيود اليومية اللازمة لاستبعاد الخط الانتاجي.

الحل:

تمثل الاصول المباعة ما نسبته (٢٥%) من اجمالي الاصول (٥÷٢٠)

وان الاندثار المتراكم لتلك الاصول المباعة بلغ (١,٥) مليون دينار (٦ × ٢٥%)

وان الشهرة المرتبطة بهذه الاصول مجتمعة ولا يمكن ربطه بأصل دون الاخر لذا يمكن ان تكون قيمة الشهرة الواجب استبعادها مع عملية البيع (١,٥) مليون دينار (٦ ×٢٥%)

وبذلك يكون قيد الاستبعاد بالشكل الاتي: (المبالغ بآلاف)

٦٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
١٥٠٠ من حـ/ متراكم اندثار الممتلكات والآلات والمعدات (حسب النوع)	٢٢١
٥٠٠٠ الى حـ/ الممتلكات والآلات والمعدات (حسب النوع)	١١١
١٥٠٠ الى حـ/ شهرة المحل	١٥١
١٠٠٠ الى حـ/ مكاسب الممتلكات والآلات والمعدات	٤٩١١

العقارات الاستثمارية

مثال: في ٢٠١٨/١/١ اشترت احدى الشركات مبنى لغرض استغلال الفائض النقدي لديها لتأجيره والاستفادة من الإيرادات الإيجارية وتم تصنيفه على انه عقارات استثمارية وقد دفعت مبلغ ٤٥٠ مليون دينار وبلغت رسوم التسجيل للعقار ١٠ مليون دينار وقد قدرت قيمة الأرض والبناء بنسبة (٢٥% – ٧٥%) لكل منهما على التوالي وقد قامت الشركة بإيجار المبنى في ٢٠١٨/٥/١ ببدل شهري مقداره ١٥٠٠ ألف دينار وقد استلمت الايجار مقدماً لمدة سنة.

المطلوب: تسجيل المعاملات التجارية للحالات أعلاه إذا علمت ان نسبة الاندثار على المباني (٥%) وبدون أنقاض في نهاية العمر الإنتاجي للمباني وتستخدم الشركة نموذج القسط الثابت في احتساب الاندثار.

الحل:

- **في ٢٠١٨/١/١ تم شراء المبنى وتسجيل القيد بالكلفة:**

١١٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ العقارات الاستثمارية– اراضي	١٢٢١
٣٤٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ العقارات الاستثمارية – مباني	١٢٢٢
٤٦٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **في ٢٠١٨/٥/١ تم تأجير المبنى بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ دينار واستلام مبلغ مقدما لمدة سنة وعندها يتم اثبات القيد الاتي:**

(١٥٠٠٠٠٠×١٢= ١٨٠٠٠٠٠٠)

١٨٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
١٨٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ إيرادات مستلمة مقدما	٢٣٢٦٢

- **في ٢٠١٨/١٢/٣١ يتم عكس حصة الايراد للسنة ٢٠١٨ ضمن حساب الإيرادات وتكون وفقا للقيد الاتي:**

١٥٠٠٠٠٠٠×٨ أشهر = ١٢٠٠٠٠٠٠

١٢٠٠٠٠٠٠	من حـ/ إيرادات مستلمة مقدماً ٢٣٢٦٢
١٢٠٠٠٠٠٠	الى حـ/ إيراد ايجار العقارات الاستثمارية ٤٣٤٢

كما يتم اثبات قيد اندثار المباني كما في ٢٠١٨/١٢/٣١ ووفقاً للاتي

(كلفة المباني – الأنقاض) × نسبة الاندثار × فترة الاستخدام =

(٣٤٥٠٠٠٠٠٠ – ٠) × ٥% × (١٢/٨) = ١١٥٠٠٠٠٠

١١٥٠٠٠٠٠	من حـ/ اندثار العقارات الاستثمارية– مباني ٣٧١٢٢
١١٥٠٠٠٠٠	الى حـ/ متراكم اندثار العقارات الاستثمارية – مباني ٢٢٢٢

في حالة استخدام نموذج القيمة العادلة للمحاسبة عن الاستثمارات العقارية فأن القيد الأخير فقط من يتأثر بإعادة احتساب القيمة العادلة للموجودات.

مثال: على افتراض المثال السابق وكانت الشركة تستخدم نموذج القيمة العادلة وبلغت القيمة العادلة كما في ٢٠١٨/١٢/٣١ (١٢٠٠٠٠٠٠٠ دينار) للأراضي و (٣٤٢٠٠٠٠٠٠ دينار) للمباني فأن الربح والخسائر للقيمة العادلة يتم اثباتها ضمن حساب الدخل الشامل الاخر للفترة وبموجب القيد الاتي وحسب الفقرة (٣٢ ج) والفقرة (٣٥) من المعيار:

٥٠٠٠٠٠٠	من حـ/ العقارات الاستثمارية – اراضي ١١٢١
٢٠٠٠٠٠٠	الى حـ/ العقارات الاستثمارية – مباني ١١٢٢
٣٠٠٠٠٠٠	الى حـ/ فائض إعادة تقييم العقارات الاستثمارية ٢٦٤١٢

وعندها أصبحت القيمة العادلة الواجب المحاسبة عنها حسب القيمة المعدلة بموجب القيد أعلاه.

ملاحظة في حالة استخدام الشركة نموذج الكلفة فأن الشركة يتوجب عليها الإفصاح عن القيمة العادلة ضمن بياناتها المالية.

مثال: في٢٠١٩/١٢/٣١ كان لدى احدى الشركات عقاراً مستخدماً من قبل الشركة كمقراً لها، وقد قامت الشركة بالانتقال الى المبنى الجديد المشترى وقررت تأجير المبنى القديم وتصنيفه على انه استثماراً عقارياً والبيانات الاتية تخص المبنى القديم لغاية هذا التاريخ:

المبلغ	الحساب
٦٠ مليون دينار	الأراضي
٩٠ مليون دينار	المباني
٤٠ مليون دينار	الاندثار المتراكم للمباني
٥٠ مليون دينار	القيمة الدفترية للمباني
١٠٠ مليون	القيمة العادلة للأراضي
١٢٠ مليون	القيمة العادلة للمباني

وتستخدم الشركة نموذج القيمة العادلة للمحاسبة عن الاستثمارات العقارية خلال فترة التحويل.

المطلوب: تسجيل القيود اليومية اللازمة.

يتم إعادة تقييم المبنى لغاية فترة التحويل او إعادة التصنيف بموجب القيد الاتي(المبالغ بملايين الدنانير):

٤٠	من حـ/ اندثار متراكم مباني
٤٠	من حـ/ الأراضي ١١١١
٣٠	من حـ/ المباني ١١١٢
١١٠	الى حـ/ فائض اعادة التقييم الممتلكات والالات والمعدات ٢٦٤١١

يتم الاعتراف بموجب نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة الدولي (١٦) الممتلكات والمصانع والمعدات بالأرباح والخسائر الناجمة عن إعادة التقييم ضمن الدخل الشامل الاخر.

ويتم اثبات قيد التحويل الى الاستثمارات العقارية باستخدام القيمة العادلة وفق القيد الاتي:

١٠٠	من حـ/ العقارات الاستثمارية – اراضي ١١٢١
١٢٠	من حـ/ العقارات الاستثمارية – مباني ١١٢٢
١٠٠	الى حـ/ اراضي ١١١١
١٢٠	الى حـ/ مباني ١١١٢

القسم الثاني
القطاعات المتخصصة "الزراعة "

تتمثل تطبيقات المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) الزراعة بالمعالجات القيدية للمنتجات الزراعية والاشجار المعمرة والثمار قبل وبعد الحصاد فضلاً عن التطبيقات المحاسبية للاصول البايلوجية وكما تم تحديده في المعالجات الواردة ادناه والمعالجات الخاصة بالمنح الحكومية، الجدول ادناه يبين تفاصيل المعيار وامثلة عنها والمعالجات المحاسبية عن كل حالة:

١. الزراعة الموسمية (تنتهي بالحصاد) او المنتجات الحيوانية التي تباع لأغراض اللحوم:

تتمثل بالمزروعات التي تنتهي بالقطع كالخضراوات وتربية الأسماك وتربية الدواجن التي تنتهي بالذبح وتسجل القيمة العادلة لتلك المنتجات خلال فترة التربية او النمو لحين الحصاد بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المختص:

- **يعالج هذا النوع من الإنتاج ضمن حساب (مخزون انتاج تحت التشغيل / زراعة قائمة) وباعتماد القيمة العادلة لحين القطف او البيع وبموجب القيد الاتي:**

××××	حـ/ المخزون النباتي زراعة قائمة ١٣١٦٤
××××	حـ/ المخزون الحيواني تحت التكوين ١٣١٦٥
××××	حـ/ كلفة الانتاج التام المحول للإنتاج النباتي ٤٦١٤
××××	حـ/ كلفة الانتاج التام المحول للإنتاج الحيواني ٤٦١٥

- **تعتمد هذه المعالجة في حالة استخدام الشركة الجرد المستمر لتقييم المخزون، اما في حالة اعتماد الشركة طريقة الجرد الدوري فيتم اعتماد المعالجة الاتية:**

×××× حـ/ المخزون النباتي زراعة قائمة ١٣١٦٤

×××× حـ/ المخزون الحيواني تحت التكوين ١٣١٦٥

×××× حـ/ كلفة البضاعة المباعة للإنتاج النباتي ٣٦٢٤

×××× حـ/ كلفة البضاعة المباعة للإنتاج الحيواني ٣٦٢٥

- **اما في مرحلة البيع او القطف فيتم المعالجة في حساب (مخزون انتاج تام) بالقيمة العادلة مخصوماً منه تكاليف البيع المقدرة وبموجب المعالجة الاتية:**

×××× حـ/ مخزون انتاج تام ١٣١٦١

×××× حـ/ المخزون النباتي زراعة قائمة ١٣١٦٤

×××× حـ/ المخزون الحيواني تحت التكوين ١٣١٦٥

- **ويتم معالجة الفرق في القيمة العادلة في حساب (تعديلات القيمة العادلة /مكاسب إعادة التقييم)**

٢. الزراعة الدائمة للفواكه والاشجار المنتجة والمواشي لاغراض الإنتاج:

تتمثل ببساتين الفواكه والأشجار الدائمة وتربية المواشي لأغراض الحليب والبيض (كافة المنتجات الزراعية والحيوانية التيتحتفظ الوحدة الاقتصادية للاستفادة من منتجاتها مع عدم التأثير في الأصل).

فرقت المعايير الدولية المعالجات المحاسبية لهذا المنتج مرحلتين، اذ يتم المحاسبة عن الاشجار القائمة والمواشي دون المنتجات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (١٦) الممتلكات والالات والمعدات، في حين حددت المعالجات المحاسبية للانتاج القائم على الاشجار والحليب ماقبل الحلب وماشابهها وفق معيار المحاسبة الدولي (٤١) الزراعة بالقيمة العادلة، في حين يقاس المنتج مابعد نقطة الحصاد او الحلب او ماشابهها وفق معيار المحاسبة الدولي (٢) المخزون بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع.

تكون المعالجة المحاسبية على مستويين ووفق الاتي:

- **معالجة النباتات والمواشي المنتجة تكون وفق (المعيار المحاسبي الدولي ١٦) الممتلكات والمصانع والمعدات وفي مراحل الانبات المختلفة (الانبات والنمو، الإنتاج، الاضمحلال) ووفق المعالجات ادناه:**

✓ **مرحلة الانبات والنمو: ويتم تثبيت التكاليف المتعلقة بها لغاية الدخول في الإنتاج ووفق القيد الاتي:**

×××× حـ/ مشروعات تحت التنفيذ / نباتات لأغراض العرض والانتاج ١٢٤١

×××× حـ/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

×××× حـ/ او أي حساب مصروف اخر

✓ **مرحلة الإنتاج: يتم تحويل الاصول التي دخلت في الإنتاج الى حساب الأصول غير المتداولة بموجب القيد التالي:**

×××× حـ/ أصول غير متداولة / نباتات لأغراض الانتاج ١١٤١

×××× حـ/ مشروعات تحت التنفيذ / نباتات لأغراض العرض والانتاج ١٢٤١

وتقوم الشركة باعتماد احدى المعالجات المحاسبية الواردة في المعيار المحاسبة الدولي (١٦) للمحاسبة عن الأصول غير متداولة (طريقة الكلفة، طريقة إعادة التقييم).

✓ **مرحلةالاضمحلال: يتم المعالجة المحاسبية للاصول المسجلة في السجلات وفق المعالجات الواردة في حساب الاصول الثابتة وحسب طريقة المحاسبة عن تلك الاصول (طريقة الكلفة او إعادة**

التقييم).

- **ويتم معالجة المنتجات التي تم قطفها من الأشجار او المنتجات الحيوانية ضمن حساب المخزون وباعتماد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة ووفقاً للمعالجة ادناه:**

×××× حـ/ مخزون انتاج تام ١٣١٦١

×××× حـ/ مخزون انتاج تحت التشغيل *١٣١٦٢

×××× حـ/ كلفة الانتاج التام المحول الى المخازن ٤٦١

×××× حـ/ كلفة الانتاج تحت التشغيل المحول الى المخازن ٤٦٢

*** يتم اعتماد حساب مخزون انتاج تحت التشغيل (للمنتجات التي تدخل في صناعة أخرى)**

٣. الزراعة الدائمة التي تنتهي بالقطع والاضمحلال:

تتمثل بأشجار الصنوبر او المواشي التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض اللحوم والتي تحتاج الى فترات طويلة لغرض التسمين او الوصول الى الحالة الواجبة، اذ حددت المعايير المحاسبية وفق معيار المحاسبة الدولي هذا النوع من المنتجات والمعالجات الخاصة بها وتقييمها بالقيمة العادلة طيلة فترة الزراعة، في حين لم تحدد معالجتها هل تكون ضمن الأصول غير متداولة ام المخزون

يعالج هذا النوع من الإنتاج ضمن حساب (مخزون انتاج تحت التشغيل / زراعة قائمة) وباعتماد القيمة العادلة لحين القطف او البيع وبموجب القيد الاتي:

×××× حـ/ المخزون النباتي زراعة قائمة ١٣١٦٤

×××× حـ/ المخزون الحيواني تحت التكوين ١٣١٦٥

×××× حـ/ كلفة انتاج الزراعة قائمة المحول الى المخازن ٤٦٢٤

×××× حـ/ كلفة الانتاج الحيواني تحت التكوين المحول الى المخازن ٤٦٢٥

تعتمد هذه المعالجة في أعلاه حالة استخدام الشركة الجرد المستمر لتقييم المخزون، اما في حالة اعتماد الشركة طريقة الجرد الدوري فيتم اعتماد المعالجة التالية:

×××× حـ/ المخزون النباتي زراعة قائمة ١٣١٦٤

×××× حـ/ المخزون الحيواني تحت التكوين ١٣١٦٥

×××× حـ/ كلفة البضاعة المباعة (حسب النوع) ٣٦٢

وعند مرحلة القطع للاشجار او الذبح للمواشي يتم اعتماد المعالجة ادناه:

×××× حـ/ مخزون انتاج تام ١٣١٦١

×××× حـ/ المخزون النباتي زراعة قائمة ١٣١٦٤

×××× حـ/ المخزون الحيواني تحت التكوين ١٣١٦٥

٤. المنتجات الزراعية التي تباع على انها منتجات تامة والمنتجات الحيوانية التامة:

تتمثل بالمنتجات الزراعية والحيوانية المنتجة سواء كانت موسمية او منتجات محصودة من أشجار دائمية يتم اثبات تلك المنتجات ضمن حساب المخزون (مخزون انتاج تام، مخزون انتاج تحت التشغيل) وبالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وكما في المعالجات المحاسبية ادناه:

يتم اثبات القيمة للمنتجات الموسمية وفق المعالجة ادناه:

×××× حـ/ مخزون انتاج تام ١٣١٦١
×××× حـ/ مخزون انتاج غبر التام *١٣١٦٢
×××× حـ/ كلفة الانتاج التام المحول الى المخازن ٤٦١

×××× حـ/ كلفة الإنتاج تحت التشغيل المحول الى المخازن ٤٦٢

اما في حالة كون تلك المنتجات قد تم حصاد او جني تلك المنتجات من (زراعة او منتجات حيوانية) دائمة وقد تم احتساب القيمة العادلة لها ضمن حساب (مخزون انتاج تحت التشغيل / زراعة قائمة) عندها يتم احتساب القيمة للفترة الحالية لحين الحصاد واثباتها في حساب (مخزون انتاج تام او تحت التشغيل وحسب نوع الشركات) وإلغاء القيمة السابقة وبموجب القيد الاتي:

×××× حـ/ مخزون انتاج تام ١٣١٦١
×××× حـ/ المخزون الإنتاج النباتي زراعة قائمة ١٣١٦٤

---

٥. المنتجات الزراعية التي تدخل في انتاج سلع اخرى داخل الوحدة والمنتجات الحيوانية التامة التي تدخل في انتاج غذائي اخر:

تتمثل بالمنتجات الزراعية التي تم حصادها على ان تباع على انها منتجات أخرى بعد اجراء عمليات انتاج لها دون بيعها على شكلها الحالي.

حددت المعالجات المحاسبية لهذا النوع من المنتجات ضمن معيار (٢) المخزون وتقيم بالقيمة العادلة مطروحا منها مصاريف البيع

×××× حـ/ مخزون انتاج تحت التشغيل *١٣١٦٢
×××× حـ/ كلفة الإنتاج تحت التشغيل المحول الى المخازن ٤٦٢

مثال: في ٢٠١٤/١/١ اشترت شركة (س) الزراعية المحدودة والتي تمارس اعمالها في النشاط الزراعي خط انتاجي جديد في بغداد والمتضمن قسمين اختص أحدهما بإنتاج الزيتون والذي يتم جني ثماره في نهاية موسم الحصاد واستخدامه في انتاج زيت الزيتون الصافي بعد اجراء عمليات التنظيف والعصر والتصفية فضلاً عن قسم اخر يختص بنشاط الإنتاج الحيواني باعتماد تربية الابقار والمواشي لغرض انتاج الحليب الصافي وبيعه، وتعتمد الشركة طريقة الكلفة في المحاسبة عن أشجار الزيتون وبنسبة اهلاك (١٠%) سنوياً، كما وتعتمد طريقة القيمة العادلة للمحاسبة عن المواشي ، والآتي البيانات الخاصة بنشاط الأقسام:

أ- بلغت القيمة الدفترية والقيمة العادلة لكل من الأصول غير المتداولة (أشجار الزيتون، المواشي) كما ياتي:

التفاصيل	٢٠١٥ الأصولحسب النوع ٢٠١٤			
	أشجار الزيتون	المواشي	أشجار الزيتون	المواشي
القيمة الدفترية	١٤٤٠٠٠٠٠	٣٥٥٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠٠	٣٥٥٠٠٠٠٠
القيمة العادلة	ـــــ	٣٨٠٠٠٠٠٠	ـــــ	٣٧٠٠٠٠٠٠

ب-ادناه المعلومات الخاصة بالإنتاج الزراعي والبيولوجي خلال تلك السنوات:

التفاصيل	٢٠١٥		٢٠١٤	
	الزيتون / كغم	الحليب / لتر	الزيتون / كغم	الحليب / لتر
كميات الانتاج	٢٥٠٠٠	٢٥٥٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢٦٥٠٠٠
الكلفة	٦٢٥٠٠٠٠	–	٧٠٠٠٠٠٠	–
القيمة العادلة	١٠٥٠٠٠٠٠	٣٨٢٥٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠٠	٣٩٧٥٠٠٠٠
الكميات المباعة	٢٢٠٠٠ لتر	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠ لتر	٢٦٣٠٠٠
أسعار البيع / دينار	٥٥٠	٢٥٠	٥٥٠	٢٥٠
كلفة التحويل الإضافية	٥٠٠٠٠٠٠	–	٥٥٠٠٠٠٠	–

المطلوب تسجيل القيود اليومية اللازمة في سجلات الشركة للسنوات ٢٠١٤ ، ٢٠١٥.

هدف المثال:

- طريقة استخدام الكلفة والقيمة العادلة.
- تسجيل العمليات حسب مراحل الانبات والتغيرات في الإنتاج البيولوجي.
- تسجيل المنتجات الحيوانية والنباتية حسب أنواعها وحسب مراحلها.
- تسجيل الإنتاج المنتهي بالبيع.
- تسجيل الإنتاج المنتهي باعادة التشغيل ومصاريف التحويل بعد القطف لتحويل الإنتاج الى وحدات جديدة.

الحل المبالغ بالاف الدنانير/٢٠١٤

٣٥٥٠٠حـ/ حيوانات لأغراض الإنتاج ١١٤٢٢
٣٥٥٠٠ حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٦٠٠٠ حـ/ نباتات لأغراض الإنتاج ١١٤١٢
١٦٠٠٠ حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

عند الانتهاء من الإنتاج وتحويل الإنتاج الى المخازن يتم اثبات القيود التالية:

٦٥٠٠ حـ/ مخزون مواد أولية (الزيتون) ١٣١١
٣٩٧٥٠حـ/ مخزون الانتاج الحيواني تحت التكوين (الحليب) ١٣١٦٥
٦٥٠٠ حـ/ كلفة الانتاج التام للانتاج النباتي ٤٦١٤
٣٩٧٥٠ حـ/ كلفة الانتاج التام للانتاج الحيواني ٤٦١٥

٦٥٠٠ حـ/ مستلزمات سلعية ٣٢١
٥٥٠٠ حـ/ مصروفات مختلفة (حسب النوع)
٦٥٠٠ حـ/ مخزون مواد أولية (الزيتون) ١٣١٦١
٥٥٠٠حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٢٠٠٠ حـ/ مخزون انتاج تام (زيت الزيتون) ١٣١٦٤
١٢٠٠٠ حـ/ كلفة الانتاج التام المحول للانتاج النباتي ٤٦١٤

وعند بيع كل من المنتجات أعلاه يتم تسجيل القيد التالي:

٧٩٥٠٠ حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
١٣٧٥٠ حـ/ ايراد مبيعات (الإنتاج النباتي) (زيت الزيتون) ٤١٤١
٦٥٧٥٠ حـ/ ايراد مبيعات (الإنتاج الحيواني) (حليب) ٤١٥١

وتسجل قيد بكلفة البضاعة المباعة وفق الاتي:

كلفة الحليب المباع = (القيمة العادلة للحليب المنتج × (كمية الحليب المباع / كمية الحليب المنتج))

= (٣٩٧٥٠ × (٢٦٣٠٠٠ / ٢٦٥٠٠٠)) = ٣٩٤٥٠

كلفة زيت الزيتون المباع = (القيمة العادلة لزيت الزيتون المنتج × (الكمية المباعة / الكمية المنتجة))

وعلى افتراض ان الكمية المباعة تمثل (٩٠%) من الكمية المنتجة

= ١٢٠٠٠ × ٩٠% = ١٠٨٠٠

٥٠٢٥٠ حـ/ كلفة البضاعة المباعة(حسب النوع) ٣٦٢

١٠٨٠٠حـ/ مخزون انتاج تام (زيت الزيتون) ١٣١٦٤

٣٩٤٥٠ حـ/ مخزون انتاج تام (الحليب) ١٣١٦٥

٢٠١٤/١٢/٣١

يتم اثبات اندثار (اهلاك) النباتات وفق نسبة الاندثار (١٦٠٠٠٠٠٠ – (١٦٠٠٠٠٠٠ × ١٠%) = ١٤٤٠٠٠٠٠٠) ووفق القيد الاتي:

١٦٠٠ حـ/ اهلاك نباتات لأغراض الإنتاج ٣٧٢١٢١

١٦٠٠ حـ/ نباتات لأغراض الانتاج ١١٤١٢

يتم إعادة التقييم بالقيمة العادلة للحيوانات كون الشركة تعتمد طريقة القيمة العادلة في المحاسبة عنها وكما في ادناه:

١٥٠٠ حـ/ تعديلات القيمة العادلة/ للإنتاج الحيواني تحت التكوين ٢٢٥٥

١٥٠٠ حـ/ فائض اعادة تقييم الممتلكات والالات والمعدات ٢٦٤١١

وعندها تكون الميزانية الجزئية للشركة كما في ٢٠١٤/١٢/٣١

شركة (س) الزراعية

الميزانية العمومية كما في ٢٠١٤/١٢/٣١

المبالغ بملايين الدنانير

	٢٠١٤
الاصول غير المتداولة	
الاصول الحية لأغراض الإنتاج والعرض	
النباتات لأغراض الإنتاج	١٤٤٠٠
الحيوانات لأغراض الإنتاج	٣٥٥٠٠
تعديلات القيمة العادلة	١٥٠٠
حيوانات لأغراض الإنتاج بالقيمة السوقية العادلة	٣٧٠٠٠
الاصول المتداولة	
المخزون	
مخزون مواد أولية (زيتون)	—
مخزون انتاج تام (حليب) (٢٠٠٠ لتر) *	٣٠٠
مخزون انتاج تام (زيت الزيتون) (٢٧٧٨لتر) *	١٢٠٠

** تم اعتماد كمية الإنتاج آخر المدة وفق الاتي

الحليب: كمية الإنتاج – كمية المبيعات = ٢٦٥٠٠٠ – ٢٦٣٠٠٠ = ٢٠٠٠ لتر

زيت الزيتون: الكمية المباعة تمثل ٩٠% من المنتجة وعندها الكمية المتبقية تمثل الفرق بين الكميتين.

٢٠١٥: عند الانتهاء من الإنتاج وتحويل الإنتاج الى المخازن يتم اثبات القيود الاتية :

١٠٥٠٠ حـ/ مخزون مواد أولية (الزيتون) ١٣١١
٣٨٢٥٠ حـ/ مخزون انتاج تام (الحليب) ١٣١٦٥
١٠٥٠٠ حـ/ كلفة الانتاج التام المحول للانتاج النباتي ٤٦١٤
٣٨٢٥٠ حـ/ كلفة الانتاج التام المحول للانتاج الحيواني ٤٦١٥

١٠٥٠٠حـ/ مستلزمات سلعية ٣٢١
٥٠٠٠ حـ/ مصروفات مختلفة (حسب النوع)
١٠٥٠٠ حـ/ مخزون مواد أولية (الزيتون) ١٣١١
٥٠٠٠ حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٥٥٠٠ حـ/ مخزون انتاج تام (زيت الزيتون)١٣١٦٤
١٥٥٠٠ حـ/ كلفة الانتاج التام المحول للانتاج النباتي ٤٦١٤

- **وعند بيع كل من المنتجات أعلاه يتم تسجيل القيد الاتي:**

٧٤٦٠٠ حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
١٢١٠٠ حـ/ ايراد مبيعات (زيت الزيتون) ٤١٤١
٦٢٥٠٠ حـ/ ايراد مبيعات (حليب) ٤١٥١

- **وتسجل قيد بكلفة البضاعة المباعة وفق الاتي:**

كلفة الحليب المباع = (القيمة العادلة للحليب المنتج × (كمية الحليب المباع / كمية الحليب المنتج))
= (٣٨٥٥٠ ×(٢٥٠٠٠٠ / ٢٥٧٠٠٠)) = ٣٧٥٠٠
كلفة زيت الزيتون المباع = (القيمة العادلة لزيت الزيتون المنتج × (الكمية المباعة / الكمية المنتجة))
وعلى افتراض ان الكمية المباعة تمثل جميع الكمية المخزونة والمنتجة

٥٤٢٠٠ حـ/ كلفة البضاعة المباعة (حسب النوع) ٣٦٢
١٦٧٠٠حـ/ مخزون انتاج تام (زيت الزيتون) ١٣١٦٤
٣٧٥٠٠ حـ/ مخزون انتاج تام (الحليب) ١٣١٦٥

٢٠١٥/١٢/٣١

- **يتم اثبات اندثار (اهلاك) النباتات وفق نسبة الاندثار (١٤٤٠٠٠٠٠– (١٤٤٠٠٠٠٠×١٠%) = ١٢٩٦٠٠٠٠٠) ووفق القيد الاتي:**

١٤٤٠ حـ/ اهلاك نباتات لأغراض الإنتاج ٣٧٢١٢١
١٤٤٠ حـ/ نباتات لأغراض الانتاج ١١٤١٢

- **يتم إعادة التقييم بالقيمة العادلة للحيوانات كون الشركة تعتمد طريقة القيمة العادلة في المحاسبة عنها وكما في ادناه:**

١٠٠٠ حـ/ تعديلات القيمة العادلة/ حيوانات لأغراض الإنتاج ٢٢٥٥
١٠٠٠ حـ/ فائض اعادة تقييم الممتلكات والمعدات ٢٦٤١١

- **وعندها تكون الميزانية الجزئية للشركة كما في ٢٠١٥/١٢/٣١**

شركة (س) الزراعية
الميزانية العمومية كما في ٢٠١٥/١٢/٣١
المبالغ بملايين الدنانير

الأصول غير المتداولة	
الاصول الحية لأغراض الإنتاج والعرض	
النباتات لأغراض الإنتاج	١٢٩٦٠
الحيوانات لأغراض الإنتاج	٣٥٥٠٠
تعديلات القيمة العادلة	٢٥٠٠
حيوانات لأغراض الإنتاج بالقيمة السوقية العادلة	٣٨٠٠٠
الاصول المتداولة	
المخزون	
مخزون مواد أولية (زيتون)	—
مخزون انتاج تام (حليب)	١٠٥٠
مخزون انتاج تام (زيت الزيتون)	—

ملاحظة: على افتراض وجود ولادات خلال الفترة للمواشي والتي تعتبر انتاج عرضي فيتم المحاسبة عنها وفق معيار المحاسبة الدولي (٢) المخزون باعتباره تخفيض لتكاليف الإنتاج للمنتج الرئيسي (راجع الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢ المخزون)

١- وبمجرد أن يستوفي أصل حيوي غير متداول الضوابط ليصنف على أنه محتفظ به للبيع (أو يتم إدراجه ضمن مجموعة استبعاد تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، فإنه يُفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها –بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٢- يجب أن يتم قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد. ويكون مثل هذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" أو معيار آخر مناسب للتطبيق ولكن قد تبرم المنشآت عقوداً لبيع أصولها الحيوية أو محصولها الزراعي في تاريخ مستقبلي ولا تُعد الأسعار التعاقدية ملائمة لقياس القيمة العادلة، نظراً لأن القيمة العادلة تعكس ظروف السوق الحالية التي في ظلها سيدخل المشترون والبائعون المشاركون في السوق في معاملة، ونتيجة لذلك، لا يتم تعديل القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعي بسبب وجود عقد.

٣- تكون الأصول الحيوية –غالباً –ملتحمة عضوياً بالأرض (على سبيل المثال، الأشجار في غابة مزروعة). وقد لا تكون هناك سوق منفصلة للأصول الحيوية التي تكون ملتحمة بالأرض ولكن قد توجد سوق نشطة للأصول المُؤْتَلِفة كحزمة واحدة، أي الأصول الحيوية، والأرض البكر، والتحسينات على الأرض. ويمكن للمنشأة أن تستخدم المعلومات المتعلقة بالأصول المُؤْتَلِفة لتقيس القيمة العادلة للأصول الحيوية، على سبيل المثال، يمكن أن يتم طرح القيمة العادلة للأرض البكر والتحسينات على الأرض من القيمة العادلة للأصول المُؤْتَلِفة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول الحيوية.

٤- يجب ادراج الربح والخسارة نتيجة اعادة التقييم ضمن ربح وخسارة الفترة.

٥- عند الإثبات الأولي للأصل الحيوي الذي لا تتاح له أسعار سوق معلنة ويتقرر بشكل واضح أن القياسات البديلة لقيمته العادلة لا يمكن الاعتماد عليها، في مثل هذه الحالة، فإنه يجب أن يتم قياس ذلك الأصل الحيوي بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع اهلاك وأي مجمع خسائر هبوط. وبمجرد أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة لمثل ذلك الأصل الحيوي -بطريقة يمكن الاعتماد عليها - فإنه يجب على المنشأة أن تقيسه بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

٦- يجب أن يتم إثبات المنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل حيوي مُقاس بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة، عندما، وفقط عندما، تصبح المنحة الحكومية مستحقة التحصيل.

٧- إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل حيوي مُقاس بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع مشروطة، بما في ذلك عندما تتطلب منحة حكومية من المنشأة عدم مزاولة نشاط زراعي معين، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت المنحة الحكومية ضمن الربح أو الخسارة عندما، وفقط عندما، يتم استيفاء الشروط المرتبطة بالمنحة الحكومية.

٨- تتنوع أحكام وشروط المنح الحكومية. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب منحة من منشأة أن تعمل بالزراعة في موقع بعينه لمدة خمس سنوات وتتطلب من المنشأة أن ترد كامل المنحة إذا عملت بالزراعة لمدة أقل من خمس سنوات. في هذه الحالة، لا يتم إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة إلا بعد مرور السنوات الخمس. بالرغم من ذلك، إذا كانت شروط المنحة تسمح بأن يتم الابقاء على جزء منها وفقاً للوقت الذي انقضى، فإن المنشأة تُثبت ذلك الجزء ضمن الربح أو الخسارة مع مرور الوقت.

٩- يتطلب هذا المعيار معالجة مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٢٠، عندما تتعلق المنحة الحكومية بأصل حيوي مُقاس بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عندما تتطلب المنحة الحكومية من المنشأة عدم مزاولة نشاط زراعي بعينه. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٠ -فقط -على منحة حكومية متعلقة بأصل حيوي مُقاس بتكلفته مطروحا منها أي مجمع اهلاك وأي مجمع خسائر هبوط.

مثال: تستلم شركة ارض الخيرات للمنتجات الزراعية منحة حكومية عينية تتمثل ببذور القمح بواقع (١) طن لكل دونم مزروع على ان تسوق القمح المنتج الى الشركة العامة لصناعة الحبوب بمبلغ (٥٠٠) ألف دينار للطن الواحد وقد بلغت القيمة العادلة للبذور المستلمة (٥٠) ألف دينار للطن الواحد وادناه الكميات المنتجة والمزروعة للشركة لكل فرع من فروعها: (المبالغ بملايين الدنانير).

الفرع	المساحة المزروعة / دونم	الكمية المنتجة طن	أجور العمال دينار	المبيدات الموسمية والبذور / دينار	صيانة الآلات ومضخات الماء / دينار
بغداد	٧٥٠	١١٢٥٠	١٧٥٠	١٥٣٧,٥	٨٥٠
ديالى	١١٥٠	١٧٢٥٠	٣٧٥٠	٣٠٥٧,٥	١٢٥٠
واسط	١٢٠٠	١٨٠٠٠	٣٥٠٠	٢٥٦٠	١٠٠٠
المجموع	٣١٠٠	٤٦٥٠٠	٩٠٠٠	٧١٥٥	٣١٠٠

المطلوب/ تسجيل العمليات أعلاه في سجلات الشركة.

هدف المثال:

- بيان المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية الممنوحة للشركات الزراعية
- المعالجات المحاسبية للزراعة الموسمية

بلغ مجموع المنحة الحكومية الممنوحة للشركة (٣١٠٠ دونم × ١طن للدونم الواحد = ٣١٠٠ طن)

بلغت القيمة العادلة للبذور المستلمة (٣١٠٠ × ٥٠٠٠٠ = ١٥٥ مليون دينار)

وعند استلام تلك البذور تسجل الشركة القيد الاتي: (المبالغ بملايين الدنانير)

١٥٥ حـ/ مخزون مواد اولية ١٣١١

١٥٥ حـ/ ايراد منح مؤجلة ٢٤٤١

وتقوم الشركة بإثبات المصاريف المختلفة على الزراعة القائمة وعلى الحسابات المختصة وبموجب القيد الاتي:

٩٠٠٠ حـ/ اجور عمال ٣١

٧١٥٥ حـ/ مواد اولية ٣٢

٣١٠٠ حـ/ نفقات الصيانة ٣٣

١٩١٠٠ حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٥٥ حـ/ مخزون مواد اولية ١٣١١

***كما ويمكن اعداد قيد محاسبي على مستوى كل فرع.**

بلغت القيمة العادلة للكميات المنتجة والمسوقة (٤٦٥٠٠ × ٥٠٠٠٠٠ = ٢٣٢٥٠ مليون دينار) ويتم اثبات القيد الاتي:

- **وفق طريقة الجرد المستمر:**

٢٣٢٥٠ حـ/ مخزون انتاج نباتي /زراعة قائمة ١٣١٦٤

٢٣٢٥٠ حـ/ كلفة الانتاج التام المحول للانتاج النباتي ٤٦١٤

- **اما وفق طريقة الجرد الدوري فيتم اثبات القيد الاتي في حالة انتهاء الفترة ولم يتم تسويق المحصول:**

٢٣٢٥٠ حـ/ مخزون انتاج نباتي /زراعة قائمة ١٣١٦٤

٢٣٢٥٠ حـ/ كلفة البضاعة المباعة للإنتاج النباتي ٣٦٢٤

- **ويكون قيد تسويق (بيع) المنتوج بموجب القيد الاتي:**

٢٣٢٥٠ حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢٣٢٥٠ حـ/ ايراد مبيعات /الإنتاج النباتي ٤١٤١

- **ويتم اثبات ايراد المنح المؤجلة بموجب القيد الاتي:**

١٥٥ حـ/ ايراد منح مؤجلة ٢٤٤١

١٥٥ حـ/ ايراد منح منتج محلي ٤٨١١٢

استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها

يختص هذا الجزء بالمعالجات المحاسبية لنفقات الاستكشاف في الصناعات الاستخراجية، ويطبق على الشركات التي تمتلك حقوق استكشاف واستثمار الموارد الطبيعية، واهم ماجاء بالمعيار المحاسبي الدولي المختص:

- ترك المعيار حرية اختيار السياسة المناسبة لرسملة نفقات الاستكشاف للشركة، والزمها بالافصاح عنها والافصاح عن التغييرات في السياسة المتبعة.
- تتضمن تكاليف الاستكشاف اصول ملموسة وغير ملموسة وتقاس بالكلفة، وان الاصول غير المتداولة تنتهي بتحقيق الانتاج التجاري من خلال رسملة اندثار الاصل الملموس ليكون كلفة اثبات أصل غير ملموس (نفقات الاستكشاف والمسح)
- جميع التكاليف المتكبدة قبل استحصال الترخيص القانوني تعتبر تكاليف فترة ولا يتم رسملتها.
- إذا كانت هنالك التزامات بأعادة الاصل الى ما كانت عليه، يجب الاعتراف بها وتكوين مخصص لها.
- القيمة الدفترية لنفقات الاستكشاف والمسح غير المستهلكة تنتهي بكاملها عندما لأتوجد جدوى أو القيمة التي تزيد عن المبلغ الذي من الممكن استرداده.
- الافصاح عن اصول الاستكشاف بشكل منفصل.

مثال١: قامت احدى الشركات الخاصة بنشاط الحفر والاستكشاف بحفر بئرين استكشافية في منطقة الامتياز، والآتي النفقات التي تحملتها الشركة بهذا الخصوص:

التفاصيل	المبلغ /مليون دينار
تكاليف حق الاكتشاف	٢٠٠٠
رسوم تسجيل	١٠٠
مصاريف وعمولات	١٠٠

علماً ان النفقات الخاصة بتلك الابار بعد عملية الاستكشاف كانت:

النفقات	البئر رقم (١)	البئر رقم (٢)
التكاليف غير الملموسة:		
تهيئة مكان الحفر	٥٠٠٠	٧٠٠٠
بناء طرق وجسور	—	١٢٠٠٠
تركيب الحفارات	٣٠٠٠	٤٠٠٠
اعمال حفر – لمقاولين ثانويين	١٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
نقل العينات وفحصها	١٠٠٠	١٥٠٠
الاجمالي	١٠٠٩٠٠٠	١٢٢٤٥٠٠
التكاليف الملموسة (المعدات والتجهيزات)		
انابيب تغليف البئر	١٥٠٠٠	١٤٥٠٠

النفقات	البئر رقم (١)	البئر رقم (٢)
انابيب الإنتاج	—	٢٥٠٠٠
صمامات فوهة البئر	—	٧٠٠٠
أجهزة الضخ	—	١٥٠٠٠
الاجمالي	١٥٠٠٠	٦١٥٠٠

وقد اتضح عند فحص نتائج البئرين عدم وجود احتياطي في البئر رقم (١) ووجود كميات تجارية في البئر رقم (٢).

المطلوب: تثبيت المعالجات القيدية اللازمة.

الحل

- **القيد الخاص بأثبات حق الاستكشاف (المبالغ بملايين الدنانير):**

٢٢٠٠ من حـ/ عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة ١٢٦٢٢
٢٢٠٠ الى حـ / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- **يتم دورياً اختبار كلف اقتناء العقود غير المؤكدة وفقاً لمعيار الدولي رقم (٣٦) وعلى فرض اتضح نتيجة الاختبار حدوث انخفاض بواقع (٤٠٠) مليون دينار، عندها يتم تثبيت القيد الاتي:**

٤٠٠ من حـ/ الانخفاض في كلف اقتناء العقود غير المؤكدة ٣٩١٧
٤٠٠ الى حـ / عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة ١٢٦٢٢

- **يثبت القيد الخاص بعكس نفقات حق الاستكشاف حسب وجود الاحتياطي الاقتصادي للنفط (المجهودات الناجحة):**

٩٠٠ من حـ/ عقود التعدين المؤكدة غير الملموسة ١٢٦١٢
٩٠٠ من حـ/ نفقات مسح واستكشاف ٣٨٣٨
١٨٠٠ الى حـ / عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة ١٢٦٢٢

- **القيد الخاص باثبات النفقات الخاصة قبل معرفة وجود احتياطي:**

١٠٠٩٠٠٠ من حـ/ عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة (البئر ١) ١٢٦٢٢
١٥٠٠٠ من حـ/ عقود التعدين غير المؤكدة الملموسة (البئر ١) ١٢٦٢١
١٢٢٤٥٠٠ من حـ/ عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة (البئر ٢) ١٢٦٢٢
٦١٥٠٠ من حـ/ عقود التعدين غير المؤكدة الملموسة (البئر ٢) ١٢٦٢١
٢٣١٠٠٠٠ الى حـ / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- **القيد الخاص باثبات النفقات الخاصة بالعقود المؤكدة بعد معرفة عدم وجود احتياطي خلال نفس السنة:**

١٠٢٤٠٠٠ من حـ/ نفقات مسح واستكشاف ٣٨٤٨
١٠٠٩٠٠٠ الى حـ/ عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة (البئر ١) ١٢٦٢٢
١٥٠٠٠ الى حـ/ عقود التعدين غير المؤكدة الملموسة (البئر ١) ١٢٦٢١

- **إذا تم الوقوف على عدم اقتصادية البئر رقم (١) في السنة او السنوات اللاحقة، عندها يثبت القيد الاتي:**

١٠٢٤٠٠٠ من حـ/ أرباح محتجزة ٢٦٣
١٠٠٩٠٠٠ الى حـ/ عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة (البئر ١) ١٢٦٢٢
١٥٠٠٠ الى حـ/ عقود التعدين غير المؤكدة الملموسة (البئر ١) ١٢٦٢١

حل مثال السابق باعتماد أسلوب التكاليف الكلية

- **القيد الخاص بأثبات حق الاستكشاف:**

٢٢٠٠ من حـ/ عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة ١٢٦٢٢
٢٢٠٠ الى حـ / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- يتم دورياً اختبار كلف اقتناء العقود غير المؤكدة وفقاً للمعيار الدولي رقم (٣٦) وعلى فرض اتضح نتيجة الاختبار حدوث انخفاض بواقع (٤٠٠) مليون دينار، عندها يتم تثبيت القد الاتي:

٤٠٠ من حـ/ الانخفاض في كلف اقتناء العقود غير المؤكدة ٣٩١٧
٤٠٠ الى حـ / عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة ١٢٦٢٢

- القيد الخاص باثبات النفقات التي تكبدتها الشركة:

١٠٠٩٠٠٠ من حـ/ عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة (بئر ١) ١٢٦٢٢
١٥٠٠٠ من حـ/ عقود التعدين غير المؤكدة الملموسة (بئر ١) ١٢٦٢٢
١٢٢٤٥٠٠ من حـ/ عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة (بئر ٢) ١٢٦٢٢
٦١٥٠٠ من حـ/ عقود التعدين غير المؤكدة الملموسة (بئر ٢) ١٢٦٢٢
٢٣١٠٠٠٠ الى حـ / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

القسم الثالث
الأدوات المالية والاستثمارات في الشركات الزميلة والترتيبات المشتركة

تمثل الاستثمارات في حقوق الملكية حصة في المنشآت المستثمر بها، وقد تكون على شكل أسهم كما تتضمن حقوق الملكية الحصول على حقوق الملكية أو التخلص منها في اتفاق أو سعر القابل للتحديد مثل: الضمانات والحقوق. وتقاس تكلفة استثمارات حقوق الملكية بسعر الشراء، وتسجل عمولات الوسيط والرسوم الأخرى المتعلقة بالشراء كمصروف.

والحالات التي تستحوذ فيها شركة (مستثمر) على أسهم شركة أخرى (الشركة المستثمر فيها) هي التي تحدد المعالجة المحاسبية للاستثمار بعد الاستحواذ. ويعتمد تصنيف هذه الاستثمارات على درجة التأثير على القرارات التشغيلية والتمويلية للشركة المستثمر فيها:

الاستثمارات التي تكون درجة التأثير فيها على قرارات الشركة المستثمر فيها قليلة أو معدومة (تقاس بالقيمة العادلة).

الاستثمارات التي تكون درجة التأثير فيها على قرارات الشركة المستثمر فيها جوهرية (يتم تطبيق طريقة حقوق الملكية).

الاستثمارات التي يكون للمستثمر حصة مسيطرة على الشركة المستثمر فيها (يتم إعداد قوائم مالية موحدة).

في الجزء الأول من هذا القسم سيتم التطرق الى موضوع الاستثمار في أدوات حقوق الملكية (الاستثمارات التي تكون درجة التأثير فيها على قرارات الشركة المستثمر فيها قليلة أو معدومة)، وفي الجزء الثاني من هذا القسم فقد تطرق الى الاستثمارات التي تكون درجة التأثير فيها على قرارات الشركة المستثمر فيها جوهرية (يتم تطبيق طريقة حقوق الملكية).

اما الجزء الثالث فقد تم تناوله في القسم الثاني من الفصل الرابع.

الاستثمار في أدوات حقوق الملكية

الاستثمارات التي تكون درجة التأثير فيها على قرارات الشركة المستثمر فيها قليلة أو معدومة

المثال ١: بين المعالجات المحاسبية الخاصة باقتناء وحيازة وبيع الأسهم على وفق المعيار الدولي لأعداد التقارير المالية رقم (٩) للحالات ادناه:

١) في ٢٠١٧/١٢/١ اشترت شركة الشروق (١٠٠٠٠٠) سهم من أسهم فندق شيراتون بسعر (٦) دنانير للسهم الواحد، علماً ان نموذج اعمال الشركة لهذه الأسهم للمتاجرة فيتم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر، وقد بلغت عمولة الشراء (١٠٠٠٠٠) دينار.

٢) في ٢٠١٧/١٢/٣١ بلغت القيمة العادلة للسهم مبلغ (٧) دينار.

٣) في ٢٠١٨/٣/١٠ قامت الشركة ببيع (٣٠ %) من تلك الأسهم بمبلغ (٨) دينار للسهم الواحد.

٤) في ٢٠١٨/١٢/٣١ بلغت القيمة العادلة للسهم مبلغ (٩) دينار.

٥) في ٢٠١٩/١٢/٣١ بلغت القيمة العادلة للسهم مبلغ (٥) دينار.

الحل/

١. **يسجل القيد الاتي الخاص بشراء الأسهم:**

٦٠٠٠٠٠ من حـ/ استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر ١٣٥٢١

١٠٠٠٠٠ من حـ/ مصاريف وعمولات الشراء ٣٣٩١

٧٠٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية١٣٤٢١

٢. **يسجل القيد الاتي الخاص بتقييم الأسهم في ٢٠١٧/١٢/٣١:**

١٠٠٠٠٠ من حـ/ تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الأرباح والخسائر ٢٢٥١١

١٠٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر ٤٣٥٢

٣. **يسجل القيد الاتي الخاص ببيع (٣٠ %) من الاسهم في ٢٠١٨/٣/١٠:**

٢٤٠٠٠٠ من حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية (١٠٠٠٠٠سهم ×٣٠ %×٨ دينار) ١٣٤٢١

١٨٠٠٠٠ الى حـ/ استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر ١٣٥٢١

(١٠٠٠٠٠سهم ×٣٠ %× ٦ دينار)

٣٠٠٠٠ الى حـ/ تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الأرباح والخسائر ٢٢٥١١

٣٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر ٤٣٥٢

(١٠٠٠٠٠سهم ×٣٠ %× ١ دينار)

٤. يسجل القيد الاتي الخاص بتقييم الأسهم في ٢٠١٨/١٢/٣١:

تعديلات القيمة العادلة= (القيمة العادلة الحالية) – (القيمة العادلة السابقة) =

= (٧٠٠٠٠ سهم×(٩دينار– ٦ دينار)) – ((١٠٠٠٠٠–٣٠٠٠٠)) = ٢١٠٠٠٠– ٧٠٠٠٠ =١٤٠٠٠٠

١٤٠٠٠٠من حـ/ تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الأرباح والخسائر ٢٢٥١١

١٤٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر ٤٣٥٢

قائمة المركز المالي الجزئية لشركة الشروق
كما في ٢٠١٨/١٢/٣١

رمز الدليل	الأصول :	
١٣٥٢١	استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	٤٢٠٠٠٠
٢٢٥١١	تعديلات القيمة العادلة ٢٢٥١ (٧٠٠٠٠سهم ×(٩–٦) دينار	٢١٠٠٠٠
	الاستثمارات قصيرة الاجل بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	٦٣٠٠٠٠

يسجل القيد الاتي الخاص بتقييم الأسهم في ٢٠١٩/١٢/٣١:

تعديلات القيمة العادلة = (القيمة العادلة الحالية) – (القيمة العادلة السابقة) =

= (٧٠٠٠٠ سهم× (٥ دينار– ٦ دينار)) – ٢١٠٠٠٠

= –٧٠٠٠٠ – ٢١٠٠٠٠ = –٢٨٠٠٠٠

٢٨٠٠٠٠ من حـ/خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر ٣٣٥٢

٢٨٠٠٠٠ الى حـ/ تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الأرباح والخسائر ٢٢٥١١

قائمة المركز المالي الجزئية لشركة الشروق
كما في ٢٠١٩/١٢/٣١

الأصول :	
الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	٤٢٠٠٠٠
تعديلات القيمة العادلة	(٧٠٠٠٠)
صافي الاستثمارات قصيرة الاجل بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	٣٥٠٠٠٠

المثال٢: بافتراض بيانات المثال (السابق) باستثناء الفقرة الخاصة بانخفاض القيمة العادلة الى (٥) دينار للسهم وبافتراض ان نموذج اعمال الشركة لهذه الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر؟

الحل:

١. يسجل القيد الاتي الخاص بشراء الأسهم:

المبالغ المدفوعة = (١٠٠٠٠٠ سهم ×٦) + ١٠٠٠٠٠ مصاريف الشراء

٧٠٠٠٠٠ من حـ/استثمارات مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل ١٤٥

٧٠٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢. العملية الخاصة بتقييم الأسهم في ٢٠١٧/١٢/٣١:

(١٠٠٠٠٠سهم × ٧ دينار القيمة العادلة) –٧٠٠٠٠٠

لا يسجل قيد كون ان القيمة العادلة للاستثمارات يتساوى مع مبلغ الاقتناء

٣. يسجل القيد الاتي الخاص ببيع (٣٠ %) من الاسهم في ٢٠١٨/٣/١٠:

(١٠٠٠٠٠سهم ×٣٠ %× ٧ دينار) = ٢١٠٠٠٠ دينار

النقد المستلم = (١٠٠٠٠٠سهم ×٣٠ %×٨ دينار) = ٢٤٠٠٠٠ دينار
أرباح الاستثمارات المالية = ٢٤٠٠٠٠ دينار – ٢١٠٠٠٠ دينار = ٣٠٠٠٠ دينار

٢٤٠٠٠٠ من حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
٢١٠٠٠٠ الى حـ/ استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ١٤٥
٣٠٠٠٠ الى حـ/ ايراد مقسوم ارباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ٤٣٥٣

---

٤. يسجل القيد الاتي الخاص بتقييم الأسهم في ٢٠١٨/١٢/٣١:
تعديلات القيمة العادلة= (القيمة العادلة الحالية) – (القيمة العادلة السابقة) =
= (٧٠٠٠٠ سهم× (٩ دينار– ٧ دينار)) – صفر = ١٤٠٠٠٠ دينار

١٤٠٠٠٠ من حـ/ تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الدخل الشامل الاخر ٢٢٥١٢
١٤٠٠٠٠ الى حـ/ مكاسب غير محققة للاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ٢٦٤٣١

شركة الشروق
قائمة المركز المالي الجزئية
كما في ٢٠١٨/١٢/٣١

رقم الدليل	الأصول :	
١٤٥	٤٩٠٠٠٠	**الاصول الاخرى: استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر**
٢٢٥١٢	١٤٠٠٠٠	**تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الدخل الشامل**
	٦٣٠٠٠٠	**الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر**

ملاحظات عن الأمثلة السابقة:
١. عند اعتماد أسلوب تسجيل الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة لم يتم تسجيل المبالغ المدفوعة كمصاريف وعمولات الشراء ضمن مبلغ الاستثمارات بل تم تسجيلها بحساب

مثال٣ / (الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المستنفدة):

بتأريخ ٢٠١٤/١/١ اشترت شركة الأمان سندات مالية تستحق بعد (٥) سنوات بقيمة (٩٢٧٩١٠) دينار شاملة العمولات والرسوم، وتبلغ القيمة الاسمية لتلك السندات (١٠٠٠٠٠٠) دينار وبفائدة ثابتة (١٠ %) سنوياً، علماً ان سعر الفائدة السوقي عند الشراء قد بلغ (١٢ %) وفي نية الإدارة الاحتفاظ بتلك السندات لجمع التدفقات النقدية وتحصيل قيمة السندات عند تأريخ الاستحقاق.

المطلوب/ اثبات القيود اللازمة (الاقتناء، تحصيل الفوائد، استرداد قيمة السندات في تاريخ الاستحقاق)؟

الحل: يبين الجدول الاتي كيفية احتساب التكلفة المطفأة نهاية كل فترة مالية:

السنة	التكلفة المستنفدة بداية السنة	دخل الفائدة الفعالة	الفائدة المقبوضة	إطفاء الخصم	التكلفة المطفأة نهاية السنة
					٩٢٧٩١٠
٢٠١٤	٩٢٧٩١٠	١١١٣٥٠ = % ١٢ × ٩٢٧٩١٠	١٠٠٠٠٠	١١٣٥٠	٩٣٩٢٦٠
٢٠١٥	٩٣٩٢٦٠	١١٢٧١٠ = % ١٢ × ٩٣٩٢٦٠	١٠٠٠٠٠	١٢٧١٠	٩٥١٩٧٠

السنة	التكلفة المستنفدة بداية السنة	دخل الفائدة الفعالة	الفائدة المقبوضة	إطفاء الخصم	التكلفة المطفأة نهاية السنة
٢٠١٦	٩٥١٩٧٠	٩٥١٩٧٠ × ١٢ % = ١١٤٢٤٠	١٠٠٠٠٠	١٤٢٤٠	٩٦٦٢١٠
٢٠١٧	٩٦٦٢١٠	٩٦٦٢١٠ × ١٢ % = ١١٥٩٤٠	١٠٠٠٠٠	١٥٩٤٠	٩٨٢١٥٠
٢٠١٨	٩٨٢١٥٠	٩٨٢١٥٠ × ١٢ % = ١١٧٨٥٠	١٠٠٠٠٠	١٧٨٥٠	١٠٠٠٠٠٠
		المجموع (اجمالي مبلغ الخصم)		٧٢٠٩٠	

١. في ٢٠١٤/١/١ يسجل القيد الاتي الخاص بشراء السندات:

٩٢٧٩١٠ من حـ/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة١١٥٢١

٩٢٧٩١٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية١٣٤٢١

٢. القيد الاتي الخاص باستلام الفوائد واطفاء الخصم في ٢٠١٤/١٢/٣١:

١٠٠٠٠٠ من حـ/النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١١٣٥٠ من حـ/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١

١١١٣٥٠ الى حـ/ ايراد مقسوم ارباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

٣. يسجل القيد الاتي الخاص باستلام الفوائد واطفاء الخصم في ٢٠١٥/١٢/٣١:

١٠٠٠٠٠ من حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٢٧١٠ من حـ/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١

١١٢٧١٠ الى حـ/ ايراد مقسوم ارباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

٤. يسجل القيد الاتي الخاص باستلام الفوائد واطفاء الخصم في ٢٠١٦/١٢/٣١:

١٠٠٠٠٠ من حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٤٢٤٠ من حـ/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١

١١٤٢٤٠ الى حـ/ ايراد مقسوم ارباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

٥. يسجل القيد الاتي الخاص باستلام الفوائد واطفاء الخصم في ٢٠١٧/١٢/٣١:

١٠٠٠٠٠ من حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٥٩٤٠ من حـ/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١

١١٥٩٤٠ الى حـ/ ايراد مقسوم ارباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

٦. يسجل القيد الاتي الخاص باستلام الفوائد واطفاء الخصم في ٢٠١٨/١٢/٣١:

١٠٠٠٠٠ من حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٧٨٥٠ من حـ/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١

١١٧٨٥٠الى حـ/ايراد مقسوم ارباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

٧. يسجل القيد الاتي الخاص باستلام السندات الخصم في ٢٠١٨/١٢/٣١:

١٠٠٠٠٠٠ من حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١

شركة الأمان

قائمة المركز المالي

كما في ٢٠١٤/١٢/٣١

رمز الدليل	الأصول		الالتزامات وحقوق الملكية	
١١	الاصول غير المتداولة		الالتزامات غير المتداولة	
١١٥٢١	استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة	٩٣٩٢٦٠		
	مجموع الاصول	٩٣٩٢٦٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	

مثال ٤ / العقود المستقبلية:

في ٢٠١٨/١٢/٢٠ ابرمت شركة الامل التجارية عقد مستقبلي لشراء (٢٠٠٠٠٠) دولار بسعر (١٢٥٠دينار/ دولار)، على ان ينفذ العقد في ٢٠٢٠/٢/١، وفي ٢٠١٨/١٢/٣١ بلغ سعر الصرف (١٢٠٠ دينار/ دولار).

المطلوب: تثبيت القيود المحاسبية للعمليات أعلاه، بافتراض ان سعر الصرف في ٢٠١٩/١٢/٣١ قد بلغ (١٢٢٠ دينار/دولار)، وفي يوم المبادلة (٢٠٢٠/٢/١) كان ١٢٣٠ دينار/دولار.

الحل:

١- في ٢٠١٨/١٢/٢٠ لا يتم تسجيل قيد محاسبي بعملية الشراء كون العقد مستقبلي.

٢- في ٢٠١٨/١٢/٣١ يسجل قيد محاسبي بقيمة الانخفاض الحاصل في قيمة عقد الشراء ويثبت القيد الاتي :

مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية=٢٠٠٠٠٠دولار × (١٢٠٠ – ١٢٥٠) دينار = ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ خسائر المشتقات المالية٣٣٥٤

١٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية ٢٥٥١

٣- في ٢٠١٩/١٢/٣١ يسجل قيد المحاسبي الخاص بتقييم العقد:

أرباح الاستثمارات المالية = ٢٠٠٠٠٠دولار × (١٢٢٠ – ١٢٠٠) دينار = ٤٠٠٠٠٠٠

٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية ٢٥٥١

٤٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤

٤- في ٢٠٢٠/٢/١ يسجل القيد المحاسبي الخاص بتنفيذ العقد:

النقد المستلم = ($٢٠٠٠٠٠ ×١٢٣٠ دينار)

مبلغ المخصص المخفض = (١٠٠٠٠٠٠٠- ٤٠٠٠٠٠٠) دينار = ٦٠٠٠٠٠٠ دينار

٢٤٦٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة الأجنبية ١٣٤٢٢

٦٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية٢٥٥١

٢٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ أرباح المشتقات المالية ٤٣٥٤

٢٥٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

بافتراض ان سعر الصرف في ٢٠١٩/١٢/٣١ قد بلغ (١٢٣٠ دينار/دولار)، وفي يوم المبادلة (٢٠٢٠/٢/١) كان ١٢٣٠ دينار/دولار، فان القيود التي ستتأثر فقط في ٢٠١٩/١٢/٣١ وفي ٢٠٢٠/٢/١ وكما في الاتي:

في ٢٠١٩/١٢/٣١ يسجل قيد المحاسبي الخاص بتقييم العقد:

أرباح الاستثمارات المالية = ٢٠٠٠٠٠دولار × (١٢٣٠ – ١٢٠٠) دينار = ٦٠٠٠٠٠٠

٦٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية ٢٥٥١

٦٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤

في ٢٠٢٠/٢/١ يسجل القيد المحاسبي الخاص بتنفيذ العقد :

النقد المستلم = ($٢٠٠٠٠٠ ×١٢٣٠ دينار)

مبلغ المخصص المخفض = (١٠٠٠٠٠٠٠– ٦٠٠٠٠٠٠) دينار = ٤٠٠٠٠٠٠ دينار

٢٤٦٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة الأجنبية ١٣٤٢٢

٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية٢٥٥١

٢٥٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

مثال ٥/ عن الذمم المدينة واوراق القبض

لدى الشركة كما في ٢٠١٧/١٢/٣١ أوراق قبض بقيمة (٤٠) مليون دينار تستحق في ٢٠١٨/١٢/٣١ وتتوقع الشركة عدم إمكانية تحصيل ما نسبته (٥٠ %) من تلك الأوراق، علماً أن معدل الفائدة الفعال يبلغ (١٠ %) سنوياً .

المطلوب: تثبت القيود اللازمة على وفق الافتراضات الاتية:

١. عند تأريخ الاستحقاق تم تحصيل ما نسبته (٥٠ %) من قيمة أوراق القبض.

٢. عند تأريخ الاستحقاق تم تحصيل ما نسبته (٨٠ %) من قيمة أوراق القبض.

٣. عند تأريخ الاستحقاق تم تحصيل ما نسبته (٤٠ %) من قيمة أوراق القبض.

الحل:

- في ٢٠١٧/١٢/٣١ يتم تسجيل قيد بقيمة الديون المشكوك في تحصيلها:

متراكم الديون المتعذر تحصيلها = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة – القيمة الدفترية للأصل المالي (أوراق القبض) [١]

=((٤٠٠٠٠٠٠٠ دينار × ٥٠ %) ÷ ١١٠ %) – ٤٠٠٠٠٠٠٠ دينار

=(٢٠٠٠٠٠٠٠ دينار ÷ ١١٠ %) – ٤٠٠٠٠٠٠٠ دينار

= ١٨١٨٢٠٠٠ – ٤٠٠٠٠٠٠٠ = ٢١٨١٨٠٠٠ دينار

٢١٨١٨٠٠٠ من حـ/ الديون المشطوبة ٣٨٢٣

٢١٨١٨٠٠٠ الى حـ/ متراكم الديون المشكوك في تحصيلها ٢٢٤

- بموجب الفرضية الأولى يتم تسجيل القيد الاتي في ٢٠١٨/١٢/٣١:

٢٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ النقدية لدى الصندوق ١٣٤٢١

٢١٨١٨٠٠٠ من حـ/ متراكم الديون المشكوك في تحصيلها ٢٢٤

١٨١٨٠٠٠ الى حـ/ ديون سبق شطبها ٤٨٢٣

٤٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ أوراق القبض حسب القطاع ١٣٢٢

- بموجب الفرضية الثانية يتم تسجيل القيد الاتي في ٢٠١٨/١٢/٣١:

٣٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/ النقدية لدى الصندوق بالعملة المحلية١٣٤٢١ (٤٠٠٠٠٠٠٠دينار× ٨٠ %)

---

[١] **القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة = قيمة المبلغ المتوقع الحصول عليه في نهاية المدة / (١+معدل الفائدة)^ الزمن**

٢١٨١٨٠٠٠ من حـ/ متراكم الديون المشكوك في تحصيلها ٢٢٤
١٣٨١٨٠٠٠ الى حـ/ ديون سبق شطبها ٤٨٢٣
٤٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ أوراق القبض حسب القطاع ١٣٢٢

بموجب الفرضية الثالثة يتم تسجيل القيد الاتي في ٢٠١٨/١٢/٣١:
١٦٠٠٠٠٠٠ من حـ/ النقدية لدى الصندوق بالعملة المحلية ١٣٤٢١ (٤٠٠٠٠٠٠٠دينار × ٤٠ %)
٢١٨١٨٠٠٠ من حـ/ متراكم الديون المشكوك في تحصيلها ٢٢٤
٢١٨٢٠٠٠ من حـ / الديون المشطوبة ٣٨٢٣
٤٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ أوراق القبض حسب القطاع ١٣٢٢

مثال٦: (الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر):

في ٢٠١٧/١٠/١٥ قامت الشركة (أ) بشراء سندات من الشركة" ب "بسعر ٤٥٢٠٠٠٠٠ دينار، علماً ان نموذج اعمال الشركة لهذه الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر (يتمثل بالاحتفاظ بها لتاريخ الاستحقاق ومن ثم بيعها)، وفي ٢٠١٧/١٢/٣١ كانت قيمة السندات العادلة ٤٥٢٢٠٠٠٠ دينار، اما في ٢٠١٨/١٢/٣١ بلغت قيمتها العادلة ٤٥٢١٠٠٠٠ دينار

المطلوب: تسجيل العمليات المحاسبية اللازمة، ثم لنفرض أنه قد تم بيع تلك السندات في ٢٠١٩/١/٢ حسب الفروض الاتية:

١. باعت الشركة (أ) السندات بمبلغ (٤٥٠٠٠٠٠٠) دينار فقط.
٢. باعت الشركة (أ) السندات بمبلغ (٤٨٠٠٠٠٠٠) دينار، هذا وقد بلغت مصاريف التنازل الضرورية (١٠٠٠٠٠٠) دينار.

الحل:

١- في ٢٠١٧/١٠/١٥ يسجل القيد الخاص باقتناء السندات:
٤٥٢٠٠٠٠٠ من حـ/ استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ١٤٥
٤٥٢٠٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢- في ٢٠١٧/١٢/٣١ يسجل القيد الخاص بالتغير في قيمة السندات:
٢٠٠٠٠ من حـ/ تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية من خلال الدخل الشامل الاخر ٢٢٥١٢
٢٠٠٠٠ الى حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ٢٦٤٣١

٣- في ٢٠١٨/١٢/٣١ يسجل القيد الخاص بالتغير في قيمة السندات:
١٠٠٠٠ من حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ٢٦٤٣١
١٠٠٠٠ الى حـ/ تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية من خلال الدخل الشامل الاخر ٢٢٥١٢

١- الفرضية الأولى: بيع السندات بمبلغ ٤٥٠٠٠٠٠٠ دينار:
٤٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٢٤١
١٠٠٠٠ من حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ٢٦٤٣١
٢٠٠٠٠٠ من حـ/ خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ٣٣٥٣
١٠٠٠٠ الى حـ/ تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية من خلال الدخل الشامل الاخر ٢٢٥١٢
٤٥٢٠٠٠٠٠ الى حـ/ استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ١٤٥

٢- الفرضية الثانية: بيع السندات بمبلغ ٤٨٠٠٠٠٠٠ دينار مع تحمل رسوم تحويل بمبلغ (١) مليون دينار.
٤٨٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
١٠٠٠٠ من حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ٢٦٤٣١
١٠٠٠٠ الى حـ/ تعديلات القيمة العادلة المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ٢٢٥١٢
٤٥٢٠٠٠٠٠ الى حـ/ استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ١٤٥
٢٨٠٠٠٠٠ الى حـ/ ايراد مقسوم ارباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ٤٣٥٣

- **كما يثبت القيد الخاص برسوم التحويل:**

١٠٠٠٠٠٠ من حـ/ ضرائب ورسوم اخرى – رسوم تحويل ٣٨٤٣
١٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

مثال ٧: عن العقود الآجلة:

في ٢٠١٩/١/٢ تعاقدت شركة (س) التجارية مع فرع شركة تويوتا في العراق لشراء مجموعة من السيارات لنقل الأشخاص بقيمة (٢) مليون دولار تسدد بعد (٦) أشهر من تاريخ الصفقة، ولعدم توافر السيولة المطلوبة اتفقت الشركة مع أحد المصارف التجارية بعقد شراء العملة الأجنبية (عقد صرف مؤجل) لتغطية المبلغ المطلوب وبسعر تفاوضي بلغ (١١٨٠) دينار / دولار.

وفي ٢٠١٩/٧/٢ تم شحن السيارات المتعاقد عليها وبلغت مصروفات الشحن (١٠) مليون دينار، وكانت أسعار الصرف بالشكل الاتي:

التأريخ	أسعار الصرف دينار/ دولار
٢٠١٩/١/٢	١١٧٠
٢٠١٩/٧/٢	١٢٠٠

المطلوب: تسجيل القيود الخاصة بالعمليات اعلاه.

الحل

- **في ٢٠١٩/١/٢ يتم تثبيت القيد الخاص بشراء السيارات وكالاتي:**

٢٣٤٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ($٢٠٠٠٠٠٠× ١١٧٠) ١٩٦٢
٢٣٤٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ مقابل حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ٢٩٦٢

- **في ٢٠١٩/١/٢ يتم تثبيت القيد الخاص بشراء العملة الأجنبية من المصرف وكالاتي:**

٢٣٦٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ($٢٠٠٠٠٠٠× ١١٨٠) ١٩٦٢
٢٣٦٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ مقابل حركة الاستثمار بالعقود الآجلة٢٩٦٢

- **في ٢٠١٩/٧/٢ يتم تثبيت القيد الخاص بشراء العملة الاجنبية بأسعار الصرف المؤجلة وكالاتي:**

٢٤٠٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة الأجنبية ١٣٤٢٢
٤٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤
٢٣٦٠٠٠٠٠٠٠الى حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية١٣٤٢١

- **في ٢٠١٩/٧/٢ يتم تسديد عقد شراء السيارات وكالاتي:**

٢٣٤٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل الركاب ١٢١٤١١
٦٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ خسائر المشتقات المالية ٣٣٥٤
٢٤٠٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة الأجنبية ١٣٤٢٢

- **في ٢٠١٩/٧/٢ يتم الغاء القيد المتقابل نتيجة تنفيذ العقد وكالاتي:**

٢٣٤٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مقابل حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ٢٩٦٢
٢٣٤٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ١٩٦٢

- **في ٢٠١٩/٧/٢ يتم الغاء القيد المتقابل نتيجة تنفيذ العقد وكالاتي:**

٢٣٦٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مقابل حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ٢٩٦٢
٢٣٦٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ١٩٦٢

- **في ٢٠١٩/٧/٢ يتم تثبيت القيد الخاص بمصاريف شحن السيارات وكالاتي:**

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل الركاب ١٢١٤١١
١٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- **يتم تثبيت قيد الاستخدام:**

٢٣٥٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل الركاب ١١١٤١١
٢٣٥٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ وسائط نقل الركاب ١٢١٤١١

مثال ٨: قام المستثمر بالدخول في عقد اجل لاستثمار مبلغ (١٠) مليون دينار يتحقق بعد ٩٠ يوم، من خلال شرائه لعقود آجلة لسعر صرف اليورو، وفيما يأتي جدول لعروض سعر صرف اليورو:

التاريخ	سعر صرف الدينار مقابل اليورو
فوري	١٣٢٠
بعد ٣٠ يوم	١٢٥٤
بعد ٩٠ يوم	١٢٢١
بعد ١٠٠ يوم	١٢٠٠

المطلوب: القيام بالتسجيلات المحاسبية المناسبة في الحالتين الاتيتين:

١. **سعر صرف اليورو ١٢٤٠.**

٢. **سعر صرف اليورو ١١٥٥.**

١- الفرضية الأولى: في هذه الحالة الطرف المشتري سيحقق أرباح مالية لأن سعر الصرف في سوق العقود الآجلة البالغ (١٢٤٠) أكبر من سعر التنفيذ المتفق عليه في العقد الآجل المبرم منذ ٩٠ يوم، أي (١٢٢١):

- **يتم تثبيت قيد نظامي بقيمة العقد الاجل المبرم:**

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ١٩٦٢

١٠٠٠٠٠٠٠ حـ/ مقابل حركة الاستثمار في العقود الآجلة ٢٩٦٢

- **في تاريخ تنفيذ العقود الآجلة بعد ٩٠ يوم، يثبت القيد الاتي:**

أرباح الاستثمارات المالية = (١٠٠٠٠٠٠٠÷١٢٢١) × (١٢٢١-١٢٤٠) = ١٥٥٦١٠ دينار

او ١٠٠٠٠٠٠٠÷١٢٢١ × ١٢٤٠ = ١٠١٥٥٦١٠ دينار

١٠١٥٥٦١٠ من حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة الأجنبية ١٣٤٢٢

١٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية١٣٤٢١

١٥٥٦١٠ الى حـ/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤

- **في تاريخ تنفيذ العقود الآجلة بعد ٩٠ يوم، يلغى القيد النظامي المتقابل :**

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مقابل حركة الاستثمارات في العقود الآجلة ٢٩٦٢

١٠٠٠٠٠٠٠ حـ/ حركة الاستثمارات في العقود الآجلة ١٩٦٢

٢- الفرضية الثانية: في هذه الحالة الطرف المشتري سيحقق خسائر مالية لأن سعر الصرف في السوق البالغ (١١٥٥) أصغر من سعر التنفيذ المتفق عليه في العقد الآجل المبرم منذ ٩٠ يوم، أي (١٢٢١):

- **الاختلاف عن الحل السابق فقط في تاريخ تنفيذ العقود الآجلة بعد ٩٠ يوم، اما باقي القيود (القيود النظامية المتقابلة -الأول والثاني) فتبقى على حالها دون تغيير:**

خسائر الاستثمارات المالية = (١٠٠٠٠٠٠٠÷١٢٢١) × (١٢٢١-١١٥٥) = ٥٤٠٥٤٠ دينار

٩٤٥٩٤٦٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة الأجنبية ١٣٤٢٢

٥٤٠٥٤٠ من حـ/ خسائر المشتقات المالية (١٠٠٠٠٠٠٠÷١٢٢١) × (١٢٢١-١١٥٥) ٣٣٥٤

١٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية١٣٤٢١

مثال٩: (عقود مستقبلية على السلع)

اتفقت شركة انتاج الكهرباء مع إحدى الشركات المجهزة لمادة المشتقات النفطية على إبرام عقد مستقبلي لشراء (المشتقات النفطية) بسعر حالي ٦٥٠ دولار/ طن ويتوقع ارتفاعها إلى ٧٥٠ دولار/ طن، ويتوقع السعر في سوق العقود المستقبلية عند تسليم السلعة بعد سنة بقيمة ٧٠٠ دولار/ طن

(المبلغ الذي سيتم تسديده مستقبلاً)، علماً إن المبلغ المدفوع كعمولة مقابل هذا النوع من العقود هو ٥% من سعر السوق الحالي؟

المطلوب/ ما هي نتيجة الدخول في شراء ١٠٠ عقد مستقبلي للمشتري في الحالتين الآتيتين بافتراض ان سعر الصرف الأجنبي هو ١٢٠٠ دينار / دولار:

- السعر في سوق العقود المستقبلية ٦٠٠ دولار/ طن
- السعر في سوق العقود المستقبلية ٨٠٠ دولار/ طن

الحل/ تحديد قيمة العمولة المطلوب للتعاقد والاتفاق البالغ (٥%) من سعر السوق الحالي:

١٠٠(عقد) × ٦٥٠ دولار / طن × ٥ % × ١٢٠٠ دينار / دولار = ٣٩٠٠٠٠٠ دينار

يثبت القيد الاتي بقيمة الهامش المتفق عليه:

٣٩٠٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمارات في العقود المستقبلية ١٣٥٢٢١

٣٩٠٠٠٠٠ الى حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية١٣٤٢١

عند تنفيذ العقد المستقبلي تثبت القيود الاتية:

الحالة الأولى: السعر الاني في سوق العقود المستقبلية ٦٠٠ دولار/ طن في هذه الحالة الطرف المشتري سيحقق خسائر مالية لأن السعر في سوق العقود المستقبلية لسلعة المشتقات النفطية أقل من سعر التنفيذ المتفق عليه:

٧٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مخزون الوقود والزيوت (١٠٠ عقد ×٦٠٠ دولار × ١٢٠٠ دينار) ١٣١٢

١٥٩٠٠٠٠٠ من حـ/ خسائر المشتقات المالية ٣٣٥٤

٣٩٠٠٠٠٠ الى حـ/ الاستثمارات في العقود المستقبلية ١٣٥٢٢١

٨٤٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية(١٠٠عقد ×٧٠٠ دولار ×١٢٠٠دينار) ١٣٤٢٢١

الحالة الثانية: السعر في سوق العقود المستقبلية ٨٠٠ دولار/ طن في هذه الحالة الطرف المشتري سيحقق ارباح مالية لأن السعر في سوق العقود المستقبلية لسلعة المشتقات النفطية اعلى من سعر التنفيذ المتفق عليه:

٩٦٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مخزون الوقود والزيوت (١٠٠ عقد ×٨٠٠ دولار × ١٢٠٠ دينار) ١٣١٢

٣٩٠٠٠٠٠ الى حـ/ الاستثمارات في العقود المستقبلية١٣٥٢٢١

٨١٠٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤

٨٤٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية (١٠٠عقد ×٧٠٠ دولار ×١٢٠٠دينار)١٣٤٢١

مثال ١٠: عن عقود الخيارات:

في ٢٠١٨/١٢/٢ قامت شركة الحياة التجارية باقتناء عقد خيار شراء استثمارات مالية بمبلغ ٤٠٠٠٠ دينار من احدى شركات الوساطة المالية والذي يمثل شراء أسهم بعدد (١٠٠٠٠٠٠) سهم بسعر (١) دينار للسهم والتي تكون ذات تأثير قليل، علماً أن تاريخ انتهاء الخيار ينتهي في ٢٠٢٠/٤/٣٠، علماً أن سعر السهم في ٢٠١٩/٤/٣٠ قد بلغ (١,١٥) دينار للسهم.

المطلوب تثبيت القيود المحاسبية بافتراض البيانات الاتية:

التأريخ	سعر السوق/ دينار	قيمة الخيار/ دينار
٢٠١٨/١٢/٣١	١,٢	١٠٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	١,١٥	٦٠٠٠

الحل: في ٢٠١٨/١٢/٢ يتم تثبيت القيد الخاص بالمبالغ المتحملة مقابل حق الخيار وكالاتي:

٤٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في عقود الخيارات ١٣٥٢٢٤

٤٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- **في ٢٠١٨/١٢/٣١ يتم تثبيت القيد الخاص بمكاسب قيمة الخيارات المتحققة وكالاتي:**

٢٠٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في عقود الخيارات (١٠٠٠٠٠٠ سهم×(١،٢-١) دينار) ١٣٥٢٢٤
٢٠٠٠٠٠ الى حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ٢٦٤٣١

- **في ٢٠١٨/١٢/٣١ يتم تثبيت القيد الخاص بانخفاض قيمة الخيارات وكالاتي:**

٣٠٠٠٠ من حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر (٤٠٠٠٠-١٠٠٠٠) دينار ٢٦٤٣١
٣٠٠٠٠ الى حـ/ الاستثمار في عقود الخيارات ١٣٥٢٢٤

- **في ٢٠١٩/١٢/٣١ يتم تثبيت القيد الخاص بخسائر قيمة الخيارات المتحققة وكالاتي:**

٥٠٠٠٠ من حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر(١٠٠٠٠٠٠سهم×(١,١٥-١,٢)دينار)٢٦٤٣١
٥٠٠٠٠ الى حـ/ الاستثمار في عقود الخيارات ١٣٥٢٢٤

- **في ٢٠١٩/١٢/٣١ يتم تثبيت القيد الخاص بانخفاض قيمة مقابل الخيارات وكالاتي:**

٤٠٠٠ من حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر (١٠٠٠٠-٦٠٠٠) دينار ٢٦٤٣١
٤٠٠٠ الى حـ/ الاستثمار في عقود الخيارات ١٣٥٢٢٤

- **في ٢٠٢٠/٤/٣٠ يتم تثبيت القيد الخاص بتنفيذ الخيار وكالاتي:**

١١٥٠٠٠٠ من حـ/ استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر ١٣٥٢١
١١٦٠٠٠ من حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ٢٦٤٣١
١٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
١٥٦٠٠٠ حـ/ الاستثمار في عقود الخيارات ١٣٥٢٢٤
١١٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤

- **يثبت القيد الاتي في حال استلام فرق خيارات الشراء فقط دون شراء الأسهم وكالاتي :**

١٥٠٠٠٠ حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
١١٦٠٠٠ حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ٢٦٤٣١
١٥٦٠٠٠ الى حـ/ الاستثمار في عقود الخيارات ١٣٥٢٢٤
١١٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤

حـ/الاستثمارات الأخرى (خيارات الشراء)					حـ/مكاسب وخسائر المشتقات المالية ٤٩٣٢			
٤٠٠٠٠	١/٢	٣٠٠٠٠	٣/٣١		٣٠٠٠٠	٣/٣١	٢٠٠٠٠٠	٣/٣١
٢٠٠٠٠٠	٣/٣١	٥٠٠٠٠	٤/١٦		٥٠٠٠٠	٤/١٦		
		٤٠٠٠	٤/١٦		٤٠٠٠	٤/١٦		
		١٥٦٠٠٠			١١٦٠٠٠			
٢٤٠٠٠٠		٢٤٠٠٠٠			٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	
١٥٦٠٠٠							١١٦٠٠٠	

مثال ١١: عن عقود المبادلات (مبادلة أسعار الفائدة):

قامت الشركة (س) بإيداع مبلغ (١٠٠٠٠) دينار بأحد المصارف الإسلامية (إيداع بالمرابحة) وتتوقع الشركة تحقيق عائدات متغيرة تبدأ بمعدل (٦ %)، ولغرض مواجهة التغيرات في هذه

العائدات، قامت الشركة (س) بالتعاقد على عقد مبادلة فائدة ثابتة بمعدل (٧,٥ %) تدفع بشكل سنوي لمدة ٢سنة، مقابل معدل المرابحة المتوقع البالغ (٦ %) في ٢٠١٨/١/٢

المطلوب: تثبيت القيود المحاسبية اللازمة على فرض إن مرابحة السنة الثانية قد بلغت (٨ %).

خلاصة السؤال ستقوم الشركة بالآتي:

البيان	التأريخ ٢٠١٨/١٢/٣١	التأريخ ٢٠١٩/١٢/٣١
المبلغ المقبوض من قبل الشركة من طرف المبادلة السنة (١) ١٠٠٠٠ × ٧,٥ % : السنة (٢) ١٠٠٠٠ × ٧,٥ %	٧٥٠	٧٥٠
مبلغ المبادلة المدفوع من قبل الشركة السنة (١) ١٠٠٠٠ × ٦ %: السنة(٢) ١٠٠٠٠ × ٨ %	٦٠٠	٨٠٠
صافي المبادلة ربح (خسارة)	١٥٠	(٥٠)

أي أن الشركة حققت نواتج مالية صافية قدرت ب ١٥٠ دينار على إثر دخولها في مبادلة ايراد المرابحة، بدفعها لطرف المبادلة بمعدل (٦%)، وقبضها معدل فائدة ثابت على قيمة أداة الدين بمعدل (٧,٥ %) وهذا خلال السنة الأولى من فترة المبادلة، ولكن في حال ارتفاع معدل المرابحة والبالغ (٨ %) عن معدل الفائدة الثابت البالغ (٧,٥ %) في هذه الحالة فان الشركة ستتحمل خسائر مالية عن المبادلة بمقدار (٥٠).

- **يتم تسجيل قيد ايداع الوديعة وكما مبين ادناه:**

١٠٠٠٠ من حـ/ حسابات توفير والودائع النقدية ١٣٥٢٣
١٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- **في ذات التأريخ يتم تثبيت قيد نظامي متقابل بقيمة عقد المبادلة:**

١٠٠٠٠ من حـ/ حركة الاستثمار في عقود المبادلات ١٩٦٣
١٠٠٠٠ الى حـ/ مقابل حركة الاستثمار في عقود المبادلات ٢٩٦٣

- **في نهاية السنة المالية الأولى عند مبادلة معدلات الفوائد يتم تسجيل القيد الاتي:**

١٥٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
١٥٠ الى حـ/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤

- **في نهاية السنة المالية الثانية يثبت قيد مبادلة معدلات الفوائد الاتي :**

٥٠ من حـ/ خسائر المشتقات المالية ٣٣٥٤
٥٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- **في نهاية السنة المالية الثانية يثبت قيد بعكس القيد النظامي المتقابل واستلام قيمة الوديعة:**

١٠٠٠٠ من حـ/ مقابل حركة الاستثمارات في عقود المبادلات ٢٩٦٣
١٠٠٠٠ الى حـ/ حركة الاستثمارات في عقود المبادلات ١٩٦٣

١٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
١٠٠٠٠ الى حـ/ ودائع توفير والودائع النقدية ١٣٥٢٣

التحوطات:

يتناول المعيار ثلاثة أنواع من التحوط تتمثل بالآتي:

أ – **تحوط القيمة العادلة:** هو التحوط ضد التغيرات في القيمة العادلة لاصل أو التزام مالي معترف به، أو التزامات غير معترف بها بعد مثل الالتزام بشراء أو بيع أصل مالي بسعر محدد ويحتمل وجود مخاطر في تغيرات القيمة العادلة لها بحيث تؤثر على الارباح والخسائر، ويتطلب المعيار بهذا الخصوص الاتي :

قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في قيمة أداة التحوط والبند المتحوط له في حساب الارباح والخسائر (بيان الدخل) وعند إجراء التحوط الاصل أو التزام مالي يتم قياسه بالتكلفة أو بالتكلفة المستنفذة (مثل القروض) ، يتم إعادة قياس الاصل أو الالتزام المالي بمقدار التغيرات في القيمة العادلة لها والتي تم التحوط لها مع الاعتراف بفروقات إعادة القياس ضمن بيان الدخل .يجب أن يتم إثبات المكسب أو الخسارة من أداة التحوط ضمن الدخل الشامل الاخر، إذا كانت أداة التحوط تتحوط الاداة حقوق ملكية اختارت لها المنشأة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل .إذاً فإنه لا يوجد أي تأثير على قائمة الدخل، حيث أن التغيرات اذا كانت عملية التحوط فعالة تماما بوجود خسارة يعادلها تماما أرباح ناجمة عن التغيرات في القيمة العادلةً قيمة الاصل المالي مثال الاداة التحوط وهي المشتقة المالية. وفي حالة وجود فروقات بين التغيرات في قيمة البند المتحوط له وبين التغيرات في قيمة أداة التحوط فإنّ عملية التحوط لا تكون فعالة بنسبة ١٠٠ % وستظهر آثار ذلك في بيان الدخل. ومن الامثلة على تحوط القيمة العادلة التحوط للتغيرات في القيمة العادلة الاصول المالية المعدة للبيع، أو التحوط للتغير في أسعار المواد الخام أو البضاعة بالمخازن، أو التحوط للتغير في قيمة التزام مالي يستحق في المستقبل بالعملة الاجنبية .

المثال ١٢: تحوط القيمة العادلة:

في ٢٠٢٠/٩/١ اشترت شركة النديم بضاعة بقيمة ٦٠٠٠٠ دولار على الحساب تسدد قيمتها بالدولار في ٢٠٢١/٤/١.

بلغ سعر الصرف كما ياتي :

التأريخ	سعر الصرف دينار/ دولار
٢٠٢٠/٩/١	١٢٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١	١٣٠٠

وللتحوط ضد مخاطر ارتفاع سعر الصرف دخلت شركة النديم مع إحدى المؤسسات المالية بعقد آجل لشراء ٦٠٠٠٠ $ على ان يتم التسليم في ٢٠٢١/٤/١ مقابل ١٢٥٠ دينار لكل دولار.

المطلوب:

١. إعداد قيد شراء البضاعة.
٢. إعداد قيد تقييم الذمم الدائنة بالدولار في ٢٠٢٠/١٢/٣١.
٣. إعداد قيد تقييم عقد التحوط في ٢٠٢٠/١٢/٣١.

الحل:

١) قيد شراء البضاعة في٢٠٢٠/٩/١: ٦٠٠٠٠ $ × ١٢٠٠ دينار

٧٢٠٠٠٠٠٠	من حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع	١٣١٧١
	٧٢٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ دائنون تجاريون	٢٣٢١

٢) قيد تقييم الذمم الدائنة في٢٠٢٠/١٢/٣١: ٦٠٠٠٠ $ × (١٣٠٠-١٢٠٠) دينار

٦٠٠٠٠٠٠	من حـ/ خسائر فروقات أسعار الصرف الاجنبي	٣٣٥٥
	٦٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ دائنون تجاريون	٢٣٢١

٣) قيد تقييم عقد التحوط في٢٠٢٠/١٢/٣١: ٦٠٠٠٠ $ × (١٢٥٠-١٣٠٠) دينار

٣٠٠٠٠٠٠	من حـ/ الاستثمار في المشتقات المالية الأخرى (التحوط)	١٣٥٢٢٥٢
	٣٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح فروقات أسعار الصرف الاجنبي	٤٣٥٥

ب- <u>تحوط التدفقات النقدية:</u>

وهو التحوط ضد التعرض للتغيرات في التدفقات النقدية المتعلقة بمخاطر معينة مرتبطة بأصل أو التزام تم الاعتراف به أو عملية مرجحة الحدوث، ومن المحتمل أن تؤثر هذه التغيرات على الارباح والخسائر .

ويتطلب المعيار بهذا الخصوص الاتي:

يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن تغير قيمة أداة التحوط (المشتقة المالية) والذي يعتبر تحوط فعال مباشرة ضمن حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية. والتحوط الفعال هو الذي يغطي ما نسبته ١٠٠ % من التغيرات في قيمة البند المتحوط له. فمثالاً إذا كان الربح من أداةّ التحوط تبلغ ١٢٠٠ دينار والخسارة من البند المتحوط له تبلغ ١٠٠٠ دينار فإن التحوط الفعال يبلغ ١٠٠٠ دينار وهناك أرباح تحوط غير فعال٢٠٠ دينار. أما الجزء غير الفعال فيعترف به في الارباح والخسائر (بيان الدخل)، عند وجود مصاريف تتعلق بالبند المتحوط له مثل مصروف الاندثار أو الاطفاء، يتم تحويل المبلغّ المعترف به سابقا لتغيير القيمة العادلة لأداة التحوط ضمن حقوق الملكية إلى حساب الارباحً والخسائر .ومن الامثلة على تحوط التدفقات النقدية عملية التحوط التي تقوم بها المنشأة التي تصدر سند قرض بسعر فائدة عائم (متغير) مما قد ينجم عنه دفعات نقدية متغيرة تؤثر على التدفق النقدي وبيان الدخل.

في حالة ارتفاع سعر الفائدة العائم بتاريخ استحقاق الفائدة. وأفضل وسيلة تحوط له هي عقد مبادلة) مقايضة) سعر فائدة عائم مقابل دفع سعر فائدة ثابت خلال مدة السندات .

ج- تحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية يجب أن تتم المحاسبة عن تحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية بما في ذلك التحوط لبند نقدي تتم المحاسبة عنه على أنه جزء من صافي الاستثمار بشكل مشابه لتحوطات التدفقات النقدية:

- يجب أن يتم إثبات الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط الذي يتم تحديده على أنه تحوط فعال ضمن الدخل الشامل الاخر .
- يجب أن يتم إثبات الجزء غير الفعال ضمن الربح أو الخسارة.

(التحوطات المالية):

المثال ١٣: خلال السنة المالية ٢٠١٨ قامت الشركة (أ) باقتناء أسهم بعدد (١٠٠٠٠٠) سهم بسعر دينار / سهم، علماً ان نموذج اعمال الشركة هو استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر (ليست للمتاجرة)، وفي نهاية السنة المالية كانت القيمة العادلة لهذه الاستثمارات ١١٠,٠٠٠ دينار وحتى تقوم الشركة بحماية القيمة العادلة لهذه الاستثمارات من الانخفاض فقد دخلت في علاقة تحوط (تغطية) من خلال شراء أداة مشتقة لها قيمة عادلة صفر بتاريخ الشراء. وفي نهاية السنة اللاحقة كانت القيمة العادلة للمشتقة هو ١٠٥,٠٠٠ دينار.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية لعلاقة التحوط التغطية؟

الحل:

- **يسجل القيد الخاص باقتناء الاستثمارات:**

١٠٠٠٠٠	من حـ/ استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	١٤٥
	١٠٠٠٠٠ الى حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **في نهاية السنة المالية يسجل القيد الخاص بتغير قيمة الاستثمارات:**

١٠٠٠٠	من حـ/ استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	١٤٥
	١٠٠٠٠ الى حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	٢٦٤٣١

- **في السنة المالية اللاحقة يسجل القيد النظامي المتقابل الخاص بأبرام عقد المشتقات المالية:**

١٠٠٠٠٠	من حـ/ حركة الاستثمارات في المشتقات المالية الاخرى	١٩٦٥
	١٠٠٠٠٠ الى حـ/ مقابل حركة الاستثمارات في المشتقات المالية الأخرى	٢٩٦٥

- **في نهاية السنة المالية اللاحقة يسجل القيد المحاسبي الخاص بتنفيذ المشتقة:**

٥٠٠٠	من حـ/ الاستثمارات في المشتقات المالية الأخرى	١٣٥٢٢٥٢
	٥٠٠٠ الى حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	٢٦٤٣١

- **كما يسجل قيد الخاص بانخفاض القيمة العادلة للاستثمارات المالية:**

٥٠٠٠	من حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	٢٦٤٣١
	٥٠٠٠ الى حـ/ الاستثمارات في المشتقات المالية الأخرى (١١٠٠٠٠-١٠٥٠٠٠)	١٣٥٢٢٥٢

القيود المحاسبية الخاصة بإعادة التصنيف:

التحويل من فئة الأصول المصنفة من خلال الدخل الشامل الاخر الى الأصول المصنفة من خلال الأرباح والخسائر:

تنتج عن عملية إعادة تصنيف الأدوات المالية إما مكاسب أو خسائر تتم معالجتها كما يأتي:

- عند التحويل في حالة وجود مكاسب:

عندما ترغب المؤسسة في إجراء تحويل لأداة نتيجة قيمتها العادلة فإن المكاسب التي تظهر تعتبر غير محققة يتم قيدها حسب التالي مع مراعاة المكاسب غير المحققة سابقا في حساب المكاسب المحققة.

×××	من حـ/ استثمارات مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	١٣٥٢١
×××	من حـ/ مكاسب وخسائر استثمارات غير محققة (عن فترة سابقة)	٢٦٤٣١
	××× إلى حـ/ استثمارات مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	١٤٥
	××× إلى حـ/ مكاسب استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	٤٩١٥٢

- **عند التحويل مع وجود خسائر: في حالة رغبة المؤسسة القيام بالتحويل مع وجود انخفاض سابق غير محقق، تكون التسوية بالقيد كالتالي:**

×××	من حـ/ استثمارات مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	١٣٥٢١
×××	من حـ/ خسائر استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	٣٩١٥٣
	××× إلى حـ/ استثمارات مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	١٤٥
	××× إلى حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	٢٦٤٣١

التحويل من الأصول المصنفة ضمن فئة التكلفة المستنفدة إلى الأصول المصنفة ضمن فئة القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر:

تلجأ المؤسسة إلى هذا الإجراء عندما تصبح غير راغبة في استمرارية احتفاظها بالأداة المالية حتى موعد استحقاقها، ويتم التحويل بين الفئتين بالقيمة العادلة بحيث تضاف أو تطرح المكاسب أو الخسائر غير المحققة الناتجة عن هذا التحويل، ويتم إثبات الفرق في حقوق الملكية، وكما مبين ادناه:

- **عند التحويل في حالة وجود مكاسب: في هذه الحالة يثبت في حساب الاستثمار المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر مدينا بالقيمة العادلة، أما في الجانب الدائن فيثبت حساب الاستثمار المصنفة بالتكلفة المستنفدة بقيمتها الدفترية في الفترة السابقة، بالإضافة إلى المكاسب غير المحققة والمتمثلة في الفرق بين الحسابين المذكورين وذلك كما ياتي:**

×××	من حـ/ استثمارات مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	١٤٥
	××× إلى حـ/ استثمارات مصنفة بالتكلفة المستنفدة	١١٥٢١
	××× إلى حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	٢٦٤٣١

- **عند التحويل في حالة وجود خسائر: في هذه الحالة يجعل حساب الاستثمار لمصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر مدينا بالقيمة العادلة، وفي الجانب الدائن يجعل حساب الاستثمار المصنفة بالتكلفة المستنفدة، وتسجل في الجانب المدين الخسائر غير المحققة والمتمثلة في الفرق بين الحسابين المذكورين وذلك كما يأتي:**

×××	من حـ/ استثمارات مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	١٤٥
×××	من حـ/ مكاسب وخسائر غير محققة استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	٢٦٤٣١
	××× إلى حـ/ استثمارات مصنفة بالتكلفة المستنفدة	١١٥٢١

الاستثمارات التي تكون درجة التأثير فيها على قرارات الشركة المستثمر فيها جوهرية

توجد طريقتان للمحاسبة عن الإستثمارات في أسهم الشركة التابعة من وجهة نظر الشركة القابضة هما طريقة الكلفة وطريقة الملكية حيث يتم إتباع أياً منهما إستناداً إلى مستوى التأثير الذي تمارسه الشركة القابضة في قرارات الشركة التابعة وسياساتها التشغيلية، ويدّل إستخدام طريقة الكلفة عادة على أن الشركة القابضة ليس لها تأثير معنوي في الشركة التابعة وبالتالي فأن قيمة إستثماراتها لا تتأثر إلا عند البيع أو الإكتساب أو إجراء توزيعات التصفية، فيحينيدّ لإستخدام طريقة الملكية على أن للشركة القابضة تأثيراً معنوياً في سياسات وقرارات الشركة التابعة في مختلف مجالات نشاطاتها وبالتالي فأن قيمة إستثماراتها

تتأثر بما تحققه الشركة التابعة من صافي ربحاً وصافي خسارة والذي يعزى تحققهما إلى ممارسة التأثير المعنوي وأحياناً السيطرة من قبل الشركة القابضة على الشركة التابعة، وكما موضح في الجدول أدناه–

المعالجة المحاسبية المعتادة	نسبة التملك	درجة التأثير
طريقة الكلفة: إثبات الإستثمارات بالكلفة في تاريخ الإكتساب ومن ثم تعديلها بحسب قيمتها العادلة في نهاية كل سنة مالية طالما أن اقتناءها كان لأغراض المتاجرة.	اقل من ٢٠ %	تأثير غير مهم
طريقة الملكية: إثبات الإستثمارات بالكلفة في تاريخ الإكتساب ومن ثم تعديلها بحسب نصيب الشركة المستثمرة من صافي دخل الشركة المستثمر فيها والأرباح المعلن عن توزيعها ويمكن الإبلاغ عن الإستثمارات في نهاية السنة المالية بقيمتها العادلة وفقا لخيار القيمة العادلة.	٢٠% –٥٠ %	تأثير كبير وبدون سيطرة
إعداد القوائم المالية الموحدة: مع استبعاد حساب الاستثمارات في الأسهم لدى الشركة القابضة مقابل القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة باستخدام طريقتي الكلفة والملكية، طالما أن استخدام أياً منهما لايؤثر في المبالغ المالية الموحدة في ورقة العمل اللازمة للتوحيد.	أكبرمن ٥٠ %	سيطرة فعالة

مثال١: في ٢٠٢٣/١/٢ اكتسبت شركة المنصور (٩٠٠٠٠) سهم من الأسهم القابلة للتصويت لشركة العراق البالغة (١٠٠٠٠٠) سهم، وبلغ سعر الإكتساب (٤٩٧٢٠٠٠) دينار دفع نقداً، وفيما يأتي تفاصيل نتيجة النشاط وتوزيعات الأرباح لشركة العراق لأربع سنوات بعد تاريخ الإكتساب: (المبالغ بالدينار):

التفاصيل	٢٠٢٣	٢٠٢٤	٢٠٢٥	٢٠٢٦
صافي الربح (الخسارة)	١٩٩٧٨٠٠	٤٧٦٠٠٠	(١٧٩٦٠٠)	(٣٢٣٨٠٠)
توزيعات الارباح	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠

المطلوب: إعداد قيوداليومية اللازمة في سجلات شركة المنصور باستخدام

١. طريقة الكلفة

٢. طريقةالملكية (الجزئية)

الحل: قبل البدء في تسجيل القيودالمحاسبية لابد من عمل جدول يبين الأرباح والتوزيعات التراكمية والدخل غير الموزع وكما مبين في أدناه:

السنة	صافي الربح (الخسارة)	صافي الربح (الخسارة) التراكمي	التوزيعات المتراكمة	صافي الربح غير الموزع
٢٠٢٣	١٩٩٧٨٠٠	١٩٩٧٨٠٠*	٥٠٠٠٠٠	١٤٩٧٨٠٠***
٢٠٢٤	٤٧٦٠٠٠	٢٤٧٣٨٠٠**	١٠٠٠٠٠٠	١٤٧٣٨٠٠
٢٠٢٥	(١٧٩٦٠٠)	٢٢٩٤٢٠٠	١٥٠٠٠٠٠	٧٩٤٢٠٠
٢٠٢٦	(٣٢٣٨٠٠)	١٩٧٠٤٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	(٢٩٦٠٠)

*١٩٩٧٨٠٠+٤٧٦٠٠٠= ٢٤٧٣٨٠٠

**٢٤٧٣٨٠٠ – ١٧٩٦٠٠ = ٢٢٩٤٢٠٠

***١٩٩٧٨٠٠– ٥٠٠٠٠٠ = ١٤٩٧٨٠٠

١. القيود المحاسبية على وفق طريقة الكلفة:

- قيد الاستثمار/٢٠٢٣

٤٩٧٢٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة ١١٥٢٣

٤٩٧٢٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

- قيد التوزيعات/٢٠٢٣ (٥٠٠٠٠٠٠ ÷ ٩٠ %)

٤٥٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٤٥٠٠٠٠ الى حـ/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

- قيد التوزيعات/٢٠٢٤ (٥٠٠٠٠٠٠ ÷ ٩٠ %)

٤٥٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٤٥٠٠٠٠ الى حـ/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

- قيد التوزيعات/٢٠٢٥ (٥٠٠٠٠٠٠ ÷ ٩٠ %)

٤٥٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٤٥٠٠٠٠ الى حـ/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

- قيد التوزيعات/٢٠٢٦ (٥٠٠٠٠٠٠ ÷ ٩٠ %) (٢٩٦٠٠ ÷ ٩٠ %)*

٤٥٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

الى / مذكورين

٤٢٣٥٤٠ حـ/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

٢٦٦٤٠ حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة ١١٥٢٣

*يتم هنا تخفيض حساب الاستثمار في الشركات التابعة بما يعادل توزيعات التصفية عندما تعلن الشركة التابعة توزيع أرباح باعلى من رصيد الأرباح المحتجزة المستحق للشركة التابعة من تأريخ الاكتساب في بداية ٢٠٢٣ ولغاية ٢٠٢٦، أذ يعد هذا النوع من التوزيعات بمثابة عائد على رأس المال المستثمر.

٢. القيود المحاسبية على وفق طريقة حقوق الملكية:

١. قيد الاستثمار/٢٠٢٣

٤٩٧٢٠٠٠ من حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة ١١٥٢٣

٤٩٧٢٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٢. في تأريخ دفع التوزيعات/٢٠٢٣ (٥٠٠٠٠٠٠ ÷ ٩٠ %)

٤٥٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٤٥٠٠٠٠ الى حـ/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

في تأريخ الإعلان عن نتيجة نشاط الشركة التابعة /٢٠٢٣ (١٩٩٧٨٠٠ ÷ ٩٠ %)

١٧٩٨٠٢٠ من حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة ١١٥٢٣

١٧٩٨٠٢٠الى حـ/ الحقوق في توزيعات أرباح الشركات التابعة والزميلة ١٤٧

٣. قيد التوزيعات/٢٠٢٤ (٥٠٠٠٠٠ ÷ ٩٠ %)

٤٥٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٤٥٠٠٠٠ الى حـ/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

في تأريخ الإعلان عن نتيجة نشاط الشركة التابعة /٢٠٢٤ (٤٧٦٠٠٠ ÷ ٩٠ %)

٤٢٨٤٠٠ من حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة ١١٥٢٣

٤٢٨٤٠٠الى حـ/ الحقوق في توزيعات أرباح الشركات التابعة والزميلة ١٤٧

٤. قيد التوزيعات/٢٠٢٥ (٥٠٠٠٠٠ ÷ ٩٠ %)

٤٥٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٤٥٠٠٠٠ الى حـ/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

في تأريخ الإعلان عن نتيجة نشاط الشركة التابعة /٢٠٢٥ (١٧٩٦٠٠ ÷ ٩٠ %)

١٦١٦٤٠ من حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة ١١٥٢٣

١٦١٦٤٠الى حـ/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٥. قيد التوزيعات/٢٠٢٦ (٥٠٠٠٠٠ ÷ ٩٠ %)

٤٥٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

الى / مذكورين

٤٥٠٠٠٠حـ/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

في تأريخ الإعلان عن نتيجة نشاط الشركة التابعة /٢٠٢٦ (٣٢٣٨٠٠ ÷ ٩٠%)

٢٩١٤٢٠ من حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة ١١٥٢٣

٢٩١٤٢٠الى حـ/ الحقوق في توزيعات أرباح الشركات التابعة والزميلة ١٤٧

الاستثمارات في الشركات الزميلة والترتيبات المشتركة

هي اتفاقيات بين شركتين او أكثر على استحداث نشاط اقتصادي يتم ادارته بموجب عقود، وقد يأخذ هذا النشاط صورة (عملية مشتركة) او (مشروع مشترك) شرط ان تكون قراراتهم بالإجماع ومن ثم لديهم سيطرة مشتركة عليه، اذن هو اتفاق اطاري يسمح بعمليات مشتركة او مشروعات مشتركة (كمعاملات مختلفة).

الهيكل والشكل النظامي للترتيب مهم جداً في تقييم الحقوق والالتزامات للأطراف المشاركة ويؤثر في اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة للاعتراف بتلك الحقوق والالتزامات وقياسها والافصاح عنها،

وبشكل عام يمكن تقسيم الترتيبات أعلاه الى صنفين هما:

الأول: <u>عملية مشتركة</u>:

هذا النوع من الترتيب لا يتضمن كيان قانوني جديد وانما هو اتفاق بين شركتين على القيام بنشاط معين ومحدد بموجب عقد يتضمن شروط تنفيذ هذا النشاط ويحدد وبشكل دقيق حقوق والتزامات كل طرف

مثل اتفاق شركتين من شركات المقاولات على تنفيذ مقاولة انشاء بناية او جسر واقتسام الأرباح المتحققة بنسب تحدد بموجب عقد بين الشركتين وكذلك يحدد هذا العقد مقدار ونوع التزام كل طرف فضلاً عن حقوقه.

في العملية المشتركة يعترف المسيطر بحصته في العملية بالشكل الاتي:

- حصته في الأصول الخاصة بالعملية المشتركة.
- حصته في الالتزامات الخاصة بالعملية المشتركة.
- حصته في الإيرادات الخاصة بالعملية المشتركة.
- حصته في المصروفات الخاصة بالعملية المشتركة.

مثال (عملية مشتركة): شركةغاز جنوب العراق لديهاحصة (٤٠%) من عملية مشتركة عبارة عن محطة غاز طبيعي تعادل (٦) مليوندولار، وبلغت تكلفة المحطة (١٥) مليون دولار وتم الانتهاء من إنشائها في يناير ٢٠٢٠ ويقدر عمرها الإنتاجي (١٠) سنوات.

خلال عام ٢٠٢٠ بلغت تكلفة الغاز المستخرج (٢٢) مليون دولار وتم بيعه بمبلغ (٣٠) مليون دولار وتحملت العملية بتكاليف تشغيل إضافية (١,٥) مليون دولار، وكانت نسبة الأصول والالتزامات والأرباح والخسائر في العملية حسب نسبة الأسهم.

الحل: في دفاتر شركة غاز جنوب العراق (المبالغ بالالف باعتماد سعر صرف ١٥٠٠ دينار/دولار) تسجل القيود الاتية:

- **القيد الخاص بمبلغ الاستثمار وبنسبة (٤٠%)**

٩٠٠٠٠٠٠ من حـ/ الممتلكات والالات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة (حسب النوع) ١١٧

٩٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

حصة الشركة بالاستثمار=١٥٠٠٠٠٠٠$ ×٤٠ % ×١٥٠٠(دينار / دولار) = ٩٠٠٠٠٠٠ ألف دينار.

- **القيد الخاص بالإيرادات:**

١٨٠٠٠٠٠٠ من حـ/ المدينون التجاريون (حسب النوع) ١٣٢١

١٨٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ ايرادات المبيعات للصناعات الاستخراجية ٤١١١

حصة الشركة من الايرادات=٣٠٠٠٠٠٠٠$ ×٤٠ % ×١٥٠٠(دينار /دولار) = ١٨٠٠٠٠٠٠ ألف دينار

- **القيد الخاص بالنفقات:**

١٤١٠٠٠٠٠ من حـ/ مصروفات (حسب النوع) ٣

١٤١٠٠٠٠٠ الى حـ/ دائنون تجاريون (حسب النوع) ٢٣٢١

حصة الشركة من المصروفات=٢٣٥٠٠٠٠٠$ ×٤٠ % ×١٥٠٠(دينار/دولار) = ١٤١٠٠٠٠٠ ألف دينار

- **القيد الخاص باندثار الأصول الخاضعة لسيطرة مشتركة:**

٩٠٠٠٠٠ من حـ/ اندثار الممتلكات والالات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة (حسب النوع) ٣٧١٧

٩٠٠٠٠٠ الى حـ/ متراكم اندثار الممتلكات والالات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة (حسب النوع) ٢٢٧

قسط الاندثار السنوي =٩٠٠٠٠٠٠٠٠٠ ×١٠ %= ٩٠٠٠٠٠ الف دينار

مثال٢: في ٢٠١٧/١/٢ دخلت الشركة أ في ترتيب تعاقدي مع الشركة ب، ينص هذا الترتيب على قيام الشركة أ بتجهيز بناية مصنع تملكه الشركة ب بالمكائن اللازمة لتشغيل خط انتاجي جديد لانتاج سلعة معينة، اشترت الشركة أ المكائن اللازمة بمبلغ ١٢٠ مليون دينار تندثر بقسط ثابت وبعمر انتاجي

(١٠) سنوات وبدون انقاض وتنص بنود العقد كذلك على تحمل الشركة أ كلف قسم الصيانة الخاص بالمصنع في حين تتحمل الشركة ب باقي تكاليف التصنيع ويتم بيع السلعة بسعر ٥٠٠ للوحدة الواحدة وينص العقد على تقاسم ايراد بيع السلعة بين الشركتين بنسبة ٤٠% للشركة أ و ٦٠% للشركة ب وكانت بيانات التكاليف والمبيعات لشهر كانون الثاني/٢٠١٧ كما ياتي:

البيان	المبلغ
ايراد بيع ١٠٠٠٠ وحدة	٥٠٠٠٠٠٠
المخزون اول الشهر	٠
المخزون اخر الشهر	٠
رواتب قسم الصيانة	٥٠٠٠٠٠
مصروفات قسم الصيانة	٢٥٠٠٠٠
اندثار المكائن	١٠٠٠٠٠٠
اندثار بناية المصنع	٥٠٠٠٠٠
مواد اولية	١٠٠٠٠٠٠
اجور	٧٥٠٠٠٠
مصروفات صناعية	٢٥٠٠٠٠

المطلوب: ١- تسجيل قيد الاستثمار في سجلات الشركة أ
٢- تسجيل قيود المصروفات والايرادات الخاصة بالشركة أ

الحل: ١- قيد الاستثمار:
تعترف الشركة أ بالقيمة العادلة للمكائن المشتراة استناداً للأتفاق التعاقدي وكما في القيد ادناه:

١٢٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/الممتلكات والالآت والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة ١٢٧
١٢٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٢٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ الممتلكات والالآت ومعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة ١١٧
١٢٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ الممتلكات الآت ومعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة ١٢٧

٢- قيود اليومية الخاصة بالشركة (أ):
طبقاً لمتطلبات معيار الترتيبات المشتركة فأن كل طرف من اطراف الترتيب المشترك يثبت اصوله والتزاماته ومصروفاته وايراداته من ذلك الترتيب، وبذلك يمكن القول بأن العملية المشتركة يتم اثبات وقياس إيراداتها ومصروفاتها استنادا للمعايير التي تحكمها حالها حال مصروفاته وايراداته الخاضعة لسيطرته مباشرة.

- قيد اندثار المكائن

١٠٠٠٠٠٠ من حـ/اندثار الممتلكات والالآت ومعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة (حسب النوع) ٣٧١٧
١٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ متراكم اندثار الممتلكات والالآت والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة(حسب النوع) ٢٢٧

- قيد مصروفات قسم الصيانة

من مذكورين
٥٠٠٠٠٠ حـ/ الرواتب ٣١
٢٥٠٠٠٠ حـ/ المصروفات الخدمية ٣٣
٧٥٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- قيد الإيرادات

٥٠٠٠٠٠٠ ×٤٠%= ٢٠٠٠٠٠٠ ايراد الشركة أ
٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
٢٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ ايراد النشاط (حسب النوع) ٤

الثاني: مشروع مشترك:

هذا النوع من الترتيبات يتضمن استحداث او الاستحواذ على كيان اقتصادي له شخصية معنوية ومؤسس وفقاً للقوانين النافذة، مثل شراء عدد من أسهم ملكية شركة أخرى بشرط ان يكون الشراء كافياً للسيطرة بصورة مشتركة على الكيان الاقتصادي الجديد.

وقد يكون الترتيب عملية مشتركة ضمن كيان اقتصادي له هيكل قانوني، مثل شراء أصول في شركة أخرى لاستحداث نشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة (شركتين استحوذت على شركة ثالثة تحتوي على معملين، لكل شركة من الشركتين معمل) ويوفر المعيار أعلاه شرحاً وافياً وامثلة عن الترتيبات المشتركة.

وعليه فأن على كل شركة ان تثبت (اصولها، التزاماتها، ايرادها من بيع نصيبها من مخرجات الترتيب المشترك، نصيبها في الايراد من الترتيب المشترك، ومصروفاتها) في بياناتها المالية ويمكن التمييز بين العمليات والمشاريع المشتركة من خلال قياس حقوقها والتزاماتها، ففي العملية المشتركة يتم قياس واثبات الأصول التي استحوذت عليها والالتزامات التي تحملتها، في حين في المشروع المشترك يتم قياس واثبات صافي الأصول المستحوذ عليها.

في المشروع المشترك يعترف الشريك بحصته في الترتيب المشترك كاستثمار ويتم المحاسبة عليها بطريقة حق الملكية.

الأطراف الذين ليس لديهم سيطرة مشتركة في الترتيب المشترك:

- إذا كان لديهم حقوق والتزامات تعاقدية في الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات يتم إثبات حصتهم وفقا لشروط الاتفاق.
- إذا كان ليس لديهم حقوق والتزامات تعاقدية في الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات فيتم إثبات حصتهم باعتماد معيار الأدوات المالية، اما إذا كان لديهم تأثير جوهري فيتم اعتماد الاتي:

- في حالة القوائم الموحدة يتم استخدام حق الملكية.
- في حالة القوائم المنفصلة يتم استخدام حق الملكية أو الأدوات المالية أو التكلفة ناقص الاضمحلال.

خطوات التسجيل المحاسبي وفقاً لهذه الطريقة:

أ- عند تملك الشركة أسهم الشركة المستثمر بها يسجل القيد الاتي:

××× من حـ/ استثمارات مالية (حسب النوع) ١١٥٢

××× الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

ب-بعد تأريخ الاستحواذ يجعل حساب الاستثمارات مديناً او دائناً بمقدار الأرباح او الخسائر المحققة والمعلن عنها:

- **عند الإعلان عن تحقيق أرباح يثبت القيد الاتي:**

××× من حـ/ استثمارات مالية (حسب النوع) ١١٥٢

××× الى حـ/ إيراد مقسوم ارباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

- **عند الإعلان عن تحقيق خسائر يثبت القيد الاتي:**

××× من حـ/ خسائر الاستثمارات المالية ٣٣٥١

××× الى حـ/ استثمارات مالية (حسب النوع) ١١٥٢

ج- يتم تخفيض حساب الاستثمارات بمقدار التوزيعات المستلمة من الشركة المستثمر بها:

××× من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

××× الى حـ/ استثمارات مالية (حسب النوع) ١١٥٢

د- يتم تعديل حساب الاستثمارات بمقدار حصة المستثمر في التغييرات الناجمة عن بنود الدخل الشامل الاخر في الشركة المستثمر بها والناجم عن إعادة تقويم الممتلكات والالات والمعدات:

- **إعادة التقويم بالزيادة:**

××× من حـ/ استثمارات مالية (حسب النوع) ١١٥٢

××× الى حـ/ حصة المنشأة في الدخل الشامل الاخر للمنشأت الزميلة ٢٦٤٢

- **إعادة التقويم بالنقص:**

××× من حـ/ حصة المنشأة في الدخل الشامل الاخر للمنشأت الزميلة ٢٦٤٢

××× الى حـ/ استثمارات مالية (حسب النوع) ١١٥٢

اندماج وتوحيد الأعمال:

يحصل إندماج الأعمال عندما تصبح نشاطات أو عملياتشركتين أو أكثر تحت سيطرة شركة واحدة.

أنواع الإندماج:

تقسم حالات الإندماج إلى:

١. **إكتساب الأصول:** ويتم في ظل هذاالإكتساب احتفاظ الشركة المكتَسبة (الشركة الدامجة) بشخصيتهاالمعنوية المستقلة مقابل إلغاء الشخصيةالمعنوية المستقلة للشركة المكتِسبة (المندمجة) حيثيتم غلق سجلات الشركة الأخيرة ونقل أصولهاوالتزاماتها إلى سجلات الشركة المكتِسبة.

٢. **إكتساب الأسهم:** ويتم في ظل هذاالإكتساب احتفاظ كلا الشركتين (القابضة والتابعة) بالشخصيةالمعنوية المستقلة، على أن يتم إعداد القوائم المالية الموحدة للشركتين كوحدة واحدة حيثيتم إثبات عملية شراء الأسهم في سجلات الشركة المكتِسبة وهو ما سيتك التطرق له ضمن القسم الثاني من الفصل الرابع.

مثال١: فيما يأتي قائمة الميزانية العمومية لشركة بغداد التجارية المساهمة كما في ٢٠١٣/١/٢:

الاصول			الالتزامات وحقوق الملكية		
الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبلغ	الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبلغ
١٣	الأصول المتداولة	١٠٠٠٠٠	٢٣	التزامات متداولة	٨٠٠٠٠
١١	الأصول غير المتداولة (بالصافي)	٢٥٠٠٠٠	٢٦١	رأس المال	٢٠٠٠٠٠
١٥٢	حقوق اختراع	١٥٠٠٠٠	٢٦٢١	علاوة إصدار الاسهم	١٠٠٠٠٠
			٢٦٣	الأرباح المحتجزة	١٢٠٠٠٠
	مجموع الأصول	٥٥٠٠٠٠		مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	٥٠٠٠٠٠

وفي ذلك التاريخ قررت شركة دجلة التجارية المساهمة إكتساب صافي أصول شركة بغداد بعد تقييمها وفقاً لقيمتها العادلة وكما يأتي: الأصول المتداولة ١٢٠,٠٠٠دينار، الأصول غير المتداولة ٣٨٠,٠٠٠ دينار، حقوق أختراع (١١٠٠٠٠) دينار.

المطلوب: إثبات القيودالمحاسبية للإندماج في ظل الحالات الثلاث الآتية وبشكل مستقل:

١. بلغت تكلفة الإندماج ٥٣٠٠٠٠ دينار دفعت نقداً.
٢. تمثلت تكلفة الإندماج بإصدار ١٣٢٠٠٠ سهمبقيمة عادلة ٥ دينارللسهم الواحد.
٣. تمثلت تكلفة الإندماج بإصدار ورقة دفع إلى مساهمي الشركة المندمجة بقيمةإجمالية ٤٩٠٠٠٠ دينار

الحل:

١. يتم في ظل الحالات الثلاث أعلاه إثبات قيد غلق سجلات شركة بغداد المساهمة وكما يأتي:

من / مذكورين		
٨٠٠٠٠ حـ/ الالتزامات المتداولة		٢٣
٢٠٠٠٠٠ حـ/ رأس المال		٢٦١
١٠٠٠٠٠ حـ/علاوة إصدار الاسهم والسندات		٢٦٢١
١٢٠٠٠٠ حـ/ الأرباح المحتجزة		٢٦٣
الى مذكورين		
١٠٠٠٠٠ حـ/ الأصول المتداولة		١٣
٢٥٠٠٠٠ حـ/ الأصول غير المتداولة (بالصافي)		١١
١٥٠٠٠٠ حـ/ حقوق اختراع		١٥٢

٢. إثبات قيدالإندماج في سجلات شركة دجلة وكما يأتي:

الحالة الأولى تكلفة الإكتساب المدفوعة من قبل الشركة المشترية (٥٣٠٠٠٠) دينار نقداً

القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشتراة:

تكلفة الإكتساب المدفوعة من قبل الشركة المشترية		٥٣٠٠٠٠
رأس المال	٢٠٠٠٠٠	
علاوة إصدار الاسهم	١٠٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٢٠٠٠٠	
اجمالي القيمةالدفترية لصافي أصول الشركة المشتراة		(٤٢٠٠٠٠)
الفرق بين تكلفة الإكتساب والقيمة الدفترية لصافي الأصول		١١٠٠٠٠
الزيادة في قيمة الأصول المتداولة		(٢٠٠٠٠)
الزيادة في قيمة الأصول غير المتداولة		(١٣٠٠٠٠)
الإنخفاض في قيمة حقوق اختراع		(٤٠٠٠٠)
شهرة المحل		٠

وعليه يتم إثبات القيدالآتيفي سجلات شركة دجلة:

من / مذكورين		
١٢٠٠٠٠ حـ/ الاصول المتداولة		١٣
٣٨٠٠٠٠ حـ/ الأصول غير المتداولة (بالصافي)		١١
١١٠٠٠٠ حـ/ حقوقالأختراع		١٥٢
الى مذكورين		
٨٠٠٠٠ حـ/ الالتزامات المتداولة		٢٣
٥٣٠٠٠٠ حـ/ نقدية لدى المصارف		١٣٤٢

الحالة الثانية: تكلفة الإكتساب المدفوعة من قبل الشركة المشترية (١٣٢٠٠٠سهم× ٥ دينار) = ٦٦٠٠٠٠ دينار

القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشتراة:

تكلفة الإكتساب المدفوعة من قبل الشركة المشترية		٦٦٠٠٠٠
رأس المال	٢٠٠٠٠٠	
علاوة إصدار الأسهم	١٠٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٢٠٠٠٠	
اجمالي القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشتراة		(٤٢٠٠٠٠)
الفرق بين تكلفة الإكتسابوالقيمةالدفترية لصافي الأصول		١١٠٠٠٠
الزيادة في قيمة الأصول المتداولة		(٢٠٠٠٠)
الزيادة في قيمة الأصول غير المتداولة		(١٣٠٠٠٠)
الإنخفاض في قيمةحقوق اختراع		(٤٠٠٠٠)
شهرة المحل		١٣٠٠٠٠

وعليه يتم إثبات القيدالآتي في سجلات شركة دجلة:

من / مذكورين

١٢٠٠٠٠ حـ/ الاصول المتداولة ١٣

٣٨٠٠٠٠ حـ/ الأصول غير المتداولة (بالصافي) ١١

١١٠٠٠٠ حـ/ حقوق أختراع ١٥٢

١٣٠٠٠٠ حـ/ شهرة محل ١٥١

الى مذكورين

٨٠٠٠٠ حـ/ الالتزامات المتداولة ٢٣

١٣٢٠٠٠ حـ/رأس المال ٢٦١

٦٦٠٠٠٠ حـ/ علاوة الأسهم والسندات ٢٦٢١

مع ملاحظة: أن هذا ترتب على اصدار الاسهم مصاريف اصدار فيتم عندها:

- اثبات قيد بالمصاريف.
- غلق المصاريف في حساب علاوة إصدار الاسهم.
- وبالتالي يظهر حساب علاوة اصدار الاسهم بأقل من قيمته بما يعادل مصاريف الاصدار.

الحالة الثالثة: تكلفة الاكتساب التي تحملتها الشركة المشترية (ورقة دفع) (٤٩٠٠٠٠) دينار

القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشتراة.

تكلفة الإكتساب المدفوعة من قبل الشركة المشترية		٦٦٠٠٠٠
رأس المال	٢٠٠٠٠٠	
علاوة إصدار الأسهم	١٠٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٢٠٠٠٠	
اجمالي القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشتراة		(٤٢٠٠٠٠)
الفرق بين تكلفة الإكتساب والقيمة الدفترية لصافي الأصول		١١٠٠٠٠
الزيادة في قيمة الأصول المتداولة		(٢٠٠٠٠)
الزيادة في قيمة الأصول غير المتداولة		(١٣٠٠٠٠)
الإنخفاض في قيمة براءة الاختراع		(٤٠٠٠٠)
شهرة المحل (سالبة)		(٤٠٠٠٠)

وعليه يتم إثبات القيدالآتي في سجلات شركة دجلة:

من ./ مذكورين	
١٢٠٠٠٠ حـ/ الاصول المتداولة	١٣
٣٨٠٠٠٠ حـ/ الأصول غير المتداولة (بالصافي)	١١
١١٠٠٠٠ حـ/ حقوق أختراع	١٥٢
الى مذكورين	
٨٠٠٠٠ حـ/ الالتزامات المتداولة	٢٣
٤٩٠٠٠٠ حـ/أوراق دفع	٢٣٢٢
٤٠٠٠٠ حـ/ الأرباح المحتجزة (مكاسب الاندماج)	٢٦٣

القسم الرابع الاعتراف والقياس بالقوائم المالية

المخزون

ويمثل هذا الحساب قيمة المخزون الذي تحتفظ به الوحدة الاقتصادية لغرض ممارسة نشاطها وتقسم الى:

رقم الدليل	اسم الحساب
١٣١١	مخزون خامات ومواد اولية
١٣١٢	مخزون وقود وزيوت
١٣١٣	محزون ادوات احتياطية
١٣١٤	مخزون التعبئة والتغليف
١٣١٥	مخزون متنوعات
١٣١٦	مخزون الانتاج
١٣١٧	مخزون بضائع واراضي بغرض البيع
١٣١٨	اعتمادات مستندية لشراء مواد
١٣١٩	مخزون المواد الاخرى

وتقسم مراحل المعالجات المحاسبية عن المخزون وفق الاتي:

اولا: مرحلة الاعتراف الاولي.

ثانياً: مرحلة السحب من المخزون.

ثالثاً: مخزون الانتاج التام وتحت التشغيل.

رابعاً: مرحلة القياس اللاحق.

خامساً: مرحلة التخلص.

أولاً- مرحلة الاعتراف الاولي:

وتسجل المواد المخزنية المقتناة خلال الفترة عند الشراء الاول بالكلفة وتعالج ضمن حساباتها المختصة في حالتي الشراء المحلي والخارجي:

الشراء المحلي:

مخزون الخامات والمواد الأولية:

مثال: قامت الشركة العامة للصناعات الصوفية بشراء أقطان من أحد المزارعين بكلفة (٨٠) مليون دينار.

إثبات قيد الشراء

٨٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مخزون الخامات والمواد الأولية	١٣١١
٨٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

مخزون الوقود والزيوت:

مثال: قامت الشركة العامة لصناعة البطاريات بشراء زيوت ووقود للأقسام الإنتاجية والخدمية من شركة توزيع المنتجات النفطية بكلفة (٣,٥) مليون دينار وتم دفع نصف قيمتها بصك.

- **إثبات قيد إستحقاق الشراء**

٣٥٠٠٠٠٠ من حـ/ مخزون الوقود والزيوت	١٣١٢
١٧٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
١٧٥٠٠٠٠ إلى حـ/ مجهزون قطاع عام	٢٣٢١١

- **اثبات قيد التسديد**

١٧٥٠٠٠٠ من حـ/ مجهزون قطاع عام	٢٣٢١١
١٧٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

ملاحظة/ يتم استخدام نفس المعالجة المحاسبية لكل من انواع المخزون (خامات ومواد أولية ومخزون وقود وزيوت، ...الخ) لكل من قيد الشراء والاستخدام والبيع.

الشراء والصرف المباشر:

مثال / قامت لجنة تصليح السيارات في الشركة العالمية لخدمات النقل بتصليح احدى سيارات نقل البضائع التابعة للشركة وقد بلغت كلفة تصليح السيارة (٥) مليون دينار.

المطلوب / تسجيل قيود اليومية اللازمة إذا علمت الاتي:

أ- ان كلفة التصليح كانت تتضمن مواد احتياطية بمبلغ (٤٢٥٠) ألف دينار و(٧٥٠) ألف دينار اجور عمل.

ب-ان كلفة التصليح كانت مبلغ متفق عليه مع ورشة الصيانة.

الحل /

أ- يتم تنظيم مستند استلام وصرف مباشر في مخزن الادوات الاحتياطية وينظم القيد الاتي:

٤٢٥٠٠٠٠ من حـ/ الادوات الاحتياطية	٣٢٣
٧٥٠٠٠٠ من حـ / صيانة وسائط نقل البضائع	٣٣٢١٤١٢
٥٠٠٠٠٠٠ الى حـ / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

ب-ويتم اجراء القيد التالي مباشرة:

٥٠٠٠٠٠٠ من حـ / صيانة وسائط نقل البضائع	٣٣٢١٤١٢
٥٠٠٠٠٠٠ الى حـ / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

الشراء الخارجي:

ويرتبط ذلك بالإعتمادات المستندية لشراء مواد لحساب الوحدة ويهدف حساب الإعتمادات إلى حصر تكلفة المواد المستوردة سواء كانت مستلزمات سلعية أو بضائع بغرض البيع.

ملاحظة: يتم تحميل حساب الاعتمادات المستندية بكافة المصاريف وحسب العقد لغاية انتهاء التزامات البائع وحسب شروط الاعتماد ويتم تحميل حساب بضاعة بطريق الشحن لحساب الوحدة (١٣١٨٢) او بضاعة بطريق الشحن لحساب الغير (١٣١٨٤) بعد تلك النقطة لغاية وصول البضاعة الى مخازن الشركة.

مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع:

مثال: قامت شركة المخازن العراقية بإستيراد عطور من فرنسا بقيمة (٢٥ مليون دينار) من خلال اعتماد مستندي يسدد نصفه عند استلام مستندات الشحن ويسدد المتبقي عند وصول المواد الى ميناء المشتري وبلغت تكاليف الشراء كالآتي:

١- بتاريخ ٣/٣ تم فتح الإعتماد المستندي لدى المصرف وقد بلغت مصارف الفتح ١٠٠٠٠٠ دينار
٢- بتاريخ ٣/٢٨ تم تسديد الدفعة الاولى من مستندات الشحن البالغة ١٢٥٠٠٠٠٠ دينار
٣- بتاريخ ٤/٥ تم وصول البضاعة الى ميناء المشتري وقد تم تسديد المتبقي من مبلغ الاعتماد (مبلغ العقد).
٤- تم تسديد مبلغ الرسوم الكمركية اجمالية البالغة ١٥٠٠٠٠٠ دينار
٥- تحملت الشركة مصاريف نقل وإخراج وتحميل اجمالية بلغت ٥٠٠٠٠٠دينار

المطلوب: تسجيل القيود اليومية اعلاه في سجلات الشركة.

الحل:

١ - ٣/٣ اثبات قيد مصاريف الفتح

١٠٠٠٠٠ من حـ/ إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية ١٣١٨١
١٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مقابل الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ١٩٢٢١
٢٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ٢٩٢٢١

٢ - ٣/٢٨ إثبات قيد تسديد قيمة الدفعة الاولى من مستندات الشحن

١٢٥٠٠٠٠٠ من حـ/ إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية ١٣١٨١
١٢٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٢٥٠٠٠٠٠ من حـ/ الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ٢٩٢٢١
١٢٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مقابل الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ١٩٢٢١

- **قيد غلق مبلغ الاعتماد لانتهاء التزامات البائع (واصل ميناء المشتري) ويكون كلاتي:**

١٢٥٥٠٠٠٠ من حـ/ بضاعة بطريق الشحن لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨٢
١٢٥٥٠٠٠٠ إلى حـ/ إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية ١٣١٨١

- **إثبات قيد الرسوم الكمركية (١٥٠٠٠٠٠ ÷ ٢)**

٧٥٠٠٠٠ من حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع ١٣١٧١
٧٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- **إثبات قيد مصاريف النقل (٥٠٠٠٠٠ ÷ ٢)**

٢٥٠٠٠٠ من حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع ١٣١٧١
٢٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- **قيد دخول الوجبة الاولى الى المخازن**

١٢٥٥٠٠٠٠ من حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع	١٣١٧١
١٢٥٥٠٠٠٠ إلى حـ/ بضاعة بطريق الشحن لحساب الوحدة الاقتصادية	١٣١٨٢

٣ – ٤/٥ إثبات قيد تسديد قيمة الدفعة الثانية من مبلغ مستندات الشحن

١٢٥٠٠٠٠٠ من حـ/ إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية	١٣١٨١
١٢٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

١٢٥٠٠٠٠٠ من حـ/ الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة	٢٩٢٢١
١٢٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مقابل الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة	١٩٢٢١

- **قيد غلق مبلغ الاعتماد لانتهاء التزامات البائع (واصل ميناء المشتري) ويكون كلاتي:**

١٢٥٥٠٠٠٠ من حـ/ بضاعة بطريق الشحن لحساب الوحدة الاقتصادية	١٣١٨٢
١٢٥٥٠٠٠٠ إلى حـ/ إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية	١٣١٨١

- **إثبات قيد الرسوم الكمركية (١٥٠٠٠٠٠ ÷ ٢)**

٧٥٠٠٠٠ من حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع	١٣١٧١
٧٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **إثبات قيد مصاريف النقل (٥٠٠٠٠٠ ÷ ٢)**

٢٥٠٠٠٠ من حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع	١٣١٧١
٢٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **قيد دخول البضاعة الى المخازن**

١٢٥٥٠٠٠٠ من حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع	١٣١٧١
١٢٥٥٠٠٠٠ إلى حـ/ بضاعة بطريق الشحن لحساب الوحدة الإقتصادية	١٣١٨٢

- **إثبات قيد غلق الإعتماد ودخول المواد الى المخازن في حالة اعتماد طريقة الجرد الدوري للمحاسبة عن المخزون يتم اثبات القيد التالي لكل وجبة دخلت:**

××× من حـ/مشتريات لحساب الوحدة الإقتصادية	٣٥١٢١
××× إلى حـ/بضاعة بطريق الشحن لحساب الوحدة الاقتصادية	١٣١٨٢

٢-٢ <u>مخزون الخامات والمواد الأولية:</u>

<u>مثال</u>: قامت الشركة العامة لمقاطع الألمنيوم بإستيراد ألمنيوم من شركة البحرين للألمنيوم بمبلغ (١٠٠ مليون دينار) وقد اتفقت على نقطة التسليم في مخازن المشتري وكانت تفاصيل العقد كالآتي:

في ٤/١ بلغت مصاريف فتح الاعتماد مبلغ ٤٠٠٠٠٠ دينار تم دفعها بصك الى المصرف
في ٥/١ تم تعديل الاعتماد وقد بلغت مصاريف التعديل مبلغ ١٥٠٠٠٠ دينار دفعت بصك
في ٥/٢٥ تم وصول الدفعة الاولى من المواد الى مخازن الشركة وبقيمة ٥٠٠٠٠٠٠٠ دينار
في ٦/١٠ تم وصول الدفعة الثانية من المواد الى مخازن الشركة وبقيمة ٥٠٠٠٠٠٠٠ دينار
بلغت الرسوم الكمركية ومصاريف نقل وحمالية لكل شحنة٥٠٠٠٠٠٠ دينار

- **٤/١ إثبات قيد مصاريف الفتح**

٤٠٠٠٠٠ من حـ/إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية	١٣١٨١
٤٠٠٠٠٠ إلى حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **اثبات مبلغ الاعتماد غير عند الفتح**

١٠٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مقابل الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ١٩٢٢١
١٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ٢٩٢٢١

- **٥/١ إثبات قيد مصاريف التعديل**

١٥٠٠٠٠ من حـ/إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية ١٣١٨١
١٥٠٠٠٠ إلى حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- **٥/٢٥ إثبات قيد تسديد قيمة مستندات الشحنة الأولى**

٥٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية ١٣١٨١
٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- **قيد غلق مبلغ الاعتماد للشحنة المسدد قيمتها**

٥٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ٢٩٢٢١
٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مقابل الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ١٩٢٢١

استخراج كلفة الشحنة الأولى

٤٠٠٠٠٠×٥٠٠٠٠٠٠٠÷١٠٠٠٠٠٠٠٠=	٢٠٠٠٠٠	دينار	**مصاريف فتح للشحنة الأولى**
١٥٠٠٠٠×٥٠٠٠٠٠٠٠÷١٠٠٠٠٠٠٠٠=	٧٥٠٠٠	دينار	**مصاريف التمديد للشحنة الأولى**
	٥٠٠٠٠٠٠٠	دينار	**قيمة مستندات الشحن**
	٥٠٢٧٥٠٠٠	دينار	

- **إثبات قيد غلق الشحنة الأولى من الإعتمادبإستلام المواد (طريقة الجرد المستمر)**

٥٠٢٧٥٠٠٠ من حـ/مخزون الخامات والمواد الأولية ١٣١١
٥٠٢٧٥٠٠٠ إلى حـ/إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية ١٣١٨١

- **٦/١٠ إثبات تسديد قيمة مستندات الشحنة الثانية**

٥٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية ١٣١٨١
٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- **قيد غلق مبلغ الاعتماد المسدد**

٥٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ٢٩٢٢١
٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مقابل الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ١٩٢٢١

- **إثبات قيد غلق الشحنة الثانية من الإعتمادبإستلام المواد**

٥٠٢٧٥٠٠٠ من حـ/مخزون الخامات والمواد الأولية ١٣١١
٥٠٢٧٥٠٠٠ إلى حـ/إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية ١٣١٨١

- **الرسوم الكمركية ومصاريف النقل لايسجل لها قيد كونها ضمن التزامات البائع كون نقطة التسليم هو مخازن المشتري**

<u>مخزون مواد تعبئة وتغليف (١٣١٤):</u>

مثال: قامت الشركة العامة لصناعة البطاريات بشراء (١٠٠٠٠) صندوق كارتوني لتعبئة قناني الماء المقطر من القطاع الخاص بكلفة (٣) مليون دينار، كما جرى شراء (١٠٠٠) صندوق بلاستيكي لتعبئة قناني الماء المقطر المخزونة في الشركة بكلفة (٨,٥) مليون دينار وذلك من القطاع التعاوني.

- **إثبات قيود الشراء**

٣٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مخزون مواد تعبئة وتغليف مستهلكة ١٣١٤١
٣٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٨٥٠٠٠٠٠ من حـ/ مخزون مواد تعبئة وتغليف متداولة ١٣١٤٢
٨٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- **إثبات قيود الاستخدام**

على افتراض انه تم صرف نصف الكمية للانتاج من الصناديق الكارتونية
١٥٠٠٠٠٠ من حـ/ مواد تعبئة وتغليف مستهلكة ٣٢٤١
١٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مخزون مواد تعبئة وتغليف مستهلكة ١٣١٤١

على افتراض تم صرف نصف الكمية من الصناديق البلاستيكية للمعمل
لايسجل قيد وانما هنالك سجلات سيطرة بين المخازن والمعمل في سجلات فرعية

في ١٢/٣١/ من نفس السنة ولدى جرد كميات المخزون اخر المدة من الصناديق البلاستيكية تبين تلف ما قيمته ١٠٠٠٠٠ دينار من خلال الاستخدام فيكون القيد كم يأتي:
١٠٠٠٠٠ من حـ/ مواد تعبئة وتغليف متداولة ٣٢٤٢
١٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مخزون مواد تعبئة وتغليف متداولة ١٣١٤٢

إعتمادات مستندية لحساب الغير:

في هذه الحالة تقوم الوحدة بإستيراد مواد بناءً على طلب الغير ولحسابهم وقد يكون لحساب القطاع العام أو القطاع الخاص.

مثال: قامت الشركة الوطنية للتسويق بفتح إعتماد مستندي لأحد عملائها لإستيراد أدوات إحتياطية بكلفة أولية قدرها (١٥) مليون دينار. وقد جرى إستلام كامل المبلغ من الوكيل مقدماً.

الحل

- **إثبات قيد إستلام المبلغ من العميل**

١٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
١٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ دائنو قطاع خاص ٢٣٢١٤

ثم قامت الشركة بعد ذلك بفتح إعتماد مستندي لصالح العميل. ولا تختلف المعالجة القيدية عما ذكر سابقاً لحالة فتح إعتماد لصالح الوحدة ذاتها بإستثناءإستخدام حساب آخر للإعتمادات المستندية برقم دليل (١٣١٨٣).

- **إثبات قيود فتح الإعتماد المستندي وتسديد مبلغ الاعتماد**

١٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ إعتمادات مستندية لحساب الغير ١٣١٨٣
١٥٠٠٠٠٠٠إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

وعند إستلام كامل البضاعة وتحديد كامل المبلغ الواجب تحميله على العميل ينظم القيد الآتي:

- **إثبات قيد وصول البضاعة وغلق الإعتماد**

١٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ بضاعة بطريق الشحن لحساب الغير ١٣١٨٤
١٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ إعتمادات مستندية لحساب الغير ١٣١٨٣

- **إثبات قيد غلق كلفة الإعتمادو حساب العميل**

١٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ دائنو قطاع خاص ٢٣٢١٤
١٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ بضاعة بطريق الشحن لحساب الغير ١٣١٨٤

وغالباً ما تقوم الوحدة بهذه العملية لقاء عمولة محددة مسبقا أو أن تقوم بتحديد سعر البيع للمواد المستوردة لصالح الغير والتي على أساسها يجري مطالبة تسديد المبلغ وعندها يعتبر الفرق ما بين كلفة

الإعتماد وسعر البيع المثبت على الغير للمواد المستوردة عمولة مستلمة ويجري تنظيم القيد في الحالتين كالآتي:

xxx من حـ/ صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
xxx إلى حـ/عمولة مستلمة	٤٢٣

او من خلال القيد التالي (عن الفرق بين المبلغ المستلم من العميل ومبلغ الاعتماد)

xxx من حـ/ دائنو قطاع خاص	٢٣٢١٤
Xxx إلى حـ/ بضاعة بطريق الشحن لحساب الغير	١٣٨١٤
Xxx الى حـ / عمولة مستلمة	٤٢٣

ثانيا: مرحلة السحب من المخزون:

ويتم اعتماد المعالجات ادناه لبيان الحالات التي تمثل استخدامات المخزون من قبل الوحدة الاقتصادية والمتمثلة بـ (الصرف للانتاج، الانتاج والبيع، مبيعات المعارض)

الصرف للإنتاج:

مثال: ادناه المعاملات المالية على حساب المخزون في الشركة العامة للصناعات الكهربائية خلال السنة المالية/٢٠١٨:

١/١ كان رصيد الصنف ٢٠٠٠ وحدة سعر ٢٠ دينار للوحدة.
١/٥ اشترت الشركة ٣٠٠٠ وحدة بتكلفة ٨٠٠٠٠ دينار بخصم تجاري ١٠% كما بلغت المصروفات الخاصة بالنقل والتأمين ١٨٠٠، ١٢٠٠ على التوالي.
١/٨ صرفت للعملية (أ) ٣٥٠٠ وحدة.
١/١٥ اشترت الشركة ١٥٠٠ وحدة بسعر ٢٢ دينار للوحدة.
١/٢٠ صرف للعملية (ب) ٢٠٠٠ وحدة.
١/٢٢ تم اعادة للمخازن ١٠٠٠ وحدة من الكمية السابق صرفها يوم ١/٨
١/٢٥ اشترت الشركة ٢٥٠٠ وحدة بسعر ٢٦ دينار للوحدة
١/٢٨ اعادت المنشأة ٥٠٠ وحدة للمورد من أصل الكمية الواردة في يوم ١/١٥
١/٢٩ صرف للعملية (أ) ١٠٠٠ وحدة.
١/٣٠ تم إجراء جرد فجائي للمخزن فتبين وجود عجز ٢٠٠ وحدة تم اعتبارها عجز طبيعي.

المطلوب: بيان القيود المحاسبية اللازمة استنادا لطريقة الوارد أولا يصرف اولاً وفي ظل نظامي الجرد الدوري والمستمر.

الحل: ١- **نظام الجرد المستمر: طريقة الوارد أولا يصرف أولا**

تاريخ	بيان	الوارد			الصادر			الرصيد		
		كمية	سعر دينار	قيمة دينار	كمية	سعر دينار	قيمة دينار	كمية	سعر دينار	قيمة دينار
١/١	رصيد							٢٠٠٠	٢٠	٤٠٠٠٠
١/٥	وارد للمخازن ٣٠٠٠ وحدة	٣٠٠٠	٢٥	٧٥٠٠٠				٢٠٠٠ ٣٠٠٠	٢٠ ٢٥	٤٠٠٠٠ ٧٥٠٠٠
١/٨	مصروف لعملية أ ٣٥٠٠ و حدة				٢٠٠٠ ١٥٠٠	٢٠ ٢٥	٤٠٠٠٠ ٣٧٥٠٠	١٥٠٠	٢٥	٣٧٥٠٠
١/١٥	وارد للمخازن ١٥٠٠ وحدة	١٥٠٠	٢٢	٣٣٠٠٠				١٥٠٠ ١٥٠٠	٢٥ ٢٢	٣٧٥٠٠ ٣٣٠٠٠
١/٢٠	مصروف للعملية ب ٢٠٠٠ وحدة				١٥٠٠ ٥٠٠	٢٥ ٢٢	٣٧٥٠٠ ١١٠٠٠	١٠٠٠	٢٢	٢٢٠٠٠
١/٢٢	معاد للمخازن ١٠٠٠ وحدة من الكمية التي صرفت في ٢/٨	١٠٠٠	٢٥	٢٥٠٠٠				١٠٠٠ ١٠٠٠	٢٥ ٢٢	٢٥٠٠٠ ٢٢٠٠٠
١/٢٥	وارد للمخازن ٢٥٠٠ وحدة	٢٥٠٠	٢٦	٦٥٠٠٠				١٠٠٠ ١٠٠٠ ٢٥٠٠	٢٥ ٢٢ ٢٦	٢٥٠٠٠ ٢٢٠٠٠ ٦٥٠٠٠
١/٢٨	معاد للمورد ٥٠٠ وحدة				٥٠٠	٢٢	١١٠٠٠	١٠٠٠ ٥٠٠ ٢٥٠٠	٢٥ ٢٢ ٢٦	٢٥٠٠٠ ١١٠٠٠ ٦٥٠٠٠
١/٢٩	مصروف لعملية أ ١٠٠٠ وحدة				١٠٠٠	٢٥	٢٥٠٠٠	٥٠٠ ٢٥٠٠	٢٢ ٢٦	١١٠٠٠ ٦٥٠٠٠
١/٣٠	عجز ٢٠٠ وحدة				٢٠٠	٢٢	٤٤٠٠	٣٠٠ ٢٥٠٠	٢٢ ٢٦	٦٦٠٠ ٦٥٠٠٠
	الرصيد							٢٨٠٠		٧١٦٠٠

يتم اثبات مخزون اول المدة ضمن القيد الافتتاحي.

- في ١/٥

٧٥٠٠٠ حـ / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

٧٥٠٠٠ حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- في ١/٨

٧٧٥٠٠ حـ / مستلزمات سلعية ٣٢١

٧٧٥٠٠ حـ/ مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

- في ١/١٥

٣٣٠٠٠ حـ / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

٣٣٠٠٠ حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- في ١/٢٠

٤٨٥٠٠ حـ / مستلزمات سلعية ٣٢١

٤٨٥٠٠ حـ/ مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

- في ١/٢٢

٢٥٠٠٠ حـ / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

٢٥٠٠٠ حـ/ مستلزمات سلعية ٣٢١

- في ١/٢٥

٦٥٠٠٠ حـ / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

٦٥٠٠٠ حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- في ١/٢٨

١١٠٠٠ حـ / مجهزون قطاع خاص ٢٣٢١٤

١١٠٠٠ حـ/ مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

- في ١/٢٩

٢٥٠٠٠ حـ / مستلزمات سلعية ٣٢١

٢٥٠٠٠ حـ/ مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

- في ١/٣٠

٤٤٠٠ حـ / فروقات مخزنيه لظروف عادية ١٣٢٦٨١٢

٤٤٠٠ حـ/ مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

٤٤٠٠ حـ / مصروفات عرضية ٣٩٢

٤٤٠٠ حـ/ فروقات مخزنيه لظروف عادية ١٣٢٦٨١٢

١- نظام الجرد الدوري: طريقة الوارد أولا يصرف أولا FIFO

تاريخ	بيان	الوارد			المنصرف			الرصيد		
		كمية	سعر دينار	قيمة دينار	كمية	سعر دينار	قيمة دينار	كمية	سعر دينار	قيمة دينار
١/١	رصيد							٢٠٠٠	٢٠	٤٠٠٠٠
١/٥	وارد للمخازن ٣٠٠٠ وحدة	٣٠٠٠	٢٥	٧٥٠٠٠				٢٠٠٠ ٣٠٠٠	٢٠ ٢٥	٤٠٠٠٠ ٧٥٠٠٠
١/١٥	وارد للمخازن ١٥٠٠ وحدة	١٥٠٠	٢٢	٣٣٠٠٠				٢٠٠٠ ٣٠٠٠ ١٥٠٠	٢٠ ٢٥ ٢٢	٤٠٠٠٠ ٧٥٠٠٠ ٣٣٠٠٠
١/٢٢	معاد للمخازن ١٠٠٠ وحدة من الكمية التي صرفت في ٢/٨	١٠٠٠	٢٥	٢٥٠٠٠				٢٠٠٠ ٣٠٠٠ ١٥٠٠ ١٠٠٠	٢٠ ٢٥ ٢٢ ٢٥	٤٠٠٠٠ ٧٥٠٠٠ ٣٣٠٠٠ ٢٥٠٠٠
١/٢٥	وارد للمخازن ٢٥٠٠ وحدة	٢٥٠٠	٢٦	٦٥٠٠٠				٢٠٠٠ ٣٠٠٠ ١٥٠٠ ١٠٠٠ ٢٥٠٠	٢٠ ٢٥ ٢٢ ٢٥ ٢٦	٤٠٠٠٠ ٧٥٠٠٠ ٣٣٠٠٠ ٢٥٠٠٠ ٦٥٠٠٠
١/٨	مصروف لعملية أ ٣٥٠٠ وحدة				٢٠٠٠ ١٥٠٠	٢٠ ٢٥	٤٠٠٠٠ ٣٧٥٠٠	١٥٠٠ ١٥٠٠ ١٠٠٠ ٢٥٠٠	٢٥ ٢٢ ٢٥ ٢٦	٣٧٥٠٠ ٣٣٠٠٠ ٢٥٠٠٠ ٦٥٠٠٠
١/٢٠	مصروف للعملية ب ٢٠٠٠ وحدة				١٥٠٠ ٥٠٠	٢٥ ٢٢	٣٧٥٠٠ ١١٠٠٠	١٠٠٠ ١٠٠٠ ٢٥٠٠	٢٢ ٢٥ ٢٦	٢٢٠٠٠ ٢٥٠٠٠ ٦٥٠٠٠
١/٢٨	معاد للمورد ٥٠٠ وحدة				٥٠٠	٢٢	١١٠٠٠	٥٠٠ ١٠٠٠ ٢٥٠٠	٢٢ ٢٥ ٢٦	١١٠٠٠ ٢٥٠٠٠ ٦٥٠٠٠
١/٢٩	مصروف لعملية أ ١٠٠٠ وحدة				٥٠٠ ٥٠٠	٢٢ ٢٥	١١٠٠٠ ١٢٥٠٠	٥٠٠ ٢٥٠٠	٢٥ ٢٦	١٢٥٠٠ ٦٥٠٠٠
١/٣٠	عجز ٢٠٠ وحدة				٢٠٠	٢٥	٥٠٠٠	٣٠٠ ٢٥٠٠	٢٥ ٢٦	٧٥٠٠ ٦٥٠٠٠
	الرصيد			١٩٣٠٠٠			١٦٥٥٠٠	٢٨٠٠		٧٢٥٠٠

وتكون القيود المحاسبية للمشتريات وفق الاتي:

عند كل عملية شراء يسجل القيد التالي:

يتم تحميل قيمة المواد المشتراة على حساب المستلزمات السلعية وحسب طبيعتها اما المصروف للانتاج فلا يسجل له قيد وكما يأتي:

١٩٣٠٠٠ حـ / خامات ومواد اولية ٣٢١

١٩٣٠٠٠ حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

عند صرف المواد للإنتاج: لا يسجل قيد، اما المواد المعادة للمجهز فيتطلب اجراء القيد الاتي:

١٩٣٠٠٠ حـ / دائنون قطاع خاص٢٣٢١٤

١٩٣٠٠٠ حـ/ مستلزمات سلعية ٣٢١

عند انتهاء السنة يتم الغاء رصيد اول المدة في حساب المصروف المختص (مستلزمات سلعية) واثبات رصيد آخر المدة من نفس الحساب ووفق القيدين التاليين:

٤٠٠٠٠ حـ / المستلزمات السلعية ٣٢١

٤٠٠٠٠ حـ/ مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

٧٢٥٠٠ حـ / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

٧٢٥٠٠ حـ/ المستلزمات السلعية ٣٢١

ملاحظة: وفي حالة اكتشاف فروقات نتيجة المقارنة بين سجلات السيطرة المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية والجرد الفعلي فيتم اعتماد اثبات الفرق في حساب (فروقات مخزنية لظروف عادية / ١٣٢٦٥) ووفق القيد الاتي:

٥٠٠٠ حـ / فروقات مخزنية لظروف عادية ١٣٢٦٨١٢

٥٠٠٠ حـ/ المستلزمات السلعية ٣٢١

٥٠٠٠ حـ / مصروفات عرضية ٣٩٢

٥٠٠٠ حـ/ فروقات مخزنية لظروف عادية ١٣٢٦٨١٢

ملاحظة: لا تختلف المعالجات المحاسبية في ظل طريقتي المعدل الموزون والوارد اولاً يصدر اولاً او أي طريقة اخرى الا في مبالغ التقييم لكلفة المواد المستخدمة او المباعة او كلفة مخزون اخر المدة والتي تم بيان المعالجة لها في أعلاه.

الانتاج والبيع

مثال: بلغت كمية الانتاج التام في شركة الصناعات الخفيفة كما في ٢٠١٨/١/٢ (٦٥٠٠) وحدة بكلفة اجمالية بلغت (٤٨٧٥٠٠) دينار وكمية الانتاج خلال السنة/ ٢٠١٨ (٢٥٠٠) وحدة في حين بلغت كميات الانتاج المباع خلال نفس السنة (٧٠٠٠) وحدة بسعر بيع (٨٥) دينار للوحدة الواحدة.

المطلوب: تسجيل القيود اليومية اللازمة في سجلات الشركة في كل من نظامي الجرد الدوري والمستمر واعتماد طريقة المعدل الموزون للتسعيراذا علمت ان الشركة تستخدم نظام التكاليف المعيارية اساساً للمحاسبة عن الانتاج اذ بلغت الكلف المعيارية كما يأتي:

المواد المباشرة : ٢٥ دينار / وحدة
اجور مباشرة : ٣٥ دينار / وحدة
ت.ص.غ.م : ١٥ دينار / وحدة

كما بلغت التكاليف الفعلية كما يلي :
الرواتب : ٨٩٠٠٠ دينار .
مستلزمات سلعية : ٦٥٠٠٠ دينار
مستلزمات خدمية :٣٧٥٠٠ دينار

الحل: نظام الجرد الدوري

من مذكورين
٨٩٠٠٠ حـ/ الرواتب والاجور ٣١
٦٥٠٠٠حـ/ المستلزمات السلعية ٣٢
٣٧٥٠٠حـ/ المستلزمات الخدمية ٣٣
الى مذكورين
١٢٦٥٠٠ حـ/ النقدية بالصندوق ١٣٤١
٦٥٠٠٠ حـ/ مخزون مواد اولية ١٣١١

- مبيعات الشركة خلال السنة = ٧٠٠٠×٨٥ = ٥٩٥٠٠٠ دينار

٥٩٥٠٠٠ حـ / نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
٥٩٥٠٠٠ حـ/ ايراد مبيعات ٤١٢١

ملاحظة: تستخدم الكلفة الفعلية عند استخدام طريقة الجرد الدوري

$$\text{كلفة انتاج خلال الفترة للوحدة الواحدة} = \frac{\text{كلفة انتاج اول المدة + كلفة الانتاج خلال الفترة}}{\text{عدد وحدات الانتاج اول المدة + عدد وحدات انتاج خلال الفترة}}$$

$$\text{كلفة انتاج خلال الفترة للوحدة الواحدة} = \frac{٤٨٧٥٠٠+١٩١٥٠٠}{٦٥٠٠+٢٥٠٠} = ٧٥,٤$$

كلفة مخزون انتاج تام آخر المدة = ٢٠٠٠ وحدة × ٧٥,٤ = ١٥٠٨٠٠ دينار

- **قيد غلق رصيد اول المدة**

٤٨٧٥٠٠حـ / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

٤٨٧٥٠٠ حـ/ مخزون انتاج تام ١٣١٦١

- **قيد اثبات رصيد اخر المدة**

١٥٠٨٠٠ حـ / مخزون انتاج تام ١٣١٦١

١٥٠٨٠٠ حـ/ كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

يتم غلق الكلف المباشرة وغير المباشرة (كلفة الانتاج وخدمات الانتاج) ضمن حساب كلفة البضاعة المباعة وكما يأتي:

١٩١٥٠٠ من حـ/ كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

الى مذكورين

٨٩٠٠٠ حـ/ الرواتب والاجور ٣١

٦٥٠٠٠ حـ/ المستلزمات السلعية ٣٢

٣٧٥٠٠ حـ/ المستلزمات الخدمية ٣٣

نظام الجرد المستمر

مخزون انتاج اخر المدة = مخزون انتاج اول المدة + الانتاج خلال الفترة – المبيعات

مخزون انتاج اخر المدة = ٦٥٠٠ + ٢٥٠٠ – ٧٠٠٠ = ٢٠٠٠ وحدة انتاج اخر المدة وتكون كلفة الانتاج التام اخر المدة باعتماد الكلفة المعيارية

كلفة مخزون انتاج تام آخر المدة = ٢٠٠٠ وحدة × ٧٥ = ١٥٠٠٠٠ دينار

كلفة الانتاج التام خلال الفترة

مواد مباشرة (مستلزمات سلعية) = ٢٥٠٠ وحدة × ٢٥ = ٦٢٥٠٠

اجور مباشرة (الرواتب والاجور) = ٢٥٠٠ وحدة × ٣٥ = ٨٧٥٠٠

ت.ص.غ.م (مستلزمات خدمية) = ٢٥٠٠ وحدة × ١٥ = ٣٧٥٠٠

المجموع (كلفة الانتاج التام المحول الى المخازن) ١٨٧٥٠٠ (بالكلفة المعيارية)

كلفة البضاعة المباعة = كلفة البضاعة المعدة للبيع – كلفة بضاعة آخر المدة

كلفة البضاعة المعدة للبيع = كلفة بضاعة اول المدة + كلفة الانتاج خلال الفترة

= ٤٨٧٥٠٠ + ١٨٧٥٠٠ = ٦٧٥٠٠٠ دينار

كلفة البضاعة المباعة = ٦٧٥٠٠٠ – ١٥٠٠٠٠ = ٥٢٥٠٠٠

١٨٧٥٠٠ من حـ / مخزون انتاج تام ١٣١٦١

١٨٧٥٠٠ حـ/ كلفة الانتاج التام المحول الى المخازن ٤٦١

٥٩٥٠٠٠ حـ / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٥٩٥٠٠٠ حـ/ ايراد مبيعات ٤١٢١

٥٢٥٠٠٠ حـ / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

٥٢٥٠٠٠ حـ/ مخزون انتاج تام ١٣١٦١

وعند الغلق يتم اثبات القيد التالي:

١٨٧٥٠٠ حـ / كلفة الانتاج التام المحول الى المخازن ٤٦١
٤٠٠٠ حـ/ كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢
الى مذكورين
٨٩٠٠٠ حـ/ الرواتب والاجور ٣١
٦٥٠٠٠ حـ/ المستلزمات السلعية ٣٢
٣٧٥٠٠ حـ/ المستلزمات الخدمية ٣٣

مبيعات المعارض:

مثال / قامت شركة الانعام لتجارة المواد الكهربائية بتحويل اجهزة الى معرض الشركة في محافظة البصرة والتي كانت كلفتها المسجلة في المخازن بقيمة (١٢٠) مليون دينار لغرض المساهمة في دعم نشاط الشركة، فاذا علمت بان القيمة البيعية لتلك الاجهزة (١٣٥) مليون دينار.

المطلوب: تسجيل القيود اليومية اللازمة للسيطرة على تلك المواد.

الحل/

عند التحويل للمعارض يسجل قيد بكلفة المخزون المحول ولأغراض السيطرة والافصاح يسجل قيد ضمن الحسابات المتقابلة وبسعر البيع وكما يأتي:

١٢٠ مليون حـ / مخزون بضائع في المعارض ١٣١٧٣
١٢٠ مليون حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع ١٣١٧١

١٣٥ مليون حـ / حركة البضائع بسعر البيع ١٩١٢١
١٣٥ مليون حـ/ مقابل حركة البضائع بسعر البيع ٢٩١٢١

وعلى افتراض ان المعرض قد باع نصف تلك الاجهزة وتم تحويل المبلغ المستلم وايداعه في الحساب الجاري للشركة فيكون القيود اللازمة كما يأتي:

عند البيع من قبل المعارض يسجل قيد بالكلفة وكما يأتي:

الجرد المستمر	الجرد الدوري
٦٠ مليون حـ / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢ ٦٠ مليون حـ/ مخزون بضائع لدى المعارض١٣١٧٣	لايسجل قيد
٦٧,٥ مليون حـ / نقدية لدى صندوق المعارض بالعملة المحلية ١٣٤١٣١ ٦٧,٥ مليون حـ/ ايراد المبيعات بضائع بغرض البيع ٤٢١١	٦٧,٥مليون حـ/نقدية لدى صندوق المعارض بالعملة المحلية ١٣٤١٣١ ٦٧,٥ مليون حـ/ ايراد المبيعات بضائع بغرض البيع ٤٢١١
٦٧,٥ مليون حـ / مقابل حركة البضائع بسعر البيع ٢٩١٢١ ٦٧,٥ مليون حـ/ حركة البضائع بسعر البيع ١٩١٢١	٦٧,٥ مليون حـ / مقابل حركة البضائع بسعر البيع ٢٩١٢١ ٦٧,٥ مليون حـ/ حركة البضائع بسعر البيع ١٩١٢١

ثالثاً: مخزون الانتاج التام وتحت التشغيل

مخزون الانتاج التام:

مخزون الإنتاج التام (١٣١٦١):

ويمثل قيمة المنتجات الجاهزة المتواجدة في نهاية السنة في مخازن الوحدة. ويتم تسوية رصيد المخزون في نهاية السنة لاغراض اعداد الحسابات المالية بموجب طريقة الجرد الدوري بالشكل الاتي:

- **إقفال رصيد حساب المخزون في أول المدة من الإنتاج التام**

xxx من حـ/ كلفة البضاعة المباعة	٣٦٢
xxx إلى حـ/مخزون الإنتاج التام	١٣١٦١

- **إثبات قيمة مخزون آخر المدة من الإنتاج التام**

xxx من حـ/مخزون الإنتاج التام	١٣١٦١
xxx إلى حـ/كلفة البضاعة المباعة	٣٦٢

ملاحظة/ لايسجل قيد لاثبات كلفة مخزون اخر المدة في ظل استخدام طريقة الجرد المستمر كون رصيد الحساب يمثل القيمة لغاية تاريخ القياس.

مخزون الإنتاج تحت التشغيل (١٣١٦٢) والأعمال تحت التنفيذ (١٣١٦٣) والإنتاج النباتي (زراعة قائمة) (١٣١٦٤) والإنتاج الحيواني (تحت التكوين) (١٣١٦٥):

مخزون الإنتاج تحت التشغيل ويستخدم في الوحدات الإقتصادية ذات الطبيعة الصناعية والزراعية إذ يثبت فيه كلفة الإنتاج الذي لازال في المراحل الإنتاجية المختلفة. أما الأعمال تحت التنفيذ إذ تدرج فيه كلفة الأعمال التي تقوم الوحدة بتنفيذها لحساب الغير (عمليات التشييد) والتي لم تكتمل بعد، اما مخزون الإنتاج النباتي (زراعة قائمة) لكلفة النباتات التي لم تصل إلى مرحلة الإثمار وكذلك يستخدم مخزون الإنتاج الحيواني (تحت التكوين) ضمن النشاط الزراعي ويجري تسوية الحسابات أعلاه في نهاية السنة في الحساب المختص مقابل حساب كلفة البضاعة المباعة في حالة اعتماد طريقة الجرد الدوري او كلفة الانتاج المحول الى المخازن عند الانتاج في حالة اعتماد طريقة الجرد المستمر.

رابعاً: مرحلة القياس اللاحق: وتكون هذه المرحلة في نهاية الفترة لاعادة تقييم المخزون بالكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل وكما موضح في المثال ادناه:

مثال: بلغ رصيد المخزون الظاهر لدى شركة الصناعات الالكترونية في ٢٠١٣/١٢/٣١ بمقدار (٥٠) مليون دينار في حين بلغ رصيد الحساب كما في ٢٠١٤/١٢/٣١ بمقدار (٧٧) مليون دينار كما بلغ سعر البيع المقدر (٧٠) مليون دينار وتكاليف البيع المقدرة (٢) مليون دينار.

المطلوب:

١. تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق.

٢. اثبات القيود اليومية اللازمة لانخفاض قيمة المخزون السلعي في ظل كل من نظام الجرد الدوري والمستمر.

الحل:

صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر البيع المقدر – تكاليف البيع المقدرة

صافي القيمة القابلة للتحقق = ٧٠ مليون دينار – ٢ مليون دينار = ٦٨ مليون دينار

خسائر انخفاض القيمة = ٧٧ مليون دينار – ٦٨ مليون دينار = ٩ مليون دينار

نظام الجرد الدوري:

- **قيد غلق رصيد اول المدة**

٥٠ مليون حـ / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

٥٠ مليون حـ/ مخزون انتاج تام ١٣١٦١

- **قيد اثبات رصيد اخر المدة**

٦٨ مليون حـ / مخزون انتاج تام ١٣١٦١

٦٨ حـ/ كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

نظام الجرد المستمر:

٩ مليون حـ / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

٩ مليون حـ/ مخزون انتاج تام ١٣١٦١

مثال: التالي يمثل كلفة المخزون السلعي للشركة العامة للصناعات الكهربائية كما في ٢٠١٨/١٢/٣١ وصافي القيمة القابلة للتحقق لكل نوع من انواع المخزون.

نوع الخزين	الكلفة كما في ٢٠١٨/١/١	الكلفة كما في ٢٠١٨/١٢/٣١	القيمة القابلة للتحقق
مخزون انتاج تام ١٣١٦١	١٥٠٠٠٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠٠
مخزون انتاج غير تام ١٣١٦٢	٣٠٠٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة لغرض الاعتراف بالخزين في ظل طريقتي المحاسبة عن الخزين (الجرد الدوري، الجرد المستمر).

الحل:

طريقة الجرد الدوري:

نوع الخزين	الكلفة كما في ٢٠١٨/١/١	الكلفة كما في ٢٠١٨/١٢/٣١	القيمة القابلة للتحقق	القيمة المعترف بها
مخزون انتاج تام ١٣٦١	١٥٠٠٠٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠٠
مخزون انتاج غير تام ١٣٦٢	٣٠٠٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠

وتكون المعالجة المحاسبية وفق التالي:

قياس مخزون الإنتاج التام:

عند الانتهاء من الإنتاج: (لا يسجل قيد وانما فقط بالقيود المتقابلة)

عند البيع:

××× حـ / نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

××× حـ/ ايراد المبيعات ٤١٢١

عند التقييم اخر المدة في ٢٠١٨/١٢/٣١: يتم تقييم مخزون الإنتاج التام اخر المدة بالكلفة اوصافي القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل وبموجب المعالجة ادناه:

- **غلق رصيد اول المدة**

١٥٠٠٠٠٠٠٠ حـ / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

١٥٠٠٠٠٠٠٠ حـ/ مخزون الإنتاج التام ١٣١٦١

- **قيد اثبات رصيد اخر المدة**

١٨٠٠٠٠٠٠٠حـ / مخزون الإنتاج التام ١٣١٦١

١٨٠٠٠٠٠٠٠حـ/ كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

مخزون الإنتاج تحت التشغيل: نفس المعالجة للإنتاج التام.

طريقة الجرد المستمر:

نوع الخزين	الكلفة كما في ٢٠١٨/١/١	الكلفة كما في ٢٠١٨/١٢/٣١	القيمة القابلة للتحقق	القيمة المعترف بها
مخزون انتاج تام ١٣١٦١	١٥٠٠٠٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠٠
مخزون انتاج غير تام ١٣١٦٢	٣٠٠٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠

مخزون الإنتاج التام:

- **عند الانتهاء من الإنتاج: يسجل القيد التالي**

××× حـ / مخزون انتاج تام ١٣١٦١

××× حـ/ كلفة الانتاج التام المحول الى المخازن ٤٦١

- **عند البيع:**

××× حـ / نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

××× حـ/ ايراد المبيعات ٤١٢١

××× حـ / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

××× حـ/ مخزون انتاج تام ١٣١٦١

عند التقييم اخر المدة: يتم تقييم مخزون الإنتاج التام اخر المدة بالكلفة او القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل وفي حالة كون الكلفة اقل من السوق فلا يسجل قيد اما في حالة القيمة القابلة للتحقق اقل من الكلفة فتكون المعالجة بموجب المعالجات القيدية المبينة ادناه:

- في حالة استخدام الطريقة المباشرة للتخفيض من حساب المخزون السلعي وعلى حساب مختص ضمن الارباح والخسائر:

١٠٠٠٠٠٠٠ حـ / خسائر انخفاض اسعار المخزون السلعي ٣٨٣١٢١١

١٠٠٠٠٠٠٠ حـ/ مخزون الإنتاج التام ١٣١٦١

- في حالة استخدام الطريقة غير المباشرة للتخفيض بان يتم اثبات الخسارة ضمن حساب مخصص للهبوط ويعرض بالبيانات المالية أسفل حساب المخزون للوصول الى القيمة القابلة للتحقق:

١٠٠٠٠٠٠٠ حـ / خسائر هبوط اسعار المخزون السلعي ٣٨٣١٢١١

١٠٠٠٠٠٠٠ حـ/ مخصص انخفاض اسعار المخزون السلعي ٢٥١٢١١

كما يمكن اعتماد طريقة التخفيض المباشر للمخزون باعتماد حساب كلفة البضاعة المباعة ووفق الاتي:

١٠٠٠٠٠٠٠ حـ / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

١٠٠٠٠٠٠٠ حـ/ مخزون الإنتاج التام ١٣١٦١

خامساً: مرحلة التخلص.

مخزون المخلفات والمستهلكات:

في حالة كون المخلفات محدودة العدد وذات قيمة كبيرة فيعتمد إسلوب السيطرة الكمية والقيمية أما إذا كانت كثيرة العدد ومنخفضة القيمة ويصعب إخضاعها للسيطرة القيمية فيكتفى حينئذ بالسيطرة الكمية فقط ويشمل هذا الحساب على المخلفات والمستهلكات الناتجة من جراء النشاط الجاري الاعتيادي(حـ/١٣١٥٤١) والناتجة عن ظروف غير إعتيادية حـ/١٣١٥٤٢ (أضرار الحرب والنهب والسرقة والتدمير). ونعرض نموذج قيدي لكلا الإسلوبين:

١- السيطرة على المخلفات:

أ- السيطرة الكمية:

لا تنظم قيود محاسبية عند إستلام المخلفات في المخازن أما عند البيع فان قيمة المبيعات **تعالج مع حساب الإيراد مباشرة** وكما يأتي: -

xxx	من حـ/صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
xxx	إلى حـ/إيراد بيع مخلفات	٤١٧١

وفي نهاية السنة يجرد رصيد المخزون من المخلفات والمستهلكات ويسعر وينظم به القيد الآتي:

xxx	من حـ/مخزن المخلفات والمستهلكات لظروف عادية	١٣١٥٤١
xxx	إلى حـ/إيراد بيع مخلفات	٤١٧١

وفي السنة اللاحقة يعالج التغير في قيمة مخزون المخلفات والمستهلكات بنفس الإسلوب الذي يعالج فيه تغير المخزون بشكل عامفي حساب (إيراد بيع مخلفات ومستهلكات).

ب- السيطرة بالقيمية والكمية:

في مثل هذه الحالة تثبت بالقيمة التقديرية وتعالج قيدياً عند إستلامها من العملية الإنتاجية في مخزن المخلفات بالقيد الآتي:

xxx	من حـ/مخزن المخلفات والمستهلكات لظروف عادية	١٣١٥٤١
xxx	إلى حـ/إيراد بيع مخلفات	٤١٧١

وعند بيع المخلفات يجري تنظيم القيد الآتي بعد أن يأخذ فرق سعر البيع عن الكلفة القياسية

- **عند البيع بالكلفة القياسية**

xxx	من حـ/صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
xxx	إلى حـ/مخزن المخلفات والمستهلكات لظروف عادية	١٣١٥٤١

- **عند البيع بأكثر من الكلفة القياسية**

xxx	من حـ/صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
xxx	إلى حـ/مخزن المخلفات والمستهلكات لظروف عادية	١٣١٥٤١
xxx	إلى حـ/إيراد بيع مخلفات	٤١٧١

أما عند البيع بأقل من الكلفة القياسية فعندئذ يكون حـ/إيراد بيع مخلفات (٤١٧١) مدين بالفرق وبطبيعة الحال لا توجد حاجة لتنظيم قيود جردية في نهاية السنة عند إعتمادالإسلوب الثاني عدا ما هو متعلق بتغير حجم الخزين.

٢- **السيطرة على المستهلكات:**

أما بالنسبة للمستهلكات فيعتبر مخزن المخلفات والمستهلكات مديناً بصافي قيمتها الدفترية عند الإستلام.

مثال: قامت مديرية توزيع كهرباء بغداد ببيع سيارة حمل بمبلغ (٢) مليون دينار علماً بأن كلفتها بلغت (١٠) مليون دينار وإندثارها المتراكم (٧) مليون دينار.

- **قيد نقل الموجود إلى مخزن المخلفات**

٣٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مخزن المخلفات والمستهلكات لظروف عادية	١٣١٥٤١
٧٠٠٠٠٠٠ من حـ/ متراكم إندثار وسائط نقل وانتقال	٢٢١٤
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ وسائط نقل البضائع	١١١٤١٢

- **قيد البيع**

٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/ صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
١٠٠٠٠٠٠ من حـ/ خسائر ممتلكات والات ومعدات	٣٩١١
٣٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مخزن المخلفات والمستهلكات لظروف عادية	١٣١٥٤١

٣ - **طلبات التعويض:**

ويثبت في هذا الحساب الأضرار التي تصيب البضاعة المستوردة والتي لم يجرِ تحديد مبلغها أو الجهة التي ستقوم بالتعويض أو الأضرار التي تلحق بالوحدة الإقتصادية خلال مزاولة نشاطها، كالحريق مثلاً. وتنحصر المعالجة القيدية للحساب في القيود أدناه في الحالات الناجمة عن الأضرار التي تصيب البضاعة المستوردة مع ضرورة ترميز معاملات طلبات التعويض بأرقام متسلسلة تعتمد للربط بين هذا الحساب وحساب شركة التأمين.

أ) قيد تثبيت كلفة المواد المتضررة على حساب طلبات التعويض ولحساب الإعتمادات المستندية لشراء مواد. وذلك بعد استخراج هذه الكلفة من صفحة الإعتماد المختص في سجل الاستاذ الفرعي للإعتمادات.

xxx من حـ/طلبات تعويض	١٣٢٦٩
xxx إلى حـ/إعتمادات مستندية لشراء مواد	١٣١٨

ب) قيد تثبيت تحديد المسؤولية تجاه الجهة التي ستقوم بالتعويض وذلك من واقع الإشعار الدائن الذي تقوم الجهة المعوضة بإرساله (شركة التأمين، الشركة الناقلة، المجهز).

xxx من حـ/مدينو نشاط غير جاري	١٣٢٥
xxx إلى حـ/طلبات تعويض	١٣٢٦٩

ج) في حالة المبلغ المعوض أكثر من المبلغ المثبت على حساب طلبات التعويض ينظم القيد الآتي: -

xxx من حـ/طلبات التعويض	١٣٢٦٩
xxx إلى حـ/إيرادات عرضية	٤٩٢

وحالات الأضرار التي تصيب البضاعة المستوردة هي:

(١) **الفقدان:**

وفي هذه الحالة تكون البضاعة المستوردة فقدت خلال الشحن ويجري تقييم كلفتها من واقع صفحة الإعتماد في سجل الأستاذ الفرعي للإعتمادات وينظم القيد بموجب الفقرة (أ) ثم يجري بعد ذلك مطالبة

شركة التأمين بالتعويض عن البضاعة المفقودة وعندما يجريإستلام إشعار الشركة (وصل المخالصة) يثبت المبلغ لصالح الوحدة وكما في الفقرة (ب) ويسوى الفرق ما بين المبلغ المعوض فعلا والمثبت في حساب طلبات التعويض في كل من حالتي الزيادة أو النقصان كما تقدم ذكره في الفقرة (ج).

(٢) الأضرار والتلف:

في هذه الحالة تصل البضاعة إلى الوحدة تالفة كلاً أو جزءاً ويجري استدعاء ممثل شركة التأمين للإشراف على عملية الإستلام وينظم محضر للمواد يوقع من قبل ممثل الشركة إضافة إلى لجنة الإستلام في الوحدة ولا يختلف إسلوب تقييم الأضرار والمعالجة القيدية عما تقدم ذكره في (١) أعلاه.

(٣) إستلام المواد مخالفة للمواصفات:

يجري تقييم البضاعة من واقع كلفة الإعتماد على أن يشار إلى أسباب المخالفة في تقرير يعد من قبل الرقابة النوعية بالوحدة الإقتصادية الفنية ويفاتح المجهز بعد ذلك للتعويض إما نقداً أو ببضاعة بديلة. وعند ورود إشعار المجهز الدائن بإستحقاق الوحدة ينظم القيد في الفقرة(ب) أعلاه بعد أن يجري تثبيت بكلفة المواد المخالفة للمواصفات كما ذكر في الفقرة(أ). ويجري تسوية الفرق إن وجد كما تقدم ذكره في(ج).

(٤) النقيصة:

والحالة هذه لا بد من تحديد النقص في عدد الصناديق أو في محتوياتها. ففي الحالة الأولى تفاتح الشركة الناقلة أما في الحالة الثانية فيفاتح المجهز ولا يختلف إسلوب التقييم والمعالجة القيدية عما تقدم ذكره.

٦-٥ فروقات موجودات نقدية ومخزنية وثابتة مدينة لظروف عادية:

ويستخدم هذا الحساب لإثبات الفروقات التي تظهرها عمليات الجرد للموجودات النقدية والمخزنية والثابتة لظروف عادية ويثبت في الجانب المدين منه فروقات النقيصة والجانب الدائن فروقات الزيادة.

مثال (١): لدى جرد أمانة الصندوق في شركة المخازن العراقية لوحظ وجود نقيصة قدرها (٤٥٠) ألف دينار.

٤٥٠٠٠٠ من حـ/ فروقات نقدية مدينة لظروف عادية	١٣٢٦٨١١
٤٥٠٠٠٠ إلى حـ/نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١

مثال (٢): لدى جرد مخزن الأدوات الإحتياطية في مديرية مركز التدريب المهني في ديالى ظهرت زيادة قيمتها (٦٠٠) ألف دينار.

٦٠٠٠٠٠ من حـ/ مخزون الأدوات الإحتياطية	١٣١٣
٦٠٠٠٠٠ إلى حـ/ فروقات مخزنية دائنة لظروف عادية	٢٣٢٦٨٢

٦-٦ فروقات موجودات نقدية ومخزنية وغير متداولة مدينة لظروف غير عادية:

ويمثل هذا الحساب مبالغ الفروقات المدينة الظاهرة نتيجة الجرد في الموجودات النقدية والمخزنية وغير المتداولة لظروف غير إعتياديةمثل (الحرائق، الفيضانات، الأعمال العسكرية) ويثبت في الجانب المدين منه فروقات النقيصة والجانب الدائن فروقات الزيادة. وكما يأتي: -

××× من حـ/ فروقات موجودات نقدية ومخزنية وغير متداولة مدينة لظروف غير عادية	١٣٢٦٨٢
××× إلى حـ/نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
××× الى حـ/سلف مستديمة	١٣٢٧١
أو	
××× إلى حـ/المخزون (حسب النوع)	١٣١
××× إلى حـ/ الممتلكات والآلات والمعدات(حسب النوع)	١١١

ضرائب الدخل

مثال١: بلغ صافي الربح المحاسبي الخاضع للضريبة لإحدى الشركات مبلغ (٢٠٠) مليون دينار خلال السنة /٢٠١٩ في حين اعترفت الهيئة العامة للضرائب بالدخل الخاضع للضريبة لتلك الشركة (٢٥٠) مليون دينار، ويمثل الفرق بين الدخلين (المحاسبي والضريبي) مبلغ (٥٠) مليون دينار عن مصاريف قضايا مرفوعة على الشركة لم يتم تسديدها خلال نفس السنة المالية والتي من المتوقع تسديدها خلال السنة اللاحقة.

المطلوب:

١. تحديد مقدار الضريبة والضريبة المؤجلة بافتراض ان معدل ضريبة الدخل (١٥%) مع تثبيت القيود المحاسبية المطلوبة في سجلات الشركة.

٢. تحديد مقدار الضريبة والضريبة المؤجلة للسنة اللاحقة بافتراض نفس معدل ضريبة الدخل وبافتراض ان الدخل المحاسبي المتحقق (١٠٠) مليون دينار، علماً ان الشركة قد سددت مصاريف القضايا المرفوعة.

الحل:

١. السنة ٢٠١٩ (المبالغ بالالف):

٣٠٠٠٠ من حـ/ مصروف الضريبة ٣٨٤١ (٢٠٠٠٠٠ × ١٥ %) الف دينار	
٧٥٠٠ من حـ/ أصول ضريبية مؤجلة ١٤١(٥٠٠٠٠× ١٥ %) الف دينار	
٣٧٥٠٠ الى حـ/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥	

٢. قيد تسديد ضريبة السنة ٢٠١٩ (المبالغ بالالف):

٣٧٥٠٠ من حـ/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥	
٣٧٥٠٠ الى حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١	

٣. السنة ٢٠٢٠ (المبالغ بالالف):

١٥٠٠٠ من حـ/ مصروف الضريبة ٣٨٤١ (١٠٠٠٠٠ × ١٥ %) الف دينار

٧٥٠٠ الى حـ/ أصول ضريبية مؤجلة١٤١

٧٥٠٠ الى حـ/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥

٤. قيد تسديد ضريبة السنة ٢٠٢٠ (المبالغ بالالف):

٧٥٠٠ من حـ/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥

٧٥٠٠ الى حـ/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

مثال٢ / الفروق الوقتية والدائمة:

تبلغ تكلفة الأصول غير المتداولة من واقع السجلات المحاسبية لإحدى الشركات (٢٥٠) مليون دينار، وتبلغ نسبة الاندثار المعتمدة من قبل الشركة (١٠%) سنوياً علماً ان الهيئة العامة للضرائب تعتمد نسبة (٢٠%) لهذا النوع من الموجودات.

المطلوب: تحديد الالتزامات (الأصول) الضريبية المؤجلة بافتراض ان الربح المحاسبي هو (٥٠٠) مليون دينار وان معدل الضرائب المفروض من قبل الهيئة العامة للضرائب على الشركات هو (١٥%).

البيان	المبالغ من واقع سجلات الشركة / الف دينار	المبالغ من واقع تخمينات الهيئة العامة للضرائب / الف دينار
كلفة الأصول غير المتداولة كما في ١٢/٣١/ ٢٠	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
ينزل الاندثار السنوي	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة	٢٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

البيان	قائمة الدخل الجزئية من واقع سجلات الشركة / الف دينار	قائمة الدخل الجزئية من واقع تخمينات الهيئة العامة للضرائب / الف دينار	الفروقات الضريبية
صافي الربح	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	
تنزل فرق ضرائب الدخل (٢٥-٥٠) مليون دينار		٢٥٠٠٠	
صافي الربح بعد التعديلات	٥٠٠٠٠٠	٤٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
ضريبة الدخل (١٥ %)	٧٥٠٠٠	٧١٢٥٠	٣٧٥٠

٧٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مصروف ضريبة الدخل ٣٨٤١

٧١٢٥٠٠٠٠ الى حـ/ مخصص ضرائب الدخل ٢٥٨٥

٣٧٥٠٠٠٠ الى حـ/ التزامات ضريبية مؤجلة ٢٤١

مثال٣ / باعتماد بيانات المثال السابق وعلى افتراض ان هناك مبلغ (١٠٠) مليون تمثل اعانات مستلمة مقدماً لم تقم الشركة بتثبيتها ضمن الارباح وهذه الاعانات خاضعة للضريبة، وان الهيئة العامة للضرائب بموجب تعليمات معتمدة قد ضمنت أرباح الشركة قيمة تلك الاعانات.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة بافتراض انه قد تم تحقق الاعانات كإيراد في السنة اللاحقة، وعلى فرض ان صافي الربح قبل الضريبة مع الإعانات كان (٢٠٠) مليون دينار.

قائمة الدخل الجزئية / ألف دينار

البيان	من واقع سجلات الشركة	من واقع تخمينات الهيئة العامة للضرائب	الفروقات الضريبية
صافي الربح	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	
تنزل فرق ضرائب الدخل (٢٥-٥٠) مليون دينار		٢٥٠٠٠	
صافي الربح بعد التعديلات	٥٠٠٠٠٠	٤٧٥٠٠٠	
إضافة مبلغ الإعانات الى الايرادات	ـــــ	١٠٠٠٠٠	
صافي الربح قبل الضريبة	٥٠٠٠٠٠	٥٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠
ضريبة الدخل (١٥ %)	٧٥٠٠٠	٨٦٢٥٠	١١٢٥٠

٧٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مصروف ضريبة الدخل ٣٨٤١
١٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ اصول ضريبية مؤجلة (١٠٠٠٠٠٠٠٠ × ١٥ %) ١٤١
٣٧٥٠٠٠٠ الى حـ/ التزامات ضريبية مؤجلة ٢٤١
٨٦٢٥٠٠٠٠ الى حـ/ مخصص ضرائب الدخل(٧١٢٥٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠٠٠٠) ٢٥٨٥

ملاحظة: يجب إجراء مقاصة بين أصول الضريبة المتداولة والالتزامات الضريبة المتداولة في الميزانية فقط إذا كان للمنشأة الحق القانوني والنية في الاطفاء على الاساس الصافي، إضافة أن هذه الاصول والالتزامات قد تم فرضها من ذات السلطات الضريبية على نفس المنشأة أو منشآت مختلفة وذلك من أجل تحصيل الاصل وإطفاء الالتزام في نفس الوقت وعادة ما يتم تصنيف وعرض أصول والتزامات الضريبة المستحقة كأصول والتزامات غير متداولة.

البيان	قائمة الدخل الجزئية / الف دينار		الفروقات الضريبية / الف دينار	
	من واقع سجلات الشركة	من واقع تخمينات الهيئة العامة للضرائب	أصول ضريبية مؤجلة	التزامات ضريبية مؤجلة
صافي الربح	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		
تنزل فرق ضرائب الدخل (٢٥-٥٠) مليون دينار		٢٥٠٠٠		
صافي الربح بعد التعديلات	٢٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠		
ضريبة الدخل (١٥ %)	٣٠٠٠٠	١١٢٥٠	١٥٠٠٠	٣٧٥٠

٣٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مصروف ضريبة الدخل ٣٨٤١
١٥٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ اصول ضريبية مؤجلة ١٤١
٣٧٥٠٠٠٠ الى حـ/ التزامات ضريبية مؤجلة ٢٤١
١١٢٥٠٠٠٠ الى حـ/ مخصص ضرائب الدخل٢٥٨٥

مثال ٤: حققت احدى الشركات خسارة ضريبية عام ٢٠١٧ مقدارها ٥٠ مليون دينار، وفى عام ٢٠١٨ حققت نفس الشركة أرباحا من وجهة النظر الضريبية ١٢٠ مليون دينار، وتجيز الهيئة العامة للضرائب ترحيل الخسائر الى الإمام ولمدة خمس سنوات.

المطلوب: تحديد مبلغ الضريبة المطلوب تسديده وتسجيل القيد الخاص به وعلى فرض ان نسبة الضريبة (١٥%).

- السنة ٢٠١٧ يثبت القيد الاتي:

٧٥٠٠٠٠٠ من حـ/ أصول ضريبية مؤجلة١٤١ (٥٠٠٠٠٠٠٠ × ١٥ %)
٧٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ مكاسب وخسائر تدوير الوفر الضريبي ٢٦٤٥

- السنة ٢٠١٨ يثبت القيد الاتي:

البيان	المبالغ / دينار
صافي الربح قبل الضريبة	١٢٠٠٠٠٠٠٠
تنزل : خسائر السنوات السابقة على ان لا تزيد عن نصف صافي الربح	(٥٠٠٠٠٠٠٠)
صافي الربح قبل الضريبة بعد تنزيل الخسائر	٧٠٠٠٠٠٠٠
تنزل : ضريبة الدخل ١٥ % (٧٠٠٠٠٠٠٠ × ١٥ %)	(١٠٥٠٠٠٠٠)

١٨٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مصروف ضريبة الدخل٣٨٤١(١٢٠٠٠٠٠٠٠ × ١٥ %)

٧٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ أصول ضريبية مؤجلة١٤١ (٧٥٠٠٠٠٠)

١٠٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥

يثبت قيد التسديد الاتي:

١٠٥٠٠٠٠٠ من حـ/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥

١٠٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

قائمة الدخل الجزئية			
التفاصيل	المبالغ /السنة الحالية		المبالغ /السنة السابقة
الإيرادات	××××		××××
المصاريف	(×××)		(×××)
الربح قبل ضريبة الدخل	××××		××××
مصروف ضريبة الدخل			
السنة الحالية	(×××)		(×××)
المؤجلة	(×××)		(×××)
ضريبة الدخل المستحقة	(××)		(××)
صافي الربح	×××		×××

مثال٥/ قدرت شركة الامل الصناعية خلال العام/٢٠١٧تكاليف الضمان المتعلقة بأحد منتجاتهابمبلغ (١٠٠) مليون دينار والتي من المتوقع تحملها بالتساوي خلال السنتين القادمتين، وقامت الشركة بتسجيلها كمصروف والتزام لأغراض إعداد التقارير المالية، أما للأغراض الضريبية فلا يسمح القانون النافذ بتخفيض تكاليف الضمان إلا عند دفعها.

المطلوب: تحديد مبلغ الضريبة المطلوب تسديده للسنوات (٢٠١٧-٢٠١٩) وتسجيل القيد الخاص به وعلى فرض ان نسبة الضريبة (١٥%)، وان الدخل المحاسبي بعد استبعاد مصاريف الضمان للسنوات (٢٠١٧-٢٠١٩) هو (٧٠٠ و٩٠٠ و٨٠٠) مليون دينار على التوالي.

احتساب الأصول الضريبية المؤجلة لسنة / ٢٠١٧ (المبالغ ألف دينار)

البيان	قائمة الدخل الجزئية من واقع سجلات الشركة	قائمة الدخل الجزئية من واقع تخمينات الهيئة العامة للضرائب	الفروقات الضريبية
صافي الربح	٧٠٠	٧٠٠	
تضاف (تكاليف الضمانالمتوقعة)		١٠٠	
صافي الربح بعد التعديلات	٧٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
ضريبة الدخل (١٥ %)	١٠٥٠٠	١٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠

- في السنة المالية /٢٠١٧ يسجل القيد بالضريبة وكالاتي:

١٠٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مصروف ضريبة الدخل ٣٨٤١

١٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ أصول ضريبية مؤجلة ١٤١(١٠٠) مليون دينار × ١٥ %

١٢٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ مخصص ضريبة الدخل٢٥٨٥

في السنة المالية /٢٠١٨ تحتسب الضريبة بالشكل الاتي:

احتساب الأصول الضريبية المؤجلة لسنة / ٢٠١٨ (المبالغ ألف دينار)

البيان	قائمة الدخل الجزئية من واقع سجلات الشركة	قائمة الدخل الجزئية من واقع تخمينات الهيئة العامة للضرائب	الفروقات الضريبية
صافي الربح	٩٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	
تنزل (تكاليف الضمان المتوقعة) محسوبة ضمن السنة /٢٠١٧		(٥٠٠٠٠)	
صافي الربح بعد التعديلات	٩٠٠٠٠٠	٨٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
ضريبة الدخل (١٥ %)	١٣٥٠٠٠	١٢٧٥٠٠	٧٥٠٠

١٣٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مصروف ضريبة الدخل ٣٨٤١

٧٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ أصول ضريبية مؤجلة ١٤١

١٢٧٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥

- في السنة المالية /٢٠١٩تحتسب الضريبة بالشكل الاتي:

قائمة الدخل الجزئية احتساب الأصول الضريبية المؤجلة لسنة / ٢٠١٩ (المبالغ ألف دينار)			
البيان	المبالغ من واقع سجلات الشركة	المبالغ من واقع تخمينات الهيئة العامة للضرائب	الفروقات الضريبية
صافي الربح	٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	
تنزل (تكاليف الضمان المتوقعة) محسوبة ضمن السنة /٢٠١٧		(٥٠٠٠٠)	
صافي الربح بعد التعديلات	٨٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
ضريبة الدخل (١٥ %)	١٢٠٠٠٠	١١٢٥٠٠	٧٥٠٠

- في السنة المالية /٢٠١٩ يسجل القيد بالضريبة وكالاتي:

١٢٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مصروف ضريبة الدخل ٣٨٤١

٧٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ أصول ضريبية مؤجلة ١٤١

١١٢٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥

قائمة الدخل الجزئية (المبالغ ألف دينار)

التفاصيل	المبالغ /السنة ٢٠١٧		المبالغ /السنة ٢٠١٨		المبالغ /السنة ٢٠١٩
الإيرادات	××××		××××		××××
المصاريف	(×××)		(×××)		(×××)
الربح قبل ضريبة الدخل	٧٠٠٠٠٠		٩٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠
مصروف ضريبة الدخل					
السنة الحالية	(١٠٥٠٠٠)		(١٣٥٠٠٠)		(١٢٠٠٠٠)
أصول ضريبية مؤجلة	(١٥٠٠٠)		٧٥٠٠		٧٥٠٠
ضريبة الدخل المستحقة	(١٢٠٠٠٠)		(١٢٧٥٠٠)		(١١٢٥٠٠)
صافي الربح	×××		×××		×××

مثال٦ / الفروقات الضريبية الناشئة عن اعادة التقييم:

قامت شركة التجارة العامة بإعادة تقييم المباني الخاصة بها والبالغ قيمتها الدفترية (٩٠٠) مليون دينار الى (١٠٠٠) مليون دينار، علماً ان الأساس الضريبي لتلك المباني قد بلغ (٨٠٠) مليون دينار والمطلوب اثبات القيد الخاص بإعادة تقييم المباني واحتساب الضرائب المؤجلة في سجلات الشركة اذ ما علمت ان نسبة ضرائب الدخل (١٥%).

- قيد إعادة التقييم (المبالغ بالملايين):

١٠٠	من حـ/ متراكم اندثار مباني ومنشأت وطرق ٢٢١٢	(١٠٠٠ – ٩٠٠)
	١٥ الى حـ/ التزامات ضريبية مؤجلة ٢٤١	(١٠٠٠–٩٠٠) × ١٥%
	٨٥ الى حـ/ فائض إعادة تقييم الممتلكات والالات والمعدات٢٦٤١١	

مثال٧ / الفروقات الضريبية الناشئة عن القوائم المالية الموحدة (الاستثمارات في شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والحصص في المشروعات المشتركة):

قامت شركة الإخلاص (شركة تابعة لشركة بغداد القابضة) ببيع بضاعة بمبلغ (١٠٠) مليون دينار الى شركة بغداد (شركة قابضة) ولم يتم استلام البضاعة خلال الفترة.

المطلوب: تحديد الدخل الضريبي المؤجل بافتراض ان هامش الربح المعتمد من الشركة البائعة (١٠ %)، وان كلا الشركتين تعملان في نفس البلد وان معدل الضريبة المفروض (١٥%).

الحل / هناك ربح غير متحقق للشركة التابعة بمبلغ (١٠) مليون دينار والناجم عن بيع بضاعة الى الشركة القابضة بمبلغ (١٠٠) مليون دينار بهامش ربح (١٠%)، الامر الذي يتطلب الغاء الربح غير المتحقق من قائمة الدخل ومن قائمة المركز المالي الموحدة لحساب المخزون

كما ينشأ عن هذه العملية الى أصل ضريبي مؤجل بقيمة (١٥٠٠) ألف دينار (١٠مليون دينار×١٥%)

عقود الايجار

١ – <u>عقود الإيجار التشغيلية</u>:

أ – إذا كان مدة العقد أقل من سنة:

مثال١: في ٢٠١٨/٦/١ قامت الشركة (س) بتأجير مخزن من شركة (ص) لمدة سنة وبمبلغ (١٢٠٠) ألف دينار وقد تم دفع كامل مبلغ العقد في تاريخه أعلاه.

المطلوب: أثبات المعالجات القيدية في سجلات شركة (س).

الحل: في ٢٠١٨/٦/١

٦٠٠٠٠٠ من حـ/ استئجار مباني وإنشاءات	٣٣٤١٢
٦٠٠٠٠٠ من حـ/مصاريف مدفوعة مقدماً	١٣٢٦٣
١٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

ب- إذا كان مدة العقد أكثر من سنة:

مثال٢: في ٢٠١٨/٧/١ قامت الشركة (س) بتأجير مخزن من شركة (ص) لمدة (٤) سنوات وبمبلغ (٤٨٠٠) ألف دينار وقد تم دفع مبلغ الإيجار لسنة كاملة في تاريخه أعلاه.

المطلوب: أثبات المعالجات القيدية في سجلات شركة (س).

الحل: في ٢٠١٨/٧/١

٦٠٠٠٠٠ من حـ/ استئجار مباني وإنشاءات	٣٣٤١٢
٦٠٠٠٠٠ من حـ/مصاريف مدفوعة مقدماً	١٣٢٦٣
٣٦٠٠٠٠٠ من حـ/ الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تشغيلي	١١٣٢
٣٦٠٠٠٠٠ إلى حـ/ التزامات عقود الإيجار التشغيلي	٢١٣٢
١٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٢- <u>عقود الإيجار التمويلية</u>:

مثال٣: في ٢٠١٤/١/١ قامت شركة (س) باستئجار آلات ومعدات من شركة (ص) والمشتراة في ذات التاريخ بمبلغ (٢٢١٩) ألف دينار، إذا علمت بأن مدة العقد (٤) سنوات، العمر الإنتاجي (٥) سنوات بدون قيمة متبقية، قيمة الدفعة السنوية للإيجار (٧٠٠) ألف دينار، القيمة العادلة (٢٢١٩) ألف دينار يتحمل المستأجر مصاريف التأمين والصيانة (٢٥) ألف دينار لكل منها سنوياً، معدل الفائدة على الاقتراض ومعدل الفائدة الضمني (١٠%) وتم تحويل الآلات والمعدات في نهاية العقد مقابل مبلغ (٥٠٠) ألف دينار.

المطلوب: المعالجات القيدية لعقد الإيجار في سجلات الشركتين؟

الحل:

- يصنف عقد الإيجار أعلاه على أنه عقد تمويلي وذلك لأن مدة العقد تغطي الجزء الرئيسي من العمر الإنتاجي (٨٠%).
- بما أنه عقد تمويلي يجب إيجاد القيمة الحالية = ٧٠٠ × ٣,١٧٠= ٢٢١٩ ألف دينار وهي مساوية للقيمة العادلة.
- (٣,١٧٠) في المعادلة أعلاه يمثل معامل القيمة الحالية لدفعة عادية مستخرجة من جداول القيمة الحالية.
- مصروف الفائدة = رصيد الالتزامات في بداية السنة × ١٠% = ٢٢١٩ × ١٠% = ٢٢٢ ألف دينار.
- قيمة الالتزامات المسددة = قيمة الدفعة السنوية – مصروف الفائدة
- جدول تفاصيل قيمة الدفعات لعقد الإيجار (المبالغ بآلاف الدنانير):

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصروف الفائدة	قيمة الالتزامات المسددة	رصيد الالتزامات غير المسددة
٢٠١٤/١/١	ـــــ	ـــــ	ـــــ	٢٢١٩
٢٠١٤/١٢/٣١	٧٠٠	٢٢٢	٤٧٨	١٧٤١
٢٠١٥/١٢/٣١	٧٠٠	١٧٤	٥٢٦	١٢١٥
٢٠١٦/١٢/٣١	٧٠٠	١٢٢	٥٧٨	٦٣٧
٢٠١٧/١٢/٣١	٧٠٠	٦٣	٦٣٧	٠
المجموع	٢٨٠٠	٥٨١	٢٢١٩	

١- <u>القيود المحاسبية في سجلات المستأجر شركة (س)</u>:

- قيد إثبات استئجار الآلات والمعدات في ٢٠١٤/١/١:

٢٢١٩٠٠٠ من حـ/ الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تمويلي ١١٣١
٢٢١٩٠٠٠ إلى حـ/ التزامات عقود الإيجار التمويلي ٢١٣١

- قيد أثبات الدفعة الأولى في ٢٠١٤/١٢/٣١:

٤٧٨٠٠٠ من حـ/ التزامات عقود الإيجار التمويلي ٢١٣١
٢٢٢٠٠٠ من حـ/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١
٧٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢٥٠٠٠ من حـ/ صيانة آلات ومعدات المستأجرة ٣٣١٣
٢٥٠٠٠ من حـ/ أقساط التأمين ٣٣٦٢
٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- قيد أثبات مصروف الاندثار السنة الأولى = ٢٢١٩٠٠٠ ÷ ٤ = ٥٥٤٧٥٠

٥٥٤٧٥٠ من حـ/ اندثار آلات ومعدات مستأجرة ٣٧١٣٣
٥٥٤٧٥٠ إلى حـ/ متراكم اندثار آلات ومعدات مستأجرة ٢٢٣٣

- قيد أثبات الدفعة الثانية في ٢٠١٥/١٢/٣١:

٥٢٦٠٠٠ من حـ/ التزامات عقود الإيجار التمويلي ٢١٣١
١٧٤٠٠٠ من حـ/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١
٧٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢٥٠٠٠ من حـ/ صيانة آلات ومعدات المستأجرة ٣٣٢٣
٢٥٠٠٠ من حـ/ أقساط التأمين ٣٣٦٢
٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- قيد أثبات مصروف الاندثار السنة الثانية = ٢٢١٩٠٠٠ ÷ ٤ = ٥٥٤٧٥٠

٥٥٤٧٥٠ من حـ/ اندثار آلات ومعدات مستأجرة ٣٧١٣٣
٥٥٤٧٥٠ إلى حـ/ متراكم اندثار آلات ومعدات مستأجرة ٢٢٣٣

- قيد أثبات الدفعة الثالثة في ٢٠١٦/١٢/٣١ وقيد أثبات الدفعة الرابعة في ٢٠١٧/١٢/٣١ نفس المعالجات القيدية أعلاه مع مراعاة الاختلاف بالمبالغ.
- قيد تحويل الآلات والمعدات في ٢٠١٧/١٢/٣١:

٢٧١٩٠٠٠ من حـ/ آلات ومعدات ١١١٣
٢٢١٩٠٠٠ من حـ/ متراكم اندثار آلات ومعدات مستأجرة ٢٢٣٣
٢٢١٩٠٠٠ إلى حـ/ متراكم اندثار آلات ومعدات ٢٢١٣
٢٢١٩٠٠٠ إلى حـ/ الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تمويلي ١١٣١
٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢- **القيود المحاسبية في سجلات المؤجر شركة (ص):**

- قيد شراء الآلات والمعدات في ٢٠١٤/١/١:

٢٢١٩٠٠٠ من حـ/ آلات ومعدات ١٢١٣
٢٢١٩٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- قيد تأجير الآلات والمعدات في ٢٠١٤/١/١:

٢٢١٩٠٠٠ من حـ/ مدينو عقود تأجير ١٣٢٩
٢٢١٩٠٠٠ إلى حـ/ آلات ومعدات ١٢١٣

- قيد أثبات الدفعة الأولى في ٢٠١٤/١٢/٣١:

٧٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

	٤٧٨٠٠٠ إلى حـ/ مدينو عقود تأجير	١٣٢٩
	٢٢٢٠٠٠ إلى حـ/ فوائد دائنة	٤٣٧

- قيد أثبات الدفعة الثانية في ٢٠١٥/١٢/٣١:

٧٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
	٥٢٦٠٠٠ إلى حـ/ مدينو عقود تأجير	١٣٢٩
	١٧٤٠٠٠ إلى حـ/ فوائد دائنة	٤٣٧

- قيد أثبات الدفعة الثالثة في ٢٠١٦/١٢/٣١:

٧٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
	٥٧٨٠٠٠ إلى حـ/ مدينو عقود تأجير	١٣٢٩
	١٢٢٠٠٠ إلى حـ/ فوائد دائنة	٤٣٧

- قيد أثبات الدفعة الرابعة في ٢٠١٧/١٢/٣١:

٧٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
	٦٣٧٠٠٠ إلى حـ/ مدينو عقود تأجير	١٣٢٩
	٦٣٠٠٠ إلى حـ/ فوائد دائنة	٤٣٧

- قيد تحويل الآلات والمعدات في ٢٠١٧/١٢/٣١:

٥٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
	٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مكاسب بيع الاصول غير المتداولة المستأجرة	٤٩١٣

مثال٤: بافتراض نفس معلومات المثال السابق إلا أنه بعد نهاية عقد الإيجار تم إعادة الآلات والمعدات المستأجرة.

- القيد في سجلات المستأجر في ٢٠١٧/١٢/٣١:

٢٢١٩٠٠٠	من حـ/ متراكم اندثار آلات ومعدات مستأجرة	٢٢٣٣
	٢٢١٩٠٠٠ إلى حـ/ الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تمويلي	١١٣١

- القيد في سجلات المؤجر في ٢٠١٧/١٢/٣١:

٢٢١٩٠٠٠	من حـ/ آلات ومعدات	١٢١٣
	٢٢١٩٠٠٠ إلى حـ/ متراكم اندثار آلات ومعدات	٢٢١٣

مثال٥: بافتراض نفس بيانات المثال السابق إلا أن المؤجر شركة (ص) مصنعة للآلات والمعدات المستأجرة إذا علمت بأن تكلفة التصنيع كانت (١٧٥٠) ألف دينار.

المطلوب: أثبات قيد تأجير الآلات والمعدات في ٢٠١٤/١/١.

الحل: المعالجة القيدية في سجلات شركة (ص)

- في ٢٠١٤/١/١ إثبات قيد تأجير الآلات والمعدات

٢٢١٩٠٠٠	من حـ/ مدينو عقود تأجير	١٣٢٩
	٢٢١٩٠٠٠ إلى حـ/ إيراد المبيعات (نشاط الصناعات التحويلية)	٤١٢١

- إثبات قيد تكلفة المبيعات

١٧٥٠٠٠٠	من حـ/ كلفة البضاعة المباعة للصناعات التحويلية	٣٦٢
	١٧٥٠٠٠٠ إلى حـ/ مخزون الإنتاج التام	١٣١٦١

- تكون باقي القيود كما ورد في حل المثال رقم (١) في سجلات شركة (س) وشركة (ص)

مثال٦: بافتراض نفس معلومات المثال رقم (١) كان العقد يتضمن خيار المستأجر بتمديد العقد لمدة سنتين مقابل دفع إيجار سنوي (٨٠٠) ألف دينار وفي بداية السنة الخامسة وبسبب زيادة الطلب على منتجات المعدات المستأجرة قررت الشركة تمديد عقد الإيجار والاستفادة من خيار تمديد العقد وبافتراض أن معدل الفائدة على الاقتراض الإضافي في نهاية السنة الرابعة كان (١٢%).

الحل: يقوم المستأجر بإعادة قياس التزامات عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعة الإيجار للسنة الأخيرة والتي ستدفع نهاية السنة ٢٠١٧ والبالغ قيمتها (٧٠٠) ألف دينار، ودفعتي الإيجار بقيمة (٨٠٠) ألف دينار بمعدل الخصم الجديد (١٢%) سنوياً وكما مبين في أدناه:

القيمة الحالية لدفعات الإيجار في ٢٠١٧/١/١

٧٠٠٠٠٠ × ٠,٨٩٣ = ٦٢٥١٠٠

٨٠٠٠٠٠ × ٠,٧٩٧ = ٦٣٧٦٠٠

٨٠٠٠٠٠ × ٠,٧١٢ = ٥٦٩٦٠٠

٢٣٠٠٠٠٠ ١٨٣٢٣٠٠

- مصروف الفائدة = رصيد الالتزامات في بداية السنة الخامسة × ١٢% = ١٨٥٩٣٠٠ × ١٢% = ٢٢٣١١٦ ألف دينار.
- قيمة الالتزامات المسددة = قيمة الدفعة السنوية – مصروف الفائدة

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصروف الفائدة	قيمة الالتزامات المسددة	رصيد الالتزامات غير المسددة
٢٠١٧/١/١				١٨٣٢٣٠٠
٢٠١٧/١٢/٣١	٧٠٠٠٠٠	٢١٩٨٧٦	٤٨٠١٢٤	١٣٥٢١٧٦
٢٠١٨/١٢/٣١	٨٠٠٠٠٠	١٦٢٢٦١	٦٣٧٧٣٩	٧١٤٤٣٧
٢٠١٩/١٢/٣١	٨٠٠٠٠٠	٨٥٧٣٢	٧١٤٤٣٧	ــــــــ
المجموع	٢٣٠٠٠٠٠	٤٦٧٨٦٩	١٨٣٢٣٠٠	

وتكون المعالجات القيدية كما موضح في المثال رقم (١) بالنسبة للمستأجر والمؤجر.

مثال٧: في ٢٠١٧/١/١ تعاقدت شركة (س) على استئجار ماكنة من شركة (ص) بإيجار سنوي (٨٠٠) ألف دينار لمدة (٣) سنوات يدفع في نهاية كل سنة، وتبلغ القيمة المتبقية المضمونة من قبل المستأجر للأصل بعد نهاية العقد (١٠٠) ألف دينار، أذا علمت بأن معدل الفائدة الضمني (١٠%) ويبلغ عمر الماكنة الإنتاجي (٣) سنوات، وان القيمة الحالية مساوية للقيمة العادلة في تاريخه أعلاه.

المطلوب: إثبات المعالجات القيدية في سجلات المستأجر.

الحل: في ٢٠١٧/١/١

القيمة الحالية للإيجارات = ٨٠٠٠٠٠ × ٢,٤٨٧ =	١٩٨٩٦٠٠
القيمة الحالية للقيمة المتبقية المضمونة = ١٠٠٠٠٠ × ٠,٧٥١ =	٧٥١٠٠
القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار	٢٠٦٤٧٠٠

ويكون القيد بالشكل الاتي: –

٢٠٦٤٧٠٠ من حـ/ الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تمويلي	١١٣١
٢٠٦٤٧٠٠ إلى حـ/ التزامات عقود الإيجار التمويلي	٢١٣١

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصروف الفائدة	قيمة الالتزامات المسددة	رصيد الالتزامات غير المسددة
٢٠١٧/١/١	–	–	–	٢٠٦٤٧٠٠
٢٠١٧/١٢/٣١	٨٠٠٠٠٠	٢٠٦٥٠٠	٥٩٣٥٠٠	١٤٧١٢٠٠
٢٠١٨/١٢/٣١	٨٠٠٠٠٠	١٤٧١٠٠	٦٥٢٩٠٠	٨١٨٣٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	٨٠٠٠٠٠	٨١٨٠٠	٧١٨٢٠٠	١٠٠٠٠٠

وتكون المعالجات القيدية كما مبين في المثال رقم (١)

منافع الموظفين

مثال رقم (١): الإجازات المتراكمة المدفوعة

يستحق كل موظف من موظفي الشركة إجازة مدفوعة مقدارها (٥) أيام عمل في السنة ومن الممكن ترحيل الإجازة غير المستخدمة إذا علمت بأن تفاصيل الإجازات كما مبين بالآتي: –

الموظفين	معدل الأجر باليوم ٢٠١٥ (دينار)	أيام الإجازات المتراكمة في ٢٠١٥/١/١	أيام الإجازات المكتسبة لسنة ٢٠١٥	أيام الإجازات المأخوذة لسنة ٢٠١٥	التزام الإجازات في ٢٠١٥/١/١ ٣×٢ (دينار)	رصيد الإجازات غير المستخدمة ٢٠١٥/١٢/٣١ ٦=٥+٣	التزام الإجازات في ٢٠١٥/١٢/٣١ ٧×٢ (دينار)	رصيد الإجازات المسددة ٢٠١٥/١٢/٣١ لا يزيد عن ٥ يوم (دينار)	أيام الإجازات المتراكمة في ٢٠١٦/١/١
(١)	(٢)	(٣)	(٥)	(٦)	(٤)	(٧)	(٨)	(٩)	(١٠)
١	٤٠٠٠	٤	٥	٢	١٦٠٠٠	٧	٢٨٠٠٠	٥ = ٢٠٠٠٠	٢
٢	٣١٠٠	٢	٥	٣	٦٢٠٠	٤	١٢٤٠٠	٤ = ١٢٤٠٠	٠
٣	٢٥٠٠	٠	٥	٩	٠	(٤)	–	٠ = ٠	(٤)
٤	٢٠٠٠	١	٥	٤	٢٠٠٠	٢	٤٠٠٠	٢ = ٤٠٠٠	٠
			مجموع		٢٤٢٠٠		٤٤٤٠٠	٣٦٤٠٠	

- في ٢٠١٥/١٢/٣١ يتم الاعتراف بالزيادة في رصيد الإجازات المتراكمة = ٤٤٤٠٠ – ٢٤٢٠٠ = ٢٠٢٠٠ الزيادة بالإجازات

٢٠٢٠٠من حـ/ منافع الموظفين الإجازات المتراكمة	٣١٨١
٢٠٢٠٠إلى حـ/ مخصص التزام منافع موظفين	٢٥٨٣

- في ٢٠١٦/١٢/٣١ بافتراض بأن المنشأة تقوم بدفع رصيد الإجازات غير المستخدمة بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظف الخدمة بعد مرور (١٢) شهر ولم ترصد

٣٦٤٠٠من حـ/ مخصص التزام منافع موظفين	٢٥٨٣
٣٦٤٠٠إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

مثال رقم (٢): (الإجازات غير المتراكمة المدفوعة):

بافتراض نفس بيانات المثال السابق إذا كانت المنشأة تعتمد الإجازات غير المتراكمة المدفوعة في نهاية السنة المالية.

الموظفين	معدل الأجر باليوم ٢٠١٥ (دينار) (١)	أيام الإجازات المكتسبة لسنة ٢٠١٥ (٣)	أيام الإجازات المأخوذة لسنة ٢٠١٥ (٤)	رصيد الإجازات غير المستخدمة ٢٠١٥/١٢/٣١ ٤-٣	مبلغ الإجازات المسددة في ٢٠١٥/١٢/٣١
١	٤٠٠٠	٥	٢	٣	١٢٠٠٠
٢	٣١٠٠	٥	٣	٢	٦٢٠٠
٣	٢٥٠٠	٥	٩	(٤)	٠
٤	٢٠٠٠	٥	٤	١	٢٠٠٠
المجموع					٢٠٢٠٠

يكون القيد في ٢٠١٥/١٢/٣١

٢٠٢٠٠من حـ/ منافع الموظفين إجازات مدفوعة	٣١٨٢
٢٠٢٠٠إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

مثال رقم (٣): خطط المشاركة في الربح والمكافآت:

تقوم الشركة (س) بوضع خطة المشاركة في الربح من خلال دفع (٣%) من أرباحها البالغة (مليون دينار) كمكافآت المشاركة في الربح للموظفين الحاليين والذين يستمرون بالعمل في السنة اللاحقة للسنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١ (بافتراض أن القوانين والتعليمات تسمح بذلك)، وتتوقع أن توفر (١٠%) من المكافآت المحتملة نتيجة دوران الموظفين وسيتم دفع المكافآت المستحقة في ٢٠١٩/١٢/٣١.

٢٠١٨/١٢/٣١ ١٠٠٠٠٠٠ × ٣% = ٣٠٠٠٠ × ٩٠%= ٢٧٠٠٠

٢٧٠٠٠من حـ/ منافع الموظفين قصيرة الأجل	١٣٥٣
٢٧٠٠٠إلى حـ/ التزام منافع موظفين قصيرة الأجل	٢٣٥٣

٢٠١٩/١٢/٣١

٢٧٠٠٠من حـ/ التزام منافع موظفين مكافآت المشاركة في الربح	٢٣٥٣
٢٧٠٠٠إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٢٧٠٠٠من حـ/ منافع الموظفين مكافآت المشاركة في الربح	٣١٨٣
٢٧٠٠٠إلى حـ/ منافع الموظفين قصيرة الأجل – مكافآت المشاركة في الربح	١٣٥٣

١- خطة المساهمات المحددة:

- يتم تحديد التزام صاحب العمل لكل فترة من خلال المبلغ الذي ينبغي المساهمة به عن تلك الفترة.
- يمكن أن تعتمد المساهمات على معادلة من خلال نسبة مئوية من تعويضات الموظفين.
- لا يوجد افتراضات اكتوارية مطلوبة لقياس الالتزام أو المصروف، كما لا يوجد أرباح وخسائر اكتوارية.
- يثبت صاحب العمل المساهمات المستحقة الدفع في نهاية كل فترة على أساس خدمة الموظف خلال تلك الفترة ويحسم من هذا المبلغ أية دفعات للموظفين خلال الفترة.
- إذا قدم صاحب العمل دفعات تزيد عن المبلغ المطلوب تعامل الزيادة كدفعة مسبقة عن الفترات اللاحقة.

مثال (٤): في ٢٠١٨/١٢/٣١ قررت إحدى الشركات خطة منافع ما بعد التوظيف – مساهمة محدودة لمنافع الموظفين بنسبة (٢%) من مجموع الرواتب الاسمية للسنتين (٢٠١٨ و٢٠١٩) مبلغ (١٠٠، ١٢٠) مليون دينار على التوالي مقابل الخدمات المقدمة من قبل موظفيها لـ(١٢) شهر القادمة ولكل سنة، علماً بأن الشركة دفعت (١٥٠٠) ألف دينار منافع مساهمة محدودة للموظفين خلال سنة ٢٠١٩.

الحل: في ٢٠١٨/١٢/٣١ ١٠٠ مليون × ٢ % = ٢٠٠٠٠٠٠ دينار

٢٠٠٠٠٠٠من حـ/ منافع الموظفين مساهمة محددة	٣١٨٤
٢٠٠٠٠٠٠إلى حـ/ مخصص التزام منافع موظفين	٢٥٨٣

خلال سنة ٢٠١٩

١٥٠٠٠٠٠من حـ/ مخصص التزام منافع موظفين	٢٥٨٣
١٥٠٠٠٠٠إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

في ٢٠١٩/١٢/٣١ ١٢٠مليون × ٢% = ٢٤٠٠٠٠٠ دينار منافع ما بعد التوظيف خطة مساهمة محدودة
٢٤٠٠٠٠٠ – ٥٠٠٠٠٠ = ١٩٠٠٠٠٠ الإضافة المطلوبة

١٩٠٠٠٠٠من حـ/ منافع الموظفين مساهمة محددة	٣١٨٤
١٩٠٠٠٠٠إلى حـ/ مخصص التزام منافع موظفين	٢٥٨٣

مثال (٥): بافتراض نفس بيانات المثال السابق باستثناء خطة المساهمة كانت للعاملين على تأهيل بناية المصنع الجديد.

الحل: في ٢٠١٨/١٢/٣١ ١٠٠ مليون × ٢% = ٢٠٠٠٠٠٠ دينار

٢٠٠٠٠٠٠من حـ/ مباني وإنشاءات وطرق	١٢١٢
٢٠٠٠٠٠٠إلى حـ/ مخصص التزام منافع موظفين	٢٥٨٣

خلال سنة ٢٠١٩

١٥٠٠٠٠٠من حـ/ مخصص التزام منافع موظفين	٢٥٨٣
١٥٠٠٠٠٠إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

في ٢٠١٩/١٢/٣١ ١٢٠ مليون × ٢ % = ٢٤٠٠٠٠٠ دينار منافع ما بعد التوظيف خطة مساهمة محدودة
٢٤٠٠٠٠٠ – ٥٠٠٠٠٠ = ١٩٠٠٠٠٠ الإضافة المطلوبة

١٩٠٠٠٠٠من حـ/ مباني وإنشاءات وطرق	١٢١٢
١٩٠٠٠٠٠إلى حـ/ مخصص التزام منافع موظفين	٢٥٨٣

تكاليف الاقتراض

مثال١: (سحب قرض بعينه لإنشاء أصل محدد بذاته):

تروم شركة انتاج الالبان المختلطة من انشاء قسم انتاجي جديد، وفي ٢٠١٥/١/٢ تم سحب قرض بمبلغ (٥٠٠) مليون دينار بمعدل فائدة (١٠ %) سنوياً وبعمر (٢) سنة لإنشاء القسم المطلوب نظراً لعدم توافر السيولة المطلوبة وعلى فرض أنه قد تم الإنجاز في الوقت المحدد وأن شروط العقد قد تضمنت الاتي:

أ. يتم تسديد مبلغ العقد مقدماً وباشر المقاول بالعمل في ٢٠١٥/١/٢.

ب. يتم تسديد مبلغ العقد كما مبين في الجدول الاتي: (المبالغ مليون دينار).

تأريخ التسديدات	مبلغ التسديدات
٢٠١٥/٤/١	٣٠٠
٢٠١٦/١/٢	٢٠٠

الحل بافتراض الحالة (أ):

- في ٢٠١٥/١/٢ يثبت قيد استلام مبلغ القرض

٥٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٥٠٠ الى حـ/ قروض مستلمة طويلة الاجل (حسب القطاع) ٢١٥١

- في ٢٠١٥/١/٢ يثبت قيد تسليم المقاول مبلغ الدفعة المقدمة

٥٠٠ من حـ/ دفعات مقدمة ١٢٥١

٥٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- في ٢٠١٥/١٢/٣١ يثبت القيد الخاص برسملة فوائد الاقتراض:

٥٠٠ مليون × ١٠ % = ٥٠ مليون

٥٠ من حـ/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

٥٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٥٠ من حـ/ مباني صناعية ١٢١٢١١

٥٠ الى حـ/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

- في ٢٠١٦/١٢/٣١ يثبت القيد الخاص بالفوائد ورسملتها:

٥٠٠ مليون × ١٠ % = ٥٠ مليون

٥٠ من حـ/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

٥٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٥٠ من حـ/ مباني صناعية ١٢١٢١١

٥٠ الى حـ/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

- في ٢٠١٦/١٢/٣١ يثبت القيد الخاص باستلام القسم:

٥٠٠ من حـ/ مباني صناعية ١٢١٢١١

٥٠٠ الى حـ/ دفعات مقدمة ١٢٥١

- عند انتهاء الانشاء واستخدامه يثبت القيد الاتي:

٦٠٠ من حـ/ مباني صناعية ١١١٢١١

٦٠٠ الى حـ/ مباني صناعية ١٢١٢١١

ب. الحل بافتراض تسديد مبلغ العقد على دفعتين والمبينة تفاصيلهما ادناه:

تأريخ التسديدات	مبلغ التسديدات مليون دينار
٢٠١٥/٤/١	٣٠٠
٢٠١٦/١/٢	٢٠٠

- في ٢٠١٥/١/٢ يثبت قيد استلام مبلغ القرض

٥٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٥٠٠ الى حـ/ قروض مستلمة طويلة الاجل (حسب القطاع) ٢١٥١

- في ٢٠١٥/٤/١ يثبت قيد تسليم المقاول مبلغ الدفعة المقدمة

٣٠٠ من حـ/ دفعات مقدمة ١٢٥١

٣٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- في ٢٠١٥/١٢/٣١ تحتسب فوائد القرض بالشكل الاتي:

مبلغ الفوائد الاجمالية على أصل القرض = ٥٠٠ مليون دينار × ١٠ % = ٥٠ مليون دينار

تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها = ٣٠٠ مليون دينار× ١٠ %× (٩÷١٢) الفترة = ٢٢,٥ مليون دينار

مبلغ الفوائد التي ستتحملها السنة المالية = ٥٠ مليون دينار – ٢٢,٥ مليون دينار = ٢٧,٥ مليون دينار

- قيد الفوائد تثبيت الفوائد:

٥٠ من حـ/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

٥٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- كما يثبت القيد الخاص برسملة فوائد الاقتراض:

٢٢,٥ من حـ/ مباني صناعية ١٢١٢١١

٢٢,٥ الى حـ/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

- ٢٠١٦/١/٢ يثبت قيد تسليم المقاول مبلغ الدفعة المقدمة الثانية

٢٠٠ من حـ/ دفعات مقدمة ١٢٥١

٢٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- في ٢٠١٦/١٢/٣١ تحتسب فوائد القرض بالشكل الاتي:

مبلغ الفوائد الاجمالية على أصل القرض = ٥٠٠ مليون دينار × ١٠ % = ٥٠ مليون دينار

تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها = ٥٠٠ مليون دينار× ١٠ % = ٥٠ مليون دينار

مبلغ الفوائد التي ستتحملها السنة المالية = ٥٠ مليون دينار

قيد الفوائد تثبيت الفوائد:

٥٠ من حـ/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

٥٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- كما يثبت القيد الخاص برسملة فوائد الاقتراض:

٥٠ من حـ/ مباني صناعية ١٢١٢١١

٥٠ الى حـ/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

- في ٢٠١٦/١٢/٣١ يثبت القيد الخاص باستلام القسم:

٥٠٠ من حـ/ مباني صناعية ١٢١٢١١

٥٠٠ الى حـ/ دفعات مقدمة ١٢٥١

كلفة القسم الإنتاجي الجديد = كلفة الانشاء + كلفة الاقتراض

= ٥٠٠ مليون دينار + ٢٢,٥ مليون دينار +٥٠ مليون دينار= ٥٧٢,٥ مليون دينار.

- عند انتهاء الانشاء واستخدامه يثبت القيد الاتي:

٥٧٢,٥ من حـ/ مباني صناعية ١١١٢١١

٥٧٢,٥ الى حـ/ مباني صناعية ١٢١٢١١

مثال٢: (سحب مجموعة قروض لإنشاء أصل محدد بذاته)

على فرض قيام احدى الشركات بشراء الات ومعدات ذات مواصفات خاصة من الخارج، ويتطلب الانتهاء من صناعة هذه الماكنة فترة سنة ولأغراض تمويل عملية الشراء فأن الشركة قد قامت في ٢٠١٧/١/٢ بسحب ثلاث قروض بمبلغ (٥٠٠) مليون دينار (مبلغ الآلات) من مصارف (الرافدين،

بغداد الأهلي، الأمين التجاري) بمبالغ (١٥٠،٢٥٠، ١٠٠) مليون دينار بمعدل فائدة (٨%، ١٠%، ١٢%) على التوالي وان الشركة قد تعاقدت مع الشركة المصنعة وقامت بتحويل المبلغ مقدماً، كما تحملت الشركة المبالغ الإضافية الاتية:

١٠٠٠٠٠٠ مصاريف فتح الاعتماد

٢٠٠٠٠٠٠ مصاريف نقل وتحميل

٣٠٠٠٠٠٠ مصاريف تركيب

الحل:

- في ٢٠١٧/١/٢ يتم تثبيت قيد الحصول على القروض:

٥٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٥٠٠ الى حـ/ قروض مستلمة طويلة الاجل (حسب القطاع) ٢١٥١

- في نفس التأريخ يتم فتح اعتماد مستندي بمبلغ الماكنة المطلوبة:

٥٠٠ من حـ/ اعتمادات مستندية لاصول غير متداولة ١٢٥٢

٥٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- يتم تثبيت قيد بمصاريف فتح الاعتماد:

١ من حـ/ اعتمادات مستندية لاصول غير متداولة ١٢٥٢

١ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- يتم استخراج المتوسط المرجح للفائدة وذلك لاختلاف معدلات الفائدة:

(٢٥٠ مليون × ٨ %) +(١٥٠ مليون × ١٠ %) +(١٠٠ مليون × ١٢ %) ÷ ٥٠٠ مليون

= (٢٠ مليون + ١٥ مليون + ١٢ مليون) ÷ ٥٠٠ مليون

= ٤٧ مليون ÷ ٥٠٠ مليون = ٩,٤ %

- في ٢٠١٧/١٢/٣١ يثبت القيد الخاص برسملة فوائد الاقتراض:

٥٠٠ مليون × ٩,٤ % = ٤٧ مليون

٤٧ من حـ/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

٤٧ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٤٧ من حـ/ الات ومعدات ١٢١٣

٤٧ الى حـ/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

- يثبت قيد بمصاريف النقل:

٢ من حـ/ اعتمادات مستندية لاصول غير متداولة ١٢٥٢

٢ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- اثبات قيد تسوية الكلفة مع حساب الاعتماد:

٥٠٣ من حـ/ الات ومعدات ١٢١٣

٥٠٣ الى حـ/ اعتمادات مستندية لاصول غير متداولة ١٢٥٢

- اثبات قيد مصاريف التركيب:

٣ من حـ/ الات ومعدات ١٢١٣

٣ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- عند استخدام الآلات والمعدات يثبت القيد الاتي:

٥٥٣ من حـ/ الات ومعدات ١١١٣

٥٥٣ الى حـ/ الات ومعدات ١٢١٣

ملاحظة:

كلفة الآلات والمعدات = كلفة الاقتناء + مصاريف الاقتناء + كلفة الاقتراض

= ٥٠٠ مليون دينار + (١+٢+٣) مليون دينار +٤٧ مليون دينار= ٥٥٣ مليون دينار.

مثال٣: (سحب قرض يفوق الحاجة دون استثمار المبلغ الفائض)

بافتراض نفس المثال السابق في (١/أ) أعلاه وعلى فرض ان المبلغ المستخدم لأغراض انشاء القسم قد بلغ (٤٠٠) مليون:

كلفة القرض لغاية تاريخ الانشاء ٥٠٠ مليون دينار×١٠ % × ٢سنة =١٠٠ مليون دينار

تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها ٤٠٠ مليون دينار× ١٠ % × ٢سنة = ٨٠ مليون دينار

كلفة القسم الإنتاجي الجديد = كلفة الانشاء + كلفة الاقتراض

= ٤٠٠ مليون دينار + ٨٠ مليون دينار = ٤٨٠ مليون دينار.

مثال٤: (سحب قرض يفوق حاجة المشروع)

أ. مع استثمار جزء من المبلغ خلال فترة الانشاء:

بافتراض نفس المثال السابق في (١/أ) أعلاه وعلى فرض إمكانية استثمار جزء من أصل القرض بواقع (١٠٠) مليون دينار ولمدة سنة واحدة قبل انتهاء الانشاء بشكل كامل، علماً ان الشركة قد استثمرت المبلغ الفائض مباشرة لدى أحد المصارف التجارية من خلال فتح حساب توفير بمعدل فائدة (٤ %) سنوياً :

كلفة القرض لغاية تاريخ الانشاء ٥٠٠ مليون دينار × ١٠ % × ٢سنة = ١٠٠ مليون دينار

الايراد المتحقق عن استثمار الفائض ١٠٠ مليون دينار × ٤ % = (٤) مليون دينار

تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها ٩٦ مليون دينار

كلفة القسم الإنتاجي الجديد = كلفة الانشاء + كلفة الاقتراض

= ٥٠٠ مليون دينار + ٩٦ مليون دينار = ٥٩٦ مليون دينار

ب. القيام بتسديدات خلال فترات متباعدة مع امكانية الاستثمار:

بافتراض نفس المثال السابق في (١/أ) أعلاه وعلى فرض ان مواعيد تسديد المبلغ المدفوعات المطلوبة لأغراض انشاء القسم كانت بالشكل الاتي:

المبلغ / مليون دينار	تاريخ الاستخدام
١٠٠	٢٠١٥/١/١
٢٥٠	٢٠١٥/٧/١
١٥٠	٢٠١٦/١/٢

علما انه بإمكان الشركة استثمار المبالغ الفائضة عن الحاجة من خلال ايداعها لدى المصرف كوديعة توفير وبمعدل فائدة (٤ %) سنوياً.

من المثال أعلاه يتضح ان هناك فترة زمنية فاصلة بين تاريخ الاقتراض وتاريخ تحمل الأعباء النقدية لإنشاء القسم المطلوب علماً ان معدل الفائدة للقرض هو (١٠ %) ومعدل العائد على الإيداع للمبالغ المستثمرة هو (٤ %) وعليه:

تاريخ الاستخدام	المبلغ المستخدم	ايراد الفائدة المتحقق	البيان
٢٠١٥/١/١	١٠٠	٢٥٠مليون دينار× الفترة (٦÷١٢) ×٤%= ٥ مليون دينار ١٥٠ مليون ×١×٤ % = ٦ مليون دينار	٢٥٠ لمدة ٦ أشهر ١٥٠ لمدة سنة واحدة
الايراد المتحقق عن الاستثمار		١١ مليون دينار	

تاريخ الاستخدام	المبلغ المستخدم	الفائدة المتحققة على القرض
٢٠١٥/١/١	١٠٠	١٠٠مليون دينار× ٢ سنة ×١٠%= ٢٠ مليون دينار
٢٠١٥/٧/١	٢٥٠	٢٥٠مليون دينار× ١,٥ سنة ×١٠%= ٣٧,٥ مليون دينار
٢٠١٦/١/٢	١٥٠	١٥٠مليون دينار× ١ سنة ×١٠%= ١٥ مليون دينار
اجمالي مبلغ الفائدة على اصل القرض		٧٢,٥ مليون دينار

كلفة القرض لغاية تاريخ الانشاء ٥٠٠ مليون دينار × ١٠ % × ٢سنة = ١٠٠ مليون دينار

كلفة القرض المستخدمة لغرض التمويل = ٧٢,٥ مليون دينار

الايراد المتحقق عن استثمار الفائض = (١١) مليون دينار

تكلفة الاقتراض التي يتم رسملته ٦١,٥١ مليون دينار

كلفة القسم الإنتاجي الجديد = كلفة الانشاء + كلفة الاقتراض

= ٥٠٠ مليون دينار + ٧٢,٥ مليون دينار – ١١= ٥٦١,٥ مليون دينار.

المثال ٥: (تعليق رسملة نفقات الاقتراض مؤقتاً):

يجب على المنشأة أن تعلق رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الطويلة التي توقف فيها تطوير النشاط لأصل مؤهل، ولا تعلق المنشأة عادةً رسملة تكالف الاقتراض خلال فترة عندما تنفذ هملاً فنياً وإدارياً كبيراً أو عندما يكون التأخير المؤقت جزءً ضرورياً من عملية تجهيز الأصل للاستخدام المقصود أو بيعه، فعلى سبيل المثال، تستمر الرسملة خلال الفترة الطويلة التي تؤخر فيها المناسيب المرتفعة للمياه تشييد جسر، إذا كانت مثل هذه المناسيب المرتفعة للمياه شائعة خلال فترة التشييد في الاقليم الجغرافي المعني.

بافتراض نفس المثال السابق في (١/أ) أعلاه وعلى فرض ان قد تم التوقف خلال السنة الأولى لمدة (٦) أشهر نتيجة عدم اهتمام الإدارة بالحصول على الموافقات الضرورية اللازمة:

كلفة القرض لغاية تاريخ الانشاء ٥٠٠ مليون دينار × ١٠ % × ٢سنة = ١٠٠ مليون دينار

فترة التوقف خلال مدة الإنجاز ٥٠٠ مليون دينار × ١٠ % × (٦÷١٢) سنة = (٢٥) مليون دينار

تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها ٧٥ مليون دينار

كلفة القسم الإنتاجي الجديد = كلفة الانشاء + كلفة الاقتراض

= ٥٠٠ مليون دينار + ٧٥ مليون دينار = ٥٧٥ مليون دينار

بافتراض نفس المثال السابق في (١/أ) أعلاه وعلى فرض انه قد تم التوقف خلال السنة الأولى لمدة (٣) اشهروتعد فترة التأخير المذكورة ضرورية للتأكد من صلاحية الخرسانة المسلحة للصناعة المطلوبة:

كلفة القرض لغاية تاريخ الانشاء ٥٠٠ مليون دينار × ١٠ % × ٢سنة = ١٠٠ مليون دينار

كلفة القسم الإنتاجي الجديد = كلفة الانشاء + كلفة الاقتراض

= ٥٠٠ مليون دينار + ١٠٠ مليون دينار = ٦٠٠ مليون دينار.

المثال ٦: (التوقف عن رسملة نفقات الاقتراض):

يجب على المنشأة أن توقف رسملة تكاليف الاقتراض عندما تكمل تقريباً جميع الأنشطة الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام المقصود له أو بيعه، حتى ولو أن العمل الإداري

الروتيني قد لا يزال مستمراً، وإذا كان كلما تبقي هو تعديلات طفيفة، مثل زخرفة عقار حسب مواصفات المشتري أو المستخدم، فأن ذلك يبين أن جميع الأنشطة تقريباً قد اكملت.

وعلى فرض نفس البيانات الواردة في المثال(١/أ) أعلاه وأنه قد تم الانتهاء من انشاء جميعالأنشطةالضروريةلإعدادالقسم المطلوب في ٢٠١٦/٧/١.

كلفة القرض الكلية ٥٠٠ مليون دينار × ١٠ % × ٢سنة	= ١٠٠ مليون دينار
تكلفة الاقتراض للسنة الأولى التي سيتم رسملتها ٥٠٠ مليون دينار ×١٠ %	= ٥٠ مليون دينار
تكلفة الاقتراض للسنة الثانية التي سيتم رسملتها ٥٠٠ مليون دينار ×١٠ %×(٦÷١٢)	= ٢٥ مليون دينار
الفوائد التي سيتم اعتبارها مصروفا ايرادياً ٥٠٠ مليون دينار ×١٠ %×(٦÷١٢)	= ٢٥ مليون دينار
كلفة القسم الإنتاجي الجديد = كلفة الانشاء + كلفة الاقتراض	
=٥٠٠ مليون دينار+ ٥٠ مليون دينار(السنة الأولى)+ ٢٥ مليون دينار(السنة الثانية)	= ٥٧٥ مليون دينار

الايرادات من العقود مع العملاء

مثال١:

في ٢٠١٧/١٢/١٥ حصلت شركة س المتخصصة بصناعة وبيع الزوارق البحرية عرض من أحد زبائنها بشراء زورق سياحي واستئجار مكان لإيواء الزورق لمدة سنة كاملة في المرسى الخاص بالشركة وقدم هذا الزبون عرض بمبلغ (١١٢٠٠٠٠) دينار تدفع نقداً كثمن للزورق والايجار لمدة سنة غير قابل للرد.

فاذا علمت ان سعر بيع الزورق في الظروف الاعتيادية (١١٠٠٠٠٠) دينار والايجار الخاص بالمرسى كان (١٨٠٠٠٠) دينار سنوياً ولظروف السوق قبلت الشركة بالسعر المقدم من الزبون وتم بالتأريخ أعلاه توقيع العقد وتسليم الزبون الزورق واستلام المبلغ على ان تبدأ مدة ايجار المرسى من ٢٠١٨/١/١

١- تحديد العقد

يوجد عقد مكتوب في ٢٠١٧/١٢/١٥

٢-تحديد التزامات الاداء

يوجد التزامان للاداء هما:

الاول-تحويل سلعة (زورق)

الثاني-تقديم خدمة المرسى على مدى سنة

٣-تحديد سعر العقد

ان السعر الاجمالي هو ١١٢٠٠٠٠ الذي تم الاتفاق والتعاقد بموجبه

عند تحديد سعر المعاملة يجب ان يتم خصم تلك القيم التي تحصل نيابة عن جهات خارجية مثل ضرائب المبيعات ومن ناحية اخرى فإن سعر المعاملة قد يكون مباشر مثل ان يحتوي العقد على

قيمة مقابل معين لعدد ثابت من البضائع والخدمات التي سيتم توريدها في وقت قصير نسبياً كما في مثالنا اعلاه، لكن قد يكون سعر المعاملة معقد عندما تكون هناك بعض الحالات التي تتعلق بـ:

١- عندما يكون المقابل متغير

٢- عندما يكون المقابل غير نقدي

٣- عندما يكون هناك عناصر تمويل مهمة

٤- عندما يكون هناك مقابل مستحق للزبون

كل الحالات اعلاه سيتم تناولها بالأمثلة اللاحقة.

٤- تخصيص سعر المعاملة

تم تحديد التزامين يجب الاداء بهما من قبل البائع (الشركة س) والتي سبق ان اوضحناها في الخطوة (٢) اعلاه، وفي هذه الخطوة ينبغي توزيع سعر العقد (الخطوة ٣) على التزامات الاداء (الخطوة ٢) لتحديد سعر كل التزام تمهيداً للخطوة الاخيرة وهي الاعتراف بالايراد، وفي مثالنا هذا سيتم تحديد سعر كل التزام بناءا على مقارنة اسعار الظروف الاعتيادية وكما في أدناه:

$$\text{سعر الالتزام بالعقد} = \text{مبلغ العقد} \times \frac{\text{سعر الالتزام للظروف الاعتيادية}}{\text{اجمالي اسعار الالتزامات في الظروف الاعتيادية}}$$

وبالتالي:

سعر التزام بيع الزورق= ١١٢٠٠٠٠(١١٠٠٠٠٠/١٢٨٠٠٠٠) = ٩٦٢٥٠٠

سعر التزام خدمة المرسى= ١١٢٠٠٠٠(١٨٠٠٠٠/١٢٨٠٠٠٠) = ١٥٧٥٠٠

٥-الاعتراف بالإيراد عندما أو (كما لو ان) التزامات الاداء تم الوفاء بها

يتم الاعتراف بالإيراد بناءاً على طريقتين

الطريقة الاولى -الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن

ويتم تطبيقها عندما تنتقل السيطرة إلى العميل، والسيطرة هنا قد تعني نشأة التزام بالدفع للبائع، أو انتقال ملكية قانونية للأصل أو حيازة او وضع يد على الاصل أو انتقال المخاطر والمنافع الخاصة بالملكية للعميل أو قبول الأصل.

الطريقة الثانية: الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن:

ويتم تطبيقها عندما يستهلك العميل المنافع كلما تم تنفيذ العمل(**مثال ذلك عندما تقوم شركة تنظيف بتقديم خدمات التنظيف بناء على عقد سنوي)** أو عندما يسيطر العميل على الاصل كلما تم تخليق او تصنيع الاصل **(مثال ذلك عندما يقوم المقاول ببناء مبنى على ارض تخص العميل)** أو عندما يقوم البائع بتصنيع او تجميع الاصل الذي لا يوجد له اي استخدام بديل سوى بيعه لعميل محدد **(مثال ذلك عندما تقوم شركة مصنعة بتصميم ماكينة خاصة بتصنيع البلاستيك بمواصفات خاصة تخص العميل)** و بالتالي فإن للبائع الحق في استلام الدفعات مقابل العمل المنجز

وبالعودة الى مثالنا اعلاه، يتم اختبار ما ورد اعلاه على التزامات الاداء بالعقد لتحديد الطريقة الملائمة للاعتراف بايراد كل التزام

الالتزام الاول: بيع الزورق:

نلاحظ ان الزبون استلم الزورق من الشركة (س) بتأريخ التعاقد، وبالتالي انتقلت السيطرة على اجمالي منافع معاملة بيع الزورق الى الزبون وعليه فأن الشركة (س) يجب عليها الاعتراف بايراد بيع الزورق في تأريخ التعاقد ويكون القيد:

٩٦٢٥٠٠	من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
	٩٦٢٥٠٠ الى حـ/ ايراد المبيعات	٤١

الالتزام الثاني: خدمات المرسى:

في خدمات المرسى نلاحظ ان متطلبات الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن لا تنطبق على معاملة خدمات المرسى، بينما انطبقت عليه متطلبات الطريقة الثانية وهي انتقال المنافع على مدى فترة من الزمن وبما ان تأريخ العقد هو ٢٠١٧/١٢/١٥ والخدمات سينتفع منها الزبون على مدى سنة من تأريخ ٢٠١٨/١/١ فلا يتم الاعتراف بالايراد الا عند انتفاع الزبون من تلك المنافع ويتم تحديد طريقة مناسبة لقياس نسب الانجاز مع العرض ان الطريقة الملائمة لقياس نسب انجاز تقديم خدمات المرسى هو تقسيم مبلغ العقد على عدد الاشهر والاعتراف بالايراد الذي يخص الشهر في نهاية ذلك الشهر في حين هنالك طرق اخرى لقياس نسب الانجاز في معاملات المقاولات وانتاج السلع تعتمد بعضها على الكلف الفعلية والمخططة والبعض الآخر تعتمد على تقدم العمل فنياً

١٥٧٥٠٠	من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
	١٥٧٥٠٠ الى حـ/ ايرادات مستلمة مقدماً	٢٣٢٦٢

ملاحظة:

لأغراض التوضيح تم ادراج قيدين للاعتراف بالمبلغ المقبوض من الزبون، لكن في الممارسة العملية يتم تسجيل قيد واحد لأنها عملية واحدة لكن فيها التزامين وذات اوليات معززة للإثبات واحدة، ويكون القيد:

١١٢٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
	الى مذكورين	
٩٦٢٥٠٠	حـ/ ايراد المبيعات	٤١٢١
١٥٧٥٠٠	حـ/ ايرادات مستلمة مقدماً	٢٣٢٦٢

وفي نهاية كل شهر من سنة ٢٠١٨ سيتم الاعتراف بإيرادات خدمات المرسى بمبلغ ١٣١٢٥ (١٥٧٥٠٠÷١٢شهر) بالقيد التالي:

١٣١٢٥	من حـ/ ايرادات مستلمة مقدماً	٢٣٢٦٢
١٣١٢٥	الى حـ/ ايجار مباني خدمية	٤٣٤١٢٣

تم اقرار بعض المصطلحات الجديدة التي تخص العرض والافصاح في القوائم المالية حيث انه في قائمة المركز المالي فإن الشركة تعترف بالأصول أو الخصوم الخاصة بالعقود عندما تسبق عملية تسليم البضاعة او اداء الخدمة عملية استلام المبلغ المستحق وهنا سيكون لدينا حالتين:

مثال٢: في ٢٠١٧/٤/١٥ دخلت شركة (أ) الصناعية بعقد بيع إحدى منتجاتها للشركة (ب) بمبلغ (٤٠٠٠٠٠) دينار على ان يكون استلام المبلغ وتسليم المنتج في ٢٠١٧/٥/١٥ وتبلغ تكلفة البضاعة (٣٠٠٠٠٠) دينار.

المطلوب: إعداد قيود اليومية اللازمة خلال السنة ٢٠١٧ في سجلات شركة (أ).

الحل:

- في ٢٠١٧/٤/١٥ لا يتم أعداد أية قيود لأنه لا يكون أي من أطراف العقد قد أدى ما يترتب عليه بموجب العقد.
- في ٥/١٥ يتم تسجيل القيود:

٤٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
	٤٠٠٠٠٠ الى حـ/ ايراد المبيعات	٤١٢١
٣٠٠٠٠٠	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٣٦٢
	٣٠٠٠٠٠ الى حـ/ مخزن الإنتاج التام	١٣١٦١

مثال٣: في ٢٠١٨/١/١ باعت شركة الصناعات الخفيفة ١٠٠ وحدة من السلعة (س) بسعر ٥٠٠ للوحدة لاحد وكلاء التجزئة نقداً، وتبلغ تكلفة الوحدة ٤٠٠ وتسمح الشركة للوكلاء بإعادة اي منتج غير مستخدم خلال ٣٠ يوم من تاريخ البيع بشرط تسليمها في مخازن الشركة (أي لا توجد تكاليف استرداد تتحملها الشركة). وتقدر الشركة بحسب خبرتها مع الوكلاء ان المردودات تكون بنسبة ٥% من حجم المبيعات.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعملية البيع اعلاه.

بما ان العقد يسمح للزبون بإعادة المنتجات، فأن المقابل المستلم من الزبون متغير. ولتقدير المقابل المتغير تقرر الشركة استخدام **طريقة القيمة المتوقعة** لأنها الطريقة التي تتوقع الشركة التنبؤ بها بشكل أفضل بالمبلغ المقابل الذي ستستحقه.

الحل:

١. **تعترف الشركة بإيراد مبيعات يبلغ (٤٧٥٠٠) لأنه من المتوقع ان يعيد الزبون ٥ وحدات ويتم اعداد القيد التالي:**

٥٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية (١٠٠×٥٠٠)	١٣٤٢١
٤٧٥٠٠	الى حـ/ ايراد المبيعات (٩٥×٥٠٠)	٤١٢١
٢٥٠٠	الى حـ/ التزامات بيع البضائع بحق الارجاع (٥×٥٠٠)	٢٤٦١
٣٨٠٠٠	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (٩٥ وحدة ×٤٠٠)	٣٦٢٢
٢٠٠٠	من حـ/ حقوق إعادة البضائع المباعة (٥×٤٠٠)	١٤٦١
٤٠٠٠٠	الى حـ/ مخزن الإنتاج التام (١٠٠*١٢٠)	١٣١٦١

٢. **بافتراض ان الوكيل اعاد ٣ وحدات في ٢٠١٨/١/٣٠ يتم اعداد القيد الاتي:**

٢٥٠٠	من حـ/ التزامات بيع البضائع بحق الارجاع (٥×٥٠٠)	٢٤٦١
١٠٠٠	الى حـ/ ايراد المبيعات (٢×٥٠٠)	٤١
١٥٠٠	الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية (٣×٥٠٠)	١٣٤٢١
١٢٠٠	من حـ/ مخزن الإنتاج التام	١٣١٦١
٨٠٠	من حـ/ كلف البضاعة المباعة للصناعة التحويلية	٣٦٢٢
٢٠٠٠	الى حـ/ حقوق إعادة البضائع المباعة	١٤٦١

مثال٤: (العوض غير النقدي)

باعت الشركة (أ) بضاعة لاحد الزبائن مقابل استلام قطعة ارض قيمتها ١٠٠٠٠٠، علما بان سعر بيع البضاعة النقدي ٩٥٠٠٠.

المطلوب: تحديد ايراد عقد البيع واعداد القيد اللازم.

الحل:

يقاس الايراد بالقيمة العادلة للأصل المستلم وهو الارض ولعدم وجودهايعتمد سعر البضاعة اي بقيمة ٩٥٠٠٠ ويتم اعداد القيد الاتي:

٩٥٠٠٠	من ح/ الاراضي ١٢١١	
	٩٥٠٠٠ الى ح/ ايراد المبيعات ٤٢١٢١	

مثال٥: (البيع الآجل للبضاعة مع اخذ القيمة الزمنية للنقود)

في ٢٠١٨/١/١ باعت الشركة (أ) بضاعة الى أحد زبائنها بمبلغ ٩٠٠٠٠٠ مقابل استلام ورقة قبض لا تحمل فائدة صريحة لمدة ٤ سنوات قيمتها ١٤١٦١٦٣ وتبلغ تكلفة البضاعة المباعة ٧٠٠٠٠٠ ومعدل الفائدة الضمني ١٢% سنويا.

المطلوب:

أ- تسجيل العملية أعلاه في سجلات الشركة (أ)

ب-كم يبلغ الايراد الواجب الاعتراف به المتعلق بتلك العملية في ٢٠١٨/١٢/٣١

الحل:

أ- قيد بيع البضاعة واستلام ورقة القبض في ٢٠١٨/١/١ كما يأتي:

١٤١٦١٦٣	من ح/ أوراق قبض قطاع خاص	١٣٢٢٤
	٩٠٠٠٠٠ الى ح/ ايراد المبيعات*	٤٢١١
	٥١٦١٦٣ الى ح/ متراكم الديون المشكوك في تحصيلها	٢٢٤

*(القيمة الحالية ١٤١٦١٦٣× ٠,٦٣٥٥٢ (معامل القيمة الحالية ١٢%، ٤ سنوات):٩٠٠٠٠٠

٧٠٠٠٠٠	من ح/ تكلفة البضاعة المباعة	٣٦٢
	٧٠٠٠٠٠ الى ح/ مخزون بضائع بغرض البيع	١٣١٧١

ب- قيد تسوية ايراد الفائدة في ٢٠١٨/١٢/٣١:

١٠٨٠٠٠	من ح/ متراكم الديون المشكوك في تحصيلها	٢٢٤
	١٠٨٠٠٠ الى ح/ فوائد دائنة**	٤٣٧

****ملاحظة: تحسب الفوائد على أساس مبلغ القيمة الحالية.**

مثال٦: (عنصر تمويل يتضمن مصروف فوائد)

- في ٢٠١٧/١/١ وقعت شركة الشروق عقد مع زبون لبيع أصل. ستنتقل السيطرة عليه الى الزبون بعد عامين (اي سيستوفى التزام الأداء في وقت محدد). يشمل العقد خياري دفع (بديلين):

دفع ٥٠٠٠ بعد عامين عندما يحصل العميل على السيطرة على الأصل أو دفعه ٤٠٠٠ عند توقيع العقد. وقد اختار الزبون دفع ٤٠٠٠ عند توقيع العقد.

- من وجهة نظر الشركة ان العقد يتضمن عنصر تمويل هام بسبب طول الفترة الزمنية عندما يدفع الزبون سعر الأصل وعندما تقوم الشركة بنقل الأصل الى الزبون، بالاضافة الى اسعار الفائدة السائدة في السوق. تقرر الشركة ان السعر الذي يجب استخدامه عند تعديل المقابل الموعود به هو (٦%)، وهو سعر الفائدة المتراكم للاقراض للشركة.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد البيع.

الحل:

- الاعتراف بالتزام عقد لدفعة تبلغ ٤٠٠٠ يتم تلقيها في بداية العقد ويتم اعداد القيد التالي:

في ٢٠١٧/١/١

٤٠٠٠		من ح/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
	٤٠٠٠	الى ح/ ايرادات مستلمة مقدماً	٢٣٢٦٢

- يتم اعداد قيد مصروف الفائدة من بدء العقد حتى نقل الأصل، تقوم الشركة بتعديل مبلغ المقابل الموعود به وتراكم التزام العقد بالاعتراف بمصروف فوائد كما يأتي:
- **في ٢٠١٧/١٢/٣١**

٢٤٠		من ح/ مصروف الفائدة (٤٠٠٠ × ٦%)	٣٣٧١
	٢٤٠	الى ح/ ايرادات مستلمة مقدماً	٢٣٢٦٢

- **في ٢٠١٨/١٢/٣١**

٢٥٤		من ح/ فوائد مدينة (٤٢٤٠ * ٦%)	٣٣٧١
	٢٥٤	الى ح/ ايرادات مستلمة مقدماً	٢٣٢٦٢

- **في ٢٠١٨/١٢/٣١ يتم نقل الأصل للزبون والاعتراف بالايراد**

٤٤٩٤		من ح/ ايرادات مستلمة مقدماً (٤٠٠٠ + ٢٤٠ + ٢٥٤)	٢٣٢٦٢
	٤٤٩٤	الى ح/ ايراد المبيعات	٤٢١١

مثال٧: (العوض النقدي المستحق للزبون (الحوافز المقدمة للزبون))

تنتهج احدى الشركات التجارية أسلوب تحفيز لزبائنها يقوم على خصم نسبة (٥%) من أسعار مشترياتهم اذا بلغت مشتريات الزبون خلال السنة من مواد معينة مليون فما زاد.

في ٢٠١٨/٥/١ تعاملت الشركة مع الزبون (أ) وبلغت مشترياته للفترة من ٥/١ ولغاية ٢٠١٨/١٢/٣١ مبلغ ٨٠٠٠٠٠ وتتوقع الشركة من خبراتها ومعدلات مشتريات الزبون الشهرية سيبلغ الزبون معدل الخصم، وفعلاً بلغت مشتريات الزبون خلال سنة/٢٠١٩ مبلغ ١٣٠٠٠٠٠.

المطلوب: تسجيل إيرادات السنوات (٢٠١٨ و٢٠١٩) بافتراض ان الزبون سدد مستحقاته المالية عن سنة/٢٠١٨ في ٢٠١٩/٢/١ وعن مشتريات سنة/٢٠١٩ في ٢٠١٩/٩/١.

الحل:

- ايراد سنة/٢٠١٨

٨٠٠٠٠٠	من حـ/ مدينون تجاريون/ قطاع خاص	١٣٢١٤
٧٦٠٠٠٠	الى حـ/ ايراد مبيعات	٤٢١١
٤٠٠٠٠	الى حـ/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات	٢٥٨٤

- قيد استلام المستحقات في ٢٠١٩/٢/١

٧٦٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٤٠٠٠٠	من حـ/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات	٢٥٨٤
٨٠٠٠٠٠	الى حـ/ مدينون تجاريون/ قطاع خاص	١٣٢١٤

- على فرض ان الشركة قررت ولأسباب موثقة في ٢٠١٨/١٢/٣١ ان الزبون سدد مستحقاته ولن يستفيد من الخصم فيكون القيد

٨٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٤٠٠٠٠	من حـ/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات	٢٥٨٤
٤٠٠٠٠	الى حـ/ ايراد المبيعات	٤٢١١
٨٠٠٠٠٠	الى حـ/ مدينون تجاريون/ قطاع خاص	١٣٢١٤

- على فرض ان الشركة قررت ولأسباب موثوقة ان الزبون لن يستفيد من الخصم وانه سدد مستحقاته في ٢٠١٩/٢/١ فيكون القيد

٨٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٤٠٠٠٠	من حـ/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات	٢٥٨٤
٤٠٠٠٠	الى حـ/ مخصص انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨٤
٨٠٠٠٠٠	الى حـ/ مدينون تجاريون/ قطاع خاص	١٣٢١٤

قيود سنة/٢٠١٩

قيد التسديد في ٢٠١٩/٢/١

٨٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٤٠٠٠٠	من حـ/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات	٢٥٨٤
٤٠٠٠٠	الى حـ/ مخصص انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨٤
٨٠٠٠٠٠	الى حـ/ مدينون تجاريون/ قطاع خاص	١٣٢١٤

قيد اثبات مبيعات سنة/٢٠١٩

٥٠٠٠٠٠	من حـ/ مدينون تجاريون/ قطاع خاص	١٣٢١٤
٤٧٥٠٠٠	الى حـ/ ايراد المبيعات	٤٢١١
٢٥٠٠٠	الى حـ/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات	٢٥٨٤

مثال٨: في ٢٠١٨/١/١ باعت احدى الشركات التجارية ماكنة لأحد زبائنها بمبلغ ٥٠٠٠٠ وتضمن عقد البيع منح الشركة الحق باعادة شراء الماكنة في ٢٠١٩/١٢/٣١ مقابل ٦٠٥٠٠، بافتراض ان معدل الفائدة الضمني (تم استنتاجه من العقد) يبلغ (١٠%).

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعملية البيع اعلاه.

الحل: بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) يتم معالجة العقد باعتباره عملية تمويل لان السيطرة على الاصل لم تنتقل للزبون (بالرغم من انتقال الاصل وحيازة الزبون له) وبالتالي قدرة الزبون محدودة في توجيه استخدام الاصل، كما ان سعر الممارسة (حق اعادة الشراء) يزيد عن سعر البيع الاصلي للزبون ما يشكل حافزاً للزبون بإعادة الاصل.

- قيد استلام قيمة الاصل في ٢٠١٨/١/١:

٥٠٠٠٠		من ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
	٥٠٠٠٠	الى ح/ التزامات بيع بحق اعادة الشراء	٢٤٦٢

- في ٢٠١٨/١٢/٣١ يتم اعداد قيد مصروف الفائدة المدينة على قيمة الالتزام التمويلي:

٥٠٠٠		من ح/ مصروف الفائدة (٥٠٠٠٠ * ١٠%)	٣٣٧
	٥٠٠٠	الى ح/ التزامات بيع بحق اعادة الشراء	٢٤٦٢

- في ٢٠١٩/١٢/٣١ يتم اعداد قيد مصروف الفائدة على قيمة الالتزام التمويلي:

٥٥٠٠		من ح/ مصروف الفائدة (٥٥٠٠٠ * ١٠%)	٣٣٧
	٥٥٠٠	الى ح/ التزامات بيع بحق اعادة الشراء	٢٤٦٢

- في ٢٠١٩/١٢/٣١ إذا تم ممارسة حق خيار الشراء يتم تسديد الالتزام للزبون بقيمة ٦٠٥٠٠ واعداد القيد التالي:

٦٠٥٠٠		من ح/ التزامات بيع بحق اعادة الشراء	٢٤٦٢
	٦٠٥٠٠	الى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- وبافتراض ان الشركة لم تمارس حق خيار اعادة شراء المعدات من الزبون يتم عندها الاعتراف بإيراد مبيعات المعدات في ٢٠١٨/١٢/٣١ واعداد القيد التالي:

٥٠٠٠٠		من ح/ التزامات بيع بحق إعادة الشراء	٢٤٦٢
	٥٠٠٠٠	الى ح/ ايراد المبيعات	٤٢١١

مثال٩: في ٢٠١٨/٦/١ تعاقدت مجموعة مطاعم المضايف مع مالك مطعم الجندول على استخدام الأخير العلامة التجارية لمجموعة مطاعم المضايف لمدة ٣ سنوات مقابل مبلغ ٣٠٠٠٠٠ يدفعها مالك مطعم الجندول لمرة واحدة عند افتتاح المطعم وبدء استقبال زبائنه، كذلك نص العقد على قيام مطاعم الجندول منح الشركة مالكة العلامة ما نسبته ٥% من إيرادات المطعم الجديد طيلة مدة العقد، تسدد في نهاية كل ربع سنة. وفي ٢٠١٨/٧/١ تم افتتاح المطعم وقام مالك مطعم الجندول بتسديد المبلغ المتفق عليه وكانت إيرادات المطعم للفترة من ٧/١ ولغاية ٢٠١٨/٩/٣٠ بمبلغ ١٥٠٠٠٠ وتم تسديد حصة المجموعة البالغة ٥% في ٢٠١٨/١٠/١٠.

المطلوب: اثبات العمليات المالية أعلاه في سجلات مجموعة مطاعم المضايف

الحل:

- يتم اثبات قيد استلام رسوم العلامة التجارية لمرة واحدة في ٢٠١٨/٧/١ كما يأتي:

٣٠٠٠٠٠		من ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
	٣٠٠٠٠٠	الى ح/ التزام حق استخدام الأصول غير الملموسة	٢٤٧

- اما قيد استلام العمولة والبالغة ٥% من المبيعات، فيتم اثباتها في ٢٠١٨/١٠/١٠ بالقيد التالي

١٥٠٠٠٠×٥%= ٧٥٠٠

٧٥٠٠		من ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
	٧٥٠٠	الى ح/ ايراد حق استخدام الأصول غير الملموسة	٤٣٩٣

كما يتم وفي نهاية الربع الاول (٢٠١٨/٩/٣٠) اثبات قيد التسوية التالي للاعتراف بجزء من رسوم الاشتراك المستلمة لمرة واحدة.

(٣٠٠٠٠٠÷٣) ÷٤= ٢٥٠٠٠

٢٥٠٠٠		من ح/ التزام حق استخدام الأصول غير الملموسة	٢٤٧
	٢٥٠٠٠	الى ح/ ايراد حق استخدام الأصول غير الملموسة	٤٣٩٣

مثال١٠: (المعاملات التجارية بين الوكلاء)

- في ٢٠١٨/١/١ قامت شركة النخيل بشحن بضاعة تكلفتها ٤٠٠٠٠٠ لوكيلها محلات الزعفران التجارية كبضاعة امانة برسم البيع ودفعت الشركة ١٠٠٠٠ مصاريف شحن كما ودفعت محلات الزعفران ٥٠٠٠ مصاريف اعلانات في مدينة اربيل والتي ستسرد من شركة النخيل
- في ٢٠١٨/٣/٣١ تبين ان محلات الزعفران باعت ٥٠% من البضاعة مقابل ٣٠٠٠٠٠ نقدا. وتتقاضى محلات الزعفران عمولة ٥% وتقوم بتحويل المبلغ المستحق لشركة النخيل.

الحل:

دفاتر الموكل شركة النخيل			دفاتر الوكيل محلات الزعفران	
١- تثبيت قيدين لدى البائع بالبضاعة المخرجة من المخازن وقيد متقابل بمبلغ سعر بيع البضاعة				
٤١٠٠٠٠	من حـ/ مخزون بضائع لدى الوكلاء ١٣١٦١٣ ٤٠٠٠٠٠ الى حـ/ المخزون ١٣١ ١٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١			
٦٠٠٠٠٠	من حـ/ حركة البضائع والأراضي بسعر البيع ١٩١٢ ٦٠٠٠٠٠ الى حـ/ مقابل حركة البضائع والأراضي بسعر البيع ٢٩١٢	٦٠٠٠٠٠	من حـ/ بضاعة لصالح الغير ١٣١٩١ ٦٠٠٠٠٠ الى حـ/ دائنون تجاريون ٢٣٢١	
٢- دفع مصاريف الإعلان من قبل الوكيل				
لا يسجل قيد		٥٠٠٠	من حـ / مدينون تجاريون ١٣٢١ ٥٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١	
٣- بيع ٥٠ % من قيمة البضاعة المستلمة من قبل الوكيل				
لا يسجل قيد		٣٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١ ٣٠٠٠٠٠ الى حـ/ بضاعة لصالح الغير ١٣١٩١	
٤- تحويل قيمة البضاعة لشركة النخيل وتسجيل ايرادات المبيعات لدى الموكل والمصاريف الخاصة بالعملية.				
٢٨٠٠٠٠ ٥٠٠٠ ١٥٠٠٠	من حـ / النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١ من حـ / دعاية والاعلان ٣٣١٦١ من حـ /عمولة بيع ٣٣٩٢ ٣٠٠٠٠٠ الى حـ / ايراد مبيعات ٤٢١١	٣٠٠٠٠٠ ٥٠٠٠ ١٥٠٠٠ ٢٨٠٠٠٠	من حـ / دائنون تجاريون ٢٣٢٣١ الى ح/ مدينون تجاريون ١٣١٢١ الى حـ / ايراد عمولة بيع ٣٠٠٠٠٠× ٥% ٤٣٩٢ الى حـ / النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١	
٣٠٠٠٠٠ ٣٠٠٠٠٠	من حـ/ مقابل حركة البضائع والأراضي بسعر البيع ٢٩١٢ الى حـ/ حركة البضائع والأراضي بسعر البيع ١٩١٢		لا يسجل قيد	
٥- اثبات تكلفة البضاعة المباعة				
٢٠٥٠٠٠ ٢٠٥٠٠٠	من حـ/ تكلفة البضاعة المب اعة٣٦٢ الى حـ/ مخزون بضائع لدى الوكلاء ١٣١٦١٣		لا يسجل قيد	

نشاط المقاولات

أولاً- اثبات العمليات قبل التعاقد

أ- شراء شروط المناقصات (التندر) ومصاريف دراسة المشاريع:

×××××	من حـ/ الاشتراك في المناقصات والمزايدات	٣٣٦١٣
×××××	الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

ب- دفع التأمينات الأولية

×××××	من حـ/ تأمينات لدى الغير	١٣٢٦١
×××××	الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

ويسجل هذا القيد عند دفع التأمينات الأولية مع عطاء (عرض سعر) الشركة.
أما إذا تم دفع التأمينات الأولية على شكل كفالة مصرفية أو خطاب ضمان فأن القيد يكون:

×××××	من حـ/ خدمات مصرفية (مصاريف خطاب الضمان)	٣٣٦٦
×××××	من حـ/ تأمينات لدى الغير (التأمينات لدى المصرف)	١٣٢٦١
×××××	الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

وتعامل مصروفات الخدمات المصرفية معاملة المصاريف الفترية في حالة عدم رسو المقاولة على الشركة، أما عند رسو المقاولة على الشركة ترحل مباشرة الى صفحة إستاذ المشروع المعني. وبعد ذلك يتم تسجيل القيد الأتي:

×××××	من حـ/ مقابل خطابات الضمان الصادرة	١٩٢٤
×××××	الى حـ/ خطابات الضمان الصادرة	٢٩٢٤

ثانياً- إثبات العمليات عند التعاقد:

١- عند رسو المناقصة على الشركة، فأن هناك مجموعة من المصروفات التي قد تتحملها الشركة ومنها مصاريف التأمين الهندسي ومصاريف قانونية لتصديق العقد ورسم الطابع وإجور الإعلان، ويتم تسجيل قيد بهذه المصاريف إن وجدت وتحمل على صفحة إستاذ المشروع مباشرة بالقيد:

×××××	من حـ/ الرسم الهندسي	٣٣٦١٣٢
×××××	من حـ/الرسم العدلي	٣٣٦١٣٣
×××××	من حـ/ أجور الإعلان	٣٣٦١٣٤
×××××	من حـ/ رسم الطابع	٣٣٦١٣٥
×××××	الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٢- أما دفع تأمينات حسن التنفيذ (النظامية)، إذا كانت التأمينات الأولية قد دفعت سابقاً بصك، فيتم إحتساب في مقدار التأمينات ويتم تكرار قيد التأمينات الأولية أعلاه، أما إذا كانت التأمينات الأولية قد دفعت بموجب خطاب ضمان فيتم الغاء خطاب الضمان الخاص بالتأمينات الأولية، وتكوين قيد جديد بخطاب الضمان الخاص بالتأمينات النظامية (حسن التنفيذ).

٣- عند إستلام سلفة تشغيلية من رب العمل يسجل القيد الآتي:

×××××	من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
×××××	الى حـ/ الدفعات مستلمة مقدماً	٢٣٢٤١

ويتم إطفاء السلفة حسب الشروط المتفق عليها مع رب العمل، والتي غالباً ماتكون على شكل نسب تستقطع من إستحقاق الشركة في قيد الذرعات المنجزة.

ثالثاً- إثبات المصروفات:

أ - المصروفات الفعلية:

يتم إثبات المصروفات الفعلية كافة أولاً بأول وبغض النظر عن الطريقة المتبعة في قياس إيراد عقود الإنشاء، ويتم ترحيل الكلف أعلاه بشكل سليم الى صفحة إستاذ المشروع، فالكلف المباشرة أو التي يمكن ربطها مباشرة بالمشروع يتم ترحيلها مباشرة، أما الكلف العامة غير المباشرة فينبغي توزيعها على المشاريع وفقاً لأساس مناسب ومعقول وثابت في نهاية كل سنة مالية.

ب - إستلام مبالغ الذرعات المنجزة:

نصت المعايير الدولية على عدم إعتبار المتحصلات النقدية من رب العمل كايرادات. لذلك يتم إستخدام حـ/ذرعات منجزة في إستلام مبالغ الذرعات المنجزة خلال السنة. ولا يتم غلق حـ/ذرعات منجزة الا عند تسليم الذرعة الأخيرة من العمل.

ج - المصروفات والخسائر المحتملة:

١- مصروفات الصيانة المحتملة: ويثبت القيد الاتي بالمصاريف:

×××××	من حـ/ مصاريف الصيانة المحتملة	٣٨٣٣١
×××××	الى حـ/مخصص مصاريف الصيانة المحتملة	٢٥٣١

- أما قيد إستنفاد (إستغلال) أو الغاء (عدم الحاجة) لمخصص مصاريف الصيانة المحتملة فيكون:

×××××	من حـ/ مخصص مصاريف الصيانة المحتملة	٢٥٣١
×××××	الى حـ/ مخصص مصاريف الصيانة المحتملة انتفى الحاجة منها	٤٨٣٣١

٢-الخسائر (المتوقعة) المحتملة:

- يتم الإحتياط عن الخسائر المتوقعة للمشاريع قيد الإنجاز، بتكوين مخصص بمبلغ الخسارة المتوقعة بالقيد الآتي:

×××××	من حـ/ خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز	٣٨٣٢
×××××	الى حـ/مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز	٢٥٢

- أما قيد إستنفاد (إستغلال) أو الغاء (عدم الحاجة) لمخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز فيكون:

×××××	من حـ/ مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز	٢٥٢
×××××	الى حـ/ مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز انتفى الحاجة منها	**٤٨٣٢**

رابعاً- إثبات العمليات مع المقاوليين الثانويين:

غالباً ما تقوم شركات المقاولات بإحالة جزء من تعهداتها الإنشائية الى مقاوليين ثانويين، وتخضع عقود الشركة مع هؤلاء المقاولين لتعليمات تنفيذ العقود الحكومية، ومن ثم فأن ما يسري عليها من تعليمات تسري على المقاول الثانوي، والآتي المعالجات القيدية لعلاقة الشركة المالية مع المقاول الثانوي.

١. عند الإعلان عن مقاولة التنفيذ أو التجهيز. تقوم الشركة بدفع مصاريف الإعلان ومن ثم تطالب من ترسو عليه المقاولة بدفع مصاريف الإعلان، وتكون المعالجة القيدية كما في أدناه:

×××××	من حـ/دعاية وإعلان	٣٣١٦١
×××××	الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٢. عند إستلام مبلغ التأمينات الأولية بصك

×××××	من حـ/نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
×××××	الى حـ/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١

أما عند إستلامها بخطاب ضمان فيكون القيد:

×××××	من حـ/خطابات الضمان المستلمة	١٩٢٣
×××××	الى حـ/ مقابل خطابات الضمان المستلمة	٢٩٢٣

٣. عند إحالة المقاولة على أحد المقاولين. يتم تسجيل القيد:

×××××	من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
×××××	الى حـ/ دعاية وإعلان	٣٣١٦١
×××××	الى حـ/إستقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير (رسم طابع)	٢٣٢٧٢
×××××	الى حـ/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة(إكمال التأمينات الأولية)	٢٣٢٦١١

٤. عند تسليف المقاول الثانوي سلفة تشغيلية يكون القيد:

×××××	من حـ/سلف التعهدات الثانوية	١٣٢٤٢
×××××	الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٥. عند تقديم المقاول الثانوي ذرعة عمل منجز

×××××	من حـ/مقاولات ثانوية	٣٤١
×××××	الى حـ/ سلف التعهدات الثانوية	١٣٢٤٢
×××××	الى حـ/إستقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير	٢٣٢٧٢
×××××	الى حـ/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة (الإستقطاع النقدي والغرامات)	٢٣٢٦١١
×××××	الى حـ/دائنون تجاريون (حسب القطاع)	٢٣٢١

٦. عند تقديم المقاول الذرعة النهائية وإستلام العمل إستلاماً أولياً يكون القيد:

×××××	من حـ/مقاولات ثانوية	٣٤١
×××××	من حـ/ تأمينات مستلمة لصالح الغير(نصف الإستقطاع النقدي والغرامات)	٢٣٢٦١٢
×××××	من حـ/ تأمينات مستلمة لصالح الغير	٢٣٢٦١٢
×××××	الى حـ/ سلف التعهدات الثانوية (إن وجدت)	١٣٢٤٢
×××××	الى حـ/ تعويضات وغرامات (إن وجدت غرامات أو تعويضات)	٤٨٢٢
×××××	الى حـ/ دائنون تجاريون (حسب القطاع)	٢٣٢١

٧. عند إستلام العمل إستلاماً نهائياً بعد إنتهاء فترة الصيانة يكون هناك قيد إطلاق التأمينات النظامية والمتبقي من الإستقطاع النقدي من خلال عكس قيود إستلامها وكما في أدناه:

××××× من حـ/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١
××××× الى حـ/ نقدية لدى المصرف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- أما عند إستلامها بخطاب ضمان فيكون القيد:

××××× من حـ/مقابل خطابات الضمان المستلمة	٢٩٢٣
××××× الى حـ/ خطابات الضمان المستلمة	١٩٢٣

خامساً- إثبات وقياس الإيراد:

ان معيار التقارير المالية الدولي رقم (١٥) نص على طريقة نسبة الإنجاز فقط للمحاسبة على العقود الإنشائية طويلة الأجل. وترك الخيار للشركة في تحديد الطريقة المناسبة لتقدير نسبة الإنجاز، مع العرض ان هنالك طرق عدة لقياس نسبة الإنجاز وتحسب وفق اسلوبين:

اولاً- اسلوب المدخلات: ويتم وفق هذا الأسلوب احتساب نسبة الإنجاز من حاصل قسمة تكاليف العقد الفعلية لغاية تأريخ الميزانية على اجمالي تكاليف العقد بالكامل وفق اخر تقدير في تأريخ الميزانية.

الثاني- أسلوب المخرجات: ويتم وفق هذا الأسلوب احتساب نسبة الإنجاز من حاصل قسمة عدد الوحدات المنجزة على اجمالي عدد الوحدات المطلوب إنجازها في العقد.

وتطبق هذه الطريقة بتوافر شرطين هما:

ألاول- إمكانية التنبوء بمصروفات وإيرادات العقد على نحو مقبول ومعقول، و

الثاني- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية للعقد الى المنشأة.

أما في حالة عدم توافر الشرطين أعلاه، فقد نص المعيار على الاعتراف بايراد يعادل فقط التكاليف القابلة للاسترداد.

مثال١: في ٢٠١٧/١/١ تعاقدت شركة حمورابي للمقاولات مع الشركة العامة لادارة النقل الخاصلانشاء مرآب للسيارات في منطقة العلاوي بكلفة تعاقدية بلغت ١٥٠٠٠٠٠ على ان يتم تسليم المشروع في ٢٠١٩/١٢/١ وقد قدرت شركة حمورابي كلفة العقد بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠ وادناه بيانات ذرعات العمل والمتحصلات النقدية:

البيان	السنة		
	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
إيراد العقد عند الإتمام بالكامل	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠
إجمالي المصروف الفعلي لغاية تأريخ الميزانية	٣٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
المصروف المقدر لإتمام العقد بالكامل	٩٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٠
إجمالي المصروف الفعلي والمقدر	١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
الربح المقدر من العقد	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
المتحصلات النقدية عن ذرعات منجزة	٠	٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠
مصروف صيانة محتمل(٧,٥% من المصروف السنوي)	٢٢٥٠٠	٦٠٠٠٠	٧٥٠٠

وتعتمد الشركة أسلوب المدخلات في تقدير نسب الإنجاز

الحل:

المعالجات القيدية

وفي نهاية كل سنة يتم احتساب نسبة الإنجاز واثبات الاعمال تحت التنفيذ اخر المدة واحتساب الايراد وكما في ادناه:

١- احتساب نسب الإنجاز:

نسبة الإنجاز = (اجمالي المصروف المتراكم الفعلي لغاية تأريخ الميزانية ÷ اجمالي المصروف المقدر للعقد) ×١٠٠

السنة	اجمالي المصروف الفعلي المتراكم	اجمالي المصروف المقدر	نسبة الانجاز
٢٠١٧/١٢/٣١	٣٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	%٢٥
٢٠١٨/١٢/٣١	١١٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٩٠,٦٦٧ %
٢٠١٩/١٢/٣١	١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	%١٠٠

٢- احتساب الايراد:

ايراد السنة = (الايراد الكلي للعقد×نسبةالإنجاز) -الايراد المعترف به لغاية السنة السابقة

التفاصيل	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
الإيراد المعترف به			
٢٠١٧: (١٥٠٠٠٠٠×٢٥%)	٣٧٥٠٠٠		
٢٠١٨: (١٥٠٠٠٠٠×٩٠,٦٦٧%)		١٣٦٠٠٠٥	
يطرح: الإيراد لغاية ٢٠١٧		٣٧٥٠٠٠	
يساوي: إيراد سنة/٢٠١٨		٩٨٥٠٠٥	
٢٠١٩: (١٥٠٠٠٠٠×١٠٠%)			١٥٠٠٠٠٠
يطرح: الإيراد لغاية ٢٠١٨			١٣٦٠٠٠٥
يساوي: إيراد سنة/٢٠١٩			١٣٩٩٩٥

٣- احتساب الربح (الخسارة):

٢٠١٧		٢٠١٨		٢٠١٩		القيود
مدين	**دائن**	**مدين**	**مدين**	**مدين**		
						الاعتراف بالمصروفات
٣٠٠٠٠٠			٨٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		من حـ/ المصروف النوعي (٣١-٣٧)
٢٢٥٠٠			٦٠٠٠٠	٧٥٠٠		من حـ/ مصاريف صيانة محتملة٣٨٣٣١
	٣٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠	الى حـ/النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية١٣٤٢١
	٢٢٥٠٠	٦٠٠٠٠			٧٥٠٠	الى حـ/مخصص مصروف صيانة محتملة٢٥٣١
						قيد قبض مبالغ الذرعات المنفذة
			٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠		من حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
		٧٥٠٠٠٠			٧٥٠٠٠٠	الى حـ/ ذرعات منجزة ٢٣٢٤٢

السنة	التفاصيل		الخسارة		الربح		الصافي
٢٠١٧	الإيراد	٣٧٥٠٠٠					
	المصروف النوعي + صيانة محتملة	(٣٢٢٥٠٠)					
	مجمل الربح (الخسارة)				٥٢٥٠٠		
٢٠١٨	الإيراد	٩٨٥٠٠٥					
	المصروف النوعي + صيانة محتملة	(٨٦٠٠٠٠)					
	مجمل الربح (الخسارة)				١٢٥٠٠٥		
٢٠١٩	الإيراد	١٣٩٩٩٥					
	المصروف النوعي	(١٠٧٥٠٠)					
	مجمل الربح (الخسارة)				٣٢٤٩٥		
	صافي ربح (خسارة) العقد				٢١٠٠٠٠		٢١٠٠٠٠

ويتم تسجيل قيود اليومية ادناه:

القيود	٢٠١٧		٢٠١٨		٢٠١٩	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
اثبات اعمال تحت التنفيذ في نهاية السنة						
من حـ/ أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣	٣٢٢٥٠٠		٨٦٠٠٠٠		١٠٧٥٠٠	
الى حـ/حسابات ايرادات مؤجلة٢٤٤		٣٢٢٥٠٠		٨٦٠٠٠٠		١٠٧٥٠٠
في نهاية السنة أو عند إنجاز العقد يتم تسجيل						
من حـ/ حسابات ايرادات مؤجلة٢٤٤	٣٢٢٥٠٠		٨٦٠٠٠٠		١٠٧٥٠٠	
من حـ/أعمال تحت التنفيذ (ربح) ١٣١٦٣	٥٢٥٠٠		١٢٥٠٠٥		٣٢٤٩٥	
الى حـ/إيراد ذرعات منجزة ٤١٣١		٣٧٥٠٠٠		٩٨٥٠٠٥		١٣٩٩٩٥
وفي السنة الأخيرة يسجل القيد						
من حـ/ ذرعات منجزة ٢٣٢٤٢					١٥٠٠٠٠٠	
الى حـ/أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣						١٥٠٠٠٠٠

مثال٢: بالعودة الى نفس مثالنا أعلاه لكن بافتراض ان الشركة قررت في ٢٠١٨ ان تكاليف اكمال العقد المقدرة أصبحت ١٣٥٠٠٠٠ بسبب ارتفاع أسعار مستلزمات البناء، وادناه بيانات ذرعات العمل والمتحصلات النقدية:

البيان	السنة		
	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
إيراد العقد عند الإتمام بالكامل	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠
إجمالي المصروف الفعلي لغاية تأريخ الميزانية	٣٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠٠
المصروف المقدر لإتمام العقد بالكامل	٩٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٠
إجمالي المصروف الفعلي والمقدر	١٢٠٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠٠
الربح المقدر من العقد	٣٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
المتحصلات النقدية عن ذرعات منجزة	٠	٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠
مصروف صيانة محتمل(٧,٥% من المصروف السنوي)	٢٢٥٠٠	٦٠٠٠٠	١٨٧٥٠

وتعتمد الشركة أسلوب المدخلات في تقدير نسب الإنجاز

الحل:

المعالجات القيدية

وفي نهاية كل سنة يتم احتساب نسبة الإنجاز واثبات الاعمال تحت التنفيذ اخر المدة واحتساب الايراد وكما في ادناه:

١. احتساب نسب الإنجاز:

نسبة الانجاز= (اجمالي المصروف المتراكم الفعلي لغاية تأريخ الميزانية ÷ اجمالي المصروف المقدر للعقد) × ١٠٠

السنة	اجمالي المصروف الفعلي المتراكم	اجمالي المصروف المقدر	نسبة الانجاز
٢٠١٧/١٢/٣١	٣٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	%٢٥
٢٠١٨/١٢/٣١	١١٠٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠٠	%٨١,٥
٢٠١٩/١٢/٣١	١٣٥٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠٠	%١٠٠

٢. احتساب الايراد:

ايراد السنة = (الايراد الكلي للعقد×نسبةالإنجاز) –الايراد المعترف به لغاية السنة السابقة

التفاصيل	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
الإيراد المعترف به			
٢٠١٧: (١٥٠٠٠٠٠×٢٥%)	**٣٧٥٠٠٠**		
٢٠١٨: (١٥٠٠٠٠٠×٨١,٥%)		**١٢٢٢٥٠٠**	
يطرح: الإيراد لغاية ٢٠١٧		**٣٧٥٠٠٠**	
يساوي: إيراد سنة/٢٠١٨		**٨٤٧٥٠٠**	
٢٠١٩: (١٥٠٠٠٠٠×١٠٠%)			**١٥٠٠٠٠٠**
يطرح: الإيراد لغاية ٢٠١٨			**١٢٢٢٥٠٠**
يساوي: إيراد سنة/٢٠١٩			**٢٧٧٥٠٠**

٣. احتساب الربح (الخسارة):

السنة	التفاصيل		الخسارة	الربح	الصافي
٢٠١٧	**الإيراد**	**٣٧٥٠٠٠**			
	المصروف النوعي + صيانة محتملة	**(٣٢٢٥٠٠)**			
	مجمل الربح (الخسارة)			**٥٢٥٠٠**	
٢٠١٨	**الإيراد**	**٨٤٧٥٠٠**			
	المصروف النوعي + صيانة محتملة	**(٨٦٠٠٠٠)**			
	مجمل الربح (الخسارة)		**(١٢٥٠٠)**		
٢٠١٩	**الإيراد**	**٢٧٧٥٠٠**			
	المصروف النوعي	**(٢٦٨٧٥٠)**			
	مجمل الربح (الخسارة)			**٨٧٥٠**	
	صافي ربح (خسارة) العقد		**١٢٥٠٠**	**٦١٢٥٠**	**٤٨٧٥٠**

ويتم تسجيل قيود اليومية ادناه

القيود	٢٠١٩		٢٠١٨		٢٠١٧	
	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
اثبات اعمال تحت التنفيذ في نهاية السنة						
من حـ/ أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣		٢٦٨٧٥٠		٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠
الى حـ/ايرادات منح مؤجلة ٢٤٤١			٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠	
في نهاية السنة أو عند إنجاز العقد يتم تسجيل						
من حـ/ ايرادات منح مؤجلة ٢٤٤١		٢٦٨٧٥٠		٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠
من حـ/أعمال تحت التنفيذ (ربح) ١٣١٦٣		٨٧٥٠				٥٢٥٠٠
الى حـ/إيراد ذرعات منجزة ٤١٣١	٢٧٧٥٠٠		٨٤٧٥٠٠		٣٧٥٠٠٠	
الى حـ/ أعمال تحت التنفيذ (خسارة) ١٣١٦٣			١٢٥٠٠			
وفي السنة الأخيرة يسجل القيد						
من حـ/ ذرعات منجزة ٢٣٢٤٢		١٥٠٠٠٠٠				
الى حـ/أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣	١٥٠٠٠٠٠					

مثال (٣)

بالعودة الى نفس مثالنا أعلاه لكن بافتراض ان الشركة قررت في ٢٠١٨ ان تكاليف اكمال العقد المقدرة أصبحت ١٦٠٠٠٠٠ بسبب ارتفاع أسعار مستلزمات البناء، وادناه بيانات ذرعات العمل والمتحصلات النقدية:

البيان	السنة				
	٢٠١٧		٢٠١٨		٢٠١٩
إيراد العقد عند الإتمام بالكامل	١٥٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠٠
إجمالي المصروف الفعلي لغاية تأريخ الميزانية	٣٠٠٠٠٠		١١٠٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠٠
المصروف المقدر لإتمام العقد بالكامل	٩٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠		٠
إجمالي المصروف الفعلي والمقدر	١٢٠٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠٠
الربح المقدر من العقد	٣٠٠٠٠٠		(١٠٠٠٠٠)		(١٠٠٠٠٠)
المتحصلات النقدية عن ذرعات منجزة	٠		٧٥٠٠٠٠		٧٥٠٠٠٠
مصروف صيانة محتمل(٧,٥% من المصروف السنوي)	٢٢٥٠٠		٦٠٠٠٠		٣٧٥٠٠

وتعتمد الشركة أسلوب المدخلات في تقدير نسب الإنجاز

الحل:

المعالجات القيدية

وفي نهاية كل سنة يتم احتساب نسبة الإنجاز واثبات الاعمال تحت التنفيذ اخر المدة واحتساب الايراد وكما فيادناه:

١. **احتساب نسب الإنجاز:**

=(اجمالي المصروف المتراكم الفعلي لغاية تأريخ الميزانية ÷ اجمالي المصروف المقدر للعقد) ×١٠٠

السنة	اجمالي المصروف الفعلي المتراكم	اجمالي المصروف المقدر	نسبة الانجاز
٢٠١٧/١٢/٣١	٣٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	%٢٥
٢٠١٨/١٢/٣١	١١٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠	%٦٨,٧٥
٢٠١٩/١٢/١	١٦٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠	%١٠٠

٢. **احتساب الايراد:**

ايراد السنة = (الايراد الكلي للعقد×نسبةالإنجاز) –الايراد المعترف به لغاية السنة السابقة:

التفاصيل	**٢٠١٧**	**٢٠١٨**	**٢٠١٩**
الإيراد المعترف به			
٢٠١٧: (١٥٠٠٠٠٠×٢٥%)	**٣٧٥٠٠٠**		
٢٠١٨: (١٥٠٠٠٠٠×٨٦,٧٥%)		**١٠٣١٢٥٠**	
يطرح: الإيراد لغاية ٢٠١٧		**٣٧٥٠٠٠**	
يساوي: إيراد سنة/٢٠١٨		**٦٥٦٢٥٠**	
٢٠١٩: (١٥٠٠٠٠٠×١٠٠%)			**١٥٠٠٠٠٠**
يطرح: الإيراد لغاية ٢٠١٨			**١٠٣١٢٥٠**
يساوي: إيراد سنة/٢٠١٩			**٤٦٨٧٥٠**

٣. **احتساب الربح (الخسارة):**

السنة	التفاصيل		الخسارة	الربح	الصافي
٢٠١٧	الإيراد	٣٧٥٠٠٠			
	المصروف النوعي + صيانة محتملة	(٣٢٢٥٠٠)			
	مجمل الربح (الخسارة)			٥٢٥٠٠	

٢٠١٨	الإيراد	٦٥٦٢٥٠			
	المصروف النوعي + صيانة محتملة	(٨٦٠٠٠٠)			
	مجمل الربح (الخسارة)		(٢٠٣٧٥٠)		
٢٠١٩	الإيراد	٤٦٨٧٥٠			
	المصروف النوعي	(٥٣٧٥٠٠)			
	مجمل الربح (الخسارة)		(٦٨٧٥٠)		
	صافي ربح (خسارة) العقد		(٢٧٢٥٠٠)	٥٢٥٠٠	٢٢٠٠٠٠

ويتم تسجيل قيود اليومية ادناه

القيود	٢٠١٧		٢٠١٨		٢٠١٩	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
اثبات اعمال تحت التنفيذ في نهاية السنة						
من حـ/ أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣	٣٢٢٥٠٠		٨٦٠٠٠٠		٥٣٧٥٠٠	
الى حـ/ ايرادات منح مؤجلة ٢٤٤١		٣٢٢٥٠٠		٨٦٠٠٠٠		٥٣٧٥٠٠
في نهاية السنة أو عند إنجاز العقد يتم تسجيل						
من حـ/ ايرادات منح مؤجلة ٢٤٤١	٣٢٢٥٠٠		٨٦٠٠٠٠		٤٦٨٧٥٠	
من حـ/أعمال تحت التنفيذ (ربح) ١٣١٦٣	٥٢٥٠٠					
الى حـ/إيراد ذرعات منجزة ٤١٣١		٣٧٥٠٠٠		٦٥٦٢٥٠	٤٦٨٧٥٠	
الى حـ/ أعمال تحت التنفيذ (خسارة) ١٣١٦٣				٢٠٣٧٥٠		
وفي السنة الأخيرة يسجل القيد						
من حـ/ ذرعات منجزة ٢٣٢٤٢					١٥٠٠٠٠٠	
الى حـ/أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣						١٥٠٠٠٠٠

في السنة الثانية، يلاحظ ان الشركة قررت ان العقد سيخسر مبلغ ١٠٠٠٠٠ وينص المعيار على ضرورة الاعتراف بالخسارة فور توقعها، وعليه فأن الشركة في السنة الثانية ستعترف بخسائر العقد بالكامل من خلال، اظهار سنة/٢٠١٨ بحصتها من الخسارة وكذلك الاحتياط بتكوين مخصص للخسائر المتوقعة لسنة ٢٠١٩ وكما في ادناه:

الخسارة المتوقعة=خسارة العقد المقدرة – خسارة السنة الحالية +الربح المعترف به سابقاً–الخسار المعترف بها سابقاً

=٢٢٠٠٠٠(١٠٠٠٠٠ خسارة الكلف +١٢٠٠٠٠الصيانة المحتملة) –٢٠٣٧٥٠ +٥٢٥٠٠

=٦٨٧٥٠ الخسارة المتوقعة لسنة/٢٠١٩ ويسجل بها القيد التالي في ٢٠١٨/١٢/٣١

٦٨٧٥٠	من حـ/ خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز ٣٨٣٢
٦٨٧٥٠	الى حـ/مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز ٢٥٢

وهذه الخسائر المتوقعة ستؤدي حالها حال باقي الكلف الى زيادة قيمة اعمال تحت التنفيذ في قيد اثبات الاعمال تحت التنفيذ من خلال حساب حسابات دائنة مؤجلة ومن ثم تخفيض تلك الاعمال بقيمة الخسائر المتوقعة عند الاعتراف بالايراد وكما في القيود ادناه:

- قيد اثبات اعمال تحت التنفيذ اخر المدة

٦٨٧٥٠		من حـ/ اعمال تحت التنفيذ	١٣١٦٣
	٦٨٧٥٠	الى حـ/ ايرادات منح مؤجلة	٢٤٤١

- وقيد الاعتراف بربح وخسارة العقود وتحميلها الى حـ/ اعمال تحت التنفيذ بالقيد

٦٨٧٥٠		من حـ/ ايرادات منح مؤجلة	٢٤٤١
	٦٨٧٥٠	الى حـ/ اعمال تحت التنفيذ (خسارة)	١٣١٦٣

اثبات العمليات في سجلات رب العمل:

غالبا ما تقوم الشركات بإحالة اعمال اضافة الموجودات الثابتة الانشائية الى المقاولين، وتخضع عقود الشركة معالمقاولين لتعليمات تنفيذ العقود الحكومية، والآتي المعالجات القيدية لعلاقة رب العمل المالية مع المقاولين.

١- عند الاعلان عن مقاولة التنفيذ أو التجهيز. تقوم الشركة بدفع مصاريفالاعلان ومن ثم تطالب من ترسو عليه المقاولة بدفع مصاريفالاعلان، وتكون المعالجة القيدية كما في أدناه

×××××		من حـ/ دعاية واعلان عن المزايدات والمناقصات	٣٣١٦١
	×××××	الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

ويرحل حـ/استحداث سلف الإعلان عن المزايدات والمناقصات الى استاذ المصروفات، ليدخل ضمن الكلف الدفترية في حال عدم احالة العمل لغاية نهاية السنة المالية. أما عند إحالة العمل الى أحد المقاولين فيستحصل المبلغ منه وكما سيوضحذلكلاحقا.

١. عند إستلام مبلغ التأمينات الاولية بصك

×××××		من حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
	×××××	الى حـ/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١

اما عند استلامها بخطاب ضمان فيكون القيد:

××××:		من حـ/خطابات الضمان المستلمة	١٩٢٣
	×××××الى حـ/ مقابل خطابات الضمان المستلمة		٢٩٢٣

٢. عند إحالة المقاولة على أحد المقاولين. يتم تسجيل القيد:

××××:		من حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
×××××		الى حـ/ الاعلان عن المناقصات والمزايدات	٣٣٦١٣٤
×××××		الحـ/ استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير (رسم طابع)	٢٣٢٧٢
×××××		الى حـ/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١

٣. عند تسليف المقاول سلفة دفعات يكون القيد:

×××××		من حـ/دفعات مقدمة	١٢٥١
	×××××الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية		١٣٤٢١

٤. عند تقديم المقاول ذرعة عمل منجز

××××: من حـ/الانفاق الراسمالي (حسب النوع)		١٢
×××××	الى حـ/ سلف التعهدات الثانوية	١٣٢٤٢
×××××	الى حـ/ استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير (رسم طابع)	٢٣٢٧٢
×××××	الى حـ/ تأمينات مستلمة قصيرة الاجل (الاستقطاع النقدي والغرامات)	٢٣٢٦١١
×××××	الى حـ/دائنو نشاط غير جاري	٢٣٢٥

٥. عند تقديم المقاول الذرعة النهائية وإستلام العمل إستلاما اوليا يكون القيد:

××××× من حـ/مشروعات تحت التنفيذ		١٢
×××××	الى حـ/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١
×××××	الى حـ/ استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير (الضريبة بعد براءة الذمة)	٢٣٢٧٢
×××××	الى حـ/ سلف التعهدات الثانوية (ان وجدت)	١٣٢٤٢
×××××	الى حـ/دائنو نشاط غير جاري	٢٣٢٥

٦. عند إستلام العمل إستلاما نهائيابعد انتهاء فترة الصيانةيكون هناك قيد اطلاق التأمينات النظامية والمتبقي من الاستقطاع النقدي من خلال عكس قيود استلامها وكما في أدناه

×××××	من حـ/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١
	×××××الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٧. أما عند استلامها بخطاب ضمان فيكون القيد

×××××	من حـ/مقابل خطابات الضمان المستلمة	٢٩٢٣
	×××××الى حـ/ خطابات الضمان المستلمة	١٩٢٣

الدفع على أساس السهم

مثال١: اشترت إحدى الشركات معدات قيمتها العادلة (٤) مليون دينار مقابل إصدار (٢) مليون سهم بقيمة أسمية دينار واحد لكل سهم، وبلغت القيمة السوقية العادلة للسهم الواحد بتاريخه (٣) دينار/ سهم.

المطلوب: أثبات المعالجات القيدية لشراء المعدات والقيمة التي ستظهر بها في تاريخ الشراء؟

الحل: ٢٠٠٠٠٠٠ × ١ = ٢٠٠٠٠٠٠ دينار القيمة الاسمية للأسهم

٤٠٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠٠ دينار رأس المال الإضافي

٤٠٠٠٠٠٠	من حـ/ الآلات والمعدات	١٢١٣
	٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ رأس المال (الأسهم العادية)	٢٦١١٢
	٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ علاوة إصدار الأسهم والسندات	٢٦٢١

مثال٢: بافتراض استخدام بيانات المثال السابق رقم (١) وإذا علمت بأن القيمة العادلة للمعدات لا يمكن تحديدها؟

المطلوب: أثبات المعالجات القيدية لشراء المعدات والقيمة التي ستظهر بها في تاريخ الشراء؟

الحل: ٢٠٠٠٠٠٠ × ١ = ٢٠٠٠٠٠٠ دينار القيمة الاسمية للأسهم

٢٠٠٠٠٠٠ × ٣ = ٦٠٠٠٠٠٠ القيمة العادلة للأسهم المصدرة كون القيمة العادلة للمعدات لا يمكن تحديدها.

٦٠٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠٠٠ دينار رأس المال الإضافي

٦٠٠٠٠٠٠	من حـ/ الآلات والمعدات	١٢١٣
	٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ رأس المال (الأسهم العادية)	٢٦١١٢
	٤٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ علاوة إصدار الأسهم والسندات	٢٦٢١

مثال٣: اشترت إحدى الشركات بضاعة قيمتها العادلة (٤٠٠٠٠٠) دينار مقابل إصدار (٣٠٠٠٠٠) سهم بقيمة (١) دينار/ سهم، إذا علمت بأن القيمة السوقية العادلة (٣) دينار/ سهم.

المطلوب: أثبات المعالجات القيدية لشراء البضاعة والقيمة التي ستظهر بها في تاريخ الشراء؟

الحل: ٣٠٠٠٠٠ × ١ = ٣٠٠٠٠٠ دينار القيمة الاسمية للأسهم

٤٠٠٠٠٠ – ٣٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ دينار رأس المال الإضافي

٤٠٠٠٠٠	من حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع	١٣١٧١
	٣٠٠٠٠٠ إلى حـ/ رأس المال (الأسهم العادية)	٢٦١١٢
	١٠٠٠٠٠ إلى حـ/ علاوة إصدار الأسهم والسندات	٢٦٢١

مثال٤: بافتراض استخدام بيانات المثال السابق رقم (٣) إذا علمت بأن القيمة العادلة للبضاعة لا يمكن تحديدها؟

المطلوب: أثبات المعالجات القيدية لشراء البضاعة والقيمة التي ستظهر بها في تاريخ الشراء؟

الحل: ٣٠٠٠٠٠ × ١ = ٣٠٠٠٠٠ دينار القيمة الاسمية للأسهم

٣٠٠٠٠٠ × ٣ = ٩٠٠٠٠٠ القيمة العادلة للأسهم المصدرة كون القيمة العادلة للمعدات لا يمكن تحديدها.

٩٠٠٠٠٠ – ٣٠٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠٠ دينار رأس المال الإضافي

٩٠٠٠٠٠	من حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع	١٣١٧١
	٣٠٠٠٠٠ إلى حـ/ رأس المال (الأسهم العادية)	٢٦١١٢
	٦٠٠٠٠٠ إلى حـ/ علاوة إصدار الأسهم والسندات	٢٦٢١

مثال٥: بتاريخ ٢٠١٨/١/١ منحت إحدى الشركات المساهمة كل موظف من موظفيها (١٠٠) حق خيار البالغ عددهم (١٠٠٠) موظف وكل خيار له الحق بالحصول على أسهم عادية، شرط استمرارهم بالعمل لدى الشركة خلال فترة (٤) سنوات القادمة، إذا علمت قدرت الشركة القيمة العادلة (٣) دينار/ حق خيار وفق نماذج تسعير حقوق الخيارات، كما قدرت المتوسط المرجح للعاملين الذين يتركون العمل (٢٠%) قبل مضي السنوات الاربعة وبالتالي لم يتم الاستفادة من حقهم في ممارسة الخيار، علماً بأن سعر السهم السوقي عند الممارسة (٦) دينار/ سهم.

المطلوب: ما هو مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة والمعالجات القيدية؟

الحل:

السنة	احتساب مصروف التعويضات	مصروف التعويضات السنوي	مصروف التعويضات التراكمي
١-	(١٠٠٠×١٠٠) ×٨٠% × ٣ ÷ ٤	٦٠٠٠٠ دينار	٦٠٠٠٠ دينار
٢-	(١٠٠٠×١٠٠) ×٨٠% × ٣ ÷ ٤	٦٠٠٠٠ دينار	١٢٠٠٠٠ دينار
٣-	(١٠٠٠×١٠٠) ×٨٠% × ٣ ÷ ٤	٦٠٠٠٠ دينار	١٨٠٠٠٠ دينار
٤-	(١٠٠٠×١٠٠) ×٨٠% × ٣ ÷ ٤	٦٠٠٠٠ دينار	٢٤٠٠٠٠ دينار

- في ٢٠١٨/١/١ لا يوجد قيد محاسبي لان مصروف التعويضات (صفر)
- في ١٢/٣١ من كل سنة ولمدة أربعة سنوات يتم تنظيم القيد الآتي: -

٦٠٠٠٠	من حـ/ تعويضات		٣٨٤٧١
	إلى حـ/ مخصص تعويضات الأسهم المصدرة	٦٠٠٠٠	٢٥٨٢

- وعند ممارسة حق خيارات الأسهم من قبل الموظفين يتم إصدار أسهم عادية لهم وبافتراض القيمة الاسمية (١) دينار/ سهم

٢٤٠٠٠٠	من حـ/ مخصص تعويضات الأسهم المصدرة		٢٥٨٢
٨٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال (الأسهم العادية) (١٠٠٠×١٠٠)×٨٠%×١		٢٦١١٢
١٦٠٠٠٠	إلى حـ/ علاوة إصدار الأسهم والسندات(٢٤٠٠٠٠ – ٨٠٠٠٠)		٢٦٢١

مثال٦: في ٢٠١٨/١٠/١ اشترت إحدى الشركات معدات مقابل إصدار (٢) مليون سهم بقيمة أسمية دينار واحد لكل سهم يتم تسويتها نقداً بعد مرور (٦) أشهر، وبلغت القيمة السوقية العادلة للسهم الواحد بتاريخه (٣) دينار، وفي ٢٠١٨/١٢/٣١ بلغت القيمة السوقية العادلة بتاريخه (٤) دينار/سهم، وفي ٢٠١٩/٤/١ تم تسديد قيمة الأسهم نقداً إذا علمت بلغت القيمة العادلة (٤) دينار/سهم.

المطلوب: أثبات المعالجات القيدية لشراء المعدات والقيمة التي ستظهر بها في تاريخ الشراء؟

- في ٢٠١٨/١٠/١: ٢٠٠٠٠٠٠ × ١ = ٢٠٠٠٠٠٠ دينار القيمة الاسمية للأسهم
  ٢٠٠٠٠٠٠ × ٣ = ٦٠٠٠٠٠٠ القيمة العادلة للأسهم المصدرة.
  ٦٠٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠٠٠ دينار رأس المال الإضافي

٦٠٠٠٠٠٠	من حـ/ الآلات والمعدات		١٢١٣
	إلى حـ/ رأس المال (الأسهم العادية)	٢٠٠٠٠٠٠	٢٦١١٢
	إلى حـ/ علاوة إصدار الأسهم والسندات	٤٠٠٠٠٠٠	٢٦٢١

- في ٢٠١٨/١٢/٣١: ٢٠٠٠٠٠٠ × ٤ = ٨٠٠٠٠٠٠ دينار القيمة العادلة للأسهم المصدرة.
  ٨٠٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠٠٠ دينار رأس المال الإضافي.
  ٦٠٠٠٠٠٠ – ٤٠٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠٠ دينار الفرق مخصص

٢٠٠٠٠٠٠	من حـ/ تعويضات		٣٨٤٧١
	إلى حـ/ مخصص مصروف تعويضات الأسهم المصدرة	٢٠٠٠٠٠٠	٢٥٨٢

- في ٢٠١٩/٤/١: ٢٠٠٠٠٠٠ × ١ = ٢٠٠٠٠٠٠ دينار القيمة الاسمية للأسهم
  ٢٠٠٠٠٠٠ × ٣ = ٦٠٠٠٠٠٠ القيمة العادلة للأسهم المصدرة.
  ٦٠٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠٠٠ دينار رأس المال الإضافي

٢٠٠٠٠٠٠	من حـ/ رأس المال (الأسهم العادية)		٢٦١١٢
٤٠٠٠٠٠٠	من حـ/ علاوة إصدار الأسهم والسندات		٢٦٢١
٢٠٠٠٠٠٠	من حـ/ مخصص مصروف تعويضات الأسهم المصدرة		٢٥٨٢
	إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	٨٠٠٠٠٠٠	١٣٤٢١

المنح والمساعدات الحكومية

مثال١: قامت وزارة المالية بتسديد منحة سنوية لإحدى الشركات بمبلغ (٥٠) مليون دينار وذلك كإعانة لها مقابل بيع حاويات النفايات المستوردة لها بأقل من كلفة الاستيراد.

٥٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ منح سلع مستوردة	٤٨١١١

مثال٢: قامت وزارة المالية بتسديد منحة لإحدى الشركات بمبلغ (٤٥) مليون دينار وذلك كإعانة لها مقابل بيع إنتاجها من مادة الإسفلت بأقل من الكلف الفعلية وحماية للإنتاج الوطني.

٤٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
٤٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ منح إنتاج محلي	٤٨١١٢

مثال٣: قامت وزارة المالية بتسديد منحة إلى الشركة العربية للسكر بمبلغ (١٠٠) مليون دينار وذلك كإعانة لها مقابل بيع المنتجات بأقل من الكلف الفعلية وحماية للإنتاج الوطني.

١٠٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
١٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ منح إنتاج محلي	٤٨١١٢

مثال٤: قامت وزارة المالية بتسديد منحة إلى احدى الشركات الصناعية بمبلغ (٢٠٠) مليون دينار وذلك كإعانة لها مقابل تصدير الماء المقطر إلى دول الخليج وبيعه بأسعار تنافسية وبأقل من الكلفة المنتجة.

٢٠٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
٢٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ منح تصدير	٤٨١١٣

مثال٥: تقرر تخصيص منحة في ميزانية الدولة قدرها (٩٥٠) مليون دينار إلى معمل بغداد للسباكة لتسديد رواتب الموظفين والبالغة (٤٥٠) مليون دينار والمتبقي لغرض الاستمرار في مزاولة نشاطه وعدم تسريح العاملين وقد جرى دفعها من قبل دائرة المحاسبة العامة.

٩٥٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
٤٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ منح رواتب	٤٨١١٤
٥٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ منح تشغيلية	٤٨١١٥

مثال٦: بناءً على ما ورد بقرار مجلس الوزراء قامت وزارة المالية بتخفيض الديون الحكومية عن أجور الكهرباء لجميع الإدارات الحكومية وقد بلغت (٢٤٤) مليون دينار في شركة الصناعات الالكترونية.

٢٤٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مجهزون قطاع عام	٢٣٢١١
٢٤٤٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ منح تخفيض أو إلغاء دين حكومي	٤٨١١٧

مثال٧: في ٢٠١٧/٦/١٥ استلمت الشركة العامة لإدارة النقل الخاص سيارات لنقل الركاب عدد (٤) كمنحة من وزارة المالية بمبلغ (٢٤) مليون دينارعلى أن يكون نقل الموظفين مجاناً.

هناك مدخلان لمعالجة المنح المستلمة كموجودات ثابتة

١- مدخل رأس المال:

إثبات قيد استلام السيارات

٢٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل الركاب		١٢١٤١١
	٢٤٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ احتياطي عام	٢٦٢٢٢

إثبات قيد استغلال السيارات

٢٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل الركاب		١١١٤١١
	٢٤٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ وسائط نقل الركاب	١٢١٤١١

في ٢٠١٧/١٢/٣١ قيد احتساب الاندثار

من حـ/ اندثار وسائط النقل		٣٧١١٤
	١٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/ متراكم اندثار وسائط نقل وانتقال	٢٢١٤

في ٢٠١٨/١٢/٣١ قيد احتساب الاندثار

١٢٠٠٠٠٠ من حـ/ اندثار وسائط النقل		٣٧١١٤
	١٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/ متراكم اندثار وسائط النقل	٢٢١٤

٢- مدخل الدخل:

إثبات قيد استلام السيارات

٢٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل الركاب		١٢١٤١١
	٢٤٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ إيراد منح مؤجلة	٢٤٤١

- إثبات قيد استغلال السيارات

٢٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ وسائط نقل الركاب		١١١٤١١
	٢٤٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ وسائط نقل الركاب	١٢١٤١١

- في ٢٠١٧/١٢/٣١ قيد احتساب الاندثار

١٢٠٠٠٠٠ من حـ/ اندثار وسائط النقل		٣٧١١٤
	١٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/ متراكم اندثار وسائط نقل وانتقال	٢٢١٤

- في ٢٠١٧/١٢/٣١ قيد إثبات المنحة

١٢٠٠٠٠٠ من حـ/ إيراد منح مؤجلة		٢٤٤١
	١٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/ منح عينية	٤٨١١٨

- في ٢٠١٨/١٢/٣١ قيد احتساب الاندثار

١٢٠٠٠٠٠ من حـ/ اندثار وسائط النقل		٣٧١١٤
	١٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/ متراكم اندثار وسائط نقل وانتقال	٢٢١٤

- في ٢٠١٨/١٢/٣١ قيد إثبات المنحة

١٢٠٠٠٠٠ من حـ/ إيراد منح مؤجلة		٢٤٤١
	١٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/ منح عينية	٤٨١١٨

ملاحظة: في حالة اعتماد طريقة مدخل الدخل في أثبات المنح المتعلقة بالموجودات الثابت يوسط حساب إيراد منح مؤجلة بدلاً من حساب احتياطي عام.

مثال رقم (٨):

في ٢٠١٥/١٢/٢ استلمت احدى الشركات منحة مقدارها (٣) مليون دينار عن ماكنة، علماً بأن الشركة في ٢٠١٥/١٢/١٥ اشترت الماكنة بمبلغ (١٢) مليون دينار وعمرها الإنتاجي ثلاث سنوات بنسبة اندثار قسط ثابت وبدون قيمة أنقاض، وبافتراض أن الشركة حققت في كل سنة من (٢٠١٦ – ٢٠١٨) ربح سنوي قبل احتساب الاندثار وقبل الاعتراف بالمنحة مبلغ (١٠) مليون دينار.

المطلوب/ بيان طرق عرض المنحة في سجلات شركة الأمل للمعدات والمكائن.

الحل/ البديل الأول: عرض المنحة كدخل مؤجل:

- في ٢٠١٥/١٢/٢ قيد أثبات مبلغ المنحة المستلمة:

٣٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١	
٣٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ إيراد منح مؤجلة		٢٤٤١

في ٢٠١٥/١٢/١٥ قيد اثبات شراء ماكنة:

١٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/ آلات ومعدات	١١١٣	
١٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية		١٣٤٢١

- في ٢٠١٦/١٢/٣١ يتم الاعتراف بدخل المنحة السنوي ٣٠٠٠٠٠٠÷٣=١٠٠٠٠٠٠

١٠٠٠٠٠٠ من حـ/ إيراد منح مؤجلة	٢٤٤١	
١٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ منح تشغيلية		٤٨١١٥

- قيد أثبات اندثار المولدة ١٢٠٠٠٠٠٠ ÷ ٣=٤٠٠٠٠٠٠

٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ اندثار آلات ومعدات	٣٧١١٣	
٤٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ متراكم اندثار آلات ومعدات		٢٢١٣

ويتم تكرار قيد الاعتراف بالمنحة واحتساب الاندثار نهاية كل سنة

قائمة الدخل الجزئية للسنة المنتهية في ١٢/٣١/ ٢٠

التفاصيل	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	المجموع
الربح قبل الاندثار والمنحة	١٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠
يطرح اندثار آلات ومعدات	٤٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠
يضاف مبلغ المنحة	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠
الربح	٧٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠٠

قائمة الميزانية الجزئية كما في١٢/٣١/ ٢٠

التفاصيل	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
الأصول غير المتداولة			
آلات ومعدات	١٢٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠
يطرح: متراكم الاندثار	٤٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠
القيمة الدفترية	٨٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	–
الالتزامات			
دخل منحة مؤجل	٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	–

الحل/ البديل الثاني: عرض المنحة كتخفيض من قيمة الأصل

٢٠١٦/١/٢ قيد اثبات شراء المولدة:

١٢٠٠٠٠٠٠	من حـ/ آلات ومعدات	١١١٣
	١٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٢٠١٦/١/٢ قيد أثبات مبلغ المنحة المستلمة:

٣٠٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
	٣٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ آلات ومعدات	١١١٣

في ٢٠١٦/١٢/٣١ قيد أثبات اندثار الماكنة ٩٠٠٠٠٠٠ ÷ ٣=٣٠٠٠٠٠٠

٣٠٠٠٠٠٠	من حـ/ اندثار آلات ومعدات	٣٧١١٣
	٣٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ متراكم اندثار آلات ومعدات	٢٢١٣

ويتم تكرار قيد الاعتراف بالمنحة واحتساب الاندثار نهاية كل سنة

قائمة الدخل الجزئية للسنة المنتهية في ٢٠ /١٢/٣١

التفاصيل	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	المجموع
الربح قبل الاندثار والمنحة	١٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠
يطرح اندثار آلات ومعدات	٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠
الربح	٧٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠٠

قائمة الميزانية الجزئية كما في٢٠ /١٢/٣١

التفاصيل	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
الأصول غير المتداولة			
آلات ومعدات	٩٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠
يطرح: متراكم الاندثار	٣٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠
القيمة الدفترية	٦٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	–

مثال رقم (٩):

بافتراض نفس معلومات المثال رقم (٨) السابق إلا أنه في ٢٠١٨/٧/١ ونتيجة لإخلال الشركة في شروط المنحة وقد تم الاتفاق مع الشركة على استرداد مبلغ (١,٢) مليون دينار من مبلغ المنحة.

المطوب/ المعالجات القيدية في ضوء كل من البديلين لعرض المنحة.

الحل/ في حالة اعتماد البديل الأول: في ٢٠١٨/١/٢

١٠٠٠٠٠٠	من حـ/ إيراد منح مؤجلة	٢٤٤١
٢٠٠٠٠٠	من حـ/ الفائض المتراكم	٢٦٣١
	١٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/ دائنو نشاط غير جاري	٢٣٢٥

- **قيد تسديد المبلغ**

١٢٠٠٠٠٠	من حـ/ دائنو نشاط غير جاري	٢٣٢٥
	١٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

الحل/ في حالة اعتماد البديل الثاني يتم احتساب فرق الاندثار المحتسب

التفاصيل	٢٠١٦	٢٠١٧
الاندثار السنوي في ضوء حصول الشركة كامل المنحة(٩÷٣)	٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠
الاندثار السنوي في حصول الشركة جزء من المنحة(٩+١,٢)÷٣	٣٤٠٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠٠
الفرق في الاندثار	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
الفرق في متراكم الاندثار (٤٠٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠٠)=٨٠٠٠٠٠		

- **في ٢٠١٨/٧/١**

١٢٠٠٠٠٠ من حـ/ آلات ومعدات ١١١٣
١٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/ دائنو نشاط غير جاري ٢٣٢٥

- **قيد تسديد المبلغ**

١٢٠٠٠٠٠ من حـ/ دائنو نشاط غير جاري ٢٣٢٥
١٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- **قيد أثبات فروقات احتساب الاندثار**

٨٠٠٠٠٠ من حـ/ الفائض المتراكم ٢٦٣١
٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/ متراكم اندثار آلات ومعدات ٢٢١٣

القسم الخامس: حالات عامة من المعالجات المحاسبية

- **(التمويل المركزي)**:

- عند إستلام الدفعة التمويلية من قبل الوحدة الإقتصادية ينظم القيد الآتي:

××× من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١	
××× إلى حـ/ رأس المال المدفوع		٢٦١١

ثم يجري الصرف تباعاً لإقتناء أي نوع من الاصول وذلك أما مباشرة من قبل الوحدة أو عن طريق تأليف لجنة لتنفيذ مشاريع الخطة الإستثمارية تسلف مبلغ مقدم للصرف على الأعمال المكلفة، بانجازها وتكون المعالجة القيدية كالآتي:

أ- في حالة التنفيذ عن طريق تأليف لجنة فينظم القيد الآتي عند التسليف.

إثبات قيد تسليف لجنة تنفيذ مشاريع الخطة

××× من حـ/ سلف مستديمة	١٣٢٧١	
××× إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية		١٣٤٢١

ثم تقوم اللجنة بالصرف تباعاً لتنفيذ العمل المكلفة به من السلفة المستديمة التي بحوزتها وتقوم بتسديد القوائم والمستندات المعززة لمصروفاتها، وتقوم الوحدة في ذات الوقت باستدامة السلفة التي بحوزة اللجنة وعند انتهاء اللجنة من العمل المكلفة بتنفيذه يجري إعادة المتبقي من السلفة وينظم القيد الآتي:

إثبات قيد تسوية السلفة واسترداد المتبقي منها

××× من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١	
××× من حـ/ المصروفات النوعية	٣	
××× إلى حـ/ سلف مستديمة		١٣٢٧١

بعد الإنتهاء من تنفيذ المشروع وحصر الكلفة الفعلية له يجري إعادة أي مبلغ مستلم زيادة عن كلفته الفعلية من دائرة المحاسبة عن حساب تنفيذ المشروع إلى الوحدة الإقتصادية المذكورة بموجب القيد الآتي:

××× من حـ/ رأس المال المدفوع	٢٦١١	
××× إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية		١٣٤٢١

يطبق هذا الجانب من النظام عند إقرار المشروع المعد من قبل اللجنة بالنسبة لإسلوب معالجة التمويل المركزي للإنفاق الرأسمالي من قبل خطة التنمية من قبل وزارة التخطيط. أما الحالة الثانية وهي التي يجري فيها إقتناء المشروع كاملاً سواء جاء نقلاً من وحدة اقتصادية أخرى أو منفذ من قبل الدوائر ذات العلاقة المنفذة للمشاريع الإستثمارية، وعليه لا ينظم أي قيد ضمن المجموعة الدفترية للوحدة المستفيدة لحين إستلام الأصل كاملاً من الوحدة الإقتصادية ذات العلاقة وعندها ينظم القيد الآتي:

إثبات قيد إستلام الأصول

××× من حـ/ اراضي	١١١١	
××× من حـ/ مباني	١١١٢١	
××× من حـ/ منشآت سكنية	١١١٢٣	
××× من حـ/ وسائل نقل بالسيارات	١١١٤١	
××× من حـ/ عدد	١١١٥١	
××× من حـ/قوالب	١١١٥٢	
××× من حـ/ أثاث	١١١٦١	
××× إلى حـ/ رأس المال المدفوع		٢٦١١

وقبل الإنتهاء من المعالجة القيدية للاصول غير المتداولة لا بد من الإشارة إلى المعالجة القيدية لتلك المبالغ التي تصرف من أجل الحصول على خدمات تستفيد منها الوحدة والمتمثلة:

نفقات التأسيس:

وهي تلك المصاريف الناشئة قبل تواجد الشخصية المعنوية للوحدة الإقتصادية كمصاريف دراسة الجدوى الإقتصادية ومصاريف التسجيل والنشر والإعلان، وتعتبر نفقات التأسيس نفقات فترة تعالج نفس سنة تكبدها وتثبت على حساب مصروفات اخرى.

مثال: بلغت كلفة دراسة الجدوى الإقتصادية لمشروع إنشاء مجمع صناعي في التاجي (٥٠٠) ألف دينار.

إثبات قيد إستحقاق كلفة الدراسة

٥٠٠٠٠٠	من حـ/ مصروفات اخرى	٣٣٩٩
	٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

القروض الممنوحة والقروض المستلمة:

مثال: قامت الشركة العامة لصناعة البطاريات بإقراض (١٠٠) مليون دينار المنشأة العامة للصناعات الكهربائية بفائدة (٣%)ولفترة (٦) شهور:

١- المعالجة القيدية في سجلات الشركة العامة لصناعة البطاريات

١٠٠٠٠٠٠٠٠	من حـ/قروض ممنوحة قصيرة للقطاع العام	١٣٥١١
	١٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٢- المعالجة القيدية في سجلات الشركة العامة للصناعات الكهربائية

١٠٠٠٠٠٠٠٠	من حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
	١٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/قروض مستلمة قصيرة من القطاع العام	٢٣٥١١

٣- يتم احتساب فائدة القرض في نهاية السنة او عند التسديد.

٤-في حالة تسديد كامل القرض أو جزءا منه فأن المعالجة القيدية في كلا الوحدتين يكون بعكس القيد المثبت أعلاه.

الذمم المدينة والدائنة:

وقد التجأ النظام المحاسبي إلى تقسيم حسابات الذمم المدينة والدائنة إلى الحسابات الآتية:

أسم الحساب	الدليل	أسم الحساب	الدليل
المدينون تجاريون	١٣٢١	دائنون تجاريون	٢٣٢١
أوراق القبض	١٣٢٢	أوراق الدفع	٢٣٢٢
حسابات جارية مدينة	١٣٢٣	حسابات جارية دائنة	٢٣٢٣
مدينو نشاط التشييد	١٣٢٤	حسابات التعهدات	٢٣٢٤
مدينو النشاط غير جاري	١٣٢٥	دائنو النشاط غير جاري	٢٣٢٥
حسابات مدينة متنوعة	١٣٢٦	حسابات دائنة متنوعة	٢٣٢٦
سلف	١٣٢٧	استقطاعات لحساب الغير	٢٣٢٧
		دائنو توزيع الأرباح	٢٣٢٨
مدينو عقود التاجير	١٣٢٩	دائنو أسعار الصرف المؤجلة	٢٣٢٩

وفيما يأتي المعالجة القيدية للحسابات أعلاه:

١- **المدينون التجاريون والمجهزون التجاريون:**

مثال (١): قامت شركة المخازن العراقية بشراء بدلات رجالية ونسائية من الشركة العامة للخياطة بقيمة (١٠) مليون دينار على الحساب.

أ) تثبيت قيد المبيعات في سجلات الشركة العامة للخياطة

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/مدينون قطاع عام		١٣٢١١
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ ايراد المبيعات		٤١٢١

ب) تثبيت قيد التسديد في سجلات الشركة العامة للخياطة

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية		١٣٤١١١
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مدينون قطاع عام		١٣٢١١

ج) تثبيت عملية الشراء في سجلات شركة المخازن العراقية

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مشتريات بضائع بغرض البيع محلية		٣٥١١
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/دائنون قطاع عام		٢٣٢١١

د) تثبيت قيد التسديد في سجلات شركة المخازن العراقية

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ دائنون قطاع عام		٢٣٢١١
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية		١٣٤٢١

مثال(٢): قامت الشركة العامة للصناعات الكهربائية بتصنيع قالبين في ورشها لحساب الشركة العامة لصناعة القابلوات في الناصرية بكلفة (١,٥) مليون دينار.

أ) تثبيت القيد في سجلات الشركة العامة للصناعات الكهربائية

١٥٠٠٠٠٠ من حـ/ مدينون تجاريون		١٣٢١
١٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/إيرادات تشغيل للغير		٤٤١

ب) تثبيت القيد في سجلات الشركة العامة لصناعة القابلوات في الناصرية

١٥٠٠٠٠٠ من حـ/قوالب	١٢١٥٢	
١٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/دائنون تجاريون		٢٣٢١
١٥٠٠٠٠٠ من حـ/قوالب	١١١٥٢	
١٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/قوالب		١٢١٥٢

٢-**أوراق القبض وأوراق الدفع:**

مثال: في المثال السابق لو اتفقت شركة المخازن العراقية مع الشركة العامة للخياطة على التسديد بموجب أوراق الدفع، فأن المعالجة القيدية في الفقرات (ب، د) ستكون كالآتي:

ب) تثبيت قيد التحصيل بأوراق تجارية في سجلات الشركة العامة للخياطة

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/أوراق قبض قطاع عام		١٣٢٢١
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مدينون قطاع عام		١٣٢١١

د) تثبيت قيد التسديد بأوراق تجارية في سجلات شركة المخازن العراقية

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ دائنون قطاع عام		٢٣٢١١
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ أوراق دفع قطاع عام		٢٣٢٢١

هـ) قامت الشركة العامة للخياطة بإيداع أوراق القبض للمصرف لغرض التحصيل

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/أوراق قبض برسم التحصيل	١٣٢٢٦
١٠٠٠٠٠٠٠إلى حـ/أوراق قبض قطاع عام	١٣٢٢١

و) قامت شركة المخازن العراقية بتسديد أوراق الدفع في تأريخ إستحقاقها

القيد في سجلات الشركة العامة للخياطة

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/أوراق قبض برسم التحصيل	١٣٢٢٦

القيد في سجلات شركة المخازن العراقية

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/أوراق دفع قطاع عام	٢٣٢٢١
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

القيمة الحالية للمبالغ الآجلة:

على فرض ان فترة السداد المتفق عليها في المثالين السابقين كانت بعد ستة اشهر عندها يثبت القيد الاتي وعلى فرض ان القيمة الحالية كانت (٩٥٠٠٠٠٠) دينار:

- **تثبيت قيد البيعبالأجل أو بأوراق تجارية في سجلات الشركة العامة للخياطة**

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مدينون قطاع عام	١٣٢١١
١٠٠٠٠٠٠٠ أو من حـ/أوراق قبض قطاع عام	١٣٢٢١
٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ فوائد	٤٣٧
٩٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ ايراد المبيعات	٤١٢١

- **تثبيت قيد التسديد بأوراق تجارية في سجلات شركة المخازن العراقية**

٩٥٠٠٠٠٠ من حـ/ مشتريات بضائع بغرض البيع محلية	٣٥١١
٥٠٠٠٠٠ من حـ/ الفوائد	٣٣٧
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/دائنون قطاع عام	٢٣٢١١
١٠٠٠٠٠٠٠ أو إلى حـ/ أوراق دفع قطاع عام	٢٣٢٢١

ملاحظة: يراجع مثال٥/ عن الذمم المدينة واوراق القبض ضمن القسم الثالث الأدوات المالية لاحتساب الديون المشكوك في تحصيلها.

٣- حسابات جارية مدينة وحسابات جارية دائنة:

مثال (١): قامت الشركة العامة لتجارة السيارات بإرسال عدد من الأثاث المتواجد في مخازنها إلى فرعها في الموصل وقد بلغت كلفته (٣٠٠) ألف دينار.

أ- **تثبيت القيد في سجلات الشركة العامة لتجارة السيارات**

٣٠٠٠٠٠ من حـ/ حسابات جارية مدينة غير تجارية داخل الوحدة الإقتصادية وفروعها	١٣٢٣١٢
٣٠٠٠٠٠ إلى حـ/أثاث	١٢١٦١

ب- **تثبيت القيد في سجلات فرع الشركة في الموصل**

٣٠٠٠٠٠ من حـ/الأثاث	١٢١٦١
٣٠٠٠٠٠ إلى حـ/حسابات جارية دائنة داخل الوحدة الإقتصادية وفروعها	٢٣٢٣١٢

خدمات التشغيل:

مثال: بسبب الاختناق الحاصل في قسم الطلاء في المجمع الصناعي في ديالىفأنه يقوم بإرسال إنتاجه من "ستيتر المروحة" إلى الشركة العامة للصناعات الكهربائية لغرض طلائه في قسم الطلاء وقد بلغت عدد الوحدات المرسلة لشهر آب/٢٠٠٦ (٣٥) ألفستيتر مروحة بلغت كلفة طلاءها (١,٣٥) مليوندينار جرى تسديدها إلى الشركة من قبل المجمع.

١٣٥٠٠٠٠ من حـ/خدمات التشغيل	٣٤٢
١٣٥٠٠٠٠ إلى حـ/دائنون تجاريون	٢٣٢١

٤- سلف التعهدات الثانوية وحسابات التعهدات:

حساب سلف التعهدات الثانوية:

وهي المبالغ المدفوعة من قبل الوحدات الإقتصادية التي تقوم بأعمال المقاولات للغير (أو شركات المقاولات) إلى المتعهدين الثانويين كسلف لأغراض انجاز الأعمال أو تقديم الخدمات.

ويكون القيد في سجلات شركات المقاولات كما يأتي:

xxx من حـ/سلف التعهدات الثانوية	١٣٢٤٢
xxx إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

أما في سجلات المتعهدين الثانويين فيكون القيد كما يأتي:

xxx من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
xxx إلى حـ/دفعات مستلمة مقدماً	٢٣٢٤١

حسابات التعهدات:

المبالغ التي تستلمها شركات المقاولات (أو المقاولون الثانويين والمتعهدين) من الجهات المستفيدة من المقاولة أو الخدمة، وينقسم هذا الحساب إلى:

أولا: حساب سلف مستلمة مقدماً:

كالدفعات المقدمة عند البدء بالأعمال أو أية سلفة خاصة ويجعل هذا الحساب دائناً بالمبالغ المستلمة وحساب النقدية مديناً في سجلات المقاولين.

xxx من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
xxx إلى حـ/ دفعات مستلمة مقدماً	٢٣٢٤

أما في سجلات الوحدات المستفيدة من المقاولة فيجعل حساب الدفعات المقدمة أو حساب المشروع مديناً وحساب النقدية لدى المصارف دائناً.

xxx من حـ/الدفعات المقدمة أو	١٢٥١
xxx من حـ/الانفاق الرأسمالي (حسب نوعه)	١٢
xxx إلى حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

ثانياً: حساب الذرعات المنجزة:

المبالغ المستلمة لقاء الذرعات المنجزة إذ يجعل دائناً وحساب النقدية مديناً في سجلات المقاولين وكما يأتي:

xxx من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
xxxإلى حـ/الذرعات المنجزة	٢٣٢٤٢

٥- مدينو نشاط غير جاري ودائنو نشاط غير جاري:

ويستعمل هذين الحسابان لتثبيت العلاقة المالية الناشئة عن التزامات ليس لها علاقة بنشاط الوحدة الأساسي كبيع الموجودات الثابتة والاستثمارات المالية وشراءها. وقد جرى التطرق إلى المعالجة القيدية للحسابين من خلال المعالجة القيدية لحسابات الموجودات الثابتة والاستثمارات المالية.

٦- حسابات مدينة متنوعة وحسابات دائنة متنوعة:

وقسمت الحسابات أعلاه إلى المجموعات الآتية:

أسم الحساب	الدليل	أسم الحساب	الدليل
تأمينات لدى الغير	١٣٢٦١	تأمينات مستلمة	٢٣٢٦١
إيرادات مستحقة	١٣٢٦٢	إيرادات مستلمة مقدماً	٢٣٢٦٢
مصاريف مدفوعة مقدماً	١٣٢٦٣	مصاريف مستحقة	٢٣٢٦٣
		رواتب وأجور مستحقة	٢٣٢٦٤
		رواتب وأجور معادة	٢٣٢٦٥
		هيئة التقاعد الوطنية	٢٣٢٦٦
وزارة المالية–رواتب اجازات الامومة والملتحقين بالخدمة العسكرية	١٣٢٦٧	دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال	٢٣٢٦٧
فروقات نقدية ومخزنية واصول غير متداولة مدينة	١٣٢٦٨	استقطاعات لحساب الغير	٢٣٢٧
فروقات نقدية ومخزنية واصول غير متداولة مدينة لظروف عادية	١٣٢٦٨١	دائنو توزيع الارباح	٢٣٢٨
فروقات نقدية ومخزنية واصول غير متداولة مدينة لظروف غير عادية	١٣٢٦٨٢		
طلبات التعويض	١٣٢٦٩	دائنو أسعار الصرف المؤجلة	٢٣٢٦٩
		استقطاعات لحساب الغير	٢٣٢٧
		دائنو توزيع الأرباح	٢٣٢٨

٦-١ تأمينات لدى الغير والتأمينات المستلمة:

ويظهر هذا الحساب تأمينات العقود والهاتف، المياه، إنارة، العطاءات. وفي حالة دفع الوحدة لهذه التأمينات يستخدم حساب تأمينات لدى الغير أما في حالة إستلامها المبالغ فتسجل لحساب تأمينات مستلمة.

مثال (١): قامت الشركة العامة للصناعات الميكانيكية بدفع تأمينات عن الهاتف في الشركة إلى مديرية البرق والهاتف في محافظة بابل وقد بلغت (٨٠) ألف دينار.

إثبات قيد دفع التأمينات

٨٠٠٠٠ من حـ/تأمينات لدى الغير	١٣٢٦١
٨٠٠٠٠ إلى حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

مثال (٢): قامت الشركة العامة للغزل والنسيج بإستلام تأمينات متعهد النقل لمنتسبيها وقد بلغت (١) مليون دينار.

١٠٠٠٠٠٠ من حـ/نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
١٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/تأمينات مستلمة	٢٣٢٦١

٦-٢ الإيرادات المستحقة والإيرادات المستلمة مقدماً:

الإيرادات المستحقة:

وتمثل إيراد أوراق مالية مستحقة، فوائد دائنة، إيجارات دائنة، تعويضات إيرادات متنوعة ويثبت في الجانب المدين ما استحق من هذه الإيرادات والجانب الدائن ما قبض منها فعلاً.

الإيرادات المستلمة مقدماً:

وتمثل إيرادات الإيجار، الفوائد، إيرادات متنوعة ويثبت في الجانب الدائن ما قبض منها فعلا والجانب المدين ما استحق من هذه الإيرادات.

مثال (١): قامت الشركة العامة للصناعات الكهربائية بتثبيت إيرادات الأوراق المالية التي تحققت خلال السنة المالية والتي لم تدفع بعد وقد بلغت (٥٠) مليوندينار.

٥٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/الإيرادات المستحقة	١٣٢٦٢
٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/إيراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية	٤٣٥١

مثال (٢): استلمت الشركة العامة لتجارة السيارات إيجار مقدم لمدة سنتين من قبل أحد المؤجرين لأبنيتها وقد بلغت (٤٠) مليون دينار.

٤٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
٢٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/الإيرادات المستلمة مقدماً	٢٣٢٦٢
٢٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/إيجار مباني (حسب النوع)	٤٣٤١٢

٦-٣ المصاريف المدفوعة مقدماً والمصاريف المستحقة:

المصاريف المدفوعة مقدماً:

هي تلك المصاريف التي جرى دفعها خلال السنة المالية إلا أنها تستحق فعلاً في السنة أو السنوات القادمة. مثال ذلك الإيجارات، الإشتراكات، التأمين.

المصاريف المستحقة:

هي تلك المصاريف التي تحققت خلال السنة المالية إلا إنه لم يجرِ دفعها خلال السنة. مثال ذلك مصاريف الماء والكهرباء والمجاري والهاتف والبرق.

مثال (١): قامت شركة المخازن العراقية بالاشتراك في إحدى المجلات الأجنبية وقد جرى دفع اشتراك لمدة ثلاث سنوات بلغ (٩٠٠) ألف دينار.

٣٠٠٠٠٠ من حـ/ اشتراكات وانتماءات خارجية	٣٣٦١٢
٦٠٠٠٠٠ من حـ/ مصاريف مدفوعة مقدماً	١٣٢٦٣
٩٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

مثال (٢): لدى تنظيم الحسابات الختامية للمنشأة العامة لصناعة البطاريات لاحظ المحاسب عدم ورود قائمة الكهرباء للشهر الأخير من السنة. وقد قدر مبلغها (١٥٠) ألفدينار.

١٥٠٠٠٠ من حـ/الكهرباء	٣٢٧٢
١٥٠٠٠٠ إلى حـ/مصاريف مستحقة	٢٣٢٦٣

٦-٤ رواتب وأجور مستحقة:

ويمثل هذا الحساب إستحقاقات المنتسبين من الرواتب والأجور الواجبة الدفع.

مثال (١): بلغ مجموع الرواتب الاسمية لمنتسبي شركة الصناعات الكهربائية (٤٠) مليون دينار، في حين كانت المخصصات الشهرية والاستقطاعات لحساب الغير كما يأتي:

المبلغ	البيان
١٦٠٠٠٠٠٠	دينار مخصصات عائلية
٢٠٠٠٠٠٠٠	دينارمخصصات مهنية وفنية
١٠٠٠٠٠٠٠	دينار أجورأعمالإضافية
٢٠٠٠٠٠٠	دينار سلف العقاري

فيكون القيد المحاسبي في سجلات الشركة كما يأتي:

من مذكورين	
٤٠٠٠٠٠٠٠ حـ/الرواتب	٣١١١
١٦٠٠٠٠٠٠ حـ/ مخصصات عائلية	٣١١٤
٢٠٠٠٠٠٠٠ حـ/ مخصصات مهنية وفنية	٣١١٥
١٠٠٠٠٠٠٠ حـ/ أجور أعمال إضافية	٣١١٦
إلى مذكورين	
٢٠٠٠٠٠٠ حـ/ استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير	٢٣٢٧١
٨٤٠٠٠٠٠٠ حـ/ رواتب وأجور مستحقة	٢٣٢٦٤

٦-٥ رواتب وأجور معادة:

ويجعل هذا الحساب دائناً بالأجور والرواتب المعادة للصندوق من قبل لجنة توزيع الرواتب وذلك لعدم وجود ذوي العلاقة أو تمتعهم بإجازات أثناء عملية توزيع الرواتب ويكون القيد:

××× من حـ/نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
××× إلى حـ/رواتب وأجور معادة	٢٣٢٦٥

٦-٦ هيأة التقاعد الوطنية ودائرة التقاعد والضمان الإجتماعي:

ويجعل كلا الحسابين دائناً بما يجري استقطاعه من المنتسبين عن التوقيفات التقاعدية والضمان الاجتماعي وبالإضافة إلى تثبيت حصة الوحدة الإقتصادية من هذه التوقيفات والضمان الاجتماعي ويجعل الحساب مديناً بما يجري تسديده لهذه الجهات.

قيد تثبيت حصة الوحدة الإقتصادية من التوقيفات التقاعدية والضمان الاجتماعي

××× من حـ/ حصة الوحدة الإقتصادية في التقاعد	٣١٤١
××× إلى حـ/هيأة التقاعد الوطنية	٢٣٢٦٦

××× من حـ/ حصة الوحدة الإقتصادية في الضمان	٣١٥١
××× إلى حـ/دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال	٢٣٢٦٧

٧-السلف:

يمثل هذا الحساب حركة جميع المبالغ الممنوحة من قبل الوحدة لمنتسبيها سواء كانت لتأدية أعمال لها أو سلف شخصية. وقد ميز النظام ثلاثة أنواع من السلف وهي السلف لأغراض النشاط، سلف المنتسبين، سلف الزواج.

٧-١ سلف لأغراض النشاط:

يشمل هذا الحساب مبالغ السلف المؤقتة التي تدفع للعاملين لتغطية نفقات لها علاقة بعمل الوحدة ولا تكتسب صفة الديمومة.

مثال: قامت الشركة العامة لإستيراد الحديد والخشب بتأليف لجنة لشراء بعض الرافعات من السوق المحلي وقد جرى تسليف اللجنة مبلغ (١٥) مليون دينار.

١٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/سلف لأغراض النشاط	١٣٢٧٢
١٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٧-٢ سلف المنتسبين:

وهي المبالغ التي تمنح للمنتسبين لأغراضهم الخاصة أو تدفع نيابة عنهم وتسترد منهم خلال الفترة، مثل قيام الوحدة بشراء دراجات للعاملين يقسط ثمنها وتخصم من رواتبهم.

مثال: قامت الشركة العامة للصناعات الهندسية بتسديد مبلغ (٣٥٠) ألف دينار إلى هيئة التقاعد الوطنية وذلك عن إضافة خدمة لأحد عامليها وقد اعتبر المبلغ كسلفة عليه تستقطع من راتبه.

٣٥٠٠٠٠ من حـ/ سلف المنتسبين	١٣٢٧٣
٣٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٧-٣ **سلف الزواج:**

مثال: قدم أحد المنتسبين في الشركة العامة للغزل والنسيج طلباً بمنحه سلفة زواج قدرها مليون دينار استناداً إلى القوانين والتعليمات النافذة.

١٠٠٠٠٠٠ من حـ/ سلف الزواج	١٣٢٧٤
١٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٨- **استقطاعات لحساب الغير:**

وقد ميز النظام بين نوعين من الاستقطاعات وهي:

٨-١ **استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير:**

ويجعل هذا الحساب دائناً بجميع المبالغ التي يجري استقطاعها من إستحقاق المنتسبين بالوحدة لصرفها إلى مستحقيها ويجعل الحساب مديناً بما يسدد لتلك الجهات من مبالغ. وغالبا ما تكون الاستقطاعات ناجمة عن اشتراكات أو جزاءات أو أقساط تأمين.

٨-٢ **استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير:**

ويجعل هذا الحساب دائناً بجميع المبالغ التي يجري استقطاعها من الغير (المقاولين، متعهدي النقل، متعهدي توريد) لصرفها إلى مستحقيها ويجعل الحساب مديناً بما يسدد لتلك الجهات من مبالغ.

مثال (١): قيام بلدية بعقوبة باستقطاع مبلغ (٥٠٠) ألف دينار عن القسط الجامعي لأحد موظفيها.

٥٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير	٢٣٢٧١

مثال (٢): قيام بلدية اليوسفية باستقطاع مبلغ (١,٥) مليون دينار من مقاول لحساب ضريبة الدخل من الذرعة المنجزة والبالغة (٥٠) مليون دينار.

٥٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ المباني	١٢١٢١
١٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير	٢٣٢٧٢
٤٨٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ دائنو نشاط غير جاري	٢٣٢٥

٩- **دائنو توزيع الأرباح:**

يمثل هذا الحساب الحصص التي تقرر تخصيصها من الفائض القابل للتوزيع بموجب حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر واستناداً إلى القوانين والقرارات والتعليمات الصادرة بشأن تحديد نسبة وإسلوب التوزيع للفائض ويجعل هذا الحساب دائناً بالحصص الموزعة للجهات المحددة بالقوانين الخاصة بالتوزيع ومديناً بما يجري سدادهُ من تلك الحصص.

××× من حـ/حساب النشاط الجاري	٢٦٩١
××× إلى حـ/دائنو توزيع الأرباح	٢٣٢٨

الصكوك والحوالات:

في بعض الحالات تكون المبالغ المقبوضة من قبل الوحدة عن تسديدات دائنة على شكل صكوك مسحوبة على فروع للمصرف في غير محافظة الوحدة وفي هذه الحالة يجري إرسال الصك لغرض التحصيل ولا يسجل لحساب الوحدة الإقتصادية أو الوحدة إلا عند إستلام إشعار التحصيل.

مثال: استلمت الشركة العامة لتجارة السيارات مبلغ (١٨٠) مليون دينار من الشركة العامة لصناعة المطاط في القادسية وذلك لقاء وسائط النقل المباعة إليها، وقد جرى إيداع الصك لدى المصرف من قبل الشركة.

١٨٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقد لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
١٨٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مدينون قطاع عام	١٣٢١١

١٨٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/صكوك وحوالات قيد التحصيل	١٣٤٤١
١٨٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/نقد لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١

وقد ورد فيما بعد إشعار المصرف باستحصال المبلغ وسجل لحساب الشركة.

١٨٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
١٨٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/صكوك وحوالات قيد التحصيل	١٣٤٤١

في بعض الحالات قد يجري إعادة الصك وعدم صرفه بسبب وجود خطأ فيه ففي هذه الحالة ينظم القيد الآتي. ويجري إعادة الصك إلى العميل.

١٨٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ صكوك وحوالات مرفوضة	١٣٤٤٤
١٨٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ صكوك وحوالات قيد التحصيل	١٣٤٤١

١٨٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مدينون قطاع عام	١٣٢١١
١٨٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ صكوك وحوالات مرفوضة	١٣٤٤٤

رأس المال والإحتياطيات والتخصيصات:

رأس المال:

عبارة عن مقدار الأموال التي تمتلكها الوحدة عند تأسيسها أو خلال فترة تواجدها وذلك لتمشية أعمالها وهي إما أن تكون أموال مستلمة من قبلها نقدا أو عيناً مدفوعة من قبل المساهمين أو عن طريق مساهمة الحكومة.

١- ويجري توفير قيمة الأصول غير المتداولة في وحدات القطاع العام وذلك عن طريق إنشائها من قبل الدولة واستناداً إلى ميزانية مشاريع الخطة ووفق المبالغ المرصدة في تلك الميزانيات. ويجري تنفيذ

المشاريع التي تؤسس لأول مرة إما عن طريق الدوائر ذات العلاقة المنفذة لمشاريع الخطة. وفي هذه الحالة فان الوحدة تقوم بإستلام المشروع كاملاً بكافة أصوله وينظم القيد الآتي:

××× من حـ/مباني	١١١٢١
××× من حـ/مخازن وخزانات وسايلوات	١١١٢٢
××× من حـ/آلات ومعدات	١١١٣
××× من حـ/وسائط نقل وانتقال	١١١٤
××× من حـ/عدد وقوالب	١١١٥
××× من حـ/أثاث وأجهزة مكاتب	١١١٦
××× من حـ/مخزون الخامات والمواد الأولية	١٣١١
××× من حـ/نقدية لدى المصارف	١٣٤٢
××× إلى حـ/رأس المال المدفوع	٢٦١١

أو أن يجري تنفيذ تكوين المشروع أمانة من قبل الوحدة الإقتصادية الرئيسة التي ستنتقل إليها الوحدة الفرعية بعد التكوين وفي هذه الحالة فان التخصيصات السنوية ستنقل إلى الوحدة الإقتصادية الرئيسة لغرض الصرف على إنشاء المشروع وتكون المعالجة القيدية كما ورد في حالات إقتناء الأصول عن طريق التمويل المركزي.

٢- ما تحتجزه الوحدة خلال حياتها من الفائض المتحقق من نشاطها وذلك طبقا للقوانين والتعليمات الصادرة بهذا الشأن فيكون القيد الآتي:

××× من حـ/ حساب النشاط الجاري	٢٦٩١
××× إلى حـ/ إحتياطي عام	٢٦٢٢٢
××× من حـ/إحتياطي عام	٢٦٢٢٢
××× إلى حـ/ رأس المال المدفوع	٢٦١١

<u>رأس المال الإضافي:</u>

وتكون المعالجة القيدية لرأس المال الإضافي كالآتي:

××× من حـ/ حساب النشاط الجاري	٢٦٩١
××× إلى حـ/ رأس المال الإضافي (حسب نوعها)	٢٦٢

والمعالجة القيدية للفائض المتراكم كالآتي:

××× من حـ/ حساب النشاط الجاري	٢٦٩١
××× إلى حـ/ الأرباح المحتجزة (الفائض المتراكم)	٢٦٣١

والمعالجة القيدية للعجز المتراكم كالآتي:

××× من حـ/ الأرباح المحتجزة (العجز المتراكم)	٢٦٣٢
××× إلى حـ/ حساب النشاط الجاري	٢٦٩١

أما إطفاء العجز المتراكم فيجري وفقا لأحكام القوانين النافذة.

حساب النشاط الجاري:

يظهر رصيد الحساب نتيجة العمليات الجارية خلال السنة المالية من نشاط جاري ونشاط عرضي للوحدة. ويجعل هذا الحساب مديناً بكافة حسابات الإستخدامات ودائناً بكافة حسابات الإيرادات وذلك بموجب قيود تنظم "قيود غلق" لتثبيت العملية. إن ترحيل هذين المجموعتين من الحسابات تظهر لنا رصيد حساب النشاط مديناً (ويمثل عجزاً لنشاط الوحدة) يجري تسويته في حساب العجز المتراكم حساب رقم (٢٦٣٢)، أو دائناً (فائضاً قابل للتوزيع وفق القوانين والأنظمة) يجري تسويته في حساب دائنو توزيع الأرباح والرصيد المتبقي يجري تسويته في حساب الفائض المتراكم حساب رقم (٢٦٣١). وفيما يأتي المعالجة القيدية: –

(الأصل أن تنظم القيود على كافة المستويات كي يجري من واقعها غلق الحسابات المصرحة في بطاقات الأستاذ).

١ – قيد غلق الإستخدامات:

××× من حـ/حساب النشاط الجاري	**٢٦٩١**
××× إلى حـ/رواتب وأجور	**٣١**
××× إلى حـ/المستلزمات السلعية	**٣٢**
××× إلى حـ/المستلزمات الخدمية	**٣٣**
××× إلى حـ/المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل	**٣٤**
××× إلى حـ/مشتريات بضائع والأراضي بغرض البيع	**٣٥**
××× إلى حـ/كلف الإنتاج والبضائع المباعة	**٣٦**
××× إلى حـ/الإندثاراتوالاطفاءات	**٣٧**
××× إلى حـ/المصروفات التحويلية	**٣٨**
××× إلى حـ/المصروفات والخسائر الأخرى	**٣٩**

٢ – قيد غلق الإيرادات:

××× من حـ/إيراد النشاط السلعي	٤١
××× من حـ/إيراد النشاط التجاري	٤٢
××× من حـ/إيراد النشاط الخدمي	٤٣
××× من حـ/إيراد التشغيل للغير	٤٤
××× من حـ/كلفة الاصول المصنعة داخلياً	٤٥
××× من حـ/كلف الإنتاج المحول للمخازن	٤٦
××× من حـ/الإيرادات التحويلية	٤٨
××× من حـ/الإيرادات والمكاسب الأخرى	٤٩
××× إلى حـ/حساب النشاط الجاري	٢٦٩١

٣- في حالة ظهور رصيد حساب النشاط الجاري مديناً:

من حـ/الأرباح المحتجزة (العجز المتراكم)	٢٦٣٢
إلى حـ/حساب النشاط الجاري	٢٦٩١

٤- في حالة ظهور رصيد حساب النشاط الجاري دائناً:

إن الرصيد الدائن لحساب النشاط الجاري يوزع بين واحد أو أكثر من الحسابات المذكورة في القيد أدناه حسب أحكام القوانين النافذة ذات العلاقة.

××× من حـ/ حساب النشاط الجاري	٢٦٩١
××× إلى حـ/رأس المال المدفوع	٢٦١١
××× إلى حـ/رأس المال الاضافي	٢٦٢
××× إلى حـ/ الأرباح المحتجزة (الفائض المتراكم)	٢٦٣١
××× إلى حـ/دائنو توزيع الأرباح	٢٣٢٨

الحسابات المتقابلة المدينة والدائنة:

وهي تلك الحسابات التي وضعت لإغراض الرقابة والسيطرة وخدمة للتخطيط والحسابات القومية. وتقسم إلى الحسابات الآتية: -

أسم الحساب	الدليل	أسم الحساب	الدليل
حركة الإنتاج التام والبضائع والأراضي بسعر البيع	١٩١	مقابل حركة الإنتاج التام والبضائع والأراضي بسعر البيع	٢٩١
حسابات الإلتزامات المدينة	١٩٢	حسابات الإلتزامات الدائنة	٢٩٢
حسابات النتيجة المدينة	١٩٣	حسابات النتيجة الدائنة	٢٩٣
حسابات بالقيمة الرمزية	١٩٤	مقابل حسابات بالقيمة الرمزية	٢٩٤
أصول اثرية وفنية	١٩٥	مقابل أصول اثرية وفنية	٢٩٥
حركة الاستثمار في المشتقات المالية	١٩٦	مقابل حركة الاستثمار في المشتقات المالية	٢٩٦

١- حركة الإنتاج التام والبضائع والأراضي بسعر البيع:

ويحقق هذا الحساب ومقابله هدف (١) الرقابة على مخزون الإنتاج التام. (٢) توفير البيانات عن الإنتاج لأغراض التخطيط والمتابعة. وتتحقق الرقابة على مخزون الإنتاج التام عن طريق مطابقة قوائم الجرد الفعلي للكميات المقومة بسعر البيع مع رصيد هذا الحساب إضافة إلى ذلك فأن قرار تغيير الأسعار بالزيادة والنقصان للإنتاج تجري الرقابة عليها عن طريق تثبيتها في هذا الحساب، أما توفير البيانات عن الإنتاج عن طريق حصر حركة الإنتاج مقوما بأسعار البيع في نهاية كل فترة أو خلال أي فترة فأنها تحقق إسلوب المتابعة في تنفيذ الخطط الإنتاجية على المستوى القومي، والمعالجة القيدية للحساب أعلاه كالآتي:

يجعل الحساب أعلاه مديناً وحسابه المقابل دائناً في الحالات الآتية:

أ. إثبات قيد الإنتاج في أول المدة.

ب. إثبات قيد الإنتاج الشهري.

ج. إثبات قيد مردودات ومرتجعات المبيعات.

د. إثبات قيد فروقات الأسعار بالزيادة.

ويجعل الحساب أعلاه دائنا وحسابه المقابل مديناً في الحالات الآتية:

أ. إثبات قيد الإنتاج آخر المدة.

ب. إثبات قيد المبيعات الشهرية.

ج. إثبات قيد مردودات إلى الإنتاج.

د. إثبات قيد فروقات الأسعار بالنقصان.

٢- <u>حسابات الإلتزامات</u>:

وتستخدم حسابات الإلتزامات لغرض بيان وتحديد الالتزام المترتب على الوحدة الإقتصادية أو لصالحها من قبل الغير والناشئة من خلال مزاولة نشاطها في التعامل مع الغير.

وتقسم حسابات الإلتزامات إلى:

- التزامات ناشئة عن الإعتمادات المستندية المستلمة والصادرة.
- التزامات ناشئة عن خطابات الضمان المستلمة والصادرة.
- التزامات العقود.

٢-١ <u>التزامات ناشئة عن الإعتمادات المستندية المستلمة والصادرة</u>:

ويترتب على الوحدة الإقتصادية التزام في حالة تثبيت إعتماد مستندي صادر لصالح المجهز في الخارج وذلك تجاه المصرف بتسديد كامل أقيام البضاعة المستوردة على هذا الأساس فإن الوحدة الإقتصادية تقوم بتثبيت كامل قيمة هذا الالتزام عند فتح الإعتماد وتقوم بتخفيضه كلما جرى شحن جزء من البضاعة من المجهز وجرى تسديد أقيامها من قبل الوحدة الإقتصادية وتكون المعالجة القيدية كالآتي:

<u>مثال</u>: قامت الشركة العامة للتصدير بفتح إعتماد مستندي لصالح المجهز الياباني لإستيراد سيارات إنتاجية لدى مصرف الرافدين بكلفة (٤٠) مليون دينار وعلى أن يجري الشحن على عدة دفعات:

٤٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مقابل الإعتمادات المستندية الصادرة	١٩٢٢
٤٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ الإعتمادات المستندية الصادرة	٢٩٢٢

قام المجهز الياباني بشحن ما كلفته (١٠) مليون دينار وقد جرى تسديدها من قبل الوحدة الإقتصادية المستوردة

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ الإعتمادات المستندية الصادرة	٢٩٢٢
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مقابل الإعتمادات المستندية الصادرة	١٩٢٢

ويترتب لصالح الوحدة الإقتصادية التزام من قبل المستورد في حالة إشعارها بتثبيت إعتماد مستندي وارد لصالحها ففي هذه الحالة تقوم الوحدة الإقتصادية بتثبيت كامل قيمة الالتزام عند وصول إشعار المصرف بفتح إعتماد مستندي لصالح الوحدة الإقتصادية في العراق ويجري تخفيض هذا الالتزام كلما جرى تسديد جزء من قيمة البضاعة المصدرة من قبل المستوردين في الخارج وتكون المعالجة القيدية كالآتي:

من حـ/الإعتمادات المستندية المستلمة	١٩٢١
إلى حـ/مقابل الإعتمادات المستندية المستلمة	٢٩٢١

وعند قيام الوحدة الإقتصادية بشحن جزء من البضاعة وتسديد ثمنها من قبل المستورد في الخارج يكون القيد الآتي:

من حـ/مقابل الإعتمادات المستندية المستلمة	٢٩٢١
إلى حـ/الإعتمادات المستندية المستلمة	١٩٢١

٢-٢ <u>التزامات ناشئة عن خطابات الضمان الصادرة والمستلمة</u>:

ولا تختلف الحالة هذه عما تقدم ذكره في الفقرة السابقة إذ أن الوحدة الإقتصادية في هذه الحالة تقوم بإصدار خطاب ضمان لصالح جهة ثانية وهي بذلك تلتزم تجاه المستفيد بتقديم الضمان اللازم بمقدار مبلغ الخطاب الصادر لتنفيذ الالتزام.

<u>مثال (١)</u>: قامت المؤسسة العامة للتصدير بإصدار خطاب ضمان بمبلغ (١٠٠) مليون دينار لصالح تعاقد في الكويت مع المركز التجاري العراقي وذلك كضمان تنفيذ التزام المركز المذكور اتجاه الجهة المتعاقدة.

١٠٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/مقابل خطابات الضمان الصادرة	١٩٢٤
١٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/خطابات الضمان الصادرة	٢٩٢٤

<u>مثال (٢)</u>: استلمت شركة الرشيد العامة للمقاولات خطاب ضمان صادر عن الشركة العامة لإستيراد المواد الإنشائية بمبلغ (٦٥) مليون دينار ضماناً بتنفيذ عقد شحن المعدات والمواد الإنشائية لصالحها.

فيكون القيد في سجلات شركة الرشيد العامة للمقاولات كما يأتي:

٦٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/خطابات الضمان المستلمة	١٩٢٣
٦٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/مقابل خطابات الضمان المستلمة	٢٩٢٣

وفي كلتا الحالتين يجري عكس القيود عند انتهاء ونفاذ مدة خطاب الضمان وتنفيذ الالتزام في حالة تجديده وتمديده فتبقى القيود ولا يجري أي تعديل عليها.

٢-٣ العقود ومقابل العقود:

وهي التزامات ناشئة عن الحالات التي تكون فيها الوحدة الإقتصادية طرفاً في العقود الموقعة مع الغير كضمان التزام التنفيذ ويكون المبلغ الكلي للعقد مقدار الالتزام.

ومعالجته القيديةكالآتي: -

من حـ/العقود	١٩٢٥
إلى حـ/مقابل العقود	٢٩٢٥

يعكس القيد عند انتهاء نفاذ العقد والإيفاء بالإلتزامات المنصوص عليها في متنه.

٣- حسابات النتيجة:

هي تلك المجموعة من الحسابات التي استحدثت لأغراض وضع الوحدات الإقتصادية على قدم مساواة في مجال المقارنة في نتائج الأعمال وتقييم الأداء ومثالها فرق الإيجار والفوائد المحسوبة. أو تلك التي استحدثت لأغراض المحاسبة القومية وقياس الإنتاج القومي. وقد قسمت الحسابات إلى:

فرق الإيجار المحتسب	١٩٣١	ومقابله	٢٩٣١
فرق الفوائد المحتسبة	١٩٣٢	ومقابله	٢٩٣٢
فرق تقويم تغيير مخزون الإنتاج التام	١٩٣٣	ومقابله	٢٩٣٣
فرق تقويم تغيير مخزون بضائع بغرض البيع	١٩٣٤	ومقابله	٢٩٣٤

١-٣ حساب فرق الإيجار المحتسب ومقابله:

يمثل الفرق ما بين القيمة الايجارية العقارية للمباني التي تملكها كما لو كانت مؤجرة من الغير وبين قيمة إهلاك الأبنية طبقا لمعدلات الإهلاك التي تحسبها الوحدة الإقتصادية على تكلفة مبانيها.

والهدف من الحساب:

أ- حساب القيمة الايجارية للعقارات المملوكة والتي تباشر الوحدة الإقتصادية النشاط بها.

ب- وضع الوحدات على قدم مساواة في مجال مقارنة نتائج الأعمال وتقييم الأداء.

ويجب احتساب فرق الإيجار المحسوب على أساس مصادر ثابتة ويعتبر الحساب من الحسابات المتقابلة لغرض ربط الحسابات المالية في الوحدة الإقتصادية بالمحاسبة القومية.

ويكون القيد:

من حـ/فرق الإيجار المحتسب	١٩٣١
إلى حـ/مقابل فرق الإيجار المحتسب	٢٩٣١

٢-٣ حساب فرق الفوائد المحتسبة:

يمثل الفرق بين الفوائد على رأس المال المستثمر وفقاً لمعدل الإقتراض من البنوك وقيمة الفوائد المستحقة للدفع مقابل اقتراض الأموال من الغير الداخلة ضمن عناصر المال المستثمر والهدف من الحساب هو:

أ- حساب الفوائد على اعتبار أنها عائد لأحد عوامل الإنتاج.

ب- وضع الوحدات على قدم المساواة في مجال مقارنة نتائج الأعمال وتقييم الأداء بتوحيد أسس المقارنة بين الوحدات الإقتصادية التي تعتمد على رأسمالها المستثمر وتلك التي تقترض من الغير لعدم كفاية رأس المال المستثمر المملوك إذ أن الفائدة في الحالة الثانية تمثل أعباء تحمل على كلفة الإنتاج.

ويراعى عند حساب المال المستثمر لغرض حساب فرق الفوائد:

- عدم تضمين المال المستثمر لمخصص الإندثار المستثمر لأنه مجنب في جانب الموجودات المتداولة.
- عدم تكرار قيمة المباني السابق تقدير عائد لها يمثل في فرق الإيجار المحسوب ويكون القيد:

من حـ/ فرق الفوائد المحسوبة	١٩٣٢
إلى حـ/ مقابل فرق الفوائد المحسوبة	٢٩٣٢

٤- حسابات بالقيمة الرمزية:

ويستخدم هذا الحساب ومقابله للسيطرة على المستندات والوثائق المهمة التي بحوزة الوحدة الإقتصادية والتي في معظمها ليس لها قيمة دفترية، وعلى هذا الأساس فأنه يجري تحديد قيمة رمزية غالباً ما تكون دينار واحد لكل مستند أو وثيقة مهمة، مثال ذلك: (دفاتر مستندات القبض، دفاتر الصكوك غير المستعملة، وثائق التأمين، خطابات الضمان، العقود، سندات الملكية، وغيرها).

مثال: جرى حصر دفاتر الصكوكغير المستعملة في مديرية مركز التدريب المهني في الإسكندرية وقد بلغت (٥٠) دفتراً وجرى تحديد قيمة رمزية لكل منها دينار واحد.

٥٠ من حـ/حسابات بالقيمة الرمزية	١٩٤
٥٠ إلى حـ/مقابل حسابات بالقيمة الرمزية	٢٩٤

وعند استعمال أي من الدفاتر المذكورة أعلاه يجري عكس القيد:

١ من حـ/مقابل حسابات بالقيمة الرمزية	٢٩٤
١ إلى حـ/حسابات بالقيمة الرمزية	١٩٤

٣- حساب فرق تقويم تغيير مخزون الإنتاج التام ومخزون بضائع وأراضي بغرض البيع:

والحساب يمثل فرق تقويم التغيير في (مخزون الإنتاج التام) و (مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع) أول المدة عن آخر المدة على أساس ثمن البيع ناقصاً التكلفة. وإن حساب تغيير المخزون يحسب على أساس الكلفة ويسعى الاقتصادي إلى حساب قيمة الإنتاج بأسعار البيع من خلال القوائم والحسابات الختامية مما يتطلب الأمر إضافة فرق تقويم تغيير مخزون الإنتاج التام والبضائع والأراضي بغرض البيع (سعر البيع ناقصاً التكلفة) وبهذه الطريقة توفر القوائم والحسابات الختامية البيانات المطلوبة عن حساب الإنتاج بسعر البيع.

ولكي يلغي النظام المحاسبي للوحدات الإقتصاديةاثر الفرق على الربح المحاسبي وحتى لا يخالف العرف المحاسبي في التقويم على أساس التكلفة أصبح الحساب من الحسابات المتقابلة.

ويكون القيد:

من حـ/فرق التقويم تغيير مخزون الإنتاج التام	١٩٣٣
إلى حـ/مقابل فرق تقويم تغيير مخزون الإنتاج التام	٢٩٣٣
من حـ/فرق تقويم تغيير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع	١٩٣٤
إلى حـ/مقابل فرق تقويم تغيير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع	٢٩٣٤

((المعالجات القيدية لحسابات الإستخدامات))

تشمل حسابات الإستخدامات تكاليف عناصر الإنتاج المستخدمة في نطاق نشاط الوحدة وتأخذ هذه العناصر شكل العمل والمواد والخدمات وكذلك الأعباء الأخرى التي تتحملها الوحدة، وقد التجأ النظام إلى تقسيم حسابات الإستخدامات إلى تسع مجموعات وهي كالآتي:

الحساب	الدليل	الحساب	الدليل
رواتب واجور	٣١	كلف الانتاج والبضائع المباعة	٣٦
المستلزمات السلعية	٣٢	الاندثارات والاطفاءات	٣٧
المستلزمات الخدمية	٣٣	المصروفات التحويلية	٣٨
المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل	٣٤	المصروفات والخسائر الاخرى	٣٩
مشتريات بضائع وأراضي بغرض البيع	٣٥		

الرواتب والأجور (تكلفة العمل):

١- يجر إعداد قوائم الرواتب والأجور لكافة المنتسبين في الوحدة على مستوى القسم ثم يجري بعد ذلك إعداد خلاصة نهائية لكل قسم وتجمع خلاصات الأقسام بخلاصة نهائية. توقع كافة قوائم الرواتب والأجور التفصيلية من قبل المنظم ومحاسب الرواتب والأجور والمدقق. وتوقع خلاصة الأقسام والخلاصات النهائية من قبل المنظم ومحاسب الرواتب والأجور والمدقق ومدير الشؤون المالية. وينظم القيد الخاص بالرواتب والأجور من واقع الخلاصة النهائية.

إثبات قيد إستحقاق الرواتب والأجور

من حـ/ مذكورين	
رواتب	٣١١١
مخصصات الشهادة	٣١١٢
مخصصات المنصب	٣١١٣
مخصصات عائلية	٣١١٤
مخصصات مهنية وفنية	٣١١٥
أجور أعمال إضافية	٣١١٦
مخصصات تعويضية	٣١١٧
مكافئات تشجيعية وحوافز انتاج	٣١١٨
مخصصات أخرى	٣١١٩
أجور	٣١٢١

مخصصات الشهادة	٣١٢٢
مخصصات المنصب	٣١٢٣
مخصصات عائلية	٣١٢٤
مخصصات مهنية وفنية	٣١٢٥
أجور أعمال إضافية	٣١٢٦
مخصصات تعويضية للعمال	٣١٢٧
مكافئات تشجيعية للعمال	٣١٢٨
مخصصات أخرى	٣١٢٩
رواتب وأجور ومخصصات غير العراقيين	٣١٣
إلى حـ/ مذكورين	
استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير	٢٣٢٧١
سلف المنتسبين	١٣٢٧٣
هيئة التقاعد الوطنية	٢٣٢٦٦
دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال	٢٣٢٦٧
رواتب وأجور مستحقة	٢٣٢٦٤

٢- على ضوء صافي الإستحقاق للمنتسبين الواجب دفعه وكما يظهره حساب رواتب وأجور مستحقة في قيد تثبيت الرواتب والأجور يجري تنظيم صك لغرض سحب المبلغ من المصرف وينظم القيد الآتي:

إثبات قيد سحب المبلغ الصافي للرواتب والأجور المستحقة للدفع

من حـ/ رواتب وأجور مستحقة	٢٣٢٦٤
إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٣- يسمح ببقاء إستحقاقات الرواتب والأجور لدى لجنة توزيع الرواتب والأجور لفترة لا تتجاوز أسبوع واحد من التأريخ المحدد لتوزيعها وبعدها يجري إعادة غير الموزع منها إلى صندوق الوحدة لقاء مستند قبض ينظمه أمين الصندوق وفق الصيغة القيدية الآتية:

من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
إلى حـ/ رواتب وأجور معادة	٢٣٢٦٥

إن مبررات إعادة الرواتب لصندوق الوحدة هي أن المنتسب لم يراجع لإستلامإستحقاقه نتيجة عدم وجوده في مقر العمل كأن يكون موفداً أو متمتعاً بأجازة. ففي هذه الحالة يجري إعادة صرف إستحقاقه بعد مراجعته للوحدة وذلك بتنظيم مستند صرف بصافي المبلغ المستحق وفق ما يأتي:

من حـ/ رواتب وأجور معادة	٢٣٢٦٥
إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

أما في حالة وجود خطأ في احتساب إستحقاقه فالمعالجة القيدية لهذا التعديل تجري وفق مايأتي:

في حالة صرف الراتب (إستلام صافي الراتب من قبل صاحب العلاقة)

ينظم قيد إستخدامات آخر يحتوي على الحسابات المتأثرة بالتعديلات سواء أكانت بالزيادة أم بالنقصان ويمكن تصوير القيود حسب الأمثلة الآتية:

أ) حالة احتساب الإستحقاق بالنقصان:

مثال: بلغت المخصصات المهنية والفنية (٥,٤) مليون دينار ولكنها سجلت في قيد الرواتب سهواً (٤,٥) مليون دينار، سيكون تعديل الاحتساب بتنظيم قيد الإستخدامات الآتي:

٩٠٠٠٠٠ من حـ/ مخصصات مهنية وفنية	٣١١٥
٩٠٠٠٠٠ إلى حـ/ رواتب وأجور مستحقة	٢٣٢٦٤

وبذلك يجري تنظيم صرف الفرق حسب المستند الآتي:

٩٠٠٠٠٠ من حـ/ رواتب وأجور مستحقة	٢٣٢٦٤
٩٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

ب) حالة احتساب الإستحقاق بالزيادة:

مثال: بلغت المخصصات المهنية والفنية (٣,٦) مليون دينار ولكنها سجلت في قيد الرواتب سهواً (٦,٣) مليون دينار يكون قيد التعديل كالآتي:

٢٧٠٠٠٠٠ من حـ/ سلف المنتسبين	١٣٢٧٣
٢٧٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مخصصات مهنية وفنية	٣١١٥

وعند ذلك أما أن يستحصل المبالغ نقداً إذ ينظم قيد المقبوضات الاتي بعد أن يقطع وصل قبض إستلام:

٢٧٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
٢٧٠٠٠٠٠ إلى حـ/ سلف المنتسبين	١٣٢٧٣

أو يؤشر ذلك في بطاقة الرواتب المختصة ويستقطع من صاحب العلاقة في قائمة راتب الشهر الآتي حسب التعليمات المرعية.

في حالة بقاء صافي الراتب ضمن حساب رواتب وأجور معادة:

أ- حالة النقصان في احتساب إستحقاق الراتب:

يمكن أن تجري المعالجة على وفق احدى الطريقين الآتيتين:

أولاً: صرف الإستحقاق كما هو بموجب مستند الصرف الآتي:

من حـ/ رواتب وأجور معادة	٢٣٢٦٥
إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

ثم تحديد الفرق في الإستحقاق وصرفه كما جاء في المثال أعلاه.

ثانياً: صرف الإستحقاق وفروقات التعديل بموجب مستند صرف بعد أن يثبت مبلغ الفرق في قيد إستخدام وكما يأتي:

٩٠٠٠٠٠ من حـ/ مخصصات مهنية وفنية	٣١١٥
٩٠٠٠٠٠ إلى حـ/ رواتب وأجور مستحقة	٢٣٢٦٤

تسديد المبلغ المستحق بالقيد الآتي:

من حـ/ رواتب وأجور مستحقة	٢٣٢٦٤
من حـ/ رواتب وأجور معادة	٢٣٢٦٥
إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

ب- <u>حالة الزيادة في احتساب إستحقاق الراتب:</u>

يحدد مبلغ الزيادة ويعتبر إيراداً للحساب المختص وينظم مستند قيد بذلك كما يأتي:

٩٠٠٠٠٠ من حـ/ رواتب وأجور معادة	٢٣٢٦٥
٩٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مخصصات مهنية وفنية	٣١١٥

ثم يصرف رصيد الرواتب والأجور المعادة بموجب مستند صرف (وهو مقدار الإستحقاق المتبقي للمنتسب).

٤- عند اكتشاف أخطاء احتساب الرواتب بعد انتهاء وغلق حسابات السنة المالية:

أ. <u>حالة الصرف بصورة زائدة:</u>

يحدد مبلغ الزيادة المصروفة وينظم القيد الآتي:

من حـ/ سلف المنتسبين	١٣٢٧٣
إلى حـ/ أرباح محتجزة	٢٦٣

ثم يجر تحصيل المبلغ حسب التعليمات المرعية.

ب. <u>حالة الصرف بصورة ناقصة:</u>

يحدد مبلغ إستحقاق المنتسبين وينظم القيد الآتي:

من حـ/ أرباح محتجزة	٢٦٣
إلى حـ/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١

ثم يجر صرف المبلغ حسب التعليمات المرعية.

٥- يجر إثبات حصة الوحدة في مساهمة التقاعد والضمان الاجتماعي استناداً إلى القوانين والأنظمة الصادرة بهذا الخصوص وينظم القيد الآتي:

إثبات قيد حصة الوحدة في التقاعد والضمان

من حـ/ حصة الوحدة الإقتصادية في التقاعد	٣١٤١
من حـ/ حصة الوحدة الإقتصادية في الضمان	٣١٥١
من حـ/ المساهمة في الضمان الاجتماعي لغير العراقيين	٣١٦
إلى حـ/ هيئة التقاعد الوطنية	٢٣٢٦٦
إلى حـ/ دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال	٢٣٢٦٧

٦- يجر إثبات حصة الواحدة في الضمان الصحي للعمال والموظفين بموجب مستند صرف مباشرة كما مبين أدناه إثبات قيد حصة الوحدة من الضمان الصحي:

××× من حـ/ الضمان الصحي للموظفين	٣١٤٣
××× من حـ/ الضمان الصحي للعمال	٣١٥٣
××× إلى حـ/ دائنو نشاط غير جاري	٢٣٢٥

٧-يجر إعداد قوائم بأسماء المنتسبين الذين جرى استقطاع مبالغ منهم لصالح جهات ثانية وينظم صك بأسماء هذه الجهات إضافة إلى المبالغ المترتبة على الوحدة نتيجة مساهمتها في التقاعد والضمان الاجتماعي والصحي وينظم القيد الآتي:

إثبات قيد تسديد الاستقطاعات من المنتسبين وحصة الوحدة

××× من حـ/ استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير	٢٣٢٧١
××× من حـ/ هيئة التقاعد الوطنية	٢٣٢٦٦
××× من حـ/ دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال	٢٣٢٦٧
××× من حـ/ دائنو نشاط غير جاري	٢٣٢٥
××× إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٨-قد تقوم الوحدة بالتأمين على منتسبيها لصالحهم ضد الحوادث وفي هذه الحالة فأن مبالغ أقساط التأمين ينظم بها القيد الآتي:

إثبات قيد تسديد مساهمة الوحدة في التأمين

××× من حـ/ التأمين على الموظفين	٣١٤٢
××× من حـ/ التأمين على العمال	٣١٥٢
××× إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٩-وكما أشرنا سابقاً وفي الحالات الطارئة قد يصرف صافي إستحقاق المنتسب خلال الشهر كسلفه باسمه ويجري تسويتها في قائمة الرواتب والأجور في نهاية الشهر وضمن القيد المحاسبي الموضح في (١) سابقاً ويكون القيد المحاسبي كالآتي:

إثبات قيد صرف الراتب خلال الشهر كسلفة

××× من حـ/ سلف المنتسبين	١٣٢٧٣
××× إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

<u>المستلزمات السلعية:</u>

وتتمثل في إستخدام المواد في العمليات الإنتاجية والخدمية وتصريف المنتج النهائي وتأخذ الصور الآتية:

- سلع تسحب من المخازن وتصرف لأغراض الإستخدام وتنظمها قيود الصادر المخزني.
- سلع تشترى من الغير وتصرف لأغراض الإستخدام دون مرورها بالمخازن سواء أكانت من طبيعتها التخزين أو ليس من طبيعتها التخزين كالقوى المحركة والإنارة والمياه وتنظمها قيود الإستخدامات ولقد راعى النظام المحاسبي الموحد التنسيق في التبويب بين المخزون (١٣) والمستلزمات السلعية (٣٢) إذ ظهرت كالآتي:

تبويب المستلزمات السلعية	الدليل	تبويب المخزون	الدليل
الخامات والمواد الأولية	٣٢١	مخزون الخامات والمواد الأولية	١٣١١
الوقود والزيوت	٣٢٢	مخزون الزيوت والوقود	١٣١٢
مواد نفطية	٣٢٢١		
غاز	٣٢٢٢		

تبويب المستلزمات السلعية	الدليل	تبويب المخزون	الدليل
زيوت وشحوم	٣٢٢٣		
فحم	٣٢٢٤		
الأدوات الإحتياطية	٣٢٣	مخزون الأدوات الإحتياطية	١٣١٣
مواد التعبئة والتغليف	٣٢٤	مخزون مواد التعبئة والتغليف	١٣١٤
مواد التعبئة والتغليف المستهلكة	٣٢٤١	مخزون مواد التعبئة والتغليف المستهلكة	١٣١٤١
مواد التعبئة والتغليف المتداولة	٣٢٤٢	مخزون مواد التعبئة والتغليف المتداولة	١٣١٤٢
المتنوعات	٣٢٥	مخزون المتنوعات	١٣١٥
اللوازم والمهمات	٣٢٥١	مخزون اللوازم والمهمات	١٣١٥١
القرطاسية	٣٢٥٢	مخزون القرطاسية	١٣١٥٢
الكتب التعليمية	٣٢٥٣	مخزون الكتب التعليمية	١٣١٥٣
		مخزون المخلفات والمستهلكات	١٣١٥٤
		مخزون تجهيزات العاملين	١٣١٥٥
تجهيزات العاملين	٣٢٦	مخزون الانتاج	١٣١٦
كساوي	٣٢٦١		
مواد غذائية	٣٢٦٢		
مواد طبية	٣٢٦٣		
المياه والكهرباء	٣٢٧	مخزون البضائع والأراضي بغرض البيع	١٣١٧
المياه	٣٢٧١	اعتمادات مستندية لشراء مواد	١٣١٨
الكهرباء	٣٢٧٢		
مستلزمات سلعية أخرى	٣٢٩	مخزون المواد الاخرى	١٣١٩

إثبات قيد المواد المشتراة من الغير والمستخدمة مباشرة دون توسط المخازن

وهنا يجري توسيط حساب دائنون تجاريين (حسب طبيعته) سواء كان الشراء من خلال النقدية أو من خلال سلفة المشتريات (لا يجري تحريك حساب السلفة)

××× من حـ/ المستلزمات السلعية (تحدد الحسابات الفرعية)	٣٢
××× إلى حـ/ دائنون تجاريون(حسب طبيعة مصدر التجهيز)	٢٣٢١

××× من حـ/ المياه	٣٢٧١
××× إلى حـ/ دائنون قطاع عام	٢٣٢١١

الشراء بواسطة لجان المشتريات

من حـ/ المستلزمات السلعية(بموجب الحسابات الفرعية لها)	٣٢
إلى حـ/ دائنون تجاريين (حسب طبيعة مصدر التجهيز)	٢٣٢١

قيد التعزيز

××× من حـ/ دائنون تجاريين (حسب طبيعته)	٢٣٢١
××× إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

المستلزمات الخدمية (٣٣):

ما تتحمله الوحدة مقابل الحصول على خدمة مباشرة من الغير تسهل وتساعد على مزاولة الوحدة لنشاطها، وعلى هذا الأساس فأن هذه المستلزمات تعني بالاستفادة من إمكانيات الغير في الحصول على تلك الخدمات. وقد قسمت حسابات المستلزمات الخدمية بموجب النظام المحاسبي إلى الحسابات الإجمالية الآتية:

نفقات الخدمات الاساسية	٣٣١
نفقات النقل والايفاد	٣٣١١
النفقات الصحية	٣٣١٢
نفقات الاتصالات	٣٣١٣
خدمات أبحاث واستشارات	٣٣١٤
هـ) نفقات التدريب والتطوير	٣٣١٥
و) خدمات الترويج والضيافة	٣٣١٦
ز) نفقات اساسية اخرى	٣٣١٩
(٢) نفقات الصيانة	٣٣٢
(٣) نفقات التقاعد والضمان الاجتماعي	٣٣٣
(٤) استئجار أصول غير متداولة	٣٣٤
(٥) خسائر الاستثمارات المالية وفروقات أسعار الصرف	٣٣٥
(٦) مصروفات خدمية متنوعة	٣٣٦
(٧) فوائد مدينة	٣٣٧
(٨) مصروفات تشغيلية اخرى	٣٣٩

وفيما يلي المعالجة القيدية بالشرح الموجز لطبيعة الحسابات الإجمالية أعلاه وما تتضمنه من حسابات فرعية:

(١)نفقات الخدمات الاساسية

(أ) نقل وإيفاد واتصالات:

أولاً- نقلالعاملين:

مثال: تعاقدت شركة بغداد للمشروبات الغازية مع متعهد نقل لنقل العمال من وإلى محل سكناهم بوسائط النقل العائدة له وذلك بمبلغ إجمالي قدره (٣,٥) مليون دينار شهريا لكافة الخطوط.

٣٥٠٠٠٠٠ من حـ/ نقل العاملين	٣٣١١١
٣٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

أما المبالغ المستقطعة من منتسبي الوحدة عن مساهمتهم بأجور النقل فتسجل إيراداً لحسابإيراد خدمات النقل.

ثانيا- نقل السلع والبضائع:

مثال: طلبت الشركة العامة لإستيراد وتوزيع الأجهزة الدقيقة من الشركة العامة للنقل البري بنقل البضائع العائدة لها من مخازنها في بغداد إلى معرضها في محافظة النجف. وقد بلغت كلفة النقل (١,٢١٠) مليون دينار.

١٢١٠٠٠٠٠ من حـ/نقل السلع والبضائع	٣٣١١٤
١٢١٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

ثالثا-السفر والإيفاد:

مثال (١): أوفدت الشركة العامة للصناعات الهندسية مدير التدقيق إلى المحافظات الجنوبية لغرض إجراء التدقيق على الوحدات التابعة لها. وقد جرى تسليفه مبلغا قدره مليون دينار على حساب الإيفاد. وقد بلغت نفقات السفر والإيفاد الفعلية (٩٠٠) ألف دينار.

- **إثبات قيد التسليف**

١٠٠٠٠٠٠ من حـ/سلف لأغراض النشاط	١٣٢٧٢
١٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- **إثبات قيد تسوية السلفة واسترداد المتبقي**

٩٠٠٠٠٠ من حـ/السفر والإيفاد لأغراض النشاط	٣٣١١٣٢
٩٠٠٠٠٠ إلى حـ/سلف لأغراض النشاط	١٣٢٧٢

- **إثبات عملية القبض**

١٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
١٠٠٠٠٠ إلى حـ/سلف لأغراض النشاط	١٣٢٧٢

أما في حالة كون المبلغ المتبقي قد جرى تقسيطه بذمة المنتسب فيسجل المبلغ على حساب سلف المنتسبين (١٣٢٧٣) لحساب سلف لأغراض النشاط (١٣٢٧٢).

مثال (٢): أوفدت الشركة العامة للغزل والنسيج المدير الفني والتجاري إلى الخارج لحظورأحدى الدورات المقامة هناك وقد جرى تسليفه مبلغا قدره (٥) مليون دينار على حساب الإيفاد، وقد بلغت نفقات السفر والإيفاد الفعلية (٦,٨) مليون دينار.

إثبات قيد التسليف

٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/سلف لأغراض النشاط	١٣٢٧٢
٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

إثبات قيد تسوية السلفة وتسديد المتبقي

١٨٠٠٠٠٠ من حـ/سلف لأغراض النشاط	١٣٢٧٢
١٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٦٨٠٠٠٠٠ من حـ/ السفر والإيفاد لأغراض التدريب والدراسة	٣٣١١٣١
٦٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/سلف لأغراض النشاط	١٣٢٧٢

(ب) اتصالات عامة:

مثال: بلغت أجور الهاتف لشهر شباط/٢٠٠٧ في الشركة العامة للسكاير في السليمانية (٤٠٠) ألف دينار استناداً إلى القوائم المقدمة من قبل مركز البريد والبرق والهاتف في المحافظة.

إثبات قيد الإستحقاق

٤٠٠٠٠٠ من حـ/اتصالات عامة	٣٣١٣١
٤٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

(ج) خدمات أبحاث واستشارات:

مثال: فاتحت الشركة العامة لصناعة البطاريات المكتب الهندسي للاستشارات الفنية بتقديم دراسة حول مدى إمكانية تحويل غلاف البطارية السائلة من المطاط إلى البلاستيك الأبيض، وقد جرى تنفيذ ذلك وبلغت كلفة الدراسة (٧٥٠) ألف دينار.

٧٥٠٠٠٠ من حـ/ خدمات أبحاث واستشارات	٣٣١٤	
٧٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية		١٣٤٢١

(د) نفقات التدريب والتطوير

أولا: تدريب وتأهيل:

مثال: بلغت كلفة تدريب عدد من العمال التابعين للشركة العامة لمقاطع الألمنيوم في دورة التأهيل والتي أقيمت في مركز التدريب المهني في الناصرية (٧٠٠) ألف دينار جرى دفعها من قبل الشركة للمركز المذكور.

٧٠٠٠٠٠ من حـ/أجور تدريب ودراسة	٣٣٦٧٢	
٧٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية		١٣٤٢١

(هـ) خدمات الترويج والضيافة

أولا- دعاية وطبع وضيافة:

مثال (١): قامت الشركة العامة للسكر في ميسان بنشر إعلان عن وظائف شاغرة في مجلة الرسالة وقد بلغت كلفة الإعلان (٩٠) ألف دينار.

٩٠٠٠٠ من حـ/ دعاية وإعلان	٣٣١٦٦	
٩٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية		١٣٤٢١

مثال (٢): أقامت الشركة العامة لتجارة السلع الإنتاجية حفلة غذاء على شرف الوفد الأجنبي المفاوض حول إستيراد مواد وقد بلغت كلفة الضيافة (١,٢) مليون دينار.

١٢٠٠٠٠٠ من حـ/ ضيافة	٣٣١٦٣	
١٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية		١٣٤٢١

مثال (٣): بلغت كلفة إقامة معرض في الموصل بمناسبة أعياد الربيع من قبل الشركة العامة للمشروبات الغازية (١٢٣) مليون دينار وقد جرى تنفيذ ذلك من قبل مكتب أهلي في المحافظة.

١٢٣٠٠٠٠٠ من حـ/ مصاريف المعارض	٣٣١٦٤	
١٢٣٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية		١٣٤٢١

(٢) خدمات صيانة:

مثال (١): قامت الشركة العامة لصناعة السيارات بإرسال "سيارة صالون" إلى كراجات الشركة العامة لتجارة السيارات لغرض تصليحها، وقد بلغت كلفة التصليح التي جرت المطالبة بها من قبل الشركة (٨٥) ألف دينار وقد دفعت من قبل الشركة.

٨٥٠٠٠ من حـ/ صيانة وسائط نقل وانتقال ٣٣٢١٤

٨٥٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

مثال (٢): تعاقدت الشركة العامة للصناعات الكهربائية مع أحد المكاتب الأهلية لصيانة وتصليح آلات الطابعة بأجراء صيانة دورية لآلات الطابعة المتواجدة لديها مقابل مبلغ مقطوع شهري قدره (٣٠٠) ألف دينار.

٣٠٠٠٠٠ من حـ/ صيانة أثاث وأجهزة مكاتب ٣٣١١٦

٣٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

(٣) نفقات التقاعد والضمان الاجتماعي:

مثال: بلغت قيمة الرواتب المدفوعة للمتقاعدين من قبل هيئةالتقاعد الوطنية خلال شهر أيلول/٢٠٠٤ في مركز محافظة بغداد (٢٨٠٠) مليون دينار.

٢٨٠٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/رواتب تقاعدية ٣٣٣١

٢٨٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

(٤) استئجار أصول غير متداولة:

مثال (١): قامت شركة بغداد للمشروبات الغازية بإستئجار بناية من القطاع الخاص في شارع الخلفاء بقيمة (٤٨) مليون دينار سنوياً وذلك لغرض تحويل قسم الإدارة إليها.

٤٨٠٠٠٠٠٠ من حـ/ استئجار مباني وإنشاءات ٣٣٤١٢

٤٨٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

مثال (٢): تحملت الشركة العامة لصناعة البطاريات مبلغ (٦) مليون دينار خلال العام ٢٠٠٤ بسبب إيجار الحاسبة الالكترونية من الشركة العامة للصناعات الكهربائية لغرض برمجة الحسابات على الحاسبة المذكورة.

٦٠٠٠٠٠٠ من حـ/استئجار أثاث وأجهزة مكاتب ٣٣٤١٦

٦٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

(٦) مصروفات خدمية متنوعة:

٦-١ اشتراكات وانتماءات:

مثال: بلغت قيمة الاشتراك السنوي في مجلة عالم التنمية من قبل الشركة العامة للمعادن (١,٥) مليون دينار، علما بأن المجلة تصدر في بيروت.

١٥٠٠٠٠٠ من حـ/اشتراكات وانتماءات خارجية ٣٣٦١٢

١٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٦-٢ أقساط التأمين:

مثال: بلغت قيمة أقساط التأمين المدفوعة من قبل الشركة العامة لنقل المسافرين (٧٥) مليون دينار لقاء التأمين على وسائط النقل العاملة في الطرق الخارجية.

٧٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/أقساط التأمين	٣٣٦٢
٧٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٦-٣ مكافئات لغير العاملين عن خدمات مؤداة:

مثال: قررت الشركة العامة للصناعات الميكانيكية صرف مكافأة نقدية قدرها (١٥) مليون دينار لعدد من أساتذة الجامعة لقاء قيامهم بدراسة نظم لتخفيض التكاليف في الشركة وقد جرى دفع المبلغ لهم بموجب صك.

١٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/مكافئات لغير العاملين عن خدمات مؤداة	٣٣٦٣
١٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٦-٤ ضرائب ورسوم مدفوعة لجهات أجنبية:

مثال: دفعت هيئة المعارض العراقية إلى دولة الكويت ما يعادل (١,٥) مليون دينار كرسم إقامة المركز التجاري العراقي في الكويت.

١٥٠٠٠٠٠ من حـ/ضرائب ورسوم مدفوعة لجهات أجنبية	٣٣٦٤
١٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٦-٥ خدمات قانونية:

مثال: قامت الشركة العامة لتجارة السيارات بتعيين مكتب محاماة أهلي لغرض إقامة الدعوى والمرافعة على إحدى الشركات الأجنبية المتعاقدة معها بسبب إخلالها بشروط التعاقد. وذلك لقاء مبلغ مقطوع قدره (٣,٥) مليون دينار.

٣٥٠٠٠٠٠ من حـ/خدمات قانونية	٣٣٦٥
٣٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٦-٦ خدمات مصرفية:

مثال: بلغت رسوم تمديد كفالة مصرفية صادرة عن مصرف الرافدين لصالح شركة التصدير العراقية (١٥) ألف دينار اتجاه مستورد في الخارج.

إثبات قيد استقطاع الرسوم من الحساب الجاري للشركة في المصرف

١٥٠٠٠ من حـ/خدمات مصرفية	٣٣٦٦
١٥٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

المصروفات التحويلية والمصروفات الأخرى

المصروفات التحويلية:

أعباء تتحملها الوحدة ولا تحصل مقابلها على سلع أو خدمات كما أنها غير مرتبطة بنشاط الوحدة بصورة مباشرة. وقد قسم الحساب الإجمالي أعلاه إلى الحسابات الآتية:

(١) المساهمة في نفقات الوحدات الإقتصادية الرئيسة أو التابعة ٣٨١
(٣) مصروفات تحويلية متنوعة ٣٨٢
(٤) المصروفات والخسائر المتحققة والمحتملة ٣٨٣
(٥) ضرائب ورسوم ٣٨٤
(٦) اعانات ٣٨٥

وسنتعرض إلى المعالجة القيدية للحسابات أعلاه.

(١) المساهمة في نفقات الوحدات الإقتصادية الرئيسة أو التابعة:

مثال: بلغت حصة الشركة العامة للصناعات الميكانيكية للسنة ٢٠٠٨ في تمويل مصاريف مركز التدريب المهني في الإسكندرية (١٣٦) مليون دينار وسددت نقداً من قبل الشركة.

١٣٦٠٠٠٠٠٠ من حـ/المساهمة في نفقات الوحدات الإقتصادية الرئيسة أو التابعة ٣٨١
١٣٦٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

(٢) مصروفات تحويلية متنوعة:

وقد جرى تحليلها بموجب النظام المحاسبي إلى: -

٢-١ تبرعات للغير:

مثال: تبرعت الشركة العامة للغزل والنسيج بمبلغ (١٨) مليون دينار لنادي وزارة الصناعة.

١٨٠٠٠٠٠٠ من حـ/تبرعات للغير ٣٨٢١
١٨٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢-٢ تعويضات وغرامات:

مثال: استناداً إلى العقد المبرم بين الشركة العامة للأنابيب الحديدية ودائرة المجاري حول تجهيز الأنابيب الحديدية فقد ترتب على الشركة غرامة قدرها (٨٠٠) ألف دينار بسبب التأخر في تسليم الأنابيب.

٨٠٠٠٠٠ من حـ/خسائر المطالبات والغرامات ٣٨٣٧
٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢-٣ نفقات خدمات خاصة:

مثال: بلغت كلفة الخدمات المقدمة من قبل مركز شرطة الإسكندرية إلى مديرية التدريب المهني (١,٩) مليون دينار وذلك مقابل الحراس المنتسبين لحراسة المركز.

١٩٠٠٠٠٠ من حـ/ نفقات خدمات خاصة ٣٨٢٤
١٩٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢-٤ إطفاء سلف الزواج:

مثال: نتيجة تحقق شروط إطفاء قسط من سلفه الزواج الممنوحة وفقاً للقوانين الصادرة بهذا الخصوص لأحد منتسبي الشركة العامة لصناعة السيارات فقد تقرر إطفاءها وقد بلغت (١٠٠) ألف دينار.

إثبات قيد الإطفاء

١٠٠٠٠٠ من حـ/إطفاء سلف زواج	٣٨٢٥
١٠٠٠٠٠ إلى حـ/سلف الزواج	١٣٢٧٤

٢-٥ حصة الوحدة الإقتصادية في تمويل الجهات ذات النفع العام:

مثال: بلغ عدد العمال في الشركة العامة لتجارة السيارات (٢٣٠٠) عامل يستحق على الشركة المساهمة في تمويل بعض الجهات ذات النفع العام بمعدل (٥٠٠) دينار لكل عامل. وقد سدد المبلغ نقداً لتلك الجهات.

١١٥٠٠٠٠ من حـ/ حصة الوحدة الإقتصادية في تمويل الجهات ذات النفع العام	٣٨٢٦
١١٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

(٣) ضرائب ورسوم:

٣-١ رسوم إنتاج:

مثال: بلغت رسوم الإنتاج لأحدى معامل الشركة العامة للصناعات الغذائية (٣) مليون دينار وذلك خلال شهر آذار/٢٠٠٧ وقد جرى دفعها نقداً من قبل المعمل.

٣٠٠٠٠٠٠ من حـ/رسوم إنتاج	٣٨٤٢
٣٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٣-٢ ضرائب ورسوم أخرى:

مثال: تحقق على الشركة العامة للقابلوات والأسلاك رسم قدره (٨٠٠) ألف دينار لقاء لوحات التسجيل لوسائل النقل في مديرية المرور في محافظة ذي قار وقد جرى تسديدها.

٨٠٠٠٠٠ من حـ/ضرائب ورسوم أخرى	٣٨٤٣
٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٤-الإعانات:

يشمل الحساب المبالغ التي تدفعها الوحدة لمنتسبيها أو للغير بصفة عامة ولا تعود عليها بأي صفة مباشرة وقد حلل الحساب إلى حسابين هما:(٣٨١١ إعانات داخلية، ٣٨٦٢ إعانات خارجية).

مثال: جرى إعتماد مبلغ (١,٥) مليون دينار في ميزانية الشركة العامة للمشروبات الغازية كإعانة مالية إلى نادي الصناعة الرياضي.

١٥٠٠٠٠٠ من حـ/ إعانات عالم خارجي	٣٨٥٢
١٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

المصروفات والخسائر الأخرى:

١-خسائر رأسمالية:

مثال: قامت الشركة العامة للصناعات الغذائية ببيع سيارة صالون قيمتها الشرائية (١٥) مليون دينار وإندثارها المتراكم (١٢) مليون دينار بسعر بيع قدره (٢) مليون دينار.

إثبات قيد بيع السيارة

٢٠٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
١٢٠٠٠٠٠٠	من حـ/ متراكم إندثار وسائط نقل وانتقال	٢٢١٤
١٠٠٠٠٠٠	من حـ/ خسائر رأسمالية	٣٩١
	١٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/وسائط نقل الركاب	١١١٤١١

٢-مصروفات عرضية:

مثال: قامت شركة التأمين الوطنية بتعويض مبلغ (٣٥) مليون دينار عن قيمة الإعتماد المفقود بطريق الشحن والمفتوح من قبل شركة المخازن العراقية والبالغة كلفته الفعلية (٣٩) مليون دينار.

٣٥٠٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
٤٠٠٠٠٠٠	من حـ/ مصروفات عرضية	٣٩٢
	٣٩٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية	١٣١٨١

المعالجات المحاسبية للانشطة المستدامة

مثال: قامت احدى الشركات بشراء ممتلكات ومصانع ومعدات الاستدامة لغرض تنقية الهواء والماء بمبلغ (١٣٠) مليون دينار، وقد قامت الشركة بدفع مبلغ (٣٠) مليون دينار والباقي على الحساب تدفع بعد مرور سنتين.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة.

الحل: (المبالغ بالاف الدنانير)

- إثبات قيد الشراء

١٣٠٠٠٠	من حـ/ ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة البيئية	١٢١٧١
٣٠٠٠٠	إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
١٠٠٠٠٠	الى حـ/التزامات تمويل ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة البيئية	٢١١٧١

- قيد الاستخدام

١٣٠٠٠٠	من حـ/ ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة البيئية	١١١٧١
١٣٠٠٠٠	إلى حـ/ ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة البيئية	١٢١٧١

مثال: قامت احدى الشركات بشراء ممتلكات ومصانع ومعدات الاستدامة لغرض انشاء مركزي لرعاية الاطفال ولتدريب العاملين في الشركة بمبلغ (١١٠) مليون دينار، وقد قامت الشركة بدفع كامل المبلغ وبعدها تم استخدامها.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة.

الحل: (المبالغ بالاف الدنانير)

- إثبات قيد الشراء

١١٠٠٠٠ من حـ/ ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة الاجتماعية ١٢١٧٢

١١٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- قيد الاستخدام

١١٠٠٠٠ من حـ/ ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة الاجتماعية ١١١٧٢

١١٠٠٠٠ إلى حـ/ ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة الاجتماعية ١٢١٧٢

مثال: قامت احدى الشركات بدفع مبلغ ٥٠٠٠٠٠ دينار كمساهمات الاستدامة البيئية والاجتماعية لغرض حماية البيئة من التلوث بنسبة ٤٠% والتبرع الى دار الايتام بنسبة (٦٠%).

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة.

٢٠٠٠٠٠ من حـ/ مساهمات الاستدامة البيئية ٣٨٦١

٣٠٠٠٠٠ حـ/ مساهمات الاستدامة الاجتماعية ٣٨٦٢

٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

مثال: استلمت احدى دوائر وزارة البيئة ايرادات بيئية بمبلغ (٤٠٠٠٠٠) دينار من شركة الاحسان للصناعات الكيمياوية كتعويض عن نشاطها الضار بالبيئة لغرض حماية البيئة ولتحقيق اهداف الاستدامة.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة.

٤٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٤٠٠٠٠٠ إلى حـ/ ايرادات الاستدامة البيئية ٤٨٦١

السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والاخطاء

تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية

التطبيق بأثر رجعي

عندما يُطبق تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي فإنه يجب على المنشأة أن تُعدل الرصيد الافتتاحي لكل مكونات حقوق الملكية المتأثرة، وذلك لأبكر فترة سابقة معروضة، والمبالغ المقارنة الأخرى المُفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة، كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة تُطبق دائماً.

مثال (١): في ٢٠١٦/١/١ اشترت شركة الفرات الاوسط اجهزة مكتبية بقيمة ٢٠٠٠٠ دينار وقدر العمر الانتاجي للأجهزة بخمس سنوات والخردة بقيمة ٥٠٠٠ دينار، وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في اهلاك الاجهزة.

في ٢٠١٨/١٢/٣١ قررت الشركة تغيير طريقة الاهلاك واستخدام طريقة مجموع ارقام السنين وكان سبب التغيير هو استخدام الشركات التي تعمل في مجال نفس الصناعة لطريقة مجموع ارقام السنين وليس بسبب التغيير في المنافع الاقتصادية من الاصل. تخضع الشركة لضريبة على الدخل تبلغ (٢٠%) وتستهلك الاجهزة لغايات الضريبة بطريقة القسط الثابت.

بلغ رصيد الارباح المحتجزة قبل اجراء التغيير كما يأتي:

التأريخ	المبلغ / دينار
٢٠١٦/١/١	٥٠٠٠٠
٢٠١٦/١٢/٣١	٤٢٠٠٠
٢٠١٧/١٢/١٣	٤٩٦٠٠

يبلغ راس مال الشركة ١٠٠٠٠٠ دينار ويتكون من أسهم عادية، ولا يوجد مكونات اخرى ضمن حقوق الملكية سوى الارباح المحتجزة، وقد وزعت الشركة ارباح نقدية على المساهمين تبلغ ١٠٠٠٠ دينار في العام ٢٠١٧ و٨٠٠٠ دينار في العام ٢٠١٨.

كما ظهرت قائمة الدخل المختصرة للعام ٢٠١٧ و٢٠١٨ قبل اجراء التغيير على النحو التالي:

البيان	٢٠١٧	٢٠١٨
ايرادات المبيعات	١٥٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠
يطرح تكاليف المبيعات	(٩٠٠٠٠)	(١١٠٠٠٠)
مجمل الربح	٦٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠
يطرح مصاريف ادارية (قبل تنزيل مصروف اهلاك الاثاث)	(٣٥٠٠٠)	(٨٠٠٠٠)
ينزل مصروف اندثار الاثاث	(٣٠٠٠)	
الربح قبل ضريبة الدخل	٢٢٠٠٠	
ينزل ضريبة الدخل ٢٠%	(٤٤٠٠)	
الربح بعد ضريبة الدخل	١٧٦٠٠	

المطلوب: بيان أثر التغيير في السياسة المحاسبية على القوائم المالية لعامي ٢٠١٧ و٢٠١٨.

حل مثال (٢)

أثر التغيير على الفترات السابقة للتغيير (٢٠١٦ و٢٠١٧):

البيان	٢٠١٦	٢٠١٧	الاثر المتراكم
قسط الاهلاك السنوي حسب طريقة القسط الثابت (قبل اجراء التغيير) = (٢٠٠٠٠ – ٥٠٠٠) = ١٥٠٠٠ ÷ ٥	٣٠٠٠	٣٠٠٠	
قسط الاندثار السنوي حسب طريقة مجموع ارقام السنين (بعد اجراء التغيير)	٥٠٠٠		
عام ٢٠١٦ = (٢٠٠٠٠ – ٥٠٠٠) × ١٥/٥ =		٤٠٠٠	
عام ٢٠١٧ = (٢٠٠٠٠ – ٥٠٠٠) × ١٥/٤ =			
فرق الاندثار	٢٠٠٠	١٠٠٠	٣٠٠٠
اثر الضريبة ٢٠%	(٤٠٠)	(٢٠٠)	٦٠٠
صافي اثر التغيير في السياسات المحاسبية بعد الضريبة	١٦٠٠	٨٠٠	٢٤٠٠

وبناء على ماسبق، يتم اجراء القيد التالي لتعديل فروقات عامي ٢٠١٦ و٢٠١٧:

٢٤٠٠	من حـ/ الأرباح المحتجزة ٢٦٣٣١	٢٠١٨/١٢/٣١
٦٠٠	حـ/ اصول ضريبية مؤجلة ١٤١	
٣٠٠٠	الى حـ/ متراكم اندثار واجهزة ٢٢١٦	

اما العام الحالي (٢٠١٨) فيتم احتساب اندثار الاثاث بناء على طريقة الاندثار الجديدة التي تم تبنيها من قبل الشركة، وعليه يكون مصروف الاهلاك للعام ٢٠١٨ كما يأتي:

عام ٢٠١٨ = (٢٠٠٠٠ – ٥٠٠٠) × ١٥/٣ = ٣٠٠٠ دينار

- قائمة الدخل المقارنة للعامين ٢٠١٧ و٢٠١٨ في ضوء التغيير، وبافتراض ان الشركة تنشر القوائم المالية المقارنة لعامين:

قائمة الدخل

	٢٠١٧ معدلة	٢٠١٨
ايرادات المبيعات	١٥٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠
يطرح تكاليف المبيعات	(٩٠٠٠٠)	(١١٠٠٠٠)
مجمل الربح	٦٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠
يطرح مصاريف ادارية (قبل تنزيل مصروف اهلاك الاثاث)	(٣٥٠٠٠)	(٨٠٠٠٠)
ينزل مصروف اندثار الاثاث	(٤٠٠٠)	(٣٠٠٠)
الربح قبل ضريبة الدخل	٢١٠٠٠	٤٧٠٠٠
ينزل ضريبة الدخل ٢٠%	(٤٢٠٠)	(٩٤٠٠)
الربح بعد ضريبة الدخل	١٦٨٠٠	٣٧٦٠٠

- تستخرج صافي القيمة الدفترية للعامين ٢٠١٧ و٢٠١٨ في ضوء التغيير:

البيان	**٢٠١٧/١/١ معدلة**	**٢٠١٧/١٢/٣١ معدلة**	**٢٠١٨/١٢/٣١**
اثاث (بالتكلفة التاريخية)	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
يطرح متراكم الاندثار	(٥٠٠٠)	(٩٠٠٠)	(١٢٠٠٠) [٣]
صافي القيمة الدفترية	١٥٠٠٠	١١٠٠٠	٨٠٠٠

كما وسيتم اعادة عرض الارباح المحتجزة ضمن قائمة التغييرات في حقوق الملكية للعامين ٢٠١٧ و٢٠١٨ كمايأتي:

الارباح المحتجزة	٢٠١٧ معدلة	٢٠١٨
ارباح محتجزة في ١/١ قبل التعديل	٤٢٠٠٠	٤٩٦٠٠
يطرح الاثر المتراكم للتغيير في السياسات المحاسبية	(١٦٠٠)	(٢٤٠٠)
ارباح محتجزة في ١/١ بعد التعديل	٤٠٤٠٠	٤٧٢٠٠
يضاف ارباح العام (معدلة)	١٦٨٠٠	٣٧٦٠٠
يطرح توزيعات ارباح	(١٠٠٠٠)	(٨٠٠٠)
ارباح محتجزة في ١٢/٣١ بعد التعديل	٤٧٢٠٠	٧٦٨٠٠

ملاحظة: نلاحظ في المثال السابق ان رصيد الارباح المحتجزة كما في بداية عام ٢٠١٧ وقبل التغيير في السياسة المحاسبية قد بلغ ٤٢٠٠٠ دينار، وقد أصبح بعد التغيير في السياسة المحاسبية ٤٠٤٠٠ دينار وبانخفاض مقداره ١٦٠٠ دينار. ويتطلب المعيار الافصاح عن أثر التغييرات في السياسات المحاسبية وضمن الايضاحات، بحيث يظهر الافصاح كما يأتي:

الايضاحات:

خلال عام ٢٠١٨ قامت الشركة بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة اهلاك الاثاث لديها من خلال استخدام طريقة مجموع ارقام السنين بدلاً من طريقة القسط الثابت، ومن وجهة نظر الادارة فان التحول الى السياسة الجديدة سيعطي معلومات أكثر ملاءمة لاهلاك الاثاث، كما ان السياسة الجديدة التي تم تبنيها تنسجم مع الممارسة الصناعية المحلية للشركات المماثلة، مما يجعل القوائم المالية للشركة أكثر قابلية للمقارنة. وتمت المحاسبة عن هذا التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، كما تم اعادة عرض القوائم المالية المقارنة لعام ٢٠١٧.

مثال (٣): التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسات المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير عملي:

- خلال عام ٢٠١٨ قامت شركة الفرح بتغيير سياستها المحاسبية لاهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، بهدف تطبيق منهج أكثر تكاملاً وفي نفس الوقت تبني نموذج اعادة التقييم.
- اعطيت المعلومات التالية بخصوص الممتلكات والمصانع والمعدات لدى الشركة:

الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية عام ٢٠١٧ بالتكلفة	٥٠٠٠٠ دينار
يطرح: مجمع الاهلاك	(٢٨٠٠٠) دينار
القيمة الدفترية	٢٢٠٠٠ دينار
مصروف الاندثار السنوي (الاساس القديم)	٣٠٠٠ دينار
المعلومات الخاصة بالأصول بعد المسح الهندسي	
قيمة الاصول بعد اعادة التقييم	٣٢٠٠٠ دينار
القيمة المتبقية المقدرة	٤٠٠٠ دينار
متوسط العمر المتبقي للأصول (بالسنوات)	٧ سنوات

المطلوب: تحديد مقدار مصروف الاندثار على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام ٢٠١٨ وهل سيتم تطبيقاثر التغيير في الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة على الفترات السابقة للعام ٢٠١٨؟

حل المثال (٣)

مصروف الاندثار على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام ٢٠١٨ (٣٢٠٠٠ – ٤٠٠٠) ÷ ٧ = ٤٠٠٠ دينار.	٤٠٠٠ دينار

ان التغيير في السياسة المحاسبية لدى الشركة اعلاه لايمكن تطبيقه بأثر رجعي نظراً لانه غير عملي، وبالتالي سيجري التطبيق على العام ٢٠١٨ والاعوام التي تليها.

التغيرات في التقديرات المحاسبية:

يجب أن يُثبت أثر التغير في تقدير محاسبي، بأثر مستقبلي وذلك من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في:

- فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر – فقط – على هذه الفترة؛ أو
- فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير يؤثر على كليهما.

بخلاف إذا نتج عن التغير في تقدير محاسبي تغيرات في الأصول والالتزامات، أو تعلق ببند من حقوق الملكية، فإنه يجب أن يُثبت من خلال تعديل المبلغ الدفتري لبند الأصل أو الالتزام أو حق الملكية ذي الصلة في فترة التغير.

مثال (٤) التغيير في التقديرات المحاسبية:

في ٢٠١٣/١/١ تم شراء الة بمبلغ (٢٢٠٠٠) دينار وقد قدر عمرها الانتاجي عند الشراء بعشر سنوات، كما قدرت القيمة المتبقية في نهاية العمر الانتاجي بمبلغ (٢٠٠٠) دينار، وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في الاندثار.

وفي ٢٠١٨/١/١ ونظراً لنشوء معلومات جديدة تتعلق بالألة لم تكن متوفرة سابقاً قدر بأن الالة ستستخدم لمدة عشر سنوات اخرى اعتبارا من ٢٠١٨/١/١ كما اعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح الجديدة المقدرة (٤٠٠٠) دينار.

المطلوب: بيان أثر التغيير في التقديرات الخاصة بالألة اعلاه على القوائم المالية للعام ٢٠١٨ والاعوام التي تليها.

حل المثال (٤)

كنتيجة لهذا التغيير فأن الفترة الحالية (عام ٢٠١٨) والفترات المستقبلية (مابعد عام ٢٠١٨ حتى انتهاء عمر الاصل) ستتأثر بالتغيير في التقديرات السابقة في عمر الاصل والقيمة المتبقية.

وبناءً على هذه التغييرات فان قسط الاهلاك السنوي على مدار العمر المتبقي للأصل سيتم احتسابه كما يأتي:

$$\text{مصروف الاندثار الجديد} = \frac{\text{القيمة الدفترية للأصل – القيمة المتبقية المعاد تقديرها}}{\text{العمر المتبقي للأصل}} = \frac{١٢٠٠٠ - ٤٠٠٠}{١٠} = ٨٠٠ \text{ دينار}$$

أي ان مصروف الاندثار انخفض من ٢٠٠٠ دينار سنوياً الى ٨٠٠ دينار سنوياً مما سيزيد صافي الربح لدى المنشأة بمبلغ ١٢٠٠ دينار حتى انتهاء عمر الاصل.

الأخطاء:

يجب على المنشأة أن تصحح أخطاء فترة سابقة ذات أهمية نسبية – بأثر رجعي – في أول مجموعة من القوائم المالية المعتمدة للإصدار بعد اكتشافها، وذلك من خلال:

- إعادة عرض مبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ؛ أو
- إذا حدث الخطأ قبل أبكر فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأبكر فترة سابقة معروضة.

حدود إعادة العرض بأثر رجعي:

يجب أن يُصحح خطأ فترة سابقة من خلال إعادة العرض بأثر رجعي، باستثناء ذلك المدى الذي يكون فيه من غير العملي تحديد إما الآثار لفترة محددة، أو الأثر التراكمي للخطأ. وعندما يكون من غير العملي تحديد الآثار لفترة محددة لخطأ، على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فإنه يجب على المنشأة أن تُعيد عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأبكر فترة يكون من الممكن – عملياً – إعادة العرض بأثر رجعي لها (وقد تكون هي الفترة الحالية).

وعندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ على جميع الفترات السابقة، فانه يجب على المنشأة أن تعيد عرض المعلومات المقارنة لتُصحح الخطأ – بأثر مستقبلي – من أبكر تاريخ ممكن عملياً.

كما لا يدخل تصحيح أخطاء فترة سابقة في ربح أو خسارة الفترة التي اُكتشف فيها الخطأ. وتُعدل أي معلومات معروضة عن الفترات السابقة، بما في ذلك أي ملخصات تاريخية للبيانات المالية، حتى أبكر فترة ممكنه عملياً.

مثال (٥): في ٢٠١٦/١/١ اشترت شركة الوفاء معدات بقيمة ١٠٠٠٠٠ دينار وقدر عمرها الانتاجي بـ ١٠ سنوات، وقد تم اثبات قيمة المعدات عند الشراء بطريقة صحيحة الا انه تم استهلاك المعدات بناء على ان قيمتها ١٠٠٠٠ دينار بدلا من ١٠٠٠٠٠ دينار، وقد اكتشف محاسب الشركة هذا الخطأ خلال العام ٢٠١٨، وقد ظهرت قائمة الدخل (جزئية) وقائمة الارباح المحتجزة قبل تصحيح الخطأ كما يأتي:

البيان	٢٠١٧	٢٠١٨
مجمل الربح	٣٤٥٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
مصاريف ادارية وبيعية	(١٢٠٠٠٠)	(١٨٠٠٠٠)
صافي الربح قبل الضريبة	٢٢٥٠٠٠	١٢٠٠٠٠
ضريبة الدخل ٢٠%	(٤٥٠٠٠)	(٢٤٠٠٠)
صافي الربح بعد الضريبة	١٨٠٠٠٠	٩٦٠٠٠
الارباح المحتجزة اول المدة	٤٥٠٠٠	٢٢٥٠٠٠
الارباح المحتجزة اخر المدة	٢٢٥٠٠٠	٣٢١٠٠٠

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

حل مثال (٥)

أثر الخطأ على الفترات السابقة لاكتشاف الخطأ (٢٠١٦ و٢٠١٧):

البيان	٢٠١٦	٢٠١٧
قسط الاندثار السنوي (قبل تصحيح الخطأ) = (١٠٠٠٠ ÷ ١٠) = ١٠٠٠ دينار	١٠٠٠	١٠٠٠
قسط الاندثارالسنوي الصحيح (١٠٠٠٠٠ ÷ ١٠) = ١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
فرق الاندثار	٩٠٠٠	٩٠٠٠
اثر الضريبة ٢٠%	(١٨٠٠)	(١٨٠٠)
صافي اثر الخطأ بعد الضريبة	٧٢٠٠	٧٢٠٠

وبناء على ما سبق يتم اجراء القيد التالي لتصحيح اخطاء عامي ٢٠١٦ و٢٠١٧:

١٤٤٠٠	من حـ/ الارباح المحتجزة ٢٦٣٣٢	٢٠١٨/١٢/٣١
٣٦٠٠	حـ/ اصول ضريبية مؤجلة ١٤١	
	١٨٠٠٠ الى حـ/ متراكم اندثار الممتلكات والالات والمعدات ٢٢١	

اما العام الحالي (٢٠١٨) والاعوام اللاحقة فيتم احتساب اهلاك الاثاث بناء على الاهلاك الصحيح، وعليه يكون مصروف الاهلاك للعام ٢٠١٨ مبلغ ١٠٠٠٠ دينار.

- قائمة الدخل المقارنة للعامين ٢٠١٧ و٢٠١٨ في ضوء تصحيح الخطأ، وبافتراض ان الشركة تنشر القوائم المالية المقارنة لعامين:

شركة الوفاء

قائمة الدخل (جزئية)

البيان	٢٠١٧ معدلة	٢٠١٨
مجمل الربح	٣٤٥٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
مصاريف ادارية وبيعيه بما فيها الاندثارات	(١٢٩٠٠٠)*	(١٨٩٠٠٠)
صافي الربح قبل الضريبة	٢١٦٠٠٠	١١١٠٠٠
ضريبة الدخل ٢٠%	(٤٣٢٠٠)**	(٢٢٢٠٠)
صافي الربح بعد الضريبة	١٧٢٨٠٠	٨٨٨٠٠

قائمة التغيرات في حقوق الملكية (اظهار عمود الارباح المحتجزة فقط)

البيان	٢٠١٧ (معدلة)	٢٠١٨
ارباح محتجزة في ١/١ قبل تصحيح الاخطاء	٤٥٠٠٠	٢٢٥٠٠٠
يطرح تصحيح اخطاء سنوات سابقة	(٧٢٠٠)	(١٤٤٠٠)
ارباح محتجزة في ١/١ بعد التعديل	٣٧٨٠٠	٢١٠٦٠٠
يضاف ارباح العام (معدلة)	١٧٢٨٠٠	٨٨٨٠٠
الارباح المحتجزة اخر المدة	٢١٠٦٠٠	٢٩٩٤٠٠

مثال (٦): في ٢٠١٨/١٢/٣١ تبين لشركة المروج انه كان هناك بضاعة قيمتها ١٠٠٠٠ دينار تم بيعها وتسليمها لاحد العملاء في ٢٠١٧/١٢/٣٠ الا ان المحاسب اعتبرها خطأ ضمن بضاعة اخر المدة للعام ٢٠١٧ وكما وردت البضاعة خطأ ضمن بضاعة اول المدة للعام ٢٠١٨. وفيما يأتي قائمة الدخل للعامين ٢٠١٧ و٢٠١٨ قبل تصحيح الخطأ.

شركة الانوار – قائمة الدخل		
البيان	٢٠١٧	٢٠١٨
المبيعات	٨٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠
يطرح تكلفة المبيعات	(٦٥٠٠٠٠)	(٧٣٠٠٠٠)
مجمل الربح	١٥٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠
مصاريف ادارية وعمومية	(٤٠٠٠٠)	(٧٠٠٠٠)
صافي الربح قبل الضريبة	١١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
ضريبة الدخل ٢٠%	(٢٢٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)
صافي الربح بعد الضريبة	٨٨٠٠٠	٨٠٠٠٠

وظهرت قائمة التغيرات في حقوق الملكية قبل تصحيح الاخطاء السابقة على النحو التالي:

شركة الانوار قائمة التغيرات في حقوق الملكية (اظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
البيان	٢٠١٧	٢٠١٨
الارباح المحتجزة اول المدة	٣٢٠٠٠	١٢٠٠٠٠
صافي الربح	٨٨٠٠٠	٨٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة اخر المدة	١٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

الحل: بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) يتم تصحيح الخطأ في البضاعة وتظهر قائمة الدخل بعد التصحيح على النحو التالي:

شركة الانوار – قائمة الدخل		
البيان	٢٠١٧	٢٠١٨
المبيعات	٨٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠
يطرح تكلفة المبيعات	(٦٦٠٠٠٠)	(٧٢٠٠٠٠)
مجمل الربح	١٤٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠
مصاريف ادارية وعمومية	(٤٠٠٠٠)	(٧٠٠٠٠)
صافي الربح قبل الضريبة	١٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠
ضريبة الدخل ٢٠%	(٢٠٠٠٠)	(٢٢٠٠٠)
صافي الربح بعد الضريبة	٨٠٠٠٠	٨٨٠٠٠

أما قائمة التغيرات في حقوق الملكية فتظهر بعد تصحيح الاخطاء السابقة على النحو الاتي:

شركة الانوار

قائمة التغيرات في حقوق الملكية (اظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)

البيان	٢٠١٧	٢٠١٨
الارباح المحتجزة اول المدة كما اعلنت سابقا	٣٢٠٠٠	١٢٠٠٠٠
تصحيح الاخطاء، صافي بعد ضريبة الدخل		(٨٠٠٠)
الارباح المحتجزة اول المدة بعد اعادة عرضها	٣٢٠٠٠	١١٢٠٠٠
صافي الربح (المعاد تصحيحة)	٨٠٠٠٠	٨٨٠٠٠
الأرباح المحتجزة اخر المدة	١١٢٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

مثال (١): تبيع المنشأة سلعاً بضمان يتم بموجبه تغطية العملاء مقابل تكلفة إصلاح أي عيوب في التصنيع تصبح ظاهرة خلال الستة أشهر الأولى بعد الشراء. إذا تم الكشف عن عيوب طفيفة في جميع المنتجات المباعة، فإنه قد ينتج عنها تكاليف إصلاح قدرها (١) مليون دينار، وإذا تم الكشف عن عيوب رئيسة في جميع المنتجات المباعة، فإنه قد ينتج عنها تكاليف إصلاح قدرها (٤) مليون دينار، تشير الخبرة السابقة والتوقعات المستقبلية للمنشأة إلى أنه، للسنة القادمة، (٧٥%) من السلع المباعة لن يكون فيها عيوب، وأن (٢%)، من السلع المباعة سيكون فيها عيوب طفيفة وأن (٥%) من السلع المباعة سيكون فيها عيوب رئيسة. وفقاً للفقرة ٢٤، تقوم المنشأة بتقويم احتمال تدفق خارج مقابل التزامات الضمان ككل.

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاحات هي:

٧٥%من صفر (+)٢٠ % من ١مليون (+)٥% من ٤ مليون = ٤٠٠٠٠٠

٤٠٠٠٠٠ من حـ/ مصاريف خدمات ما بعد البيع ٣٨٣٣٢

٤٠٠٠٠٠ الى حـ/ مخصص خدمات ما بعد البيع ٢٥٣٢

- على فرض إن المنشأة في السنة اللاحقة قد تحملت ما قيمته (٣٠٠٠٠٠) دينار (تمثل خامات ومواد أولية اضافية) عن عيوب في التصنيع، اما الباقي فقد انتفى الحاجة منه جراء انتهاء مدة الضمان:

٤٠٠٠٠٠ من حـ/ مخصص خدمات ما بعد البيع ٢٥٣٢

٣٠٠٠٠٠ الى حـ/ مخزون الخامات والمواد الأولية ١٣١١

١٠٠٠٠٠ الى حـ/ مخصص خدمات ما بعد البيع انتفى الحاجة منه ٤٨٣٣٢

مثال٢ / تمت العمليات التالية بإحدى الشركات الخاصة:

١. في ٢٠١٨/٧/١، قامت الشركة بكفالة شركة الامل التجارية التابعة لها (كفالة ضامنه) تجاه احد المصارف التجارية وبلغت قيمة الكفالة (١٨٥٠٠٠٠٠) دينار.

٢. في ٢٠١٨/١٢/٣٠ طالب المصرف الشركة بتسديد قيمة الكفالة لعدم التزام شركة الامل التجارية بالتسديد وقد تم رفع قضية على الشركة بهذا الصدد، وقد أكد المشاور القانوني للشركة بانها ستتحمل المبلغ المطلوب.

٣. في ٢٠١٩/٤/٣٠ تم الفصل النهائي فيتلك القضية وتحملت الشركةبموجب الحكم الصادر من المحكمة مبلغ التعويضالمطلوب، وتمسداد المبلغ بشيك مسحوب على حساب الشركة لدى البنك.

٤. بلغت خسائر فروق اسعار الصرف الاجنبي عن الفترة ٥٠٠٠٠٠ دينار باصل خسارة (١٠٠ دينار/ دولار) وعند تحول العملة الأجنبية بلغت الخسارة الفعلية ٤٥٠٠٠٠ دينار، علماً ان العملة الأجنبية قد بلغت (٥٠٠٠) دولار بسعر صرف (١٢٠٠) دينار / دولار.

الحل:

١) لا يسجل قيد

٢)

١٨٥٠٠٠٠٠ من حـ/ خسائر المطالبات والغرامات ٣٨٤٧

١٨٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ مخصص المطالبات والغرامات ٢٥٥٢

٣)

١٨٥٠٠٠٠٠ من حـ/مخصص المطالبات والغرامات ٢٥٥٢

١٨٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ النقد لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٤)

٥٠٠٠٠٠ من حـ/ خسائر فروقات اسعار الصرف الأجنبي ٣٣٥٥

٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ مخصص خسائر فروقات اسعار الصرف الأجنبي ٢٥٧

- عند البيع او التحويل يثبت القيد الاتي:

٥٥٥٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٤٥٠٠٠٠ من حـ/ مخصص خسائر فروقات اسعار الصرف الأجنبي ٢٥٧

٦٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة الأجنبية ١٣٤٢٢

- ويخفض رصيد المخصص، فإذا كان التخفيض نفس السنة، يثبت القيد الاتي:

٥٠٠٠٠ من حـ/ مخصص خسائر فروقات اسعار الصرف الأجنبي ٢٥٧

٥٠٠٠٠ الى حـ/ خسائر فروقات اسعار الصرف الاجنبي٣٣٥٥

- اما إذا كان التخفيض في السنة اللاحقة، فيثبت القيد الاتي:

٥٠٠٠٠ من حـ/ مخصص خسائر فروقات اسعار الصرف الأجنبي٢٥٧

٥٠٠٠٠ الى حـ/ الأرباح المحتجزة ٢٦٣

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

مثـــــــال١: <u>تصدير بضاعة الى مستورد أجنبي:</u>

في ٢٠١٨/١٠/١٥ تعاقدت إحدى الشركات المحلية على تصدير بعض منتجات النفط إلى إحدى الشركات الصينية بواقع (١٥٠٠٠٠) لتر بسعر ١٥٠٠٠٠٠٠ دولار، والمطلوب تثبيت القيود المحاسبية بافتراض انه قد تم الاتفاق على تسديد قيمة الصفقة في ٢٠١٩/٤/١؛ علماً أن أسعار الصرف كانت:

التأريخ	سعر الصرف لكل دولار
٢٠١٨/١٠/١٥	١٢٠٠
٢٠١٨/١٢/٣١	١٢٥٠
٢٠١٩/٤/١	١١٩٠

الحل:

١. **في ٢٠١٨/١٠/١٥ يسجل قيد بالمبيعات=١٥٠٠٠٠٠٠دولار × ١٢٠٠ = ١٨٠٠٠٠٠٠٠٠**

١٨٠٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مدينون عالم خارجي ١٣٢١٥

<u>١٨٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ ايراد مبيعات (نشاط الصناعة التحويلية) ٤١٢١</u>

٢. **في ٢٠١٨/١٢/٣١ يسجل قيد بفروقات العملة المتحققة = ١٥٠٠٠٠ لتر×(١٢٠٠-١٢٥٠)=٧٥٠٠٠٠٠**

٧٥٠٠٠٠٠ من حـ/ مدينون عالم خارجي ١٣٢١٥

٧٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح فروقات أسعار الصرف الأجنبي ٤٣٥٥

٣. في ٢٠١٩/٤/١ يسجل قيد بفروقات العملة المتحققة =١٥٠٠٠٠ لتر×(١١٩٠-١٢٥٠)=٩٠٠٠٠٠٠

٩٠٠٠٠٠٠ من حـ/ خسائر فروقات أسعار الصرف الاجنبي ٣٣٥٥

٩٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مدينون عالم خارجي ١٣٢١٥

٤. كما يسجل القيد الخاص باستلام المبالغ المترتبة على العملاء (١٨٠٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار +(٧٥٠٠٠٠٠) دينار-(٩٠٠٠٠٠٠) دينار = ١٧٩٩٨٥٠٠٠٠٠

١٧٩٩٨٥٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٧٩٩٨٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ مدينون عالم خارجي ١٣٢١٥{(١٥٠٠٠٠) لتر× ١١٩٠ دينار/ دولار}

مثـــــــال٢: استيراد بضاعة من مورد أجنبي:

في ٢٠١٨/١٢/١قامت الشركة العامة لتجارة المواد الانشائية باستيراد حديد التسليح من شركة ايرو اوكرانيا بكمية (١٠٠٠) طن وبمعدل (٦٠٠) دولار للطن الواحد على ان يتم التجهيز في ٢٠١٩/٢/١، وقد قامت الشركة بفتح اعتماد مستندي ودفعت الشركة (٥٠%) من مبلغ الاعتماد مقدماً ، كما تحملت الشركة المبالغ الاتية:

- بلغت مصاريف فتح الاعتماد (٥) مليون دينار.
- رسوم كمركية (٢) مليون دينار.
- مصاريف نقل وإخراج وتحميل (١٠) مليون دينار.

وقد قامت الشركة في ٢/١ باستلام مستندات الشحن وتم تسوية الاعتمادات المستندية، علماً أن أسعار الصرف كانت:

التأريخ	سعر الصرف لكل دولار
٢٠١٨/١٢/١	١١٨٠
٢٠١٨/١٢/٣١	١٢٠٠
٢٠١٩/٢/١	١١٩٠

الحل:

١. في ٢٠١٨/١٢/١ يسجل قيد تسديد مصاريف فتح الاعتماد المستندي

٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ اعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨١

٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢. في ٢٠١٨/١٢/١ يسجل قيد تسديد بقيمة الدفعة البالغة (٥٠%) من مبلغ الاعتماد المستندي

١٠٠٠ طن × ٦٠٠ دولار × ١١٨٠ سعر الصرف = ٧٠٨٠٠٠٠٠٠

٣٥٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ اعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨١

٣٥٤٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٣. يسجل قيد تسديد بقيمة الرسوم الكمركية

٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/ اعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨١

٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٤. في ٢٠١٨/١٢/٣١ يسجل قيد بفروقات العملة المتحققة

=٦٠٠٠٠٠ $×(١١٨٠-١٢٠٠)= ١٢٠٠٠٠٠٠

١٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/ خسائر فروقات أسعار الصرف الأجنبي ٣٣٥٥

١٢٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ دائنونعالم خارجي ٢٣٢١٥

٥. **في ٢٠١٩/٢/١ يسجل قيد بفروقات العملة المتحققة =٦٠٠٠٠٠ $×(١١٩٠-١٢٠٠)= ٦٠٠٠٠٠٠**

٦٠٠٠٠٠٠ من حـ/ دائنون عالم خارجي ٢٣٢١٥

٦٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح فروقات أسعار الصرف الأجنبي ٤٣٥٥

٦. **يسدد مبلغ الاعتمادات المستندية**

٣٥٤٠٠٠٠٠٠ من حـ/ اعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨١

٣٥٤٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٧. **ويغلق حساب الاعتمادات المستندية لصالح المشتريات والمجهزون**

٧٢٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/ مشتريات بضائع بغرض البيع٣٥١

(٦٠٠٠٠٠$×١١٨٠)+٥٠٠٠٠٠٠+٢٠٠٠٠٠٠+١٠٠٠٠٠٠

٦٠٠٠٠٠٠ من حـ/ دائنون تجاريون حسب النوع ٢٣٢١

٧٣١٠٠٠٠٠٠٠الى حـ/ اعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨١

٦٠٠٠٠٠$×١١٩٠ +١٧٠٠٠٠٠٠

الخلاصة:

مشتريات بضائع بغرض البيع ٦٠٠٠٠٠$×١١٨٠	**٧٠٨٠٠٠٠٠٠**
أجور فتح الاعتماد المستندي	**٥٠٠٠٠٠٠**
رسوم كمركية	**٢٠٠٠٠٠٠**
مصاريف نقل وإخراج وتحميل	**١٠٠٠٠٠٠٠**
اجمالي قيمة مشتريات بضائع بغرض البيع	**٧٢٥٠٠٠٠٠٠**
صافي الاعتمادات المستندية=قيمة المشتريات +اجمالي المصارف+ (-) فروقات العملة	**٧٢٥٠٠٠٠٠٠**
٦٠٠٠٠٠$×١١٨٠) + ٥٠٠٠٠٠٠+٢٠٠٠٠٠٠+١٠٠٠٠٠٠	
مكاسب (خسائر فروقات أسعار الصرف) (٦٠٠٠٠٠$× (١١٨٠-١٢٠٠) = (١٢٠٠٠٠٠٠)	**٦٠٠٠٠٠٠**
(٦٠٠٠٠٠$× (١١٩٠-١٢٠٠) =٦٠٠٠٠٠٠	
٦٠٠٠٠٠٠	
اجمالي الاعتماد المستندي الذي يظهر بالسجلات	**٧٣١٠٠٠٠٠٠**

مثـــــــال٣: <u>الإقراض او الاقتراض بالعملة الاجنبية:</u>

قامة شركة القاصد التجارية في ٢٠١٨/١١/١ بالاقتراض من شركة اوزال التركية مبلغ (٥٠٠٠٠) دولار وبنفس معدل فائدة المحلي البالغ (٨%) ولمدة (٦) شهور وفي تاريخ الاستحقاق تم تسديد مبلغ القرض.

المطلوب: تسجيل مبلغ القرض في سجلات الشركة على فرض ان أسعار الصرف كانت:

التأريخ	سعر الصرف لكل دولار
٢٠١٨/١١/١	١٢٠٠
٢٠١٨/١٢/٣١	١١٧٠
٢٠١٩/٥/١	١٢٥٠

الحل:

١. في ٢٠١٨/١١/١ يسجل قيد باستلام القرض (٥٠٠٠٠$×١٢٠٠)

٦٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

<u>٦٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ قروض مستلمة قصيرة الاجل حسب النوع ٢٣٥١</u>

٢. في ٢٠١٨/١٢/٣١ يسجل قيد استحقاق بفائدة القرض

٥٠٠٠٠٠ $ × ٨٪ x ٢ / ٦ × ١١٧٠= ١٥٦٠٠٠٠

٥٠٠٠٠٠ $ × ٨٪ x ٢ / ٦ × (١٢٠٠ – ١١٧٠) = ٤٠٠٠٠٠

١٥٦٠٠٠٠ من حـ/ فوائد مدينة خارجية٣٣٧١٢

٤٠٠٠٠الى حـ / مكاسب وخسائر أسعار الصرف للعمليات الأجنبية ٢٦٤٤

<u>١٥٢٠٠٠٠إلى حـ/ مصاريف مستحقة ٢٣٢٦٣</u>

في ٢٠١٨/١٢/٣١ يسجل قيد بفروقات العملة المتحققة

٥٠٠٠٠٠ $ × (١٢٠٠ – ١١٧٠) = ١٥٠٠٠٠٠

١٥٠٠٠٠٠إلى حـ/ قروض مستلمة قصيرة الاجل حسب النوع ٢٣٥١

<u>١٥٠٠٠٠٠الى حـ / مكاسب وخسائر أسعار الصرف للعمليات الأجنبية ٢٦٤٤</u>

٣. يسجل قيد تسديد القرض

٦٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ قروض مستلمة قصيرة الاجل حسب النوع ٢٣٥١

١٥٢٠٠٠٠ من حـ / مصاريف مستحقة ٢٣٢٦٣

٣٣٣٣٣٣٣ من حـ/ فوائد مدينة خارجية ٣٣٧١٢

١٩٠٠٠٠٠ من حـ/ مكاسب وخسائر أسعار الصرف للعمليات الأجنبية ٢٦٤٤

٧٤٦٦٦٧ من حـ/ خسائر فروقات اسعار الصرف الأجنبي ٣٣٥٥

<u>٦٧٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١</u>

الفصل الثالث

متطلبات العرض والإفصاح في القوائم المالية

الفصل الثالث

متطلبات العرض والإفصاح في القوائم المالية

الممتلكات والآلات والمعدات

تثبت تكلفة بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) على انها أصل عندما يكون من المحتمل أن منافعاً اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند سوف تتدفق الى الوحدة ويمكن قياس تكلفة البند بطريقة يمكن الاعتماد عليها، تقوم الوحدة بموجب هذا المبدأ إثبات جميع تكاليف ممتلكاتها وآلاتها ومعداتها في الوقت الذي يتم فيه تحملها. وتشمل هذه التكاليف التي يتم تحملها – بشكل أولي – لاقتناء أو تشييد بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات والتكاليف التي يتم تحملها – لاحقاً – للإضافة إليه، أو استبدال جزء منه، أو صيانته. وقد تشمل هذه التكلفة تكاليف متكبدة متعلقة بإيجار الأصول المستخدمة في إنشاء وإضافة وإحلال جزء من خدمة بند من الممتلكات والآلات والمعدات مثل استهلاك أصول حق الاستخدام.

قد تقتني الوحدة هذه البنود لأسباب تتعلق بالسلامة أو البيئة، ورغم أن اقتناء مثل هذه البنود لا يزيد – بشكل مباشر – المنافع الاقتصادية المستقبلية، إلا أنه قد يكون ضرورياً للوحدة لتحصل على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى، وتتأهل مثل هذه البنود من الممتلكات والآلات والمعدات للإثبات على أنها أصول نظراً لأنها تمكن الوحدة من جني منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المتعلقة بها تزيد عما كان يمكن جنيه لو لم تقتني تلك البنود، فعلى سبيل المثال، قد يقوم مصنع مواد كيميائية بتركيب معالجات لمناولة المواد الكيميائية للالتزام بمتطلبات بيئية لإنتاج وتخزين المواد الكيميائية الخطرة، وعليه تثبت تحسينات المصنع المتعلقة بها على أنها أصل نظرا لأنه بدونها لن تتمكن الوحدة من تصنيع وبيع المواد الكيميائية.

ولا تثبت الوحدة ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات تكاليف الصيانة اليومية للبند، وبدلا من ذلك تثبت هذه التكاليف عند تحملها ضمن الربح أو الخسارة. تكاليف الصيانة اليومية هي – بشكل رئيس – تكاليف العمل والمهمات المستهلكة وقد تشمل تكلفة قطع صغيرة، وغالباً ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه لـ "إصلاح وصيانة" بند من بنود العقارات والآلات والمعدات.

ولا تعد الحالات الاتية (الأمثلة) تكاليف لبند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات

أ- تكاليف افتتاح إنشاءات جديدة.

ب- تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف أنشطة الإعلان والترويج).

ج- تكاليف مباشرة الأعمال في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين).

د- التكاليف الإدارية والعمومية الاخرى.

وقد تتطلب أجزاء من بعض بنود الممتلكات والآلات والمعدات استبدالها على فترات منتظمة، فعلى سبيل المثال قد يتطلب فرن تبطيناً بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام، أو قد تتطلب التجهيزات الداخلية للطائرات مثل المقاعد ومطابخ الطائرة استبدالها عدة مرات خلال العمر الإنتاجي للطائرة، وقد تقتنى بنود الممتلكات والآلات والمعدات – أيضاً لتقليل مرات تكرار الاستبدال الدوري، مثل استبدال الجدران الداخلية لمبنى أو تقليل مرات الاستبدال غير الدوري، بموجب مبدأ الإثبات فإن الوحدة تثبت ضمن المبلغ الدفتري لبند الممتلكات والآلات والمعدات تكلفة استبدال جزء من مثل هذا البند عندما يتم تحمل تلك التكلفة، إذا استوفيت ضوابط الإثبات، ويلغى إثبات المبلغ الدفتري لتلك الأجزاء التي استبدلت وفقاً لمقتضيات الغاء الاثبات.

تتطلب شروط مبادلة الاصول وقياسها بالقيمة العادلة وشرط توفر الجوهر الاقتصادي عند المبادلة.

نموذج اعادة التقييم بعد الاثبات الاولي:

١. يمكن اعتماد نموذجين لإعادة التقييم يتمثل أحدهما بإعادة تعديل القيمة الدفترية لتصل الى مبلغ اعادة التقييم (القيمة العادلة) وذلك بزيادة كل من الكلفة والاندثار المتراكم وفق نسبة الزيادة او الانخفاض اما الطريقة الثانية فتمثل بإلغاء حساب اندثار الاصل واعادة تعديل المبلغ المسجل ليصل الى مبلغ اعادة التقييم (القيمة العادلة)

٢. تغلق المكاسب الرأسمالية في فائض اعادة التقييم (ضمن حقوق الملكية).

٣. كما ويمكن ان تكون نتيجة اعادة التقويم خسائر في بند العقارات والممتلكات وعندها يتم اثبات مبلغ الخسائر في الارباح والخسائر

٤. ويغلق حساب خسائر انخفاض الاصول في حساب الارباح والخسائر للفترة الا بالقدر اللازم لإلغاء الارباح المتراكمة السابقة ضمن فائض اعادة التقييم.

٥. يمكن ان يحول فائض اعادة التقييم الى الارباح المحتجزة مباشرة دون توسيط حساب الارباح والخسائر إذا ما تم الغاء الاصل كان يتم تخريد الاصل او التخلص منه بالبيع.

الأصول الحية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة

ادناه ملخصاً بالمعالجات المحاسبية للمنتجات الزراعية والاشجار المعمرة والثمار قبل وبعد الحصاد، فضلاً عن التطبيقات المحاسبية للأصول البيولوجية وكما تم تحديده في المعالجات الواردة ادناه والمعالجات الخاصة بالمنح الحكومية،

يجب على الوحدة الاقتصادية أن تثبت أصلاً حيوي أو منتج زراعي عندما:

١- تسيطر الوحدة الاقتصادية على الأصل نتيجة لأحداث سابقة.

٢- يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى الوحدة الاقتصادية.

٣- يمكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

والجدول ادناه يبين ملخصاً عن المعالجات الواردة لكل من مراحل النمو والحصاد والاضمحلال:

التفاصيل	المعالجات المحاسبية
الزراعة الموسمية (تنتهي بالحصاد) او المنتجات الحيوانية التي تباع لاغراض اللحوم	يسجل القيمة العادلة لتلك المنتجات خلال فترة التربية او النمو لحين الحصاد بالقيمة العادلة
الزراعة الدائمة للفواكه والاشجار المنتجة والمواشي لاغراض الانتاج	فرقت المعالجات المحاسبية لهذا المنتج مرحلتين اذ يتم المحاسبة عن الاشجار القائمة والمواشي دون المنتجات باعتبارها أصول غير متداولة، في حين حدد المعالجات المحاسبية للانتاج القائم على الاشجار والحليب ماقبل الحلب وماشابهها ضمن حساب مخزون انتاج تحت التشغيل بالقيمة العادلة في حين يقاس المنتج مابعد نقطة الحصاد او الحلب او ماشابهها ضمن حساب مخزون الإنتاج التام بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع
الزراعة الدائمة التي تنتهي بالقطع والاضمحلال (اشجار الصنوبر مثلاً).	حددت المعالجة المحاسبية لهذا النوع من المنتجات بتقييمها بالقيمة العادلة طيلة فترة الزراعة ضمن حساب مخزون الإنتاج تحت التشغيل لحين القطع، اذ يقيم بالقيمة العادلة مطروحاً منه مصاريف البيع ويسجل ضمن مخزون الإنتاج التام.
المنتجات الزراعية التي تباع على انها منتجات تامة والمنتجات الحيوانية التامة	حددت المعالجات المحاسبية لهذا النوع من المنتجات ضمن حساب مخزون الإنتاج التام وتقيم بالقيمة العادلة مطروحا منها مصاريف البيع
المنتجات الزراعية التي تدخل في انتاج سلع اخرى داخل الوحدة والمنتجات الحيوانية التامة التي تدخل في انتاج غذائي اخر	حددت المعالجات المحاسبية لهذا النوع من المنتجات ضمن حساب مخزون انتاج تحت التشغيل وتقيم بالقيمة العادلة مطروحا منها مصاريف البيع
المنح الحكومية المتعلقة بالانتاج الزراعي والبايلوجي	يحدد النظام المحاسبي المعالجات المحاسبية للمنح الحكومية على ان يتم الاعتراف بها عند التحقق حصراً
بيع المنتج الزراعي بموجب عقد مستقبلي	يمكن بيان الاساس باحتساب قيمة المنتج الزراعي بعد الحصاد بالقيمة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع ولكن قد لايعكس العقد الاجل تلك القيمة لذلك لابد من اعتماد القيمة العادلة اساساً لذلك

يجب أن يتم إدراج المكسب أو الخسارة الناشئة عند الإثبات الأولي لأصل حيوي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع والناشئة عن تغير في القيمة العادلة للأصل الحيوي مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.

انخفاض في قيمة الأصول

يهدف هذا الجزء إلى وصف الإجراءات التي تطبقها الوحدة الاقتصادية لتضمن أن أصولها مسجلة بما لا يزيد عن مبلغها الممكن استرداده، ويكون الأصل مسجلاً بما يزيد عن المبلغ الممكن استرداده منه إذا كان مبلغه الدفتري يتجاوز المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استخدام الأصل أو بيعه، وإذا كان هذا هو الحال، فأن الأصل يوصف بأنه قد هبطت قيمته، وهنا يتطلب من الوحدة الاقتصادية أن تثبت خسارة هبوط كما ينبغي للوحدة الاقتصادية أن تعكس خسارة الهبوط متى ما تحقق ذلك ويكون الأصل قد هبطت قيمته إذا وُجدت أي من المؤشرات على هبوط القيمة لذا فإن الوحدة الاقتصادية مطالبة بإجراء تقدير رسميللمبلغ الممكن استرداده في نهاية كل فترة تقرير.

وبغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على الهبوط، فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية ان تختبر الأصل غير الملموس ذا العمر الإنتاجي غير المحدد أو الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام بعدلتحديد الهبوط سنوياً بمقارنة مبلغه الدفتري بمبلغه الممكن استرداده ووفق الإجراءات المعتمدة لذلكوعندما يكون المبلغ الممكن استرداده من الأصل أقل من مبلغه الدفتري، فيجب تخفيض المبلغ الدفتري للأصل إلى المبلغ الممكن استرداده واثبات ذلك التخفيض على انه خسارة هبوط ضمن الربح والخسارة وتعديل قسط مصروف الاستهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيصالمبلغ الدفتري المعدل للأصل مطروحاً منه قيمته المتبقية (إن وجدت) .

عندما يكون هناك مؤشر على أن خسارة هبوط تم إثباتها لأصل خلاف الشهرة ربما لم تعد موجودة أو قد تكون انخفضت، فإن هذا قد يشير إلى أن العمر الإنتاجي المتبقي وطريقة الاستهلاك (الاستنفاد) أو القيمة المتبقية قد يلزم أن تنقح او تعدل ويجب ان لايزيد المبلغ الدفتري الناتج عن عكس خسائر الهبوط المسجلة للاصل على المبلغ الدفتري المسجل قبل الهبوط بعد الاستهلاك كما لو لم يتم اثبات خسائر الهبوط للاصل للسنوات اللاحقة ، كما يجب إثبات عكس خسارة الهبوط لأصل خلاف الشهرة فوراً ضمن الربح والخسارة مالم يكن الاصل مسجلاً بمبلغ اعادة التقييم وعندها يسجل الفرق في حساب اعادة التقويم في الدخل الشامل الاخر

يجب على الوحدة الاقتصادية الافصاح عما ياتي لكل فئة من فئات الأصول:

١- مبلغ خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة والبند المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي تم إدراج خسائر الهبوط فيه.

٢- مبلغ عكس خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة والبند المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي تم عكس خسائر الهبوط فيه.

٣- مبلغ خسائر الهبوط على الأصول المعاد تقويمها التي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترة.

٤- مبلغ عكس خسائر الهبوط على الأصول المعاد تقويمها التي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترة.

يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عما ياتي خلال الفترة:

أ- الأحدث والظروف التي أدت إلى إثبات أوعكس خسارة الهبوط.

ب-مبلغ خسارة الهبوط الذي تم إثباته أو عكسه.

الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة

يبين هذا القسم الاحكام المتعلقة بمعالجة الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والمهجور استخدامها والعمليات المتوقفة، اما الاصول التي تباع مباشرة خلال السنة المالية فأنها تعالج ضمن الاصول المصنفة كممتلكات والآلات والمعدات.

يتم قياس الاصول التي تستوفي ضوابط التصنيف على انها محتفظ بها للبيع بالمبلغ الدفتري (الكلفة – الاندثار المتراكم) او (القيمة العادلة – تكاليف البيع) ايهما اقل كما يتم قياس الاصول التي تستوفي ضوابط – التصنيف على انها محتفظ بها للتوزيع على الملاك بالقيمة الدفترية او القيمة العادلة – او تكاليف التوزيع ايهما اقل.

ويتم إيقاف احتساب الاستهلاك على الأصول بعد إعادة التصنيف بانها محتفظ بها للبيع او للتوزيع، على ان يتم عرض تلك الأصول بشكل منفصل في قائمة المركز المالي وضمن (الأصول المتداولة)، وفضلاً على ان يتم عرض نتائج العمليات من ربح وخسارة بشكل منفصل ضمن قائمة الدخل الشامل.

ويمكن بيع مجموعة من الأصول في عملية واحدة فضلاً عن إمكانية استبعاد الالتزامات المرتبطة بها مثل خط انتاج كامل او فرع من فروع الشركة، فضلاً عن استبعاد شهرة المحل في حالة كون الحصول عليها كان من خلال شراء هذا الخط او الموجود.

وتدخل ضمن تصنيف الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة الأصول التي يتم استردادها بشكل مباشر من خلال معاملة بيع بدلاً من الاستخدام على ان يكون الأصل متاح للبيع الفوري وليس بعد إعادة تاهيليه، فضلاً عن احتمالية البيع، اذ يجب ان يكون مدرجة من خلال برنامج شامل لتحديد واكمال الخطة وعلى ان يكون البيع مكتمل خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف.

وليكون البيع محتملاً بدرجة عالية، فإنه يجب أن يكون مستوى الإدارة المناسب ملتزماً بخطة لبيع الأصل (أو مجموعة الاستبعاد)، ويجب أن يكون قد تم البدء في برنامج نشط لتحديد مشتري وإكمال الخطة. علاوة على ذلك، يجب تسويق الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) بشكلٍ نشط لغرض البيع بسعر يكون معقولاً بالمقارنة بقيمته العادلة الحالية. فضلاً عن ذلك، ينبغي أن يكون متوقعاً أن يتأهل البيع للإثبات على أنه بيع مكتمل خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف، وينبغي أن تشير التصرفات المطلوبة لإكمال الخطة إلى أنه من غير المرجح إجراء تغييرات مهمة على الخطة، أو أن الخطة سيتم سحبها. وينبغي الأخذ في الحسبان احتمال الحاجة إلى موافقة حملة الأسهم (إذا كان مطلوباً في السلطة القانونية) كجزء من تقويم ما إذا كان البيع محتملاً بدرجة عالية.

وقد تتسبب الأحداث أو الظروف في تمديد فترة إكمال البيع لأكثر من سنة واحدة، تمديد الفترة المطلوبة لإكمال عملية البيع لا يمنع أصلاً (أو مجموعة استبعاد) من أن يصنف على أنه محتفظ

به للبيع عندما يكون التأخير بسبب أحداث أو ظروف خارجة عن سيطرة الوحدة ويكون هناك دليل كافٍ على أن الوحدة لا تزال ملتزمة بخطتها لبيع الأصل (أو مجموعة الاستبعاد).

ويمكن ان تنطوي عملية البيع على تبادل باصول أخرى وهذا لا يمنع ان يتم تصنيف تلك الأصول على انها محتفظ بها للبيع طالما ان لعملية المبادلة جوهر اقتصادي، ويصنف الأصل المشترى بغرض البيع على انه أصل محتفظ بغرض البيع من تاريخ الاقتناء حتى وان كان نية الاستبعاد في تاريخ لاحق على ان لا يتعدى السنة الواحدة او وجود القوة القاهرة، ويجب ان يتم تصنيف الأصول غير المتداولة بانها محتفظ بها للبيع في القوائم المالية في تاريخ التصنيف الا إذا كانت البيانات المالية للسنة السابقة لم يتم إصدارها وعندها يتم إعادة التصنيف وفقا للاحداث اللاحقة ضمن فقرة الافصاحات، ولا يجوز للوحدة تصنيفه على انه أصل محتفظ به للبيع إذا قررت الوحدة ترك الأصل دون استخدام لان القيمة الدفترية للاصل تسترد من خلال الاستخدام وليس البيع ويتم عرض مجموعة التصرف (مجوعة الأصول والالتزامات المولدة للنقد) المتروك استخدامها على انها (عمليات متوقفة) ضمن البيانات المالية حتى نهاية العمر الإنتاجي او إعادة استخدامها ايهما أقرب.

وعندما يتوقع ان يحدث البيع بعد سنة فيجب ان تقيس تكاليف البيع بقيمتها الحالية وتعديلها في ضوء المستجدات واثبات الفرق في الربح والخسارة على انها تكلفة تمويل.

وعلى الوحدة أن تثبت خسارة هبوط مقابل أي تخفيض أولي أو لاحق لقيمة الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) إلى القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، ويجب على الوحدة أن تثبت مكسباً مقابل أي زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع للأصل، ولكن لا يزيد عن خسارة الهبوط التراكمية التي تم إثباتها كما أن على الوحدة أن تثبت مكسباً مقابل أي زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لمجموعة استبعاد:

عندما تعيد الوحدة تصنيف أصل (أو مجموعة استبعاد) مباشرة من كونه محتفظ به للبيع إلى كونه محتفظ به للتوزيع على الملاك، أو مباشرة من كونه محتفظ به للتوزيع على الملاك إلى كونه محتفظ به للبيع، فعندئذ يُعد التغيير في التصنيف استمراراً للخطة الأصلية للاستبعاد أي فيما يخص المدة اللازمة لتطبيق الخطة، ويجب ان يقاس الأصل الذي توقف تصنيفه على انه محتفظ به للبيع او محتفظ به للتوزيع على الملاك بالمبلغ الدفتري معدل بقسط الاندثار او مبلغه القابل للاسترداد في تاريخ القرار بعدم البيع او التوزيع.

يتم عرض العملية غير المستمرة وفق طريقة عرض العمليات غير المستمرة

الإفصاح: يجب على الوحدة أن تفصح عن:

١. مبلغ واحد في قائمة الدخل الشامل يشمل مجموع:

أ- الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة

ب–المكسب أو الخسارة بعد الضريبة المثبت عند القياس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عند استبعاد الأصول أو مجموعة (مجموعات) استبعاد تشكل العملية غير المستمرة.

٢. تحليل للمبلغ الواحد في البند (أ) إلى:

أ. الإيراد، والمصروفات، والربح أو الخسارة قبل الضريبة للعمليات غير المستمرة؛

ب. مصروف ضريبة الدخل ذي العلاقة.

ج. المكسب أو الخسارة المثبت عند القياس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أو عند استبعاد الأصول أو مجموعة (مجموعات) استبعاد تشكل العملية غير المستمرة.

يمكن عرض التحليل في الإيضاحات أو في قائمة الدخل الشامل. وإذا عُرض في قائمة الدخل الشامل فيجب أن يُعرض في جزء يُحدد على أنه متعلق بالعمليات غير المستمرة، أي بشكل منفصل عن العمليات المستمرة، والتحليل غير مطلوب لمجموعات الاستبعاد التي هي منشآت تابعة تم اقتناؤها حديثاً وتستوفي الضوابط لتصنف على أنها محتفظ بها للبيع عند الاقتناء.

٣. صافي التدفقات النقدية التي تُعزى إلى الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للعمليات غير المستمرة. ويمكن عرض هذه الإفصاحات إما في الايضاحات أو في القوائم المالية. وهذه الإفصاحات غير مطلوبة لمجموعات الاستبعاد التي هي منشآت تابعة تم اقتناؤها حديثاً وتستوفي الضوابط لتصنف على أنها محتفظ بها للبيع عند الاقتناء.

٤.مبلغ الدخل من العمليات المستمرة ومن العمليات غير المستمرة الذي يخص ملاك الشركة الأم. ويمكن عرض هذه الإفصاحات إما في الايضاحات أو في قائمة الدخل الشامل.

إذا عرضت الوحدة بنود الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة فإنه يتم عرض القسم المحدد على أنه متعلق بالعمليات غير المستمرة في تلك القائمة.

العمليات المتوقفة:

يتم اثبات الاصول المصنفة على انها اصول متوقفة ضمن حساب مشروعات تحت التنفيذ وعدم احتساب الاندثار المتراكم طيلة فترة التوقف على ان يتم اعادة تقييم المبلغ القابل للاسترداد والعمر الانتاجي حال المباشرة باستخدام ذلك الموجود ووفق القيد الاتي:

اما في حالة كون العمليات المتوقفة هي قطاع تشغيلي (معمل او قطاع جغرافي او نشاط) فانه يتم عرض النشاط المتوقف (بشكل منفصل) ونتائج النشاط خلال فترة التوقف من ارباح وخسائر ووفق نفس طريقة عرض قائمة الدخل والدخل الشامل الواردة في هذا النظام اما في حالة التوقف بشكل كامل فانه يتم عرض قائمة المركز المالي الجزئية للنشاط من اصول والتزامات المرفقة بهذا النظام.

العقارات الاستثمارية

العقار الاستثماري:

يتم الاحتفاظ بالعقار الاستثماري لكسب إيرادات إيجارية أو لإنماء رأس المال أو لكليهما. وبناءً عليه، يولد العقار الاستثماري تدفقات نقدية مستقلة – إلى حد كبير – عن الأصول الأخرى المحتفظ بها من قبل الوحدة وهذا ما يميز العقار الاستثماري عن العقار الذي يشغله المالك في إنتاج السلع أو توريدها أو تقديم الخدمات (أو استخدام العقار لأغراض إدارية) يولد تدفقات نقدية يمكن عَزْوها – ليس فقط –إلى العقار ولكن أيضاً إلى الأصول الأخرى المستخدمة في عملية الإنتاج أو التوريد.

العقار غير الاستثماري:

تشتمل بعض العقارات على جزء محتفظ به لكسب إيرادات إيجاريه أو لإنماء رأس المال وعلى جزء آخر محتفظ به للاستخدام في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية، فإذا كان من الممكن بيع هذه الأجزاء –بشكل منفصل (أو تأجيرها –بشكل منفصل – بموجب عقد إيجار تمويلي)، فإن الوحدة تحاسب عن هذه الأجزاء –بشكل منفصل، وإذا كان من غير الممكن بيع هذه الأجزاء – بشكل منفصل، فإن العقار يُعد عقاراً استثمارياً – فقط – إذا كان يُحتفظ بجزء غير مهم للاستخدام في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية.

مثال: تحتفظ شركة بغداد للاستثمارات السياحية (المتخصصة بالخدمات الفندقية والسياحية من خلال لسلسة فنادق بغداد والمنتشرة بمناطق سياحية مختلفة والتي تقوم بإيجارها الى متعهدين لإدارتها مقابل ايجار شهري) بفندق بغداد/ فرع بغداد والمتكون من ستة طوابق تشغل الشركة طابق واحد منه لأغراض إدارية وتستخدم المتبقي لأغراض فندقية.

المطلوب: تصنيف نوع الموجود المحتفظ به من قبل الشركة.

الحل: بما ان الجزء المستخدم من قبل الشركة لا يمكن فصله فصلاً كاملاً عن باقي أجزاء العقار وحسب فان العقار لا يمكن اعتباره عقاراً استثمارياً الا باعتبار ان الجزء المستخدم غير مهم نسبياً وان الجزء المهم قد تم ايجاره الى المستفيد بشكل منفصل بموجب عقد ايجار تشغيلي عندها فقط لهذا السبب تم اعتباره عقاراً استثمارياً.

وفي حالات يمكن ان يتم إدارة الفندق من قبل المالك وحتى في حالة قيامه بإسناد مجموعة من الخدمات الى شركات أخرى الا ان المخاطر المتعلقة بإدارة الفندق او العقار امام الأطراف الخارجية تبقى بذمة المالك عندها يتم اعتبار العقار غير استثماري ويتم المحاسبة عنه وفق المعالجات المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات او عقود الايجار.

يجب أن يتم إثبات العقار الاستثماري على أنه أصل عندما، وفقط عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالعقار الاستثماري المملوك سوف تتدفق إلى الوحدة ومن الممكن قياس تكلفة العقار الاستثماري – بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

ويتم اعتماد الكلفة الفعلية الأولية عند الاعتراف في اثبات كلفة العقار الاستثماري وتقوم الوحدة، بموجب مبدأ الإثبات بتقويم جميع تكاليف عقارها الاستثماري حال تحملها –ابتداءً –لاقتناء العقار الاستثماري والتكاليف التي تم تحملها – لاحقاً –للإضافة إلى العقار، أو استبدال جزء منه، أو خدمته كما قد يتم اقتناء أجزاء من العقارات الاستثمارية من خلال الاستبدال للجدران الأصلية وتثبت الوحدة تكلفة استبدال جزء من عقار استثماري موجود حال تحمل تلك التكلفة في المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري، وذلك إذا كانت ضوابط الإثبات قد تم استيفاءها ويتم إلغاء إثبات المبلغ الدفتري لتلك الأجزاء التي يتم استبدالها وفقاً لمقتضيات إلغاء الإثبات، فضلاً عن انه لا يتم تحميل العقار الاستثماري باي تكاليف ناتجة عن التشغيل وخسائره وقيمة الفاقد من المواد الخام قبل بدء التشغيل، اما إذا تم تأجيل الدفع مقابل عقار استثماري، فإن تكلفته تكون هي السعر النقدي المعادل. ويتم إثبات الفرق بين هذا المبلغ ومجموع الدفعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الائتمان.

في حالة استخدام نموذج القيمة العادلة للمحاسبة عن الاستثمارات العقارية فأن القيد الأخير فقط من يتأثر بإعادة احتساب القيمة العادلة للاصول ووفقاً للاتي:

ملاحظة: في حالة استخدام الشركة نموذج الكلفة فأن الشركة يتوجب عليها الإفصاح عن القيمة العادلة ضمن بياناتها المالية وعلى الوحدات الاقتصادية أن تقوم بقياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري، إما لغرض القياس (إذا كانت الوحدة تستخدم نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة، وإذا قامت الوحدة باختيار نموذجين مختلفين للصنفين المذكورين، فإن مبيعات العقارات الاستثمارية ما بين مجموعات الأصول التي يتم قياسها باستخدام نموذجين مختلفين يجب أن يتم إثباتها بالقيمة العادلة **ويجب أن يتم إثبات التغير المتراكم في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة.** وتبعاً لذلك، إذا تم بيع عقار استثماري من مجموعة يتم فيها استخدام نموذج القيمة العادلة إلى مجموعة يتم فيها استخدام نموذج التكلفة، فإن القيمة العادلة للعقار في تاريخ البيع تصبح تكلفته المفترضة.

يمكن استخدام نموذج الكلفة والمحاسبة عنه للعقارات الاستثمارية وعرضه ضمن البيانات المالية بالقيمة الدفترية على ان يتم تقديم افصاح إضافي على القيمة العادلة لهذه العقارات بشكل منفصل اما في حالة استخدام القيمة العادلة فتظهر تلك الاصول مقيمة بالقيمة العادلة ضمن البيانات المالية ويتم تقييمها بشكل مستمر على ان يتم اثبات الربح والخسارة في القيمة العادلة ضمن الأرباح والخسائر.

هناك افتراض –يمكن دحضه –بأن الوحدة تستطيع قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري –بطريقة يمكن الاعتماد عليها –على أساس مستمر. وبالرغم من ذلك، في حالات استثنائية، يوجد دليل واضح عند اقتناء الوحدة عقاراً استثمارياً –لأول مرة (أو عندما يصبح عقار حالي عقاراً استثمارياً –لأول مرة –بعد تغيير في الاستخدام) على أنه من غير الممكن قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري – بطريقة يمكن الاعتماد عليها –على أساس مستمر. وينشأ هذا عندما، وفقط عندما، يكون سوق

العقارات المماثلة غير نشط (مثل وجود معاملات حديثة قليلة، أو أن عروض الأسعار ليست حالية أو أن أسعار المعاملات المرصودة تشير إلى أن البائع قد اضطر للبيع) وأن القياسات البديلة التي يمكن الاعتماد عليها للقيمة العادلة (على سبيل المثال، المُستندة إلى توقعات التدفقات النقدية المخصومة) غير متاحة.

وإذا قررت الوحدة أن القيمة العادلة لعقار استثماري قيد التشييد لا يمكن قياسها –بطريقة يمكن الاعتماد عليها–ولكنها تتوقع أنه سيمكن قياس القيمة العادلة للعقار – بطريقة يمكن الاعتماد عليها –عند اكتمال التشييد، فإنه يجب عليها أن تقيس ذلك العقار الاستثماري قيد التشييد بالتكلفة إلى أن يصبح من الممكن قياس قيمته العادلة –بطريقة يمكن الاعتماد عليها–أو إلى أن يتم اكتمال التشييد (أيهما أبكر)، وإذا قررت الوحدة أن القيمة العادلة لعقار استثماري (بخلاف عقار قيد التشييد) لا يمكن قياسها –بطريقة يمكن الاعتماد عليها –على أساس مستمر، فإنه يجب على الوحدة أن تقيس ذلك العقار الاستثماري باستخدام نموذج التكلفة للعقار الاستثماري المملوك أو العقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام. ويجب أن تُفترض القيمة المتبقية للعقار الاستثماري بأنها صفر. ويجب على الوحدة الاستمرار في قياس الممتلكات والالات والمعدات ضمن هذا الحساب أو حساب العقارات الاستثمارية إلى حين الاستبعاد.

بمجرد أن تصبح الوحدة قادرة على أن تقيس –بطريقة يمكن الاعتماد عليها –القيمة العادلة لعقار استثماري قيد التشييد كان يقاس – سابقاً –بالتكلفة، فإنه يجب عليها أن تقيس ذلك العقار بقيمته العادلة. وبمجرد اكتمال تشييد ذلك العقار، فإنه يُفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها –بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وإذا لم يكن ذلك هو الحال فإنه يجب أن تتم المحاسبة عن العقار باستخدام نموذج التكلفة.

في الحالات الاستثنائية التي تضطر فيها الوحدة، يمكن أن تقيس عقاراً استثمارياً باستخدام نموذج التكلفة الا إنها تقيس جميع عقاراتها الاستثمارية الأخرى، بما في ذلك العقار الاستثماري قيد التشييد، بالقيمة العادلة. وفي هذه الحالات، رغم أن الوحدة قد تستخدم نموذج التكلفة لعقار استثماري واحد، فإنه يجب عليها أن تستمر في المحاسبة عن كل من العقارات المتبقية باستخدام نموذج القيمة العادلة.

إذا قامت الوحدة – سابقاً – بقياس عقار استثماري بالقيمة العادلة، فإنه يجب عليها أن تستمر في قياس العقار بالقيمة العادلة إلى حين استبعاده (أو إلى أن يصبح العقار عقاراً يشغله المالك أو إلى أن تبدأ الوحدة في تطوير العقار لبيعه – لاحقاً –في السياق العادي للأعمال) حتى ولو أصبحت معاملات السوق المماثلة أقل تكراراً أو أصبحت أسعار السوق غير متاحة بسهولة.

يجب على الوحدة تحول عقاراً إلى العقارات الاستثمارية، أو منها، عندما –وفقط عندما –يوجد تغيير في الاستخدام. ويحدث التغير في الاستخدام عندما يفي العقار بتعريف العقار الاستثماري أو يتوقف

عن الوفاء به، ويكون هناك دليل على تغير الاستخدام، ولا تعد نية الإدارة على تغيير استخدام العقار بمفردها دليلا على تغير الاستخدام. وتتضمن أمثلة الأدلة على تغير الاستخدام ما ياتي من:

أ- بدء شغل المالك للعقار، للتحويل من عقار استثماري إلى عقار يشغله المالك

ب-بدء التطوير بغية البيع، للتحويل من عقار استثماري إلى مخزون

ج- انتهاء شغل المالك للعقار، للتحويل من عقار يشغله المالك إلى عقار استثماري

د- بدء عقد تأجير تشغيلي لطرف آخر، للتحويل من مخزون إلى عقار استثماري

التحويل		كيفية المعالجة
من	الى	
أصل طويل الاجل مستخدم من قبل الوحدة لتسيير اعماله او اصل مشيد ذاتياً من قبل الوحدة محاسب عنه وفق حساب الممتلكات والآلات والمعدات	ممتلكات استثمارية محاسب عنه ضمن حساب العقارات الاستثمارية	يجب تسجيلها بالقيمة العادلة وان فروقات إعادة تقييم القيمة العادلة يتم التعامل معها ضمن حساب فائض إعادة التقييم ضمن الدخل الشامل الاخر
الممتلكات الاستثمارية بالقيمة العادلة ضمن حساب العقارات الاستثمارية	ممتلكات ومصانع ومعدات او مصنف ضمن الاصول بغرض البيع او انها تقع ضمن حساب الأصول غير المتداولة المستأجرة	تصبح القيمة العادلة في تاريخ التحويل هي كلفة الأصل و لا يوجد فروقات في قيمة الأصل نتيجة التحويل.
الأصول المصنفة بغرض البيع او التوزيع على الملاك	الممتلكات الاستثمارية التي يجب تسجيلها بالقيمة العادلة	تظهر الممتلكات الاستثمارية بالقيمة العادلة وتظهر فروقات التقييم في قائمة الدخل.

عندما تقرر الوحدة استبعاد عقار استثماري دون تطويره، فإنها تستمر في معالجة العقار على أنه عقار استثماري إلى حين إلغاء إثباته (حذفه من قائمة المركز المالي) ولا تصنفه على أنه (أصول بغرض البيع) وبالمثل، إذا قامت الوحدة بالبدء في إعادة تطوير عقار استثماري حالي لغرض استخدام مستقبلي مستمر على أنه عقار استثماري، فإن العقار يظل عقاراً استثمارياً ولا يتم إعادة تصنيفه على أنه عقار يشغله المالك خلال إعادة التطوير.

يتم الاعتراف بموجب نموذج إعادة التقييم للممتلكات والآلات والمعدات بالأرباح والخسائر الناجمة عن إعادة التقييم ضمن الدخل الشامل الاخر، ويتم اثبات قيد التحويل الى الاستثمارات العقارية باستخدام القيمة العادلة وفق القيد الاتي:

حتى تاريخ الذي يصبح فيه عقار يشغله المالك ضمن حساب الممتلكات والالات والمعدات عقاراً استثماريا مسجل بالقيمة العادلة، فإن الوحدة تستهلك العقار (أو أصل حق الاستخدام) وتثبت أية خسائر هبوط تكون قد حدثت، وتعالج الوحدة أي فرق في ذلك التاريخ بين المبلغ الدفتري للعقار وقيمته العادلة بالشكل الاتي:

أ- يتم إثبات أي انخفاض ناتج في المبلغ الدفتري للعقار ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، فإنه وفي حدود المبلغ الذي أدرج ضمن فائض إعادة التقويم لذلك العقار، يتم إثبات الانخفاض ضمن الدخل الشامل الآخر، ويخفض به فائض إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية.

ب-تتم معالجة أي زيادة ناتجة في المبلغ الدفتري كما ياتي:

١- يتم إثبات الزيادة ضمن الربح أو الخسارة إلى الحد الذي تؤدي فيه الزيادة إلى عكس خسارة هبوط سابقة في قيمة ذلك العقار. ولا يزيد المبلغ الذي يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة عن المبلغ اللازم لإعادة المبلغ الدفتري إلى المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (بالصافي بعد طرح الاستهلاك) لو لم يتم إثبات خسارة الهبوط

٢- يتم إثبات أي جزء متبقي من الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر ويزداد به فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية. وعند استبعاد العقار الاستثماري -لاحقاً – فإنه يجوز تحويل فائض إعادة التقييم الذي تم إدراجه ضمن حقوق الملكية إلى الأرباح المحتجزة ولا يتم التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المتبقية من خلال الربح أو الخسارة

تنطبق الفقرات أعلاه على قضايا الإثبات والقياس التي **تظهر عندما تستخدم الوحدة نموذج القيمة العادلة لعقار استثماري. وعندما تستخدم الوحدة نموذج التكلفة**، فإن التحويلات بين عقار استثماري، وعقار يشغله المالك او العقارات بغرض البيع او التوزيع على الملاك **لا تغير المبلغ الدفتري للعقار المحول ولا تغير تكلفة ذلك العقار لأغراض القياس أو الإفصاح**، وللتحويل من عقار استثماري مسجل بالقيمة العادلة إلى عقار للاستخدام ضمن بند الممتلكات والآلات والمعدات، فإن التكلفة المفترضة للعقار لأجل المحاسبة عنه يجب أن تكون قيمته العادلة في تاريخ التغيير في الاستخدام.

المخزون

يمثل الهدف من هذا الحساب إلى تحديد المعالجة المحاسبية للمخزون بإثباته بمبلغ التكلفة ضمن الأصول المتداولة، إذ يوفر إرشادات بشأن تحديد التكلفة وإثباتها اللاحق على أنها مصروف، بما في ذلك التخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، كما يوفر أيضاً إرشادات بشأن صيغ احتساب التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.

ويمثل المخزون على أنه أصول محتفظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال أو في مرحلة الإنتاج أو على شكل مواد خام ستستخدم في العملية الإنتاج أو تقديم الخدمات، ويقاس المخزون بالكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل وتمثل تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء، وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يتم تحملها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة كما تمثل صافي القيمة القابلة للتحقق، سعر البيع المقدر في السياق العادي للأعمال مطروحاً منه التكاليف المقدرة الضرورية للقيام

بالبيع، كما يمكن قياسه بالقيمة العادلة والذي يمثل السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصلاً ودفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

ويجب أن تُفصح القوائم المالية عن الاتي:

١- السياسات المحاسبية المُتبعة في قياس المخزون، بما في ذلك الطريقة المُستخدمة لاحتساب التكلفة.

٢- إجمالي المبلغ الدفتري للمخزون والمبلغ الدفتري وفق التصنيفات المناسبة للوحدة الاقتصادية.

٣- المبلغ الدفتري للمخزون المُسجل بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع.

٤- مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة.

٥- مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون مُثبت على أنه مصروف في الفترة.

٦- مبلغ أي عكس لأي تخفيض تم إثباته على أنه تخفيض في مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف في الفترة

٧- الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس لتخفيض في قيمة المخزون

٨- المبلغ الدفتري للمخزون المرهون على أنه ضمان لالتزامات.

الايراد من العقود مع العملاء

جاءت تطبيقات المحاسبة الدولية بطريقة المعالجة المحاسبية (الاعتراف والقياس) وفق نموذج الاعتراف بالإيراد الذي يقوم على مبدأ أساسي مبني على أساس التزام الوحدة الاقتصادية بتحويل السلعة او الخدمة مقابل المبلغ الذي يعكس القيمة الذي يتم الحصول عليه او يتوقع الحصول عليه، ويجب على الوحدة الاقتصادية ان تثبت ايراداً عندما (او حالما) تفي الوحدة الاقتصادية بواجب أداء عن طريق نقل السلعة او الخدمة المتعهد بها (أي الأصل) الى العميل، ويعد الأصل انه قد تم نقله عندما يكسب العميل السيطرة على ذلك الأصل.

وقد تم تحديد شروط الاعتراف بالايراد وتمثلت بالآتي:

أ- وجود عقد خطي او شفهي.

ب-تحديد الحقوق والالتزامات.

ج- تحديد شروط السداد.

د- للعقد مضمون تجاري.

هـ-احتمالية عالية للحصول على العوض مقابل السلع والخدمات المقدمة.

كما تم تحديد خمس خطوات اساسية يجب على الشركات تطبيقها لتحديد القيم التي يجب الاعتراف بها كإيراد من العقود مع العملاء وهي كالاتي:

أ- تحديد العقد مع العملاء.

ب-تحديد التزامات الأداء في العقد.

ج- تحديد سعر المعاملة.

د- تخصيص سعر الصفقة لالتزامات الأداء.

هـ- الاعتراف بالإيراد إذا ما تم الوفاء بالتزامات الاداء.

ويجب على الوحدة الاقتصادية أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت ستفي بواجب الأداء على مدى فترة زمنية أو أنها ستفي بواجب الأداء عند نقطة زمنية معينة وقد تم تحديد نموذجين (نقطة) للاعتراف بالإيراد وهما:

فترة زمنية محددة: ويتم تطبيقها عندما يستهلك العميل المنافع كلما تم تنفيذ العمل أو عندما يسيطر العميل على الاصل كلما تم تصنيع الاصل أو عندما يقوم البائع بتصنيع او تجميع الاصل الذي لا يوجد له اي استخدام بديل سوى بيعه لعميل محدد ومن ثم فإن للبائع الحق في استلام الدفعات مقابل العمل المنتجوتثبت الإيراد على مدى فترة زمنية في حالة استيفاء أحد الضوابط الآتية:

- ✓ إذا حصل العميل على المنافع التي يوفرها أداء الوحدة الاقتصادية وقام باستهلاكها في الوقت نفسه أثناء قيام الوحدة الاقتصادية بالأداء.
- ✓ إذا كان أداء الوحدة الاقتصادية ينشئ أو يحسن الأصل الذي يسيطر عليه العميل في نفس الوقت الذي يتم فيه إنشاء الأصل أو تحسينه.
- ✓ إذا كانً أداء الوحدة الاقتصادية لا ينشئ أصل له استخدام بديل للوحدة الاقتصادية وكان للوحدة الاقتصادية حق واجب النفاذ في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

عند نقطة زمنية معينة: ويتم تطبيقها عندما تنتقل السيطرة إلى العميل، والسيطرة هنا قد تعني نشأة التزام بالدفع للبائع، أو انتقال ملكية قانونية للاصل أو حيازة او وضع يد على الاصل أو انتقال المخاطر والمنافع الخاصة بالملكية للعميل أو قبول الأصل.

ولتحديد تلك النقطة الزمنية التي يكتسب فيها العميل السيطرة على أصل متعهد به وتفي الوحدة الاقتصادية فيها بواجب الاداء، يجب على الوحدة الاقتصادية أن تأخذ في الحسبان جميع متطلبات السيطرة وإضافة لذلك، يجب على الوحدة الاقتصادية أن تأخذ في الحسبان المؤشرات على نقل السيطرة والتي تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما ياتي:

أ- ان يكون للوحدة الاقتصادية حق قائم في الحصول على دفعة مقابل الأصل - إذا كان العميل ملزم حالياً بالسداد مقابل الأصل، فعند إذن قد يشير ذلك إلى أن العميل قد اكتسب القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه في المقابل.

ب-أن يكون للعميل حق الملكية القانونية في الأصل - قد يشير حق الملكية القانونية إلى طرف العقد الذي له القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لتلك المنافع. ولذلك، فإن نقل حق الملكية القانونية في الاصل قد يشير إلى أن العميل قد اكتسب السيطرة على الأصل.

ج- أن تكون الوحدة الاقتصادية قد قامت بنقل الحيازة المادية للأصل – قد تشير الحيازة المادية للأصل إلى أن العميل له القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لتلك المنافع. وبالرغم من ذلك، فإن الحيازة المادية قد لا تقترن بالسيطرة على الأصل.

د- أن يحوز العميل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الأصل – قد يشير نقل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الاصل إلى العميل إلى أن العميل قد اكتسب القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه.

هـ- أن يكون العميل قد قبل الأصل –قد يشير قبول العميل للأصل إلى أنه قد اكتسب القدرة على توجيه الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه، ولتقويم أثر الشرط التعاقدي الخاص بقبول العميل على توقيت نقل السيطرة على الأصل.

تحديد سعر المعاملة:

يجب على الوحدة الاقتصادية أن تأخذ في الحسبان شروط العقد وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة. وسعر المعاملةهو مبلغ العوض الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى عميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة كما قد يتضمن العوض المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.

الإفصاح:

الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تفصح الوحدة الاقتصادية عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء، ولتحقيق ذلك الهدف فأنه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح عن المعلومات النوعية والكمية عن جميع ما يأتي:

أ- عقودها مع العملاء.

ب- الاجتهادات المهمة والتغيرات في الاجتهادات التي يتم الاعتماد عليها في تطبيق هذا الحساب.

ج- أي أصول يتم اثباتها من تكاليف الحصول على عقد مع عميلاً والوفاء بعقد مع عميل.

د- يجب على الوحدة الاقتصادية أن تُفصح عن جميع المبالغ التالية لفترة التقرير ما لم تكن تلك المبالغ قد تم عرضها بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل:

١- الإيراد المثبت من العقود مع العملاء، الذي يجب على الوحدة الاقتصادية أن تُفصح عنه بشكل منفصل عن مصادر إيرادها الأخرى.

٢- أي خسائر هبوط مثبتة على أي مبالغ مستحقة التحصيل أو أصول عقد ناشئة عن عقود الوحدة الاقتصادية مع العملاء، والتي يجب على الوحدة الاقتصادية أن تُفصح عنها بشكل منفصل عن خسائر الهبوط من العقود الأخرى.

هـ- يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصل الإيراد المثبت من العقود مع العملاء إلى أصناف تصف كيف تتأثر طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية.

و- يجب على الوحدة الاقتصادية أن تُفصح عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين الإفصاح عن الإيراد المفصل ومعلومات الإيراد التي يتم الإفصاح عنها لكل قطاع يتم التقرير عنه،

ز- يجب على الوحدة الاقتصادية أن تُفصح عن جميع ما ياتي:

١- الأرصدة الافتتاحية والختامية للمبالغ المستحقة التحصيل وأصول العقد والتزامات العقد من العقود مع العملاء إذا لم تكن خلاف ذلك قد تم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل.

٢- الإيراد المثبت في فترة التقرير الذي كان مضمن في رصيد التزام العقد في بداية الفترة.

٣- الإيراد المثبت في فترة التقرير من التزامات الأداء التي تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً) في الفترات السابقة).

ح- يجب على الوحدة الاقتصادية أن تُفصح عن المعلومات عن التزاماتها بالأداء في العقود مع العملاء

ط- سعر المعاملة المخصص لالتزامات الأداء المتبقية.

ي- الاجتهادات المهمة لمبلغ وتوقيت الاعتراف بالايراد.

الافصاحات عن الاطراف ذات العلاقة

يتطلب اعداد البيانات المالية تقديم الافصاحات الضرورية لتوجيه الاهتمام الى احتمال ان يكون مركزها المالي وربحها او خسارتها قد تأثرت بمعاملات وارصدة حالية مع أطراف ذات علاقة مؤثرة في ادارة الشركة وتمثل بعض الاطراف ذات العلاقة (اعضاء مجلس الادارة ومسؤولي المجموعة والشركات التي تحت الرقابة او التأثير الجوهري من تلك الاطراف) الموردين للشركة والشركات التابعة لها.

وعلى هذا الأساس تتطلب التطبيقات ذات الصلة:

أ- تحديد العلاقات والمعاملات مع الطرف ذي العلاقة:

على سبيل المثال بيع أصل من اصول الشركة او المجموعة الى أحد اعضاء مجلس الإدارة، او أحد اعضاء مجلس الادارة او المديرين التنفيذيين تربطه علاقات عائلية مع وزير او جهة تمثل زبون او مجهز.

ب-تحديد الارصدة الحالية بما في ذلك الارتباطات بين الوحدة والاطراف ذات العلاقة.

على سبيل المثال تعويضات موظفي الادارة العليا والمسؤولين التنفيذين.

جـ- تحديد الظروف التي يكون فيها الافصاح مطلوباً عن البندين (أ وب)

مثلاً يتم الافصاح عندما تتم الاجراءات اعلاه بشروط تختلف عن تلك الشروط في الظروف الاعتيادية (أطراف غير ذوي علاقة).

د-تحديد الافصاحات التي يتم القيام بها عن هذه البنود.

مثلاً- يتم الافصاح عن عدم وجود هكذا حالات ضمن البيانات المالية في شهادة الإدارة، او الافصاح من خلال اي وسيلة تحقق الفهم الكافي لمستخدمين القوائم المالية.

المعاملات مع الاطراف ذوي العلاقة بأعمال الشركة	جهات ذات علاقة	
مثلاً- مصروف ايجار عقارات مملوكة لاعضاء مجلس الإدارة	٢٠١٦	٢٠١٥

او رصيد المديونية المتعثرة للشركة التابعة او الشركة الام في القوائم المالية، ايضاح او كشف برقم (....) – المعاملات مع الاطراف ذات العلاقة.

تمثل بعض الاطراف ذات العلاقة (اعضاء مجلس الادارة ومسؤولي المجموعة والشركات التي تحت الرقابة او التاثير الجوهري من تلك الاطراف) الموردين للشركة والشركات التابعة لها اثناء سير الاعمال العادية تم اجراء هذه المعاملات بنفس شروط الاطراف غير المرتبطة بها.

ان المعاملات مع الاطراف ذات العلاقة المدرجة في بيان الدخل الموحد هي كما ياتي:

البيان	جهات ذات العلاقة	
	٢٠١٦	٢٠١٥
مصروف ايجار الشركات المسيطر عليها من قبل اعضاء مجلس الإدارة	×××	×××
تعويضات موظفي الادارة العليا للمجموعة		
يشمل تعويض موظفي الادارة العليا والذي يضم المسؤولين التنفيذيين		
رواتب ومزايا اخرى قصيرة		
مكافئة نهاية الخدمة		
تم الافصاح عن اتعاب مجلس الادارة المدفوعة في ايضاح		
مكافئات الموظفين		
تم منح اسهم معنوية للإدارة التنفيذية كما هو موضح في ايضاح (٢٤)		

- يبين الجدول ادناه المبالغ الاجمالية التي تم ابرامها مع الاطراف ذات العلاقة

البيان	السنة	مبيعات الى جهات ذات العلاقة	تكلفة من جهات ذات علاقة	مبالغ مملوكة من جهات ذات علاقة*	مبالغ مملوكة الى جهات ذات العلاقة**	قروض طويلة الاجل ممنوحة لجهات ذات العلاقة
شركات الزميلة	٢٠١٦					
	٢٠١٥					
مشاريع مشتركة تكون فيها الشركة الام صاحب المشروع	٢٠١٦					
	٢٠١٥					

*هذه المبالغ مصنفة كمديونية ..... بأعمار .....

** هذه المبالغ مصنفة كمديونية ..... بأعمار .....

متطلبات الافصاح:

١. حقيقة ان القوائم المالية هي قوائم منفصلة واسباب اعداد هذه القوائم اذا لم تكن مطلوبة بموجب النظام.

٢. قائمة بالاستثمارات المهمة في الوحدات التابعة والمشروعات المشتركة والوحدة الزميلة على ان تتضمن: –

أ– اسماء تلك الشركات المستثمر فيها.

ب–المقر الرئيس (والبلد الذي تأسست فيه إذا كان مختلفاً) لأعمال تلك الشركة المستثمر فيها.

ج–نسبة حصة ملكيتها (ونسبتها في حقوق التصويت إذا كانت مختلفة) المحتفظ بها في تلك الوحدات المستثمر فيها.

٣. وصف طريقة المحاسبة المستخدمة عن تلك الاستثمارات في البند (٢).

ربحية السهم

يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح عن ربحية السهم سواء في القوائم المالية المنفصلة أو الفردية للوحدة أو القوائم المالية الموحدة لمجموعة لها وحدة قابضة:

١. التي تُتداول أسهمها العادية أو أسهمها العادية المحتمل إصدارها في سوق عام (سوق أوراق مالية وطني أو أجنبي أو سوق خارج المقصورة، بما في ذلك الأسواق المحلية أو الإقليمية) أو

٢. التي تودع، أو في سياق إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أسهم عادية في سوق عام.

عندما تعرض الوحدة كلاً من القوائم المالية الموحدة والقوائم المالية المنفصلة فإن الإفصاحات المطلوبة تُعرض – فقط – على أساس المعلومات الموحدة، ويجب على الوحدة التي تختار أن تفصح عن ربحية السهم على أساس قوائمها المالية المنفصلة أن تعرض معلومات ربحية السهم تلك – فقط – في قائمتها للدخل الشامل. ولا يجوز للوحدة أن تعرض معلومات ربحية السهم تلك في القوائم المالية الموحدة.

١. **ربحية السهم الأساسية:**

مثال١: بلغ عدد أسهم الشركة (x) في ٢٠١٨/١٢/٣١ (١٠٠٠٠٠) سهم عادي بقيمة اسمية (١) دينار والمطلوب احتساب ربحية السهم الأساسية لعام / ٢٠١٨ بافتراض ان صافي أرباح الشركة هو (٢) مليون دينار:

الحل:

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{صافي الارباح السنوية}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم خلال السنة}} = \frac{٢٠٠٠٠٠٠}{١٠٠٠٠٠} = ٢٠ \text{ دينار للسهم}$$

مثال٢: في ٢٠١٨/١/١ بلغ عدد أسهم احدى الشركات (١٠٠٠٠٠) سهم عادي بقيمة اسمية (١) دينار كما كان للشركة (٥٠٠٠٠) سهم ممتاز بقيمة (١٠٠٠٠٠) دينار توزع عليها أرباح بمعدل (١٠%) وخلال العام تمت العمليات:

- في ٢٠١٨/٣/١ قامت الشركة بزيادة رأسمالها من خلال اصدار (٢٥٠٠٠) سهم تم بيعها بقيمة اسمية (١) دينار.
- في ٢٠١٨/٧/١ قامت الشركة بتوزيع اسهم مجانية بواقع سهم مجاني واحد لكل سهم .
- بلغ صافي ربح الشركة (٤٤١٣٣٢) مليون دينار

والمطلوب:

- احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام / ٢٠١٨
- احتساب ربحية السهم الأساسية لعام / ٢٠١٨:

الفترة	عدد الأسهم القائم	الفترة بالشهور	الاحتساب	المتوسط المرجح لعدد الاسهم
٢٠١٨/١/١	١٠٠٠٠٠	٢	(١٠٠٠٠٠×٢)×(٢ ÷ ١٢)	٣٣٣٣٣
٢٠١٨/٣/١	١٢٥٠٠٠	٤	(١٢٥٠٠٠×٢)×(٤÷١٢)	٨٣٣٣٣
٢٠١٨/٧/١	٢٥٠٠٠٠	٦	(٢٥٠٠٠٠)×(٦÷١٢)	١٢٥٠٠٠
٢٠١٨/١٢/٣١	٢٥٠٠٠٠	٠		
المجموع		٩		٢١٥١٦٦٦

ملاحظة: من الجدول أعلاه يلاحظ معاملة توزيع الأسهم المجانية وكأنه قد تم في بداية العام، كما تعامل عملية تجزئة السهم نفس معاملة توزيع الأسهم المجانية.

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{صافي الارباح السنوية – حصة الأسهم الممتازة من الارباح}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم خلال السنة}}$$

$$\text{ربحية السهم} = \frac{٤٤١٣٣٢ - (١٠٠٠٠٠ \times ١٠\%)}{٢١٥١٦٦٦} = \frac{٤٣١٣٣٢}{٢١٥١٦٦٦} = \text{٢ دينار للسهم}$$

ملاحظة يعامل توزيع الأسهم المجانية كما لو تم في بداية السنة.

مثال٣: في ٢٠١٨/١/١ بلغ عدد الأسهم العادية لشركة (×) ١٠٠٠٠٠٠سهم، كما كان لدى الشركة ٤٠٠٠٠٠ سهم ممتاز بقيمة اسمية ١٠٠٠٠٠٠ دينار تعطي أرباح (٦%) وخلال العام تمت العمليات الاتية:

- في ٤/١ قامت الشركة بزيادة رأس المال عن طريق اصدار ٥٠٠٠٠٠ سهم إضافي بسعر بيع ٢,٥ دينار/ سهم.
- في ٨/١ قامت الشركة بشراء ١٥٠٠٠٠ سهم من أسهمها (أسهم خزينة).
- في ١٠/١ قامت بتوزيع أسهم مجانية بواقع سهم واحد لكل سهم.
- في ١٢/١ قامت الشركة ببيع ٦٠٠٠٠ سهم من أسهم الخزينة.

- بلغ صافي ربح الشركة ٣٠٠٠٠٠ دينار.

والمطلوب:

- احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام / ٢٠١٨.
- احتساب ربحية السهم الأساسية لعام / ٢٠١٨.

الحل:

- احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام / ٢٠١٨.

الفترة	عدد الأسهم القائم	الفترة بالشهور	الاحتساب	المتوسط المرجح لعدد الاسهم
٢٠١٨/١/١	١٠٠٠٠٠٠	٣	(١٠٠٠٠٠٠ ×٢) × (٣÷١٢)	٥٠٠٠٠٠
٢٠١٨/٤/١	١٥٠٠٠٠٠	٤	(١٥٠٠٠٠٠ ×٢) × (٤÷١٢)	١٠٠٠٠٠٠
٢٠١٨/٨/١	١٣٥٠٠٠٠	٢	(١٣٥٠٠٠٠×٢) × (٢÷١٢)	٤٥٠٠٠٠
٢٠١٨/١٠/١	٢٧٠٠٠٠٠	٢	(٢٧٠٠٠٠٠) × (٢÷١٢)	٤٥٠٠٠٠
٢٠١٨/١٢/١	٢٧٦٠٠٠٠	١	(٢٧٦٠٠٠٠) × (١÷١٢)	٢٣٠٠٠٠
٢٠١٨/١٢/٣١	٢٧٦٠٠٠٠	٠		
المجموع		١٢		٢٦٣٠٠٠٠

- احتساب ربحية السهم الأساسية لعام / ٢٠١٨.

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{صافي الارباح السنوية} - \text{حصة الأسهم الممتازة من الارباح}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم خلال السنة}}$$

$$\text{ربحية السهم} = \frac{٣٠٠٠٠٠ - (١٠٠٠٠٠٠ \times ٦\%)}{٢٦٣٠٠٠٠} = \frac{٢٤٠٠٠٠}{٢٦٣٠٠٠٠} = ٠,٠٩١٢٥ \text{ دينار للسهم}$$

٢. ربحية السهم المخفضة:

تحتسب وتنشر ربحية السهم المخفضة في حالة وجود أدوات مالية لدى الشركات قابلة للتحويل الى أسهم عادية ومن هذه الأدوات:

أ. الديون القابلة للتحويل.

ب. الأسهم الممتازة القابلة للتحويل.

ج. أسهم الخيارات.

ولغرض حساب ربحية السهم المخفضة، يجب على الوحدة أن تقوم بتعديل الربح أو الخسارة الخاصة بحملة الأسهم العادية للوحدة الأم، والمتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة بآثار جميع الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة.

مثال ٤: خلال العام ٢٠١٨ بلغ عدد الأسهم العادية لشركة (×) (١٠٠٠٠٠) سهم وادناه البيانات الإضافية:

- لدى الشركة أسهم ممتازة بعدد ٢٠٠٠٠ سهم تبلغ قيمتها الاسمية ٥٠٠٠٠ دينار تعطي أرباح (١٠%) سنوياً، ويمكن تحويل تلك الأسهم الممتازة الى أسهم عادية بمعدل ٢ سهم عادية لكل ١ سهم ممتاز.

- لدى الشركة سندات بعدد (١٠٠٠٠٠) سند تبلغ قيمتها الاسمية (٢٠٠٠٠٠) دينار يبلغ معدل الفائدة عليها (١٢%) سنوياً، ويمكن تحويل تلك السندات الى أسهم عادية بمعدل ٤ سهم عادية لكل ١سند.
- بلغ صافي ربح الشركة للعام ٢٠١٨ مبلغ (٨٥٠٠٠) دينار.
- يبلغ معدل ضريبة الدخل على الشركة (٢%).

والمطلوب:

- احتساب ربحية السهم الأساسية لعام / ٢٠١٨.
- احتساب ربحية السهم المخفضة لعام / ٢٠١٨.

الحل:

١. **احتساب ربحية السهم الأساسية لعام / ٢٠١٨.**

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{صافي الارباح السنوية} - \text{حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم خلال السنة}}$$

$$\text{ربحية السهم} = \frac{٨٥٠٠٠ - (٥٠٠٠٠٠ \times ١٠\%)}{١٠٠٠٠٠} = \frac{٨٠٠٠٠}{١٠٠٠٠٠} = ٠,٨٠٠ \text{ دينار للسهم}$$

٢. **احتساب ربحية السهم المخفضة لعام / ٢٠١٨.**

يتم في البداية ترتيب الأدوات المالية القابلة للتحويل الى أسهم عادية حسب درجة اثرها على ربحية السهم:

- أثر تحويل الأسهم الممتازة:

$$\frac{٥٠٠٠٠ \times ١٠\%}{٢ \times ٢٠٠٠٠٠} = ٠,١٢٥ \text{ دينار للسهم}$$

بما ان القيمة المحسوبة اقل من ربحية السهم الأساسية ومن ثم يكون تحويل الاسهم الممتازة مخفضة

- أثر تحويل السندات:

$$\frac{٢٠٠٠٠٠ \times ١٢\% \ (١-٠,٢٠)}{٤ \times ١٠٠٠٠٠} = ٠,٠٤٨ \text{ دينار للسهم}$$

بما ان القيمة المحسوبة اقل من ربحية السهم الأساسية ومن ثم يكون تحويل السندات مخفضة

- ترتيب الأدوات المالية حسب درجة أثر تحويلها على ربحية السهم:

١. السندات ٠,٠٤٨.

٢. الأسهم الممتازة ٠,١٢٥.

ربحية السهم في حال تحويل السندات:

$$\frac{٨٥٠٠٠ - (٥٠٠٠٠٠ \times ١٠\%) + ٢٠٠٠٠٠ \times ١٢\% \ (١-٠,٢٠)}{٤ \times ١٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠} = \frac{٩٩٢٠٠}{٥٠٠٠٠٠} = ٠,١٩٨٤٠ \text{ دينار للسهم}$$

ربحية السهم في حال تحويل السندات والأسهم الممتازة:

$$\frac{٨٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠ \times ١٢\% \ (١-٠,٢٠)}{١٠٠٠٠٠ + ٤ \times ١٠٠٠٠٠ + ٢ \times ٢٠٠٠٠} = \frac{١٩٢٠٠ + ٨٥٠٠٠}{٥٤٠٠٠٠} = ٠,١٩٢٩٦ \text{ دينار للسهم}$$

٣. **ربحية السهم في حال وجود عنصر منحة في اصدار حقوق الاكتتاب بالأسهم**

في بعض الحالات تقوم الشركات بطرح أسهم للاكتتاب الخاص للمساهمين بسعر يقل عن القيمة العادلة للسهم، يعتبر الفرق هنا أسهم منحة، وإذا تم اصدار الحقوق لكافة المساهمين الحاليين يكون عدد الأسهم العادية التي يجب استعملها في حساب الحصة الأساسية والمخفضة من

الأرباح لكل سهم لجميع الفترات قبل اصدار الحقوق هو عدد الأسهم العادية المتداولة قبل الإصدار مضروبا بالعامل الاتي:

القيمة العادلة للسهم مباشرة قبل ممارسة الحق
القيمة العادلة النظرية للحقوق السابقة لكل سهم

ويتم حساب القيمة العادلة النظرية للحقوق السابقة لكل سهم عن طريق إضافة القيمة العادلة الاجمالية للأسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق الى العائدات من ممارسة الحقوق، وتقسيمها على عدد الأسهم المتداولة بعد ممارسة الحقوق، وحيث يتم تداول الحقوق علناً وبشكل منفصل عن الأسهم قبل تأريخ الممارسة، يتم قياس القيمة العادلة نهاية اليوم الأخير الذي يتم فيه تداول الأسهم مع الحقوق.

مثال٥: توفرت المعلومات الخاصة بشركة (x) الصناعية والمطلوب تحديد ربحية السهم الأساسية للسنوات كما في ١٢/٣١ للسنوات (٢٠١٨-٢٠١٦):

الفترة المالية	السنة/٢٠١٦	السنة/٢٠١٧	السنة/٢٠١٨
الربح المنسوب لحملة الأسهم العادية للشركة / دينار	١١٠٠	١٥٠٠	١٨٠٠

- عدد الأسهم قبل اصدار حقوق الاكتتاب (٥٠٠) سهم.
- حقوق الاكتتاب: سهم عادي واحد مقابل (٥) أسهم قائمة، بسعر ممارسة حق الاكتتاب (٥) دينار للسهم، تأريخ اصدار حق الاكتتاب ٢٠١٧/١/١، واخر يوم لممارسة هذه الحقوق ٢٠١٧/٣/١.
- بلغت القيمة العادلة للسهم قبل ممارسة حقوق الاكتتاب مباشرة في ٢٠١٧/٣/١ (١١) دينار/سهم.

الحل /

- القيمة العادلة النظرية للحقوق السابقة لكل سهم =

القيمة العادلة لكافة الأسهم القائمة قبل ممارسة الحق + اجمالي المبالغ المقبوضة عند ممارسة الحق
عدد الأسهم القائمة قبل ممارسة الحق + عدد الأسهم الصادرة نتيجة ممارسة الحق

$$\text{القيمة العادلة النظرية للحقوق السابقة لكل سهم} = \frac{(١١ \times ٥٠٠ \text{ سهم}) + (٥ \times ١٠٠ \text{ سهم})}{٥٠٠ \text{ سهم} + ١٠٠ \text{ سهم}} = ١٠ \text{ دنانير}$$

- احتساب معامل التعديل

$$\text{معامل التعديل} = \frac{\text{القيمة العادلة للسهم مباشرة قبل ممارسة الحق}}{\text{القيمة العادلة النظرية للحقوق السابقة لكل سهم}} = \frac{١١}{١٠} = ١,١$$

- ربحية السهم الأساسية :

الفترة المالية	السنة/٢٠١٦	السنة/٢٠١٧	السنة/٢٠١٨
ربحية السهم الأساسية – المعلنة سابقاً(١١٠٠÷٥٠٠سهم)	٢,٢		
ربحية السهم الأساسية المعاد عرضها بوجود الحقوق ١١٠٠÷(٥٠٠ ×١,١)	٢		
ربحية السهم الأساسية متضمنه أثر ممارسة الحقوق ١٥٠٠ / (٥٠٠×١,١×٢÷١٢)+(٦٠٠×١٠÷١٢)		٢,٥٤	
ربحية السهم الأساس (١٨٠٠ ÷ ٦٠٠)			٣ دينار للسهم

ملاحظة:

١. تم تثبيت ربحية السهم للسنة/٢٠١٦ المعلنة قبل ممارسة الحق والمعاد عرضها بوجود الحقوق لأغراض المقارنة.

٢. يمثل عدد الأسهم البالغة (٦٠٠) سهم، أصل عدد الأسهم قبل اصدار حقوق الاكتتاب (٥٠٠) سهم مع حقوق الاكتتاب البالغة سهم عادي واحد مقابل (٥) أسهم قائمة ليصبح مجموع الأسهم (٥٠٠+١٠٠) سهم.

يجب على الوحدة أن تعرض في قائمة الدخل الشامل ربحية السهم الأساس والمخفضة للربح أو الخسارة من العمليات المستمرة الخاصة بحملة الأسهم العادية للوحدة الأم وللربح أو الخسارة الخاصة بحملة الاسهم العادية للوحدة الأم للفترة وذلك لكل فئة من الأسهم العادية التي لها حق مختلف للمشاركة في ربح الفترة. يجب على الوحدة أن تعرض ربحية السهم الأساس والمخفضة بدرجة متساوية من الأهمية لجميع الفترات المعروضة.

كما يجب على الوحدة أن تفصح عما ياتي:

أ. المبالغ المستخدمة على أنها بسط في حساب ربحية السهم الأساس والمخفضة، ومطابقة تلك المبالغ مع الربح أو الخسارة الخاصة بالوحدة الأم للفترة، ويجب أن تشمل المطابقة الأثر المنفرد لكل فئة من الأدوات التي تؤثر على ربحية السهم.

ب. المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدم على أنه مقام في حساب ربحية السهم الأساس والمخفضة، ومطابقة هذان المقامان مع بعضهما البعض، ويجب أن تشمل المطابقة الأثر المنفرد لكل فئة من الأدوات التي تؤثر على ربحية السهم.

ج. الأدوات (بما في ذلك الأسهم القابلة للإصدار بشروط) التي يُحتمل أن تخفض ربحية السهم الأساس في المستقبل، ولكن لم تُدرج في حساب ربحية السهم المخفضة نظراً لأنها مضادة للتخفيض للفترة (الفترات) المعروضة.

د. وصف معاملات السهم العادي أو معاملات السهم العادي المحتمل إصداره، بخلاف تلك التي تمت المحاسبة عنها، والتي تحدث بعد فترة التقرير والتي كانت ستغير – بشكل جوهري – عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتمل إصدارها القائمة في نهاية الفترة إذا حدثت تلك المعاملات قبل نهاية فترة التقرير.

القطاعات التشغيلية

القطاع التشغيلي: هو مكون من مكونات الوحدة يزاول عمله في أنشطة أعمال يمكن أن يكتسب منها إيرادات وينفق عليها مصروفات وهو مكون يطلع صانع القرار الرئيس بانتظام على نتائجه التشغيلية لإتخاذ قرارات حول الموارد المطلوب تخصيصها إلى القطاع وتقويم أدائه وهو قطاع تتاح له معلومات مالية مستقلة.

ان شكل الوحدة التي يمكن اعتبارها قطاعاً تشغيلية يجب الإفصاح عنه في البيانات المالية بغض النظر كون هذا القطاع يحقق ارباحاً (قطاع قائم بتاريخ الميزانية) او لم يكتسب ايراداً (في بدأ التشغيل مثلاً) الا انه قد استوفى متطلبات القطاع التشغيلي المشار اليه أعلاه، فضلاً عن ان القطاع التشغيلي لابد من ان يكتسب الايراد من جراء النشاط الاعتيادي وبشكل مستمر ليكون قطاع تشغيلي (مثلاً فان الأقسام او القطاعات الإدارية في الوحدة لا يمكن اعتبار نشاطها قطاعاً تشغيلياً لكون الإيرادات المكتسبة في بعض الأحيان لا تمثل نشاطاً تشغيلياً).

يجب أن تُطبق هذ المعالجة على:

١. القوائم المالية المنفصلة أو الفردية للوحدة:

أ- التي يُتاجر بأدوات ديونها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عام (سوق مال وطني أو أجنبي أو سوق يتم التداول فيه خارج نظام التداول المعتاد، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو

ب- التي تودع أو في سياق إيداع قوائمها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام؛

٢. القوائم المالية الموحدة لمجموعة لها وحدة اقتصادية أم:

أ- التي يُتاجر بأدوات ديونها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عام (سوق مال وطني أو أجنبي أو سوق يتم التداول فيه خارج نظام التداول المعتاد، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو

ب- تودع أو في سياق إيداع قوائمها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.

ج- إذا اختارت وحدة اقتصادية أن تفصح عن معلومات عن قطاعات غير الملزنة بتطبيق تلك المعالجة، فلا يجوز لها أن تصف المعلومات على أنها معلومات قطاعية.

د- إذا تضمن تقرير مالي كلاً من القوائم المالية الموحدة للوحدة الأم إضافة إلى القوائم المالية المنفصلة، تكون المعلومات القطاعية مطلوبة – فقط – في القوائم المالية الموحدة.

٣. يجب على كل وحدة اقتصادية أن تقوم بالتقرير- بشكل منفصل – عن معلومات عن أي قطاع تشغيلي يستوفي أي من الحدود الكمية الاتية:

أ- يبلغ إيراده الذي تم التقرير عنه، بما في ذلك كل من المبيعات للعملاء الخارجيين والمبيعات أو التحويلات بين القطاعات، (١٠%) أو أكثر من الإيراد المجمع، الداخلي والخارجي لجميع القطاعات التشغيلية.

ب- يبلغ المبلغ المطلق لربحه أو خسارته التي تم التقرير عنها (١٠%) أو أكثر من أيهما أكبر، بالمبلغ المطلق، من (١) الربح المجمع الذي تم التقرير عنه لجميع القطاعات التشغيلية التي لم تقم بالتقرير عن خسارة و(٢) الخسارة المجمعة التي تم التقرير عنها لجميع القطاعات التشغيلية التي قامت بالتقرير عن خسارة.

ج- تبلغ أصوله (١٠%) أو أكثر من الأصول المجمعة لجميع القطاعات التشغيلية. يمكن أن تعد القطاعات التشغيلية التي لا تستوفي أياً من الحدود الكمية قطاعات يتم التقرير عنها، ويُفصح عنها – بشكل منفصل – إذا اعتقدت الإدارة أن المعلومات عن القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

٤. يمكن للوحدة أن تجمع المعلومات عن القطاعات التشغيلية التي لم تستوفي الحدود الكمية مع المعلومات عن القطاعات التشغيلية الأخرى التي لم تستوفي الحدود الكمية لتقديم قطاع يمكن التقرير عنه – فقط – إذا كان للقطاعات التشغيلية خصائص اقتصادية متشابهة وتشترك في أغلبية ضوابط التجميع

٥. إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي تم التقرير عنه من قبل القطاعات التشغيلية يشكل أقل من ٧٥ % من إيراد الوحدة فإنه يجب تحديد قطاعات تشغيلية إضافية على أنها قطاعات يتم التقرير عنها (حتى إذا لم تستوفي الضوابط) إلى أن يُدرج (٧٥%) – على الأقل – من إيراد الوحدة في القطاعات التي يتم التقرير عنها.

٦. يجب تجميع المعلومات عن أنشطة الأعمال الأخرى، والقطاعات التشغيلية التي لا يتم التقرير عنها، والإفصاح عنها بشكل منفصل عن بنود المطابقة الأخرى في المطابقات المطلوبة للقطاعات التشغيلية التي تم الإفصاح عنها بشكل منفصل بمقارنة الأصول والايرادات والمصروفات وغيرها بشكل مقارن.

٧. إذا تم تحديد قطاع تشغيلي خلال الفترة الحالية على أنه قطاع يتم التقرير عنه وفقاً (للحدود الكمية)، فإنه يجب أن يُعاد عرض البيانات القطاعية للفترة السابقة المعروضة لأغراض المقارنة حتى إذا لم يستوفي ذلك القطاع ضوابط القطاعات إلا إذا كانت المعلومات الضرورية غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة.

٨. يمكن اعتماد حد عملي لعدد القطاعات التي يتم التقرير عنها والتي تفصح عنها الوحدة والذي بعده قد تصبح المعلومات القطاعية مفصلةً أكثر مما يجب وبأن لا يزيد عن (١٠) عشرة إضافة الى انه يجب على الوحدة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان قد تم الوصول إلى حد عملي.

الإفصاحات:

يجب على الوحدة الإفصاح عن:

أ. كل من العوامل التي تم على ضوءها الإفصاح عن القطاع بانه (قطاع تشغيلي) على سبيل المثال، ما إذا كانت الإدارة قد اختارت تنظيم الوحدة بناءً على الاختلافات في المنتجات والخدمات، أو المناطق الجغرافية، أو البيئات التنظيمية، أو مجموعة من العوامل، وما إذا كانت القطاعات التشغيلية قد تم تجميعها والأحكام التي تمت بواسطة الإدارة في التجميع والمعلومات عن الربح أو الخسارة، والأصول والالتزامات وغيرها

ب. يجب أن يكون المبلغ الذي يتم التقرير عنه لكل بند للقطاع هو القياس الذي تم التقرير عنه لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيس لأغراض اتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقويم أدائه.

ج. يجب أن يتم التقرير عن ربح أو خسارة القطاع وأصوله والتزاماته بتلك القياسات لربح أو خسارة القطاع التشغيلي إذا كان متخذ القرارات التشغيلية الرئيس يستخدم قياساً واحداً فقط وإذا كان متخذ القرارات التشغيلية الرئيس يستخدم أكثر من قياس لربح أو خسارة القطاع التشغيلي فإن القياسات التي يتم التقرير عنها يجب أن تكون هي تلك التي تعتقد الإدارة أنها محددة وفقاً لمبادئ القياس الأكثر اتفاقاً مع تلك المستخدمة في قياس المبالغ المقابلة في القوائم المالية للوحدة وعندها يجب الإفصاح عن:

١) أساس المحاسبة عن أي معاملات بين القطاعات التي يتم التقرير عنها.

٢) طبيعة أي فروق بين قياسات أرباح أو خسائر القطاعات التي يتم التقرير عنها وربح أو خسارة الوحدة قبل مصروف أو دخل ضريبة الدخل والعمليات غير المستمرة ويمكن أن تشمل تلك الفروق السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص التكاليف وغيرها.

٣) طبيعة أي فروق بين قياسات أصول والالتزامات للقطاعات التي يتم التقرير عنها وأصول الوحدة

د. يجب على الوحدة أن تجري مطابقات لكل مما يأتي:

١) مجموع إيرادات القطاعات التي يتم التقرير عنها مع إيراد الوحدة.

٢) مجموع قياسات ربح أو خسارة القطاعات التي يتم التقرير عنها مع ربح أو خسارة الوحدة قبل مصروف الضريبة.

٣) مجموع أصول والتزامات القطاعات التي يتم التقرير عنها مع أصول الوحدة.

٤) إذا قامت الوحدة بتغيير هيكل تنظيمها الداخلي بطريقة يترتب عليها تغيير تكوين قطاعاتها التي يتم التقرير عنها، فإنه يجب أن يُعاد عرض المعلومات المقابلة للفترات الأبكر، بما في ذلك الفترات الأولية، إلا إذا كانت المعلومات غير متاحة وتكلفة إعدادها ستكون باهظة.

ويعرض القطاعات التشغيلية في البيانات المالية ضمن كشف معد لهذا الغرض ووفق الشكل الاتي:

التفاصيل	القطاع التشغيلي ١	القطاع التشغيلي ٢	القطاع التشغيلي ٣
ايرادات النشاط الجاري			
كلفة النشاط الجاري			
نتيجة النشاط الجاري			
الايرادات التحويلية والاخرى			
المصروفات التحويلية والاخرى			
صافي نتيجة النشاط			
الأصول غير المتداولة			
الانفاق الاستثماري			
الاصول المتداولة			
الأصول الاخرى			
الأصول غير الملموسة			
اجمالي الاصول			
الالتزامات غير المتداولة			
متراكم الاندثار والديون المشكوك في تحصيلها			
الالتزامات المتداولة			
الالتزامات الاخرى			
التخصيصات			
حقوق الملكية			
اجمالي الالتزامات			

ملاحظة: يمكن اضافة اي تفاصيل عند الحاجة وحسب الفئات الواردة اعلاه والانشطة التي تمارسها تلك القطاعات.

الاستثمارات في الشركات الزميلة والترتيبات المشتركة

ويهدف هذا الاجراء الى وصف المعالجات المحاسبية عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة.

ويقصد بالشركة الزميلة هي وحدة اقتصادية يكون للوحدة الاقتصادية المستثمرة تأثير مهم عليها.

وتمثل طريقة حقوق الملكية هي طريقة محاسبة يُثبت بموجبها الاستثمار – بشكل أولي – بالتكلفة ويُعدل بعد ذلك للتغير في حصة الوحدة الاقتصادية المستثمرة في صافي أصول الوحدة الاقتصادية المُستثمر فيها بعد الاستحواذ.

والتأثير المهم هو القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للوحدة الاقتصادية المستثمر فيها، ولكنه ليس سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات، ويمثل التأثير المهم:

عندما تحتفظ الوحدة الاقتصادية – بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال منشآت تابعة) – بـ(٢٠%) أو أكثر من القوة التصويتية للوحدة الاقتصادية المستثمر فيها، فإنه يفترض أن يكون للوحدة الاقتصادية تأثير مهم.

ويقام الدليل على وجود تأثير مهم، من قبل الوحدة الاقتصادية، بواحد أو أكثر من الطرق الاتية:

أ- التمثيل في مجلس الادارة، أو في أي جهة حاكمةُ معادلة، في الوحدة الاقتصادية المستثمر فيها.

ب-المشاركة في عمليات وضع السياسات، بما في ذلك المشاركة في القرارات بشأن توزيعات الارباح أو التوزيعات الاخرى.

ج- المعاملات ذات الاهمية النسبية بين الوحدة الاقتصادية والوحدة الاقتصادية المستثمر فيها.

د- تبادل الموظفين الاداريين.

هـ-تقديم معلومات فنية.

التغيير في الاستثمار:

يمكن للشركة المستثمرة ان تقوم بالتغيير في نية الاستثمار من خلال الاشكال الاتية:

١- النية ببيع تلك الاستثمارات وعندها يتم اعتماد تصنيف تلك الاستثمارت بأعتبارها محتفظ بها للبيع.

٢- تخفيض الاستثمار من خلال بيع جزء منه بحيث يكون المتبقي اقل من (٢٠%) من اسهم الشركة المستثمر فيها اي بأنه لن يكون هناك تأثير جوهري على القرارات الادارية وعندها يكون المحاسبة عن هذا النوع من الاستثمار خارج نطاق الشركات الزميلة باعتبارة استثمار في شركات أخرى ضمن حساب الاستثمارات المالية وحسب نية الاحتفاظ.

٣- زيادة الاستثمار في الشركة وعندما تزيد على النسبة المقررة بأعتبار الشركة المستثمر فيها (شركة زميلة) وعندها يتم اعتماد المعالجات المحاسبة الخاصة باندماج الاعمال.

الترتيبات المشتركة

هي اتفاقيات بين شركتين او أكثر على استحداث نشاط اقتصادي يتم ادارته بموجب عقود، وقد يأخذ هذا النشاط صورة (عملية مشتركة) او (مشروع مشترك) شرط ان تكون قراراتهم بالإجماع ومن ثم لديهم سيطرة مشتركة عليه، اذاً هو اتفاق اطاري يسمح بعمليات مشتركة او مشروعات مشتركة (كمعاملات مختلفة).

الهيكل والشكل النظامي للترتيب مهم جداً في تقييم الحقوق والالتزامات للأطراف المشاركة ويؤثر في اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة للاعتراف بتلك الحقوق والالتزامات وقياسها والافصاح عنها.

وبشكل عام يمكن تقسيم الترتيبات أعلاه الى صنفين هما:

الأول- عملية مشتركة:

هذا النوع من الترتيب لا يتضمن كيان قانوني جديد وانما هو اتفاق بين شركتين على القيام بنشاط معين ومحدد بموجب عقد يتضمن شروط تنفيذ هذا النشاط ويحدد وبشكل دقيق حقوق والتزامات كل طرف مثل

اتفاق شركتين من شركات المقاولات على تنفيذ مقاولة انشاء بناية او جسر واقتسام الأرباح المتحققة بنسب تحدد بموجب عقد بين الشركتين وكذلك يحدد هذا العقد مقدار ونوع التزام كل طرف فضلاً عن حقوقه.

الثاني– مشروع مشترك:

هذا النوع من الترتيبات يتضمن استحداث او الاستحواذ على كيان اقتصادي له شخصية معنوية ومؤسس وفقاً للقوانين النافذة، مثل شراء عدد من أسهم ملكية شركة أخرى بشرط ان يكون هذا العدد كافياً للسيطرة بصورة مشتركة على هذا الكيان الاقتصادي.

وقد يكون الترتيب عملية مشتركة ضمن كيان اقتصادي له هيكل قانوني، مثل شراء أصول في شركة أخرى لاستحداث نشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة (شركتين استحوذت على شركة ثالثة تحتوي على معملين، لكل شركة من الشركتين معمل).

وعليه فأن على كل شركة ان تثبت (اصولها، التزاماتها، ايرادها من بيع نصيبها من مخرجات الترتيب المشترك، نصيبها في الايراد من الترتيب المشترك، ومصروفاتها) في بياناتها المالية ويمكن التمييز بين العمليات والمشاريع المشتركة من خلال قياس حقوقها والتزاماتها، ففي العملية المشتركة يتم قياس واثبات الأصول التي استحوذت عليها والالتزامات التي تحملتها، في حين في المشروع المشترك يتم قياس واثبات صافي الأصول المستحوذ عليها.

مثال١: (مشروع مشترك)

في ٢٠١٧/١/٢ اشترت الشركة أ ٤٠% من صافي أصول الشركة ب بمبلغ ١٠٠ مليون نقداً وقد تساوت القيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة ب مع قيمها الدفترية في تأريخ الشراء، وينص النظام الداخلي للشركة ب على ان القرارات المالية والتشغيلية تتخذ بنسبة ٧٠% من حقوق التصويت.

المطلوب: تسجيل قيد الاستثمار في سجلات الشركة أ و ب.

سجلات الشركة أ

١٠٠	من حـ/استثمارات طويلة في القطاع الخاص الاستثمار في الشركة (ب)	١٥١٤	
	١٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية		١٣٤٢١

سجلات الشركة ب

١٠٠	من حـ/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١	
	١٠٠ الى حـ/ رأس المال الأسهم العادية		٢٦١١٢

مثال٢ (عملية مشتركة)

في ٢٠١٧/١/٢ دخلت الشركة أ في ترتيب تعاقدي مع الشركة ب، ينص هذا الترتيب على قيام الشركة أ بتجهيز بناية مصنع تملكه الشركة ب بالمكائن اللازمة لتشغيل خط انتاجي جديد لإنتاج سلعة معينة، اشترت الشركة أ المكائن اللازمة بمبلغ ١٢٠ مليون دينار تندثر بقسط ثابت وبعمر انتاجي ١٠ سنوات

وبدون انقاض وتنص بنود العقد كذلك على تحمل الشركة أ كلف قسم الصيانة الخاص بالمصنع في حين تتحمل الشركة ب باقي تكاليف التصنيع ويتم بيع السلعة بسعر ٥٠٠ دينار للوحدة الواحدة وينص العقد على تقاسم ايراد بيع السلعة بين الشركتين بنسبة ٤٠% للشركة أ و ٦٠% للشركة ب وكانت بيانات التكاليف والمبيعات لشهر كانون الثاني/٢٠١٧ كما ياتي:

البيان	المبلغ
ايراد بيع ١٠٠٠٠ وحدة	٥٠٠٠٠٠٠
المخزون اول الشهر	٠
المخزون اخر الشهر	٠
رواتب قسم الصيانة	٥٠٠٠٠٠
مصروفات قسم الصيانة	٢٥٠٠٠٠
اندثار المكائن	١٠٠٠٠٠٠
اندثار بناية المصنع	٥٠٠٠٠٠
مواد اولية	١٠٠٠٠٠٠
أجور	٧٥٠٠٠٠
مصروفات صناعية	٢٥٠٠٠٠

المطلوب: ١- تسجيل قيد الاستثمار في سجلات الشركة أ
٢- تسجيل قيود المصروفات والايرادات الخاصة بالشركة أ

الحل:

١- قيد الاستثمار:

تعترف الشركة أ بالقيمة العادلة للمكائن المشتراة استناداً للأتفاق التعاقدي وكما في القيد ادناه:

١٢٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/الآت ومعدات خاضعة لسيطرة مشتركة الاستثمار في الشركة (ب) ١٢٣٢
١٢٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٢٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/الآت ومعدات خاضعة لسيطرة مشتركة (الاستثمار في الشركة (ب)) ١١٣٢
١٢٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ الآت ومعدات خاضعة لسيطرة مشتركة (الاستثمار في الشركة (ب)) ١٢٣٢

٢- قيود اليومية الخاصة بالشركة/ أ

طبقاً لمتطلبات الترتيبات المشتركة فأن كل طرف من أطراف الترتيب المشترك يثبت اصوله والتزاماته ومصروفاته وايراداته من ذلك الترتيب، وبذلك يمكن القول بأن العملية المشتركة يتم اثبات وقياس إيراداتها ومصروفاتها استنادا للمتطلبات التي تحكمها حالها حال مصروفاته وايراداته الخاضعة لسيطرته مباشرة.

- قيد اندثار المكائن

١٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/اندثار الآت ومعدات خاضعة لسيطرة مشتركة (الاستثمار في الشركة (ب)) ٣٧١١٣
١٢٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ متراكم اندثار الآت ومعدات خاضعة لسيطرة مشتركة(الاستثمار في الشركة (ب)) ٢٢٧

- **قيد مصروفات قسم الصيانة:**

من مذكورين
٥٠٠٠٠٠ حـ/ الرواتب ٣١
٢٥٠٠٠٠ حـ/ المصروفات الخدمية ٣٣
٧٥٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- **قيد الإيرادات:**

٥٠٠٠٠٠٠ × ٤٠% = ٢٠٠٠٠٠٠ ايراد الشركة أ

٢٠٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية في الصندوق ١٣٤١او	
	ايرادات مستحقة ١٣٢٥٢	
	٢٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ صافي مبيعات	٤١

الأدوات المالية " الاثبات والقياس "

تمثل الأدوات المالية أصول مالية او التزامات مالية او أدوات حقوق الملكية وينشئ بعد اثبات تلك الأدوات بالسجلات في وقت لاحق تغيير في قيمتها مما يتطلب الاعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن تلك الفروقات،ويجب على الوحدة أن تثبت أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً في قائمة مركزها المالي عندما، تصبح الوحدة طرفا في النصوص التعاقدية للأداة ، ونتيجة لذلك يكون لها حق نظامي في استلام نقد أو عليها التزام نظامي بدفع نقد ويجب أن يتم إثبات الشراء أو البيع بالطريقة العادية للأصول المالية، وإلغاء إثباتها، عندما يكون منطبقاً، باستخدام المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة أو المحاسبة على أساس تاريخ التسوية،ويجب على الوحدة تطبيق الطريقة نفسها –بشكل ثابت –على جميع مشتريات ومبيعات الأصول المالية التي يتم تصنيفها بالطريقة نفسها، والعقد الذي يتطلب أو يسمح بالتسوية الصافية للتغير في قيمة العقد لا يعد عقدا بالطريقة العادية.

يتم إثبات المبالغ المستحقة التحصيل والمبالغ واجبة السداد على أنها أصول والتزامات عندما تصبح الوحدة طرفا في عقد ونتيجة لذلك يكون لها حق نظامي في استلام نقد أو عليها التزام نظامي بدفع نقد. ويتم استخدام تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية كأساس للاعتراف والاثبات في الدفاتر ويجب على الوحدة تطبيق وفقا لهذا الطريقة نفسها – بشكل ثابت على جميع مشتريات ومبيعات الاصول المالية التي يتم تصنيفها بالطريقة نفسها، لارتباطات الملزمة بشراء او بيع لا يتم اثباتها حتى يقوم أحد أطراف العقد (على الاقل) بالتنفيذ بموجب الاتفاقية، بالنسبة للعقود الآجلة يتم الاثبات في تاريخ المعاملة.اما المعاملات المستقبلية المخطط لها، بغض النظر عن مدى احتمال حدوثها، لا تعد أصولا والتزامات نظرا لان الوحدة لم تصبح طرفا في عقد.

الغاء الاثبات

- **<u>الغاء اثبات الأصول المالية:</u>**

يتم الغاء الأصول المالية في الحالات الاتية:

١.انقضاء الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل.

٢.تحويل الوحدة حقوقها في استلام التدفقات النقدية من الأصل.

٣.تحمل الوحدة التزام بدفع التدفقات النقدية من الأصل.

٤.تحويل (تقريباً) جميع المخاطر والمكافأة الى الغير.

وتستمر الوحدة في اثبات الأصول المالية مع مراعاة ما ورد في خلاف الحالات أعلاه عند احتفاظ الوحدة بالسيطرة على الأصل.

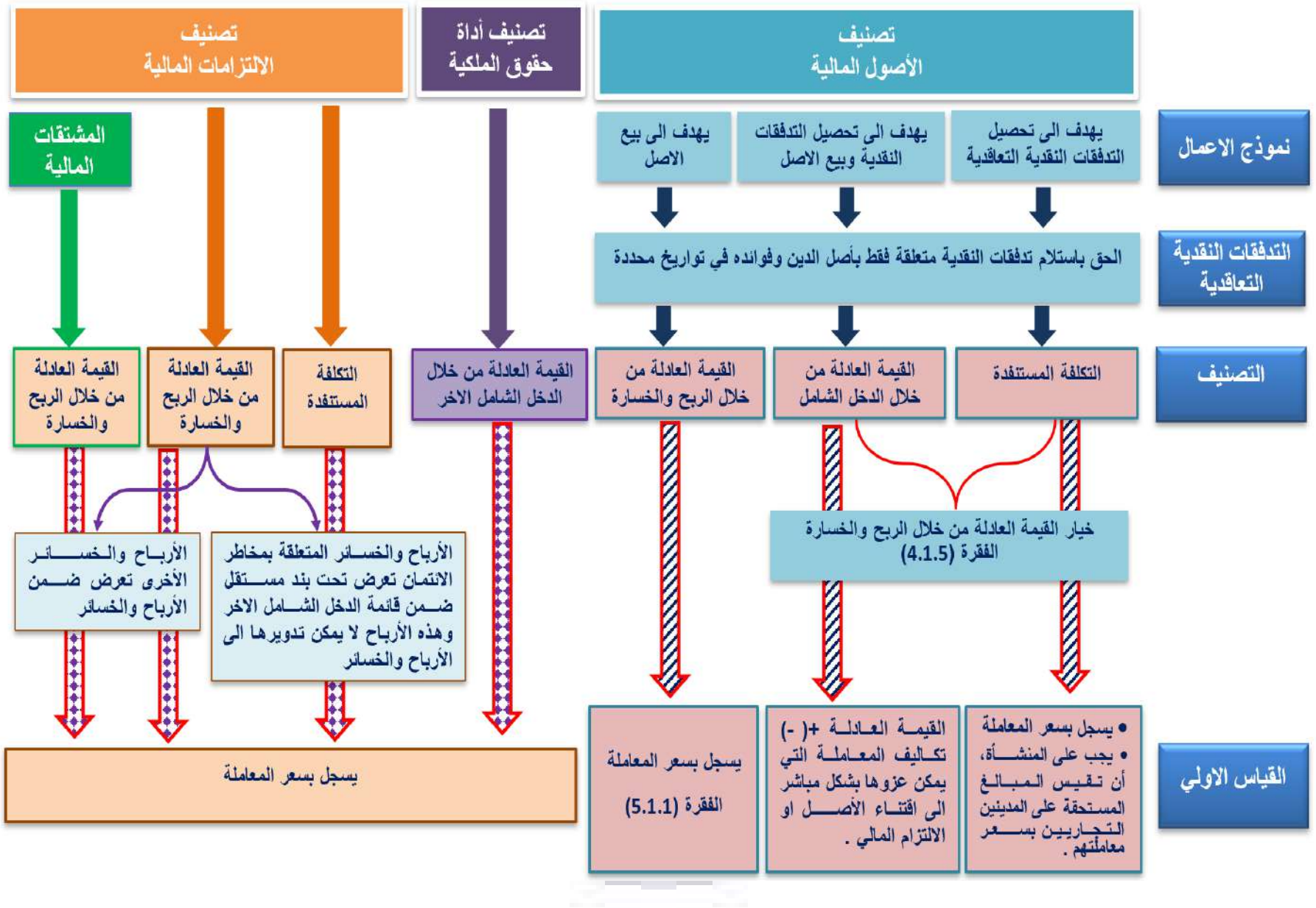
- **<u>الغاء اثبات الالتزامات المالية:</u>**

١. يجب على الوحدة أن تزيل الالتزام المالي (أو الجزء من التزام مالي) من قائمة مركزها المالي عندما، وفقط عندما، يتم إطفاؤه، أي عندما يتم سداد الالتزام المحدد في العقد أو يتم إلغاؤه أو ينقضي.

٢. عند المُبادلة التي تتم بين مقترض ومقرض حالي لأدوات دين تختلف شروطها –إلى حد كبير –على أنها اطفاء للالتزام المالي الأصلي وإثبات التزام مالي جديد. وبالمثل، فإنه يجب المحاسبة عن التعديل الجوهري في شروط التزام مالي قائم (أو جزء منه) سواء كان يُعزى إلى ضائقة مالية للمدين أم لا على أنه إطفاء للالتزام المالي الأصلي وإثبات لالتزام مالي جديد.

٣. يجب أن يتم إثبات الفرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المالي (أو الجزء من التزام مالي) يتم إطفاؤه أو تحويله إلى طرف آخر والعوض المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية يتم تحويلها أو التزامات يتم تحملها، ضمن الربح أو الخسارة.

إذا أعادت الوحدة شراء جزء من التزام مالي، فإنه يجب على الوحدة تخصيص المبلغ الدفتري السابق للالتزام المالي بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته وذلك الجزء الذي يتم إلغاء إثباته بالاستناد إلى القيم العادلة النسبية لهذين الجزأين في تاريخ إعادة الشراء. ويجب أن يتم إثبات الفرق بين المبلغ الدفتري المُخصص للجزء الملغى إثباته والعوض المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية يتم تحويلها أو التزامات يتم تحملها، مقابل الجزء الملغى إثباته، ضمن الربح أو الخسارة.


تصنيف
الأصول المالية
تصنيف أداة
حقوق الملكية
تصنيف
الالتزامات المالية
نموذج الاعمال
يهدف الى تحصيل
التدفقات النقدية التعاقدية
يهدف الى تحصيل التدفقات
النقدية وبيع الاصل
يهدف الى بيع
الاصل
التدفقات النقدية
التعاقدية
الحق باستلام تدفقات النقدية متعلقة فقط بأصل الدين وفوائده في تواريخ محددة
التصنيف
التكلفة المستنفدة
القيمة العادلة من
خلال الدخل الشامل
القيمة العادلة من
خلال الربح والخسارة
القيمة العادلة من خلال
الدخل الشامل الاخر
التكلفة
المستنفدة
القيمة العادلة
من خلال الربح
والخسارة
القيمة العادلة
من خلال الربح
والخسارة
المشتقات
المالية
خيار القيمة العادلة من خلال الربح والخسارة
الفقرة (4.1.5)
القياس الاولي
• يسجل بسعر المعاملة
• يجب على المنشأة،
أن تقيس المبالغ
المستحقة على المدينين
التجاريين بسعر
معاملتهم .
القيمة العادلة +(-)
تكاليف المعاملة التي
يمكن عزوها بشكل مباشر
الى اقتناء الأصل او
الالتزام المالي .
يسجل بسعر المعاملة
الفقرة (5.1.1)
الأرباح والخسائر المتعلقة بمخاطر
الائتمان تعرض تحت بند مستقل
ضمن قائمة الدخل الشامل الاخر
وهذه الأرباح لا يمكن تدويرها الى
الأرباح والخسائر
الأرباح والخسائر
الأخرى تعرض ضمن
الأرباح والخسائر
يسجل بسعر المعاملة

إعادة التصنيف:

إعادة تصنيف الأصول المالية:

عندما، وفقط عندما، تقوم الوحدة بتغيير نموذج أعمالها لإدارة الأصول المالية، فإنه يجب عليها أن تعيد تصنيف جميع الأصول المالية المتأثرة، مع الالتزام بأمرين:

- تطبيق إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف
- عدم تعديل أي مكاسب أو خسائر بما في ذلك مكاسب أو خسائر الهبوط أو الفوائد المثبتة سابقا

١) من فئة القياس بالتكلفة المستنفذة الى القيمة العادلة من خلال الربح أوالخسارة:

- قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف.
- الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناتجة عن الفرق بين القيمة الدفترية للأصل المالي السابق والقيمة العادلة في الربح أو الخسارة

٢) من فئة القياس بالتكلفة المستنفذة الى القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر:

- قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف
- الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناتجة عن الفرق بين القيمة الدفترية للأصل المالي السابق والقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر.
- لا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلية وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التصنيف.

٣) من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر الى التكلفة المستنفذة:

- إعادة تصنيف الأصل المالي بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف.
- إزالة المكاسب والخسائر المجمعة المثبتة ضمن الدخل الشامل وتعديل القيمة العادلة بها في تاريخ إعادة التصنيف ونتيجة لذلك، فإنه يتم قياس الأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف كما لو كان يتم قياسه دائماً بالتكلفة المُستنفدة بذلك التأريخ، ويؤثر هذا التعديل على الدخل الشامل الآخر ولكنه لا يؤثر على الربح أو الخسارة ولذلك فهو ليس تعديل إعادة تصنيف ولا يتم تعديلمعدل الفائدة الفعلية وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التصنيف.

٤) من فئة القياس بالقيمة العادلة القيمة العادلة من خلال الربح أوالخسارة الى التكلفة المستنفذة:

- القيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف هي إجمالي المبلغ الدفتري للأصل الماليالجديد.

٥) من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر الى القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة:

- الاستمرار بقياس القيمة العادلة للأصل المالي.
- إعادة تصنيف المكاسب والخسائر المجمعة والمثبتة ضمن الدخل الشامل الاخر من حقوق الملكية إلى الربح والخسارة في تاريخ إعادة التصنيف.

٦) من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة الى القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر:

- الاستمرار بقياس القيمة العادلة للأصل المالي.

- **ملاحظة:**

عندما تعيد الوحدة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن معدل الفائدة الفعلية يتم تحديده على أساس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التصنيف، كما يعامل تاريخ إعادة التصنيف على أنه تاريخ الإثبات الأولي.

إعادة تصنيف الالتزامات المالية:

لا يجوز للوحدة أن تعيد تصنيف أي التزام مالي.

المكاسب والخسائر

الأصول المالية:

الأصول المقيمة بالتكلفة المستنفدة:

يجب أن يتم إثبات مكسب أو خسارة ضمن قائمة الدخل كمكسب او خسائر غير محققة هذا النوع الذي لا يُعد جزءً من علاقة تحوط أو عندما يتم إلغاء إثبات الأصل المالي أو إعادة تصنيفه أو من خلال عملية الاستنفاد أو لإثبات مكاسب أو خسائر الهبوط.

الأصول المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الا خر: اثبات التغير في قيمتها في حقوق الملكية ضمن بنود الدخل الشامل الاخر كبند مستقل.

يجب أن يتم، ضمن الدخل الشامل الآخر، إثبات مكسب أو خسارة من الأصل المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ، باستثناء مكاسب أو خسائر الهبوط ومكاسب وخسائر صرف العملات الاجنبية، إلى أن يتم إلغاء الأصل المالي أو إعادة تصنيفه.وعندما يتم إلغاء إثبات الأصل المالي فإنه يعاد تصنيف المكسب أو الخسارة المُجمعة التي تم إثباتها –سابقا –ضمن الدخلالشامل الآخر من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف، وإذا تمت إعادة تصنيف الأصل من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإنه يجب على الوحدة أن تحاسب عن المكسب أو الخسارة المُجمعة التي تم إثباتها –سابقا –ضمن الدخل الشامل الآخر. ويتم إثبات الفائدة التي تم حسابها باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ضمن الربح أو الخسارة.

وعليه ، إذا تم قياس أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن المبالغ التي يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة تكون هي نفسها المبالغ التي كان سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة لو كان قد تم قياس الأصل المالي بالتكلفة المُستنفدة.

الأصول المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر:

يجب أن يتم إثبات مكسب أو خسارة من الأصل المالي أو الالتزام المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة ما لم يكن (جزءً من علاقة تحوط ، استثماراً في أدوات حقوق ملكية وتكون الوحدة قد اختارت أن تعرض المكاسب والخسائر من ذلك الاستثمار ضمن الدخل الشامل الآخر ؛ أو التزاماً مالياً تم وسمه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وأن الوحدة مطالبة بأن تعرض أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر ، أو أصلاً مالياً يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وأن الوحدةمطالبة بأن تثبت بعض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر).

ويتم إثبات توزيعات الأرباح ضمن الربح أو الخسارة فقط عندما:

أ. يتم التأكد من حق الوحدة في تسلم دفعة من توزيعات الأرباح؛

ب. يكون من المحتمل أن تتدفق إلى الوحدة منافع اقتصادية مرتبطة بتوزيعات الأرباح؛

ج. يكون من الممكن قياس مبلغ توزيعات الأرباح – بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

الالتزامات المالية:

اثبات التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي المنسوب التي التغيرات في مخاطر الائتمان ضمن الدخل الشامل الاخر وعرض المبلغ المتبقي للتغير في القيمة العادلة ضمن الربح او الخسارة.

وإذا أحدث عدم تماثل محاسبي ضمن الربح أو الخسارة أو ضخمته، فإنه يجب على الوحدة أن تعرض جميع المكاسب أو الخسائر من ذلك الالتزام بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام ضمن الربح أو الخسارة.

بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرتين اعلاه، فإنه يجب على الوحدة أن تعرض، ضمن الربح أو الخسارة، جميع المكاسب أو الخسائر من ارتباطات القروض وعقود الضمان المالي التي تم وسمها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ويجب أن يتم إثبات مكسب أو خسارة من الالتزام المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المُستنفدة والذي لا يُعد جزءً من علاقة تحوط ضمن الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء إثبات الالتزام المالي ومن خلال عملية الاستنفاد.

أدوات حقوق الملكية: عند الإثبات الأولي، يمكن للوحدة أن تقوم باختيار لا رجعه فيه بأن تعرض، ضمن الدخل الشامل الآخر، التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لاستثمار في أداة حقوق ملكية والتي لا هي مُحتفظ بها للمتاجرة ولا هي عوض محتمل تم إثباته من قبل الوحدة المستحوذة ضمن تجميع أعمال.

الهبوط:

تنتج الخسائر الائتمانية المتوقعة عن جميع حالات التعثر في السداد على مدار العمر المتوقع للأداة المالية. وتمثل تلك الخسائر الفرق بين جميع التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة للوحدة وفقا للعقد وجميع التدفقات النقدية التي تتوقع الوحدة استلامها (أي العجز النقدي) :

١) يجب على الوحدة أن تثبت مخصص الخسارة مقابل الخسائر الائتمانية المتوقعة وليس عند تكبدها
٢) يجب على الوحدة تطبيق متطلبات الهبوط في تاريخ التقرير للأصول المالية المصنفة بالتكلفة المستنفذة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر فقط.
٣) يتم تخفيض الأصل المالي من خلال مخصص الهبوط للأصول بالتكلفة المستنفذة وتحميل قائمة الدخل بخسائر الهبوط.
٤) يتم إثبات مخصص خسارة للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ضمن الدخل الشامل الآخر ولا يجوز أن يقلص من المبلغ الدفتري للأصل المالي في قائمة المركز المالي.
٥) إذا حدث بعد ذلك تناقص في خسائر الهبوط يجب إلغاء خسائر الهبوط المثبتة سابقا (عكس المخصص) .
٦) يجب على الوحدة أن تقوم بتقييم ما إذا كانت المخاطر الائتمانية للأدوات المالية قد زادت "بشكل جوهري" منذ الإثبات الأولي سوا ء على أساس فردي أو جماعي.

المشتقات المالية:

هي أداة مالية أو عقد آخر تتميز بالخصائص الاتية:

- تتغير قيمتها استجابة للتغيرات في سعر الفائدة "الاساسي" المحدد أو سعر الاداة المالية أو سعر السلعة أو سعر الصرف الاجنبي أو مؤشر الاسعار أو المعدلات أو التصنيف الائتماني .
- الا يتطلب أي استثمار أولي، أوصافي استثمار أوليأاصغر مما هو مطلوب من الأنواع الأخرى من العقود التي من المتوقع أن يكون لها استجابة مماثلة للتغيرات في عوامل السوق .
- يتم تسويتها في تاريخ لاحق.

يجب على الوحدة قياس المشتقات المالية بالقيمة العادلة في صلب الميزانية، ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للمشتقات المالية ضمن بيان الدخل أوضمن حقوق الملكية اعتماداً على الغرض منها وكما يأتي :

إذا كانت بغرض المتاجرة يتم الاعتراف بفروقات التقييم في بيان الدخل.

إذا كانت بغرض التحوط (لمواجهة الاثار السلبية لتغيرات قيمة الاصل أو المطلوب المالي) يتم الاعتراف بفروقات القيمة العادلة حسب نوع التحوط وما إذا كان تحوط قيمة عادلة أو تدفق.

التحوط:

عرف التحوط بأنه " تقنية مالية لمقابلة أو موازنة الخسائر الناتجة من تقلبات أسعار الصرف أو أسعار السلع في السوق أو أسعار الأوراق المالية ومحاسبة الشركات.

هناك ثلاثة أنواع من علاقات التحوط:

أ. تحوط القيمة العادلة: وهو التحوط من التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأصل أو التزام مُثبت أو لارتباط ملزم غير مُثبت أو لمكون من أي من مثل تلك البنود التي يمكن عزوها إلى مخاطر معينة ويمكن أن تؤثر على الربح أو الخسارة.

ب. تحوط التدفق النقدي: وهو التحوط من التعرض للتقلب في التدفقات النقدية الذي يمكن عزوه إلى مخاطر معينة مرتبطة بكامل أصل أو التزام مُثبت أو بمكون له) مثل جميع دفعات الفائدة المستقبلية على دين متغير المعدل أو بعضها (أو معاملة متوقعة محتملة –إلى حد كبير، ويمكن أن يؤثر على الربح أو الخسارة.

ج. تحوط صافي استثمار في عملية أجنبية.

١. إذا كان البند المُتحوط له هو أداة حقوق ملكية والتي قد اختارت لها الوحدة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر، فإنه يجب أن يكون التعرض المُتحوط منه هو الذي يمكن أن يؤثر على الدخل الشامل الآخر وفي تلك الحالة، –فقط – يتم ضمن الدخل الشامل الآخر، عرض عدم فاعلية التحوط المُثبت.

٢. يجب أن يعدل مكسب أو خسارة التحوط للبند المُتحوط له من المبلغ الدفتري للبند المُتحوط له إذا كان منطبقاً (وأن يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة. وإذا كان البند المُتحوط له أصلاً مالياً) أو

مكوناً له (يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر)، فإنه يجب أن يتم إثبات مكسب أو خسارة التحوط من البند المُتحوط له ضمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، إذا كان البند المُتحوط له أداة حقوق ملكية اختارت لها الوحدة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر فإنه يجب أن تبقى تلك المبالغ ضمن الدخل الشامل الآخر. وعندما يكون البند المُتحوط له ارتباطاً ملزماً غير مُثبت (أو مكوناً له) فإنه يتم إثبات التغير المُتجمع في القيمة العادلة للبند المُتحوط له في وقت لاحق لوسمه على أنه أصل أو التزام مع إثبات المكسب أو الخسارة المناظرة ضمن الربح أو الخسارة.

٣. يجب أن يتم إثبات المكسب أو الخسارة من أداة التحوط ضمن الربح والخسارة (أو الدخل الشامل الآخر) إذا كانت أداة التحوط تتحوط لأداة حقوق ملكية اختارت لها الوحدة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر.

٤. عندما يكون البند المُتحوط له في تحوط قيمة عادلة هو ارتباط ملزم (أو مكون له) باقتناء أصل أو بتحمل التزام، فإنه يتم تعديل المبلغ الدفتري الأولي للأصل أو الالتزام، الذي ينتج عن وفاء الوحدة بالارتباط الملزم، بحيث يتضمن التغير المُتجمع في القيمة العادلة للبند المُتحوط له الذي تم إثباته في قائمة المركز المالي.

٥. يجب أن يتم استنفاد أي تعديل ضمن الربح أو الخسارة إذا كان البند المُتحوط له أداة مالية (أو مكوناً لها) يتم قياسها بالتكلفة المُستنفدة. ويمكن أن يبدأ الاستنفاد بمجرد وجود تعديل، ويجب أن يبدأ في موعد أقصاه عندما يتم التوقف عن تعديل البند المُتحوط له بمكاسب أو خسائر التحوط. يستند الاستنفاد إلى معدل الفائدة الفعلية المُعاد حسابه في التاريخ الذي يبدأ فيه الاستنفاد. وفي حالة الأصل المالي (أو مكون له) الذي يُعد بنداً مُتحوطاً له والذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن الاستنفاد ينطبق بالطريقة نفسها ولكن على المبلغ الذي يمثل المكسب أو الخسارة المتجمعة الذي تم إثباته –سابقا – وليس بتعديل المبلغ الدفتري.

٦. قد تتم المحاسبة عن تحوط من مخاطر العملة الاجنبية لارتباط مُلزم على أنه تحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي.

<u>تحوطات التدفق النقدي</u>

أ. يتم تعديل المكون المنفصل لحقوق الملكية المرتبط بالبند المُتحوط له (احتياطي تحوط التدفق النقدي) إلى أيمما يأتي بالمبالغ المطلقة أيهما أقل:

١) المكسب أو الخسارة المُتجمعة من أداة التحوط منذ بداية التحوط؛

٢) التغير المُتجمع في القيمة العادلة (القيمة الحالية (للبند المُتحوط له) أي القيمة الحالية للتغير المُتجمع فيالتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُتحوط لها) من بداية التحوط.

ب. يجب أن يتم، ضمن الدخل الشامل الآخر، إثبات ذلك الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط الذي يتم تحديده على أنه تحوط فعال (أي الجزء الذي تتم مقاصته بالتغير في احتياطي تحوط التدفق النقدي).

ج. يجب أن يتم، ضمن الربح أو الخسارة، إثبات أي مكسب أو خسارة متبقية من أداة التحوط (أو أي مكسب أو خسارة مطلوب لموازنة التغير في احتياطي تحوط التدفق النقدي) والتي تُعد عدم فاعلية تحوط.

أنواع التحوط: يمكن بيان ثلاثة أنواع من التحوط هي:

تحوط القيمة العادلة: وهو التحوط ضد التغيرات في القيمةالعادلة لأصل أو التزام مالي معترف به او إلتزامات غير معترف بها بعد، مثل الالتزام بشراء أو بيع أصل مالي بسعر محدد ويحتمل وجود مخاطر في تغيرات القيمة العادلة له بحيث تؤثر على الارباح والخسائر، إن الاعتراف بأداة التحوط يكون كما يأتي:

يتم الاعتراف بالخسائر أو المكاسب الناتجة عن إعادة قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة في الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الاخر، بما في ذلك عدم فعالية التحوط.

إذا كانت أداة التحوط عبارة عن أداة تحوط غير مشتقة من عنصر مخاطر العملات الأجنبية للبند المتحوط له، فإن المبلغ المعترف به في الربح أو الخسارة المتعلق بأداة التحوط هو الربح أو الخسارة الناتجة عن إعادة قياس، مكون من قيمته الدفترية .

إن الاعتراف بالبند المغطى يكون كما يأتي :

إذا تم قياس البند المغطى بالتكلفة المطفأة أو أداة الدين بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر، قد يكون من الاسهل تأجيل سداد التسوية حتى يتم التوقف عن تعديل البند المتحوط له للمخاطر المتحوط لها، على الوحدة تطبيق نفس سياسة الاطفاء لكافة أدوات الدين كما يأتي: إذا كان البند المغطى هو أداة حقوق ملكية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر، فإن أرباح أو خسائر التحوط للبند المغطى تبقى في الدخل الشامل الاخر .

إذا كان البند المتحوط له التزاما غير معترف به أو مكون منه يتم الاعتراف بالتغير التراكمي اللاحق في القيمة العادلة الالتزام الشركة غير المعترف به والمتعلق بالمخاطر .النقدية المتعلقة بمخاطر معينة مرتبطة بأصل أو التزام تم الاعتراف به أو من عملية مرجحة الحدوث.

تحوط التدفقات النقدية: وهو التحوط ضد التعرض للتغيرات في التدفقات المحتمل أن تؤثر هذه التغيرات على الارباح والخسائر. وطالما أن تغطية التدفقات النقدية تفي بالشروط، ينبغي أن تكون علاقة التحوط على النحو التالي:

أ. المكون المنفصل في حقوق الملكية المرتبط بالبند المتحوط له يتم تعديله من خلال الربح أو الخسارة المتراكمة على أداة التحوط – التغير التراكمي في القيمة العادلة للبند المغطى

ب. الجزء من الربح أو الخسارة من أداة التحوط التي تعتبر فعالة أي الجزء الذي يقابله التغير في احتياطي تغطية التدفقات النقدية المحتسب في الدخل الشامل الاخر.

ج. أي مكاسب أو خسائر متبقية من أداة التحوط هو تحوط عدم الفعالية الذي ينبغي الاعتراف به في الربح أو الخسارة يتم الحقا احتساب المبلغ المتراكم في احتياطي تغطية التدفقات النقدية كما يأتي اعتمادا على طبيعة المعاملة المغطاة :

إذا أدى ذلك إلى الاعتراف ببند غير مالي، فإن المبلغ المتراكم في حقوق الملكية يتم حذفه من المكون المستقل لحقوق الملكية وتدرج في التكلفة المبدئية أو غيرها أي القيمة الدفترية .

تطبق المعاملة المحاسبية نفسها عندما تكون معاملة التحوط المتوقعة غير المالية .

في حالة التوقف عن محاسبة تغطية التدفقات النقدية، فإن المبلغ المتراكم ينبغي أن يبقى في الدخل الشامل المتراكم ومن المتوقع حدوث التدفقات النقدية المستقبلية المغطاة؛

يتم إعادة تصنيفها فورا إلى الربح أو الخسارة كتعديل إعادة تصنيف إذا تم تغطيتها.

بعد التوقف عن السداد، عند حدوث التدفق النقدي المغطى، يتم استبعاد أي مبلغ متبقي.

- ينبغي احتساب تكاليف الإيرادات الشاملة الاخرى بناء على طبيعة المعاملة الأساسية كما يأتي :يتم الاعتراف بالارباح والخسائر الناجمة عن تغير قيمة أداة التحوط (المشتقة المالية) والذي يعتبر تحوط فعال مباشرة ضمن حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية، والتحوط الفعال من التغيرات في قيمة البند المتحوط له هو الذي يغطي ما نسبته (من٨٠٪ إلى ١٢٥٪)أما الجزء غير الفعال فيعترف به في الارباح والخسائر (بيان الدخل)عند وجودمصاريف تتعلق بالبند المتحوط له مثل مصروف الاندثار أو الاطفاء .لكن عندما تتوقف الوحدة عن محاسبة التحوط من التدفقات النقدية، فإنها ستحسب المبلغ المتراكم في احتياطي تغطية التدفقات النقدية من الدخل الشامل الاخر كما يأتي: إذا كان من المتوقع حدوث التدفقات النقدية المستقبلية المغطاة، يبقى هذا المبلغ في احتياطي تحوط التدفق النقدي حتى يصبح المبلغ المتراكم في احتياطي تغطية التدفقات النقدية من الايرادات – .إذا لم يعد من المتوقع حدوث التدفقات النقدية المستقبلية المغطاة، يتم إعادة تصنيف هذا المبلغ فورا من احتياطي تغطية التدفقات النقدية إلى الربح أو الخسارة كتعديل إعادة التصنيف.

تحوط صافي الاستثمار: إن تحوط صافي الاستثمار أو التحوط لصافي الاستثمار في العمليات الاجنبية هو تحوط لمخاطر العملات الاجنبية الناشئة عن حصة الوحدة في صافي اصول العملية الاجنبية، وقد تكون أداة التحوط إما أداة مشتقة أو أداة مالية غير مشتقة.

ويتم الاعتراف بالجزء الفعال من الربح أو الخسارة من أداة التحوط في احتياطي تحويل العملات الاجنبية من الدخل الشامل الاخر، والهدف من ذلك هو مطابقة كل من فروق سعر الصرف، كمايتم الاعتراف بالجزء غير الفعال من الربح أو الخسارة من أداة التحوط في الارباح أو الخسائر .عند التخلص من أو التخلص الجزئي أو تصفية العملية الاجنبية، يتم تحويل الرصيد المتراكم في احتياطي تحويل العملات الاجنبية من الإيرادات الشاملة الاخرى المتعلقة بالتحوط.

عرض الأدوات المالية

الأداة المالية: أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لوحدة اقتصادية ما، والتزام مالي وأداة حق ملكية لوحدة اقتصادية أخرى.

الأصل المالي: وهو إما أن يكون:

-نقد

-أداة حق ملكية لوحدة اقتصادية أخرى

-حق تعاقدي لقبض نقد أو أصل مالي آخر من وحدة اقتصادية أخرى

الالتزام المالي: وهو إما أن يكون:

-التزام تعاقدي لتسليم النقد أو أصل مالي آخر لشركة أخرى.

-عقد من الممكن تسويته أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالشركة.

أداة حقوق الملكية: هو عقد يبين الصافي المتبقي من أصول الوحدة بعد خصم كافة التزاماتها.

التصنيف كالتزام أو حق ملكية:

إن المبدأ الأساس في تصنيف الأداة المالية أو الأجزاء المكونة لها التي تصدرها الوحدة عند الاعتراف الأولي بها باعتبارها التزام أو أداة حق ملكية يتم وفق جوهر العقد وليس الشكل القانوني وانسجاما مع تعريف كل من الالتزام المالي وأداة حق الملكية.

وبالتالي إذا كان هناك التزام تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر فإن الأداة المالية تلبي تعريف الالتزام المالي حتى لو كانت تبدو شكلا على أنها أداة حقوق الملكية مثل الأسهم القابلة للرد.

الأدوات الملكية المركبة:

بعض الأدوات المالية التي تصدرها الوحدة قد تشمل جزأين جزء يمثل التزام مالي والآخر حقوق ملكية – وهي ما تسمى بأدوات مالية مركبة– وعليه يتطلب عرض الأداة المركبة كالتزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية بشكل منفصل وبما يتلاءم مع تعريف كل من الالتزام المالي وأداة حق الملكية.

يتم فصل مكونات الأداة المالية المركبة إلى التزام مالي وأداة حق ملكية من خلال تحديد القيمة العادلة لعنصر الالتزام أولا، ومن ثم تخصيص المبلغ المتبقي لعنصر حقوق الملكية، ولا يجوز أن يتم تحديد القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية أولا.

المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية:

يتطلب بيان عرض كل من الاصول والالتزامات المالية بشكل منفصل، إلا أنه يمكن اجراء المقاصة بين البندين بحيث يتم عرض المبلغ الصافي إما كأصل أو التزام مالي حسب الأحوال في قائمة المركز المالي عند توفر الشرطين التاليين معا:

- ✓ للوحدة حق قانوني قابل للمقاصة قابل للتطبيق للمبالغ المعترف بها.

✓ وجود نية للتسديد (تسوية العقد) على أساس الصافي أو أن تعترف الوحدة بالأصل وتسوية الالتزام في آن واحد.

عرض الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر:

- توزيعات الأرباح على حملة الأسهم المتداولة المصنفة كحقوق ملكية يتم تحميلها بالمدين على حساب حقوق الملكية (الأرباح المحتجزة).
- يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح على حملة الأسهم المتداولة المصنفة كالتزامات مالية بنفس الطريقة التي يتم الاعتراف بمصروف فوائد السندات بها.
- يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المتعلقة باسترداد الالتزامات المالية في الربح أو الخسارة.
- يتم الاعتراف بعمليات استرداد وإعادة تمويل أدوات حقوق الملكية كتغيرات في حقوق الملكية.
- لا يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في القوائم المالية.
- لا يتم عموما قيد التكاليف المباشرة والمتكبدة في إصدار أو شراء أدوات حقوق الملكية الذاتية كمصاريف بل يتم تخفيض حقوق الملكية بها (تخفيض رأس المال الاضافي أو كما يسمى علاوة الصدار).

الافصاح عن الأدوات المالية

<u>على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن:</u>

-جميع الأدوات المالية المثبتة وغير المثبتة.

-العقود لشراء أو بيع بند غير مالي.

<u>في قائمة المركز المالي يجب على الوحدة الإفصاح عن:</u>

- المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقويم أهمية الأدوات المالية لمركزها المالي.
- المبالغ الدفترية في قائمة المركز المالي أو في الايضاحات:

أ. للأصول والالتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة.

ب. للأصول والالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المستنفدة.

ج. للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

- ما إذا كانت قد أعادت تصنيف أي أصول مالية خلال فترة التقرير أو الفترات السابقة وتفاصيل أي إعادة تصنيف.
- معلومات المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية لتمكين المستخدم من تقييم الأثر أو الأثر المحتمل لترتيبات المقاصة على المركز المالي.
- المبلغ الدفتري للأصول المالية التي قامت برهنها على أنها ضمان رهني لالتزامات أو التزامات محتملة ويتم الفصاح عن الشروط والأحكام المتعلقة برهنها.

- عندما تحتفظ الوحدة بضمان رهني ويحق لها بيعه فيجب الفصاح عن قيمته العادلة والشروط والأحكام المرتبطة فيه.
- مخصص الخسائر الائتمانية ضمن الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- سمات الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات المدمجة المتعددة.
- تفاصيل التعثرات في سداد القروض واجبة السداد للفترة وما إذا كانت قد تمت معالجتها.

في قائمة الدخل الشامل أو في الايضاحات يجب على الوحدة الإفصاح عن:

- صافي المكاسب والخسائر من: الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة أو الدخل الشامل الآخر–الالتزامات المالية تم قياسها من خلال الربح والخسارة– الأصول المالية والالتزامات التي تم قياسها بالتكلفة المستنفدة.
- إجمالي دخل ومصروف الفائدة للأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة أو من خلال الدخل الشامل الآخر.
- دخل ومصروف الأتعاب الناشئة عن الأصول المالية والاحتفاظ بها.
- تحليل المكسب أو الخسارة التي تم إثباتها في قائمة الدخل الشامل والناشئة من إلغاء إثبات أصول مالية تم قياسها بالتكلفة المستنفدة.

الإفصاحات الأخرى:

- تفصح الوحدة عن السياسات المحاسبية الهامة.
- تفصح الوحدة عن استراتيجيتها في إدارة المخاطر وتأثير أنشطة التحوط على التدفقات النقدية المستقبلية وقائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية.
- يجب على الوحدة الفصاح عن معلومات كمية تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقويم أحكام وشروط أدوات التحوط وتأثيرها على التدفقات النقدية المستقبلية.
- يجب على الوحدة أن تفصح عن القيمة العادلة لكل فئة من فئات الأصول والالتزامات بطريقة تسمح بمقارنتها بمبلغها الدفتري.
- يجب على الوحدة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي يمكن أن تتعرض لها الوحدة في نهاية فترة التقرير (إفصاحات نوعية وكمية).
- يجب على الوحدة أن تفصح عن إجمالي المبالغ الدفترية للأصول المالية والتعرض للمخاطر الائتمانية على الارتباطات بقروض وعقود الضمان المالي.
- يجب على الوحدة الفصاح عن مخاطر السيولة ومخاطر السوق.

- يجب على الوحدة الفصاح عن تفاصيل الأصول المالية المحولة التي لم يتم الغاء إثباتها في مجملها والأصول المالية التي تم الغاء إثباتها في مجملها.
- يجب على الوحدة أن تفصح لكل فئة من الأصول المالية والالتزامات المالية كما هي في التطبيق الأولي عن:

١ – تصنيف القياس الأولي والمبلغ الدفتري وفقا للقياس السابق.

٢ –تصنيف القياس الجديد والمبلغ الدفتري.

٣ – مبلغ أي أصول أو التزامات مالية في قائمة المركز المالي كانت تصنف بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة ولم تعد كذلك.

- في التطبيق الأولي يجب على الوحدة أن تفصح عن معلومات نوعية لتمكين المستخدمين من فهم كيف قامت بتطبيق متطلبات التصنيف على الأصول المالية التي تغير تصنيفها وأسباب تصنيف أو إلغاء تصنيف أصول مالية تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة.

موضوعات أخرى:

- يتطلب الافصاح بحسبفئة الأداة المالية من الوحدة تجميع الأدوات المالية في فئات تكون مناسبة لطبيعة المعلومات المفصح عنها.
- في حالة إثبات الأصل بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة فيجب الفصاح عن:

أ. الحد الأقصى لتعرض الأصل لمخاطر ائتمانية في نهاية الفترة

ب. المبلغ الذي تخفض به المشتقات المالية ذات صلة بالمخاطر الائتمانية

ج. مبلغ التغير في القيمة العادلة للأصل وللمشتقات الائتمانية خلال الفترة بسبب المخاطر الائتمانية.

- في حالة إثبات التزام بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة وكانت الوحدة مطالبة بعرض آثار المخاطر الائتمانية من خلال الدخل الشامل الآخر أو من خلال الأرباح والخسائر فيجب الفصاح عن:

أ. مبلغ التغير

ب. الفرق بين القيمة الدفترية للالتزام والمبلغ الذي تطالب الوحدة بدفعه

ج. في حالة إلغاء الالتزام (تم عرض الآثار من خلال الدخل الشامل فقط) الفصاح عن المبلغ المثبت في الدخل الشامل.

- إذا أثبتت الاستثمارات في حقوق الملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل يجب الفصاح عن:

أ. نوع الاستثمارات

ب. أسباب استخدام هذا البديل

ج. القيمة العادلة للاستثمارات في نهاية الفترة

د. توزيعات الأرباح التي تم إثباتها خلال الفترة

هـ. أي تحويلات للمكاسب والخسائر المجمعة ضمن حقوق الملكية خلال الفترة.

- يجب الفصاح عن تفاصيل الغاء إثبات الاستثمارات في حقوق الملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل.
- في حالة عدم مقدرة الوحدة على تأييد القيمة العادلة عند الثبات الأولي فيجب الفصاح عن: سياستها المالية –الفرق المجمع الذي لم يتم اثباته بعد بين الربح والخسارة في بداية ونهاية الفترة– لماذا حكمت الوحدة أن سعر المعاملة لم يكن أفضل دليل للقيمة العادلة.

المخاطر الائتمانية:

- يجب أن تمكن الافصاحات عن المخاطر الائتمانية مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر المخاطر الائتمانية على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية.
- إدارة المخاطر: يجب على الوحدة أن توضح ممارستها لادارة المخاطر الائتمانية وكيف ترتبط بإثبات وقياس المخاطر الائتمانية المتوقعة.
- المعلومات الكمية والنوعية بشأن المبالغ الناشئة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة: يجب توضيح التغييرات في مخصص الخسارة وأسباب تلك التغييرات يجب على الوحدة تقديم مطابقة لمخصص الخسارة من الرصيد الافتتاحي إلى الرصيد الختامي.
- يجب تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة وأثر تعديلات التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية التي لم ينتج عنها إلغاء إثبات وأثر مثل تلك التعديلات على قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، وأثر الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى على المبالغ الناشئة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة.
- يجب على الوحدة الفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من فهم العلاقة بين الأصول المالية المحولة التي لم يتم إلغاء إثباتها في مجملها والالتزامات المرتبطة بها وتقويم طبيعة ارتباط الوحدة بتلك الأصول.

قياس القيمة العادلة

١. القيمة العادلة هي قياس مُستند إلى السوق، وليس قياسا خاصا بوحدة اقتصادية. ولبعض الأصول والالتزامات، قد تُتاح معاملات سوق قابلة للرصد أو معلومات سوق قابلة للرصد. ولأصول والتزامات أخرى، قد لا تُتاح معاملات سوق قابلة للرصد ومعلومات سوق قابلة للرصد. وبالرغم من ذلك، فإن الهدف من قياس القيمة العادلة في كلا الحالتين هو نفسه— تقدير السعر الذي تتم به معاملة في

ظروف اعتيادية منتظمة لبيع الأصل أو لتحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية (أي سعر الخروج في تاريخ القياس من منظور مشارك في السوق يحتفظ بالأصل أو مدين بالالتزام) .

٢. عندما لا يُتاح سعر لأصل أو التزام مماثل، فإن الوحدة تقيس القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقويم آخر يزيد –إلى أقصى حد ممكن –من استخدم المُدخلات الملائمة التي يمكن رصدها ويقلل –إلى أقصى حد ممكن –من استخدام المُدخلات التي لا يمكن رصدها. ونظراً لأن القيمة العادلة هي قياس يستند إلى السوق، فإنه يتم قياسها باستخدام الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات حول المخاطر. ونتيجة لذلك، فإن نية الوحدة الاحتفاظ بأصل أو تسوية التزام، أو خلاف ذلك الوفاء به، لا تُعد ملائمة عند قياس القيمة العادلة

٣. يركز تعريف القيمة العادلة على الأصول والالتزامات نظراً لأنهما الموضوع الرئيس للقياس المحاسبي. بالإضافة إلى ذلك، فإنه يجب تطبيق ما سبق على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالوحدة المُقاسة بالقيمة العادلة.

لا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح على كل من (معاملات الدفع على أساس السهم، معاملات الإيجار، القياسات التي لديها بعض أوجه التشابه مع القيمة العادلة ولكنها ليست قيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق "المخزون" أو قيمة الاستخدام الواردة ضمن" الهبوط في قيمة الاصول).

تعريف القيمة العادلة:

تعرف القيمة العادلة على أنها السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

فرضيات قياس القيمة العادلة:

أ- يجب عند قياس القيمة العادلة الأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس كحالة الأصل وموقعه والقيود المفروضة عليه.

ب-قد يكون الأصل أو الالتزام مفردًا أو مجموعة من الأصول أو الالتزامات أو كليهما مثل وحدة توليد النقد أو مؤسسة أعمال، كما يفترض أن معاملة بيع الأصل ونقل الالتزام تتم في:

١. السوق الرئيسي: ذو الحجم الأكبر ومستوى النشاط الأعلى، والقيمة العادلة تمثل السعر في ذلك السوق سواء كانت معلنة أو مقدرة.

٢. عند غياب السوق الرئيسي: الأكثر ميزة أو السوق الأفضل الذي يعظم القيمة التي سيتم الحصول عليها من بيع الأصل أو يقلل من القيمة التي ستدفع لنقل الالتزام.

وعند تحديد السوق يؤخذ بالاعتبار سعر الأصل مطروحًا منه تكاليف العملية والنقل، أما عند تحديد السعر الواجب قياس الأصل به فيتم طرح تكاليف النقل فقط من السعر للوصول للقيمة العادلة.

تحديد السعر للأصل والالتزام:

-لا يتم تعديل السعر في السوق الأصلي أو السوق الأكثر ربحًا لتكاليف المعاملة.

-لا تتضمن تكاليف المعاملة النقل وإذا كان الموقع من صفات الأصل مثل السلع فيجب تعديل السعر لتكاليف النقل للسوق.

تطبيق قياس القيمة العادلة على الاصول غير المالية:

يؤخذ بالاعتبار القدرة على توليد المنافع الاقتصادية من خلال الاستخدام الأمثل للأصل بأن يكون على النحو التالي:

أ- أن يأخذ بعين الاعتبار الصفات المادية للأصل.

ب-عدم وجود قيود قانونية على استخدامات الأصل.

ج-توفر الجدوى المالية من استخدام الأصل.

يجب قياس القيمة العادلة للالتزام واداه حقوق الملكية كما يأتي:

-استخدام السعر المعلن في السوق النشط المماثل المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل في حال لم يكن السعر متاحًا.

-استخدام السعر المعلن في السوق غير النشط المماثل المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل في حال كون السعر متاحًا.

-استخدام أساليب أخرى إذا كانت الاسعار الملحوظة والمذكورة في النقطتين السابقتين غير متوفرة مثل:

- **منهج الدخل:** مثل أسلوب القيمة العادلة الآخذ بعين الاعتبار التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع الحصول عليها.
- **منهج السوق:** مثل استخدام الأسعار المعلنة المماثلة المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى.

القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي:

عند الحصول على أصل أو التزام في عملية تبادل فإن سعر العملية هو السعر المدفوع للحصول على الأصل أو السعر المحدد لنشوء ذلك الالتزام (سعر الدخول أو سعر التنفيذ)، ومن جانب آخر فإن القيمة العادلة هي المبلغ الذي سيتم استلامه عند بيع أصل أو المبلغ المسدد لتسوية الالتزام (سعر الخروج أو السعر النهائي) .

أساليب التقويم للقيمة العادلة:

١. يجب على الوحدة أن تستخدم أساليب تقويم مناسبة بحسب الظروف والتي يُتاح لها بيانات كافية لقياس القيمة العادلة، بحيث تزيد -إلى أكبر حد ممكن -من استخدام المُدخلات الملائمة التي يمكن رصدها وأن تقلل -إلى أكبر حد ممكن -من استخدام المُدخلات التي لا يمكن رصدها.

٢. إن الهدف من استخدام أسلوب تقويم هو لتقدير السعر الذي يمكن أن تحدث به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة لبيع الأصل أو لتحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية. إن أساليب التقويم الثلاثة المستخدمة –على نطاق واسع –هي منهج السوق، ومنهج التكلفة ومنهج الدخل، في بعض الحالات، سوف يكون من المناسب أسلوب تقويم واحد (على سبيل المثال، عند تقويم أصل أو التزام باستخدام الأسعار المعلنة في سوق نشطة لأصول أو التزامات متماثلة). وفي حالات أخرى، سوف يكون من المناسب استخدام عدة أساليب تقويم (على سبيل المثال، عند تقويم وحدة لتوليد النقد) وإذا تم استخدام عدة أساليب تقويم لقياس القيمة العادلة، فإنه يجب أن يتم تقويم النتائج (أي المؤشرات الممثلة للقيمة العادلة) بالأخذ في الحسبان مدى معقولية نطاق القيم المُشار إليها من قِبل تلك النتائج، والآتي شرح موجز لاهم اساليب التقييم:

١. منهج السوق: هو أسلوب التقييم الذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة او المشابهة (مماثلة) للأصول والالتزامات موضوع التقييم.
٢. منهج التكلفة: هو أسلوب التقييم الذي يعكس القيمة المطلوبة حالياً لاستبدال (القيمة العادلة بتكلفة الاستبدال الحالية).
٣. منهج الدخل: هو أسلوب التقييم الذي يقوم على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول عليها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق، ويشمل هذا المنهج:

- أسلوب القيمة الحالية.
- نماذج تسعير الخيارات: وتقوم هذه النماذج على دمج مفهوم القيمة الحالية والقيمة الزمنية والضمنية لعقد الخيار.
- طريقة فائض الأرباح السنوية: وتستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة، في بعض الحالات يكون استخدام مدخل واحد كافي وفي حالات أخرى قد يكون من المناسب اعتماد أكثر من مدخل او منهج.
- أسلوب المدخلات على أساس العرض والطلب: إذا كان للاصل او الالتزام سعر طلب وعرض فيجب استخدام السعر ضمن الفرق بين سعر الطلب وسعر العرض (المتوسط) والذي يعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة.

<u>المُدخلات المستندة إلى أسعار العرض والطلب:</u>

- إذا كان للأصل أو الالتزام المُقاس بالقيمة العادلة سعر عرض وسعر طلب (على سبيل المثال، مُدخل من سوق متعاملين) ، فإنه يجب استخدام السعر الواقع في حدود سعري العرض والطلب والذي يُعد الأكثر تمثيلا للقيمة العادلة بحسب الظروف لقياس القيمة العادلة بغض النظر عن المكان الذي يتم فيه تصنيف المدخل في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (أي المستوى).

- لا يمنع استخدام المتوسط السعري للسوق أو أعراف تسعير أخرى يستخدمها المشاركون في السوق كوسيلة عملية لقياسات القيمة العادلة الواقعة في حدود سعري العرض والطلب.

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة:

لزيادة الثبات والقابلية للمقارنة في قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة، يتم وضع تسلسلاً هرمياً للقيمة العادلة يصنف، في ثلاثة مستويات، مُدخلات أساليب التقويم المستخدمة في قياس القيمة يعطي التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الأولوية الأعلى للأسعار المعلنة (غير المُعدلة) في – العادلة الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المتماثلة (مُدخلات المستوى ١) والأولوية الأدنى للمدخلات التي لا يمكن رصدها اما المُدخلات بخلاف الأسعار المعلنة المُدرجة ضمن المستوى ١ والتي من الممكن رصدها للأصل أو الالتزام –بشكل مباشر أو غير مباشر فتقع ضمن (مُدخلات المستوى ٢).

يجب على الوحدة الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم:

١. الأصول والالتزامات التي تم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في بيان المركز المالي، ويتم الافصاح عن أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة لصياغة تلك المقاييس.
٢. مقاييس القيمة العادلة المتكررة باستخدام المدخلات غير الملحوظة الهامة، وأثر القياسات على الربح او الخسارة والدخل الشامل الاخر.

الخلاصة:

في بعض الحالات تتطلب عملية القياس اعتماد القيمة العادلة الا انه لم تتطرق تلك الى أسلوب القياس للقيمة العادلة، وهنا يتم اثباته على الأصول المعنية بشكل مباشر مثل تعديلات القيمة العادلة ضمن الأدوات المالية، ومرة أخرى يتم اثباته بشكل غير مباشر مثل اعتماد القيمة العادلة ضمن المكاسب والخسائر كما في آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، وتارة أخرى يتم اعتماده ضمنياً للحساب المعني كما في اعتماد شهرة المحل.

الإفصاح:

يجب على الوحدة الإفصاح عن:

أ. مبلغ فروق الصرف التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة، باستثناء تلك الناشئة عن أدوات مالية يتم قياسها؛ بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ب. صافي فروق الصرف التي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر المجمعة في مكون منفصل لحقوق الملكية، ومطابقة لمبلغ فروق الصرف هذه في بداية وفي نهاية الفترة.

- عندما تكون عملة العرض مختلفة عن العملة الوظيفية، فإنه يجب بيان تلك الحقيقة، إلى جانب الإفصاح عن العملة الوظيفية وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.

- عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية إما للوحدة معدة التقرير أو لعملية أجنبية مهمة، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب التغيير في العملة الوظيفية.
- عندما تعرض الوحدة قوائمها المالية بعملة مختلفة عن عملتها الوظيفية، فإنه يجب عليها وصف القوائم المالية بأنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي –فقط – إذا كانت تلتزم بجميع متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي بما فيذلك طريقة الترجمة للقوائم المالية
- تعرض الوحدة في بعض الأحيان قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة ليست هي عملتها الوظيفية فعلى سبيل المثال، قد تحول الوحدة بنودا مختارة فقط من قوائمها المالية إلى عملة أخرى. أو قد تحول الوحدة، التي لا تمثل عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، القوائم المالية إلى عملة أخرى من خلال ترجمة جميع البنود بأحدث سعر إقفال. لا تتفق مثل هذه التحويلات مع المعايير الدولية للتقرير المالي وتكون الإفصاحات الواردة في الفقرة ٥٧ من المعيار مطلوبة.
- عندما تعرض الوحدة قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تكون مختلفة إما عن عملتها الوظيفية أو عن عملتها للعرض وتكون متطلبات الفقرة ٥٥ من المعيار غير مستوفاة، فإنه يجب عليها:

أ. تعيين المعلومات –بشكل واضح – على أنها معلومات تكميلية وذلك لتمييزها عن المعلومات التي تلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛

ب. الإفصاح عن العملة التي يتم بها إظهار المعلومات التكميلية؛

ج. الإفصاح عن العملة الوظيفية للوحدة وطريقة الترجمة المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.

ضرائب الدخل

يجب الوحدة إثبات التزام (أصل) ضريبة مؤجلة إذا ما كانت الوحدة معدة للتقرير تتوقع استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري لذلك الأصل أو الالتزام. وإذا كان من المحتمل أن استرداد أو تسوية ذلك المبلغ الدفتري سوف يجعل دفعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما يمكن أن تكون عليه إذا لم يكن لمثل هذا الاسترداد أو التسوية آثار على الضريبة، مع استثناءات محدودة معينة.

كما يتطلب من الوحدة المحاسبة عن الآثار الضريبية للمعاملات والأحداث الأخرى بالطريقة نفسها التي تحاسب بها عن المعاملات والأحداث الأخرى ذاتها. وعليه، للمعاملات والأحداث الأخرى المثبتة ضمن الربح أو الخسارة، يتم –أيضاً – إثبات أي آثار ضريبية ذات علاقة ضمن الربح أو الخسارة. وللمعاملات والأحداث الأخرى التي يتم إثباتها (خارج الربح أو الخسارة) إما ضمن الدخل الشامل الآخر أو –بشكل مباشر – ضمن حقوق الملكية (يتم –أيضاً – إثبات أي آثار ضريبية ذات علاقة خارج الربح أو الخسارة) إما ضمن الدخل الشامل الآخر أو –بشكل مباشر – ضمن حقوق الملكية، على التوالي (وبالمثل، يؤثر إثبات أصول والتزامات الضريبة المؤجلة ضمن تجميع الأعمال على مبلغ الشهرة الناشئ ضمن تجميع الأعمال هذا أو مبلغ مكسب الشراء بسعر مُجز مثبت.

أهم التعريفات:

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة): هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والذي تتحدد على ضوئه ضرائب الدخل المستحقة قابلة للاسترداد.

الضريبة الحالية: هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة القابلة للاسترداد عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.

المصروف الضريبي: المبلغ الاجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصومات الضريبة الجارية والمؤجلة.

الأساس الضريبي: الأساس الضريبي لأصل أو التزام هو المبلغ المنسوب إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض ضريبية ويستخدم في تحديد الفرق المؤقت لاحتسابات الضريبة.

الفروق المؤقتة: هو الفرق بين المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام في بيان المركز المالي وقاعدته الضريبية. نتيجة الاختلاف في توقيت الاعتراف بالايردات والمصاريف بين كل من المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية، ويمكن تقسيمها الى:

- فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد او سداد المبلغ المسجل للأصل او الالتزام.
- فروق مؤقتة قابلة للخصم او التنزيل: هي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد او سداد المبلغ المسجل للأصل او الالتزام.

الفروق الدائمة: وهي عبارة عن فروق تنشأ نتيجة معاملة بعض العمليات للأغراض الضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها للأغراض المحاسبية، أي اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية.
وتنشا هذه الفروقات خلال الفترة الجارية بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي ولا تنعكس في فترات لاحقة ومن أمثلتها:

- مبالغ التبرعات التي لا تسمح الأنظمة الضريبية في تخفيضها من الدخل الخاضع للضريبة في الوقت الذي خفضت من الدخل المحاسبي.
- الايردات التي تحققها المنشآت والتي تكون معفاة من الضريبة لأهداف اقتصادية، اجتماعية، سياسية.
- النفقات المتكبدة لتحقيق ايرادات تكون معفاة من الضريبة.
- الهبات الحكومية المعفاة من الضريبة.
- المبالغ التي تتكبدها الوحدة كغرامات وعقوبات نتيجة مخالفة القانون.
- عدم الاعتراف ببعض النفقات المتكبدة عند اقتناء أصل أو تشييده.

وعلى عكس الفروقات المؤقتة تنشأ الفروقات الدائمة في فترة من الفترات المالية دون أن تعود لتنعكس في فترات لاحقة، أي أن أثرها ينحصر في فترة نشوئها مما يحتم على المنشآت عدم الاعتراف بأي أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة لتلك الفروقات.

التزام الضريبة المؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل واجبة التسديد في الفترات المستقبلية والمتعلقة بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.
أصول ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المتوقع استردادها في فترات لاحقة.
التخصيص الضريبي بين الفترات: هي عملية تخصيص مصروفات ضريبة الدخل بين فترات إعداد التقارير بغض النظر عن توقيت المدفوعات النقدية الفعلية للضرائب، والهدف من ذلك هو أن تنعكس التأثيرات الضريبية الكلية لجميع الاحداث الاقتصادية التي تم التقرير عنها في القوائم الحالية والسابقة، وخاصة اعداد التقارير عن التأثيرات الضريبية المتوقعة التي تعكس الفروقات المؤقتة التي حدثت في تاريخ اعداد التقارير.

مثال المبلغ الدفتري لأصل تكلفته (١٥٠) هو (١٠٠) مجمع الاستهلاك لأغراض الضريبة هو (٩٠) ومعدل الضريبة (٢٥%)، الأساس الضريبي للأصل هو (٦٠) تكلفة قدرها (١٥٠) يطرح منها مجمع استهلاك لأغراض الضريبة قدره (٩٠).
لاسترداد المبلغ الدفتري (١٠٠)، يجب على الوحدة كسب دخل خاضع للضريبة قدره (١٠٠)، ولكنها ستكون قادرة –فقط – على حسم استهلاك لأغراض الضريبة قدره (٦٠)، وتبعا لذلك سوف تسدد الوحدة ضرائب دخل قدرها (١٠)، أي (٤٠ × ٢٥%) عندما تسترد المبلغ الدفتري للأصل. الفرق بين المبلغ الدفتري (١٠٠) والأساس الضريبي (٦٠) هو فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره (٤٠) لذلك، تثبت الوحدة التزام ضريبة مؤجلة قدره (١٠) (٤٠ × ٢٥%)يعبر عن ضرائب الدخل التي سوف تسددها عندما تسترد المبلغ الدفتري للأصل.

إثبات التزامات الضريبة الحالية وأصول الضريبة الحالية:

- يجب إثبات الضريبة الحالية للفترات الحالية والسابقة، بقدر ما لم يتم سداده، على أنها التزام. وإذا تجاوز المبلغ المسدد –بالفعل –فيما يتعلق بالفترات الحالية والسابقة المبلغ الواجب سداده لتلك الفترات، فإنه يجب إثبات الزيادة على أنها أصل.
- يجب إثبات المنفعة المتعلقة بالخسارة لأغراض الضريبة، والتي يمكن ترحيلها –إلى الخلف – لاسترداد الضريبة الحالية لفترة سابقة، على أنها أصل.
- عند استخدام خسارة لأغراض الضريبة لاسترداد ضريبة حالية لفترة سابقة، فإن الوحدة تثبت المنفعة على أنها أصل في الفترة التي تحدث فيها الخسارة لأغراض الضريبة نظراً لأنه من المحتمل أن تتدفق المنفعة إلى الوحدة ويمكن قياس المنفعة –بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- يجب الاعتراف بالضريبة الحالية غير المدفوعة عن الفترة الحالية والفترات السابقة كالتزامات، أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الحالية والسابقة أكبر من المستحق فيعترف بالزيادة كأصل.
- يجب الاعتراف بالتزامات ضريبية مؤجلة لجميع الفروقات الضريبية المؤجلة مالم تنجم الالتزامات الضريبية عما يأتي:
  - الاعتراف الأولي في الشهرة.
  - الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتميز بأنها:

١) ليست اندماج أعمال.

٢) عدم تأثير العملية على الدخل المحاسبي أو على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) عند حدوث العملية.

- يجب قياس الأصول (الالتزامات) الضريبية الحالية المتعلقة بالفترات الحالية والسابقة بالمبلغ المتوقع دفعه
- للجهات الضريبية اعتمادا على المعدلات الضريبية السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي.
- يجب قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الالتزام اعتمادا على معدلات الضريبة والقوانين الضريبية الفعلية السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي.

الإثبات الأولي لأصل أو التزام:

يجب إثبات التزام ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، باستثناء القدر من التزام الضريبة المؤجلة الذي ينشأ عن الإثبات الأولي للشهرة؛ أو الإثبات الأولي لأصل أو التزام في معاملةليست تجميع أعمال؛ولا تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) وقت حدوث المعاملة ، كما يجب على الوحدة إثبات التزام ضريبة مؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة،

والحصص في الترتيبات المشتركة، باستثناء قدر ما يتم استيفائه من كلا الشرطين التاليين: أن تكون الوحدة الأم، أو الوحدة المستثمرة، أو المشارك في مشروع مشترك أو المشارك في عملية مشتركة قادر على التحكم في توقيت عكس الفرق المؤقت؛ و أن يكون من المحتمل أن الفرق المؤقت لن يتم عكسه في المستقبل المنظور.

١. **<u>المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل</u>:**

هناك مدخلان لتحديد أنواع الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، وهما :

أ. مدخل قائمة الدخل (طريقة الدخل "طريقة الضرائب المؤجلة"): وينتج عن هذا المدخل فروق التوقيت التي يظهر آثارها في قائمة الدخل، فهو يركز على توقيت الإعتراف بالإيراد والمصروف وهي البنود التي تظهر في قائمة الدخل، فيما لا يظهر هذا المدخل الفروقات المتعلقة ببنود الميزانية، لذا يعد هذا المدخل قاصراً عن شمول جميع الفروقات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، وهذا المدخل هو الذي كان سائداً قبل التحول نحو مدخل الميزانية

ب. مدخل الميزانية (طريقة الالتزام الضريبي) : والذي يبحث في الفروق الناتجة عن البنود التي يظهر أثرها مباشرة في الميزانية دون أن يمر بقائمة الدخل ، وهذا المدخل يعتبر أعم وأشمل من مدخل قائمة الدخل ،لأن جميع فروق التوقيت سينعكس أثرها في الميزانية لكن العكس ليس صحيحاً، كعملية إعادة تقييم الأصول التي ينعكس أثرها في الميزانية دون أن يمر بقائمة الدخل ، فجميع فروقات التوقيت هي فروقات مؤقتة ولكن العكس ليس صحيحا .

ويتم اعتماد مدخل الميزانيةكاساس وفق متطلبات هذا النظام.

٢. **<u>قياس الأصول والالتزامات الضريبية</u>:**

يجب قياس الالتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترات الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده) من السلطات الضريبية باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية فعلا بنهاية فترة اعداد التقارير.

٣. **<u>الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة</u>:**

يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة على الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام، أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق، فيعترف بالزيادة كأصل.

- يجب الاعتراف كأصل بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة.
- عند استخدام خسارة ضريبية الاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة، تعترف المؤسسة بهذه المنفعة كأصل في الفترات التي حدثت فيها الخسارة الضريبية لان عندها يكون من المحتمل أن المنفعة ستدفع إلى المؤسسة ويمكن قياسها بصورة موثقة.

٤. **إعادة تقييم الاصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها:**

في نهاية كل فترة تقرير، تعيد الوحدة تقويم أصول الضريبة المؤجلة غير المثبتة. وتثبت الوحدة أصل ضريبة مؤجلة لم يتم إثباته –سابقاً – بقدر ما يكون قد أصبح من المحتمل أن ربحاً مستقبلياً خاضعاً للضريبة سوف يسمح باسترداد أصل الضريبة المؤجلة. فعلى سبيل المثال، فإن تحسنا في ظروف التجارة قد يزيد احتمال أن الوحدة سوف تكون قادرة على توليد ربح كاف خاضع للضريبة في المستقبل بحيث يستوفي أصل الضريبة المؤجلة ضوابط الإثبات.

٥. **الشهرة:**

لا يسمح بإثبات التزام الضريبة المؤجلة الناتج نظراً لأن الشهرة يتم قياسها على أنها مبلغ متبقي وأن إثبات التزام الضريبة المؤجلة سيزيد من المبلغ الدفتري للشهرة.

٦. **القوائم المالية الموحدة:(الاستثمارات في شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والحصص في المشروعات المشتركة)**

تنشأ الفروق المؤقتة عندما يصبح المبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو الحصص في الترتيبات المشتركة (وبالتحديد، نصيب الوحدة الأم أو المستثمرة من صافي أصول الوحدة التابعة، أو الفرع، أو الوحدة الزميلة أو الوحدة المستثمر فيها، بما في ذلك المبلغ الدفتري للشهرة) مختلفا عن الأساس الضريبي (الذي غالبا ما يكون التكلفة) للاستثمار أو الحصة. وقد تنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الظروف المختلفة، على سبيل المثال:

أ. وجود أرباح لم تقم المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والترتيبات المشتركة بتوزيعها؛

ب. التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية عندما يتم تأسيس الوحدة الأم ومنشأتها التابعة في بلدين مختلفين.

ج. تخفيض في المبلغ الدفتري لاستثمار في وحدة اقتصادية زميلة إلى المبلغ الممكن استرداده.

في القوائم المالية الموحدة، يمكن أن يكون الفرق المؤقت مختلفا عن الفرق المؤقت المرتبط بالاستثمار الوارد في القوائم المالية المنفصلة للوحدة الأم إذا كانت الوحدة الأم تسجل الاستثمار في قوائمها المالية المنفصلة بالتكلفة أو بالمبلغ المعاد تقويمه.

يجب على الوحدة إثبات التزام ضريبة مؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في الترتيبات المشتركة، باستثناء قدر ما يتم استيفائه من كلا الشرطين التاليين:

أ. أن تكون الوحدة الأم، أو الوحدة المستثمرة، أو المشارك في مشروع مشترك أو المشارك في عملية مشتركة قادر على التحكم في توقيت عكس الفرق المؤقت؛

ب. أن يكون من المحتمل أن الفرق المؤقت لن يتم عكسه في المستقبل المنظور.

٧. **فروقات الصرف الناشئة عن الأصول او الالتزامات الضريبية الأجنبية المؤجلة:**

يتم قياس الأصول والالتزامات غير النقدية للوحدة بعملتها الوظيفية، فإذا حدد الربح أو الخسارة الضريبية بعملة أخرى (ومن ثم، حدد الأساس الضريبي للأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بنفس تلك العملة الأجنبية) فإن التغيرات في أسعار الصرف ينشأ عنها فروق مؤقتة ويترتب عليها الاعتراف بالتزام أو أصل ضريبي مؤجل ويتم تحميل الضريبة المؤجلة الناتجة على الربح أو الخسارة أو إضافتها إليه (إدراج مثل هذه الضريبة المؤجلة في الأرباح والخسائر).

فعند إثبات فروق أسعار الصرف على التزامات أو أصول الضريبة الأجنبية المؤجلة في قائمة الدخل الشامل، فإنه يمكن تصنيف مثل هذه الفروق على أنها مصروف (دخل) ضريبة مؤجلة إذا تم اعتبار ذلك العرض هو الأكثر إفادة لمستخدمي القوائم المالية.

٨. **العرض:**

- **يجب على الوحدة إجراء مقاصة بين أصول الضريبة الحالية والتزامات الضريبة الحالية إذا، وفقط إذا، كانت الوحدة:**

أ. لديها حق واجب النفاذ قانونا في إجراء مقاصة بين المبالغ المثبتة؛

ب. تنوي إما التسوية على أساس صافٍ، أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام في آن معا.

- **يجب عرض مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية على أنه جزء من الربح أو الخسارة في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.**

٩. **الإفصاح:**

يتم الإفصاح عن العناصر الرئيسية لمصروف الضريبة:

- مصروف (دخل) الضريبة الحالية.
- تعديلات على الضريبة الحالية للفترات السابقة.
- مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة المتعلق بما يأتي:

١) الفروقات المؤقتة الجديدة أو المعكوسة.

٢) التغيرات في معدلات الضريبة أو الضرائب الجديدة.

٣) التغيرات في مخصص التقييم.

٤) مصروف الضريبة المتعلق بالتغيرات في السياسات المحاسبية أو الأخطاء.

٥) الضريبة الحالية والمؤجلة المتعلقة ببنود الدخل الشامل الآخر.

٦) توضيح الفروقات الهامة في المبالغ في حساب الأرباح والخسائر رفع تقارير بها إلى السلطات الضريبية.

٧) والمبالغ التي ترفع تقارير بها إلى السلطات الضريبية.

٨) التغيرات في معدلات الضريبة.

موضوعات أخرى:

- لا تعالج ضرائب الدخل طرق المحاسبة عن الهبات الحكومية، أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار ولكنها تعني المحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.
- ينشأ الالتزام الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أقل من أساسه الضريبي.
- ينشأ الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أكبر من أساسه الضريبي.
- يتم احتساب الضريبة المؤجلة على الممتلكات والآلات والمعدات بنسب في حالة بيع الأصل تختلف عنها في حالة الاحتفاظ بالأصل بقصد استرداد قيمته الدفترية من الاستخدام.
- لايمكن تصنيف أصول والتزام الضرائب المؤجلة بين متداولة أو غير متداولة وإنما تبقى دائما (غير متداولة).
- تكاليف البحث والتطوير يتم إثباتها على أنها مصروف في تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم انفاقها فيها ولكن لا يسمح أن يتم حسمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) حتى فترة لاحقة ويكون الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث وهو المبلغ الذي تسمح به التشريعات الضريبية على أنه يحسم في الفترات المستقبلية والمبلغ الدفتري البالغ صفر هو فروق مؤقتة جائزة الحسم ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل.
- فيما يتعلق بالشهرة لا تسمح العديد من السلطات الضريبية بإطفاء الشهرة كمصروف قابل للخصم عند تحديد الربح الضريبي. وهنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة صفر الفرق بين المبلغ المرحل للشهرة وقاعدتها الضريبية هو الفرق المؤقت ولكن لا يسمح بالاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية والاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل سيؤدي إلى القيمة الدفترية المسجلة للشهرة.
- في بعض السنوات وعندما تتعرض الوحدة لخسارة فإنها لا تدفع ضرائب وقد تمنح التشريعات الضريبية الوحدة فرصة الاستفادة من الأثر الضريبي العكسي للخسارة بحسم الخسارة من أرباح السنوات السابقة أو اللاحقة وعندها تستطيع الوحدة تسجيل أصل ضريبي مؤجل.

ملاحظة:

يجب إجراء مقاصة بين أصول الضريبة المتداولة والالتزامات الضريبة المتداولة في الميزانية فقط إذا كان للوحدة الحق القانوني والنية في الاطفاء على الاساس الصافي، إضافة أن هذه الاصول والالتزامات قد تم فرضها من ذات السلطات الضريبية على نفس الوحدة أو منشآت مختلفة وذلك من أجل تحصيل الاصل وإطفاء الالتزام في نفس الوقت وعادة ما يتم تصنيف وعرض أصول وإلتزامات الضريبة المستحقة كأصول وإلتزامات غير متداولة.

الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

تعتبر القوائم والتقارير المالية مدخلات مهمة لنماذج قرارات المستثمرين الحاليين او المستقبليين وكافة مستخدمي تلك القوائم، فضلاً عن أهميتها في تحقيق وتوفير البيئة الاستثمارية الآمنة للاستثمار وأثر ذلك في نمو الأسواق المالية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، وتماشياً مع هذه الأهمية تطلبت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً الحد الأدنى من كمية الإفصاحات المطلوبة ونوعيتها وحتى اشكالها.
ينبغي ان تتضمن القوائم المالية الافصاحات الواجبة سواء اكانت عبارات انشائية او محتويات جداول تكون ملحقة بالقوائم المالية على شكل إيضاحات او كشوفات مرفقة ويمكن تلخيصها بهدفين:
١- طبيعة الاستثمار والمخاطر المرتبطة به.
٢- آثار الاستثمار على المركز المالي والنشاط والتدفقات النقدية.

العبارات الإنشائية: تصف نوع واهمية الاستثمار وأسلوب المحاسبة عنه وأسباب ومبررات اتباع اسلوب بعينه وكذلك مبررات عدم اتباع الأساليب الأخرى، مثلاً عند وجود سيطرة ولم يتم توحيد القوائم المالية فقد الزم الإفصاح عن طبيعة الاستثمار وأسباب عدم توحيد القوائم المالية، وهذا الإفصاح يكون بعبارة انشائية يتم تضمينها في افصاحات الإدارة في تقاريرها المالية

الافصاح في البيانات المالية:

الشركات التابعة: يتم توحيدها من خلال ورقة عمل التوحيد ويفصح في حقوق الملكية عن الحصص غير المسيطر عليها سواء بالقيمة العادلة او التناسبية والشهرة، ويتم اعداد الكشوفات (الإيضاحات) أدناه:

١- كشف بالحصص خارج السيطرة الجوهرية

اسم الشركة	نسبة ملكية الحصص خارج السيطرة		الأرصدة المتراكمة للحصص خارج السيطرة			العائد الى الحصص خارج السيطرة	
	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥		٢٠١٦	٢٠١٥
شركة ب							

٢- كشف بالشركات التابعة وكما في أدناه:

اسم الشركة	نسبة الملكية		بلد التاسيس	طبيعة النشاط	القيمة الدفترية	
	٢٠١٦	٢٠١٥			٢٠١٦	٢٠١٥

٣-ملخص بياناتها المالية قبل الاستبعادات

أ- كشف الدخل المختصر

البيان	الشركة		الشركة....		المجموع	
	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥
الايرادات						
- كلفة المبيعات						
- مصاريف ادارية						
الربح (الخسارة) قبل الضريبة						
- مصروف ضريبة الدخل						
الربح (الخسارة) للسنة						
حصة المجموعة من ربح (خسارة) السنة						
حصة غير المسيطرين من ربح (خسارة) السنة						

ب- الميزانية المختصرة

البيان	الشركة ...		الشركة ...		المجموع	
	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥
اصول غير متداولة						
اصول متداولة						
(التزامات غير متداولة)						
(التزامات متداولة)						
حقوق ملكية/مجموع						
حصة الشركة الأم (المجموعة)						
حصة غير المسيطرين						

ج- ملخص التدفقات النقدية

البيان	الشركة ...		الشركة ...		المجموع	
	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥
التدفقات من الانشطة التشغيلية						
التدفقات من الانشطة الاستثمارية						
التدفقات من الانشطة التمويلية						
صافي الزيادة (النقص) في النقدية						

<u>المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة</u>:

١- <u>طريقة حقوق الملكية</u>:

اسم المشروع او الشركة	نسبة الملكية		بلد التاسيس	طبيعة النشاط	القيمة الدفترية	
	٢٠١٦	٢٠١٥			٢٠١٦	٢٠١٥

٢- <u>ملخص الميزانية</u>:

البيان	**مشروع ١**		**مشروع ٢**		**المجموع**	
	٢٠١٦	**٢٠١٥**	**٢٠١٦**	**٢٠١٥**	**٢٠١٦**	**٢٠١٥**
اصول غير متداولة						
اصول متداولة*						
(التزامات غير متداولة)						
(التزامات متداولة **)						
حقوق ملكية/مجموع						
نسبة ملكية						
القيمة المدرجة للاستثمار المجموعة						

*الاشارة الى مبلغ النقد..... والمدينون..... وأخرى .....

** مكوناتها م. مستحقة..... دائنون .... اخرى ....

٣- حصة الشركة من الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة من الارباح (والخسائر).

البيان	**مشروع ١**		**مشروع ٢**		**المجموع**	
	٢٠١٦	**٢٠١٥**	**٢٠١٦**	**٢٠١٥**	**٢٠١٦**	**٢٠١٥**
الايرادات						
- كلفة المبيعات						
- مصاريف ادارية						
الربح (الخسارة) قبل الضريبة						
- مصروف ضريبة الدخل						
الربح (الخسارة) للسنة						
حصة المجموعة من ربح (خسارة) السنة						

الافصاح:

تاريخ الاعتماد للإصدار:

يجب على الوحدة أن تفصح عن التاريخ الذي اعتُمدت فيه القوائم المالية للإصدار، ومن قام بذلك الاعتماد. وإذا كان لملاك الوحدة، أو لغيرهم، سلطة أن يعدلوا القوائم المالية بعد الإصدار، فإنه يجب على الوحدة أن تفصح عن تلك الحقيقة.

تحديث الإفصاح عن الظروف في نهاية فترة التقرير:

إذا حصلت الوحدة بعد فترة التقرير، على معلومات عن الظروف التي كانت موجودة في نهاية فترة التقرير، فإنه يجب عليها أن تحدث الإفصاحات التي تتعلق بتلك الظروف، في ضوء المعلومات الجديدة.

أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات:

إذا كانت الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات ذات أهمية نسبية، فإن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. ومن ثم، فإنه يجب على الوحدة أن تفصح عما ياتي لكل صنف ذي أهمية نسبية من الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات:

(أ) طبيعة الحدث؛

(ب) تقدير لأثره المالي، أو بيان أن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

فيما ياتي أمثلة على الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات، والتي – بشكل عام – تستوجب الإفصاح عن الاتي:

(أ) تجميع رئيس لمنشآت بعد فترة التقرير، أو استبعاد وحدة اقتصادية تابعة رئيسة؛

(ب) الإعلان عن خطة لإيقاف عملية معينة؛

(ج) مشتريات رئيسة لأصول، أو تصنيف أصول على أنها محتفظ بها للبيع، أو استبعادات أخرى لأصول، أو مصادرة أصول رئيسة من قبل الحكومة؛

(د) تدمير وحدة إنتاج رئيسة جراء حريق بعد فترة التقرير؛

(ه) الإعلان عن إعادة هيكلة رئيسة، أو البدء في تنفيذها.

(و) معاملات رئيسة على أسهم عادية، ومعاملات محتملة على أسهم عادية بعد فترة التقرير.

المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

المخصص: هو التزام في توقيت أو بمبلغ غير مؤكد، **يجب إثبات مخصص عندما:**

أ. يكون على الوحدة التزام قائم (قانوني أو ضمني) نتيجة لحدث سابق؛

ب. يكون من المحتمل أنه سوف يُتطلب تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية لتسوية الالتزام؛

ج. يمكن إجراء تقدير بطريقة يمكن الاعتماد عليها لمبلغ الالتزام.

وإذا لم يتم استيفاء هذه الشروط، لا يجوز إثبات مخصص، ولا يجوز للوحدة أن تثبت أصلاً محتملاً، كما لا يجوز إثبات مخصصات للخسائر التشغيلية المستقبلية، ولا يجوز للوحدة أن تثبت التزاماً محتملاً، إذ قد تظهر الالتزامات المحتملة بطريقة لم يتم توقعها –بشكل أولي. ولذلك، يتم تقويمها بشكل مستمر –لتحديد ما إذا كان قد أصبح من المحتمل تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية. وإذا أصبح من المحتمل أنه سوف يُتطلب تدفق خارج لمنافع اقتصادية مستقبلية لأجل بند تم التعامل معه –سابقاً –على أنه التزام محتمل، فإنه يتم إثبات مخصص في القوائم المالية للفترة التي يحدث فيها التغير في الاحتمال (باستثناء الحالات النادرة للغاية التي لا يمكن فيها إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه).

يجب أن يكون المبلغ المُثبت على أنه مخصص هو أفضل تقدير للإنفاق المطلوب لتسوية الالتزام القائم في نهاية فترة التقرير، وعندما يكون أثر القيمة الزمنية للنقود ذا أهمية نسبية، فيجب أن يكون مبلغ المخصص هو القيمة الحالية للنفقات المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية الالتزام.

<u>الإفصاح</u>:

- **يجب على الوحدة الإفصاح، لكل فئة** مخصص، عن:

أ. المبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة؛

ب. المخصصات الإضافية التي تم إنشاؤها في الفترة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية؛

ج. المبالغ المستخدمة (أي المنفقة والمحملة على المخصص) خلال الفترة؛

د. المبالغ غير المستخدمة المعكوسة خلال الفترة؛

هـ. الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناشئ عن مرور الوقت وأثر أي تغير في معدل الخصم.

- **لا تُعد المعلومات المقارنة مطلوبة.**
- **يجب** على الوحدة الإفصاح عما ياتي لكل فئة مخصص:

أ. وصف موجز لطبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأي تدفقات خارجة لمنافع اقتصادية ناتج عنه؛

ب. الإشارة إلى حالات عدم التأكد بشأن مبلغ تلك التدفقات الخارجة أو توقيتها. وعندما يكون من الضروري تقديم معلومات كافية، فإنه يجب على الوحدة الإفصاح عن الافتراضات الرئيسة التي يتم وضعها فيما يتعلق بالأحداث؛ المستقبلية.

ج. مبلغ أي تعويض متوقع، مع بيان مبلغ أي أصل قد تم إثباته لذلك التعويض المتوقع.

- ما لم تكن إمكانية أي تدفق خارج للتسوية بعيدة، فإنه يجب على الوحدة الإفصاح، لكل فئة التزام محتمل في نهاية فترة التقرير، عن وصف موجز لطبيعة الالتزام المحتمل، وعندما يكون عملياً، عن:

أ. تقدير لأثره المالي.

ب. إشارة إلى حالات عدم التأكد المتعلقة بمبلغ أي تدفق خارج أو توقيته؛

ج. إمكانية أي تعويض.

- عند تحديد أي المخصصات أو الالتزامات المحتملة يمكن تجميعها لتشكل فئة، فإنه من الضروري الأخذ في الحسبان ما إذا كانت طبيعة البنود متشابهة –بشكل كاف – لكي يكون عرض واحد، فقد يكون من المناسب معالجة المبالغ المتعلقة بضمانات منتجات مختلفة على أنها فئة واحدة من المخصصات، ولكنه من غير المناسب معالجة المبالغ المتعلقة بضمانات عادية والمبالغ الخاضعة لإجراءات قانونية على أنها فئة واحدة.
- عندما يكون من المحتمل تدفق داخل لمنافع اقتصادية، فإنه يجب على الوحدة الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الأصول المحتملة في نهاية فترة التقرير، وتقدير لأثرها المالي، عندما يكون ذلك عملياً، مُقاساً باستخدام المبادئ الموضوعة للمخصصات.
- عندما لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة نظراً لأنه من غير العملي القيام بذلك، فيجب النص على تلك الحقيقة:

١. في حالات نادرة للغاية، يمكن توقع أن يضر الإفصاح عن بعض أو جميع المعلومات المطلوبة بشكل خطير – بمركز الوحدة التي هي في خلاف مع أطراف أخرى بشأن موضوع المخصص، أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل. في مثل هذه الحالات، لا يلزم الوحدة الإفصاح عن المعلومات، ولكن يجب عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للخلاف، إلى جانب حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن المعلومات، وسبب عدم الإفصاح عنها.

يتطلب الإفصاح:

كشف تحليلي بالتخصيصات كما في ٣١/كانون الأول/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبلغ كما في ١/١/ ٢٠ دينار (١)	المخصصات المستخدمة خلال الفترة (٢)	الزيادة في المخصصات خلال الفترة (٣)	المبالغ غير المستخدمة والمعكوسة مخصصات انتفى الحاجة منها (٤)	الرصيد كما في ٣١/١٢/ ٢٠ / دينار =١-٢+ ٣-٤

"الأصول غير الملموسة"

تنفق الوحدات الاقتصادية – عادةً – موارد أو تتحمل التزامات، عند اقتناء موارد غير ملموسة، أو عن تطويرها، أو الحفاظ عليها أو تحسينها مثل المعرفة العلمية أو الفنية، وتصميم وتطبيق عمليات أو نظم جديدة، والتراخيص، والملكية الفكرية، ومعرفة السوق والعلامات التجارية بما في ذلك أسماء العلامة وعناوين النشر، برنامج الحاسب الالي، وبراءات الاختراع، وحقوق التأليف والنشر، وأفلام الصورة المتحركة، وقوائم العملاء، وحقوق خدمة الرهن العقاري، وتراخيص الصيد، وحصص الاستيراد، والامتيازات، والعلاقات بالعملاء أو الموردين، وولاء العملاء، والنصيب من السوق وحقوق التسويق.

كما ينطبق على أشياء أخرى، كالإنفاق على الإعلان، والتدريب، والإعداد والتجهيز للتشغيل، وأنشطة البحث والتطوير. وتُوجه أنشطة البحث والتطوير إلى تطوير المعرفة. بناءً عليه، وبالرغم من أنه قد ينتج عن هذه الأنشطة أصل له كيان مادي (مثل نموذج أولي)، فإن العنصر المادي للأصل يُعد ثانوياً لمكونه غير الملموس، أي المعرفة الكامنة فيه، الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات الترخيص لبنود مثل أفلام الصورة المتحركة، وتسجيلات الفيديو، والمسرحيات، والمخطوطات، وبراءات الاختراع، وحقوق التاليف والنشر.

وعندما لا تستوفي جميع البنود المُوضحة أعلاه، أي القابلية للتحديد، والسيطرة على مورد، ووجود منافع اقتصادية مستقبلية، وعندما لا يستوفي بند تعريف الأصل غير الملموس، تُثبت النفقة اللازمة لإقتنائه أو لتوليده – داخلياً – على أنها مصروف عند تحملها. وبالرغم من ذلك، عندما يُقتنى البند ضمن، عملية تجميع أعمال، فإنه يشكل جزءً من الشهرة المُثبتة في تاريخ الاستحواذ.

يتم تصنيف الأصل بأنه أصل غير ملموس عند تحقق الشروط الثلاث الاتية:

قابل للتحديد

يكون الأصل غير الملموس قابل للتحديد ومتميزاً على الملموس قابلاً الشهرة بالاتي:

- يكون قابلا للانفصال عن الوحدة الاقتصادية فيمكن تجزئته عنها كما يمكن بيعه أو تحويله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلته بشكل منفرد أو بعقد ذي علاقة أو أصل أو التزام قابل للتحديد.
- ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى.

السيطرة (الحيازة)

وهي قدرة الوحدة الاقتصادية على تملك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من الأصل غير الملموس، وذلك بموجب حقوق نظامية واجبة النفاذ أو بمعرفتها بظروف ومعلومات السوق التي تمكنها من السيطرة على التدفق النقدي المستقبلي.

المنافع الاقتصادية المستقبلية

وتشمل الايراد الناتج من بيع المنتجات والخدمات من الأصل غير الملموس، أو وفورات التكلفة أو المنافع الناتجة عن استخدام الأصل من قبل الوحدة الاقتصادية.

يجب أن يُثبت أصل غير ملموس عندما وعندما فقط:

أ. يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تعود إلى الأصل سوف تتدفق إلى الوحدة؛

ب. يمكن قياس تكلفة الأصل – بطريقة يمكن الاعتماد عليها، وتشمل تكلفة الأصل غير الملموس الآتي:

- سعر شرائه بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للرد بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات.
- التكلفة التي تعود بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود له، مثل تكاليف اختبار عمل الأصل، التكاليف المهنية، تكاليف منافع الموظفين المرتبطة بالأصل حتى يكون صالح للاستخدام.

ج. يجب على الوحدة أن تقدر احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة باستخدام افتراضات معقولة لها ما يدعمها، والتي تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي سوف توجد على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

د. تستخدم الوحدة الاجتهاد الشخصي لتقدير درجة التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعود إلى استخدام الأصل وذلك على أساس الأدلة المتاحة في وقت الإثبات الأولي، مع إعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

حالات اقتناء الأصول غير الملموسة

١. تكلفة الأصل كجزء من عملية التجميع:

عندما يقتنى الأصل غير الملموس ضمن عملية تجميع الأعمال، يتم قياسه بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ.

يُعد ضابط الإثبات المتعلق بالاحتمالية، مستوفىً – دائماً – للأصول غير الملموسة المقتناة ضمن عملية تجميع أعمال، وعندما يكون الأصل قابلاً للانفصال أو ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، فإنه توجد معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل – بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ومن ثم، يُعد ضابط القياس الذي يمكن الاعتماد عليه، مستوفىً – دائماً – للأصول غير الملموسة المقتناة ضمن عمليات تجميع أعمال.

٢. تكلفة الأصل غير الملموس ضمن عملية أعمال (منفصل):

عندما يكون الأصل غير الملموس الذي تم اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال، قابلا للانفصال، ولكن مع عقد ذي علاقة أو أصل أو التزام قابل للتحديد. وفي مثل هذه الحالات، تثبت الوحدة المستحوذة الأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة ولكن مع البند ذي العلاقة.

٣. الأصول غير الملموسة بمنحة حكومية: هناك طريقتان للإثبات:

- تثبت كلاً من الأصل غير الملموس والمنحة الحكومية بالقيمة العادلة.
- إثبات الأصل غير الملموس بالقيمة الاسمية ويضاف إليه بعد ذلك أي نفقة لها علاقة بتجهيز الأصل للاستخدام المقصود به.

٤. اقتناء الأصول غير الملموسة بالمبادلة:

قد يُقتنى واحد أو أكثر من الأصول غير الملموسة في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من أصول نقدية وغير نقدية، في هذه الحالة يقاس الأصل غير الملموس "بالقيمة العادلة" مالم تكن عملية المبادلة مفتقرة إلى الجوهر الاقتصادي، ومن الممكن معرفة القيمة العادلة للأصل غير الملموس، وفي حال تعذر قياس الأصل بقيمته العادلة بدرجه عالية من الثقة يتم قياسه بالقيمة الدفترية الأصل المتنازل عنه.

٥. الأصول غير الملموسة المولدة داخليا:

لتقويم ما إذا كان الأصل يستوفي ضوابط الثبات على أنه أصل غير ملموس يتم تصنيفه إلى:

أ-نفقات بحوث: وهذا كله مصروفات فترة.

ب-نفقات تطوير: وهذا جزء منه مصروفات فترة وجزء منه قد يكون مؤهل ليكون أصل غير ملموس إذا استوفى المتطلبات الست الاتية:

١) الجدوى الفنية من استكمال الأصل غير الملموس بحيث للاستخدامً يكون متاحا أو البيع.

٢) نية الوحدة من أن تستكمل الأصل غير الملموس وأن تستخدمه أو تبيعه.

٣) قدرة الوحدة على أن تستخدم الأصل غير الملموس أو أن تبيعه.

٤) الكيفية التي سيولد بها الأصل غير الملموس المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة.

٥) توفر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى لتستكمل التطوير ولتستخدم الأصل غير الملموس أو تبيعه.

٦) القدرة على قياس الأصل غير الملموس بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

فإذا استوفى الأصل غير الملموس المولد داخليا شروط الاثبات فإن تكلفته تتكون من جميع التكاليف الضرورية لانشاء وإنتاج وإعداد الأصل ليكون قابلا للتشغيل المقصودة من الأداة ومنها:

١. تكاليف المواد الخام والخدمات المستخدمة
٢. تكاليف منافع الموظفين
٣. رسوم التسجيل والأتعاب
٤. إطفاء براءة الاختراع والتراخيص

القياس اللاحق بعد الإثبات:

بعد إثبات قيمة الأصل غير الملموس يتم اتباع إحدى النموذجين كسياسة للوحدة إما نموذج التكلفة او نموذج إعادة التقييم، وعندما تتم المحاسبة عن أصل غير ملموس باستخدام نموذج إعادة التقييم، فإنه يجب المحاسبة – أيضاً – عن جميع الأصول الأخرى في فئته باستخدام النموذج نفسه، إلا إذا لم يكن هناك سوق نشطة لتلك الأصول.

ونموذج التكلفة: بعد الاثبات الاولي، يجب أن يُسجل الأصل غير الملموس بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع إطفاء وأي مجمع خسائر هبوط.

اما نموذج إعادة التقييم: بعد الإثبات الأولي، يجب أن يُسجل الأصل غير الملموس بمبلغ إعادة التقويم، وهو قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقويم مطروحاً منها أي مجمع إطفاء لاحق وأي مجمع خسائر هبوط لاحقة. ولغرض إعادة التقويمات، فإنه يجب أن تُقاس القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشطة. هذا ويجب إجراء إعادة التقويمات – بشكل منتظم– بحيث لا يختلف المبلغ الدفتري للأصل – بشكل ذي أهمية نسبية – عن قيمته العادلة في نهاية فترة التقرير.

وتكون إعادة التقييم بتعديل مجمع إهلاك الأصل بإحدى الطريقتين:

الطريقة الأولى: تعديل مجمع الهلاك بما يتناسب مع التغير فيالقيمة الدفترية للأصل بحيث تصبح القيمة الدفترية مساوية للقيمة العادلة بعد التقييم.

الطريقة الثانية: إلغاء مجمع الهلاك أو تخفيضه بهدف تخفيض القيمة الدفترية للأصل بحيث تصبح مساوية للقيمة العادلة بعد التقييم.

بعد إعادة تقييم الأصل تتغير قيمة الأصل الدفترية إما بالزيادة أو الانخفاض:

الزيادة: تعالج الزيادة في حساب فائض إعادة التقييم في الدخل الشامل الآخر ضمن حقوق الملكية. ويمكن أن تعالج الزيادة ضمن الربح والخسارة بالقدر الذي يعكس انخفاض سابق أثبت ضمن الربح والخسارة.

الانخفاض: يعالج الانخفاض إن لم يسبق بزيادة ضمن الربح والخسارة. ويمكن أن يعالج كتخفيض لحساب فائض إعادة التقييم وما يزيد عنه يثبت في الربح والخسارة.

العمر الإنتاجي:

١. **الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد:**

في نهاية الفترة يتم تحديد المبلغ القابل للإطفاء للأصل غير الملموس الذي تم تحديده وفقا للعمر الانتاجي وابتداءً من استخدام الأصل غير الملموس.

وبما أن الأصول غير الملموسة تتغير لعوامل التقادم التقنية قيمها وفقظروف السوق، فعند إثبات خسائر هبوط نهاية الفترة يتم تغيير التقدير المحاسبي للعمر الانتاجي للأصل غير الملموس. وإثبات ذلك التأثير في الربح والخسارة ومن ثم تطبيقه على الفترات المستقبلية.

يجب أن يُخصص المبلغ القابل للاطفاء لأصل غير ملموس ذي عمر إنتاجي محدود على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي، ويجب أن يبدأ الإطفاء عندما يكون الأصل متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع وبالحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل للغرض الذي تم اقتناءه لاجله من قبل الإدارة. ويجب أن يتوقف الإطفاء في التاريخ الذي يُصنف فيه الأصل على أنه مُحتفظ به للبيع (أو يُدرج فيه ضمن مجموعة استبعاد مُصنفه على أنها محتفظ بها بالبيع)، أو التاريخ الذي يُلغى فيه إثبات الأصل، أيهما أبكر، ويجب أن تعكس طريقة الإطفاء المُستخدمة النمط الذي يتوقع أن تُستهلك به المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل الوحدة. فإذا كان من غير الممكن أن يُحدد ذلك

النمط – بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب أن تُستخدم طريقة القسط الثابت. ويجب ان يُثبت عبء الإطفاء لكل فترة ضمن الربح أو الخسارة ما لم يسمح أو يتطلب بأن يُدرج ضمن المبلغ الدفتري لأصل آخر.

ويجب أن تُراجع فترة الإطفاء وطريقة الإطفاء للأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي المحدود – على الأقل – في نهاية كل سنة مالية، وعندما يختلف العمر الإنتاجي المتوقع للأصل عن التقديرات السابقة، فإنه يجب – تبعاً لذلك – أن يتم تغيير فترة الإطفاء، وإذا كان هناك تغير في النمط المُتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل، فإنه يجب أن يتم تغيير طريقة الإطفاء لتعكس النمط المُغَيّر. ويجب أن تتم المحاسبة عن مثل هذه التغييرات على انها تغييرات في التقديرات المحاسبية.

٢. **الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد:**

لا يقصد بالعمر الانتاجي غير المحدد أن الأصل سيستخدم إلى مالا نهاية، ولكن يتم استخدام الأصل من غير تحديد مبلغ إطفاء وفقا للعمر الانتاجي، وتخفض بها قيمة الأصل في حساب خسائر هبوط الأصل، أو تعكس باستثناء الشهرة بما لا يزيد عن المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده فيما لو لم يتم إثبات هبوط.

ولا يجوز أن يتم إطفاء أصل غير ملموس ذي عمر إنتاجي غير محدود، إذ إن الوحدة مُطالبة بأن تختبر الأصل غير الملموس ذا العمر الإنتاجي غير المحدود للهبوط، وذلك بمقارنة المبلغ الممكن استرداده منه مع مبلغه الدفتري اما سنوياً، او حينما يكون هناك مؤشراً على أن قيمة الأصل غير الملموس ربما تكون هبطتK الامر الذي يتطلب مراجعة الأحداث والظروف، إذ ما تزال تدعم تقدير عمر إنتاجي غير محدود للأصل.

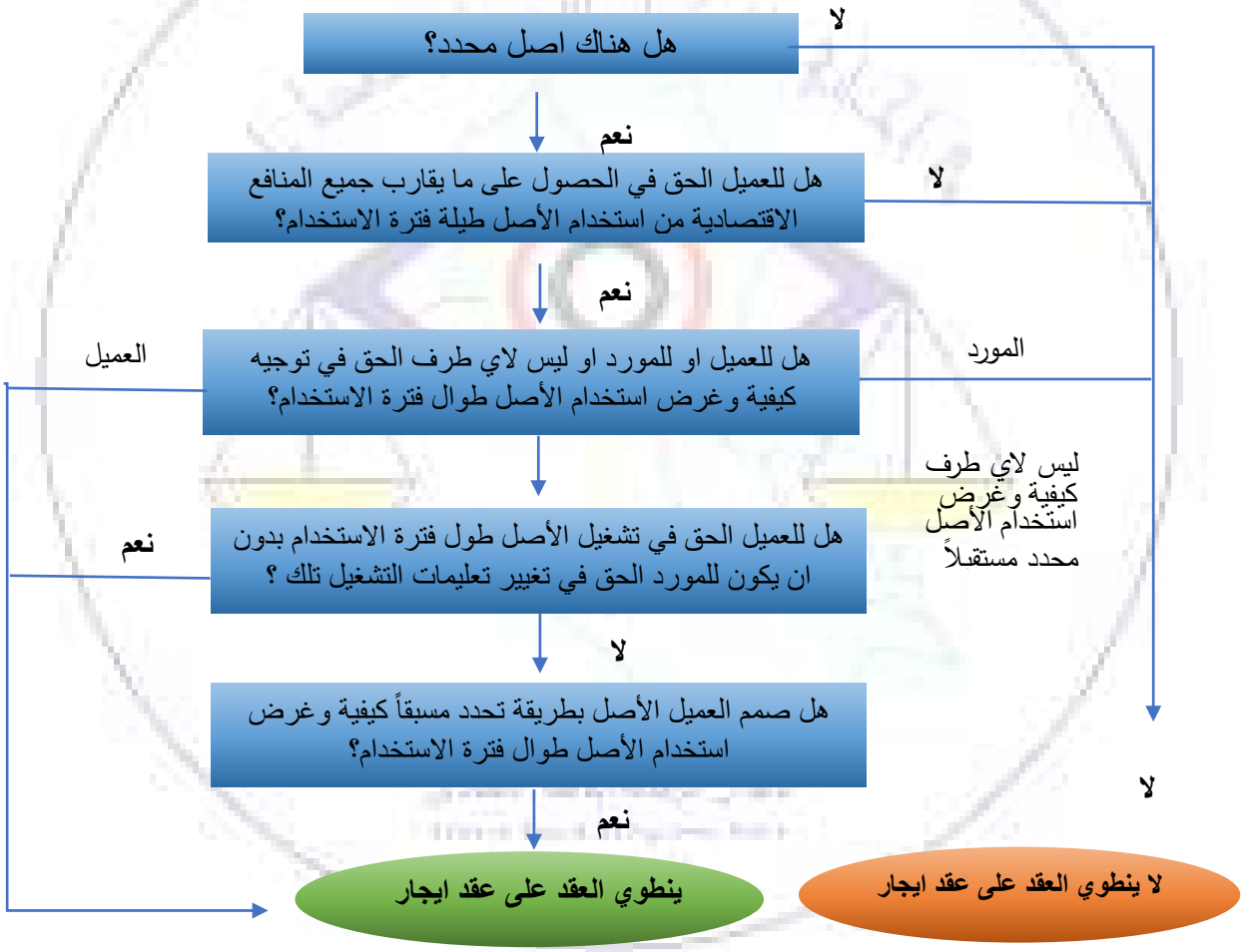
عقود الإيجار

يجب على الوحدة عند نشأة العقد تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار إذا كان العقد ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة من الزمن مقابل عوض، ولا يدخل ضمن مفهوم عقود الايجار(عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي؛ عقود إيجار الأصول الحيوية الزراعة المحتفظ بها بواسطة المستأجر؛ ترتيبات امتياز الخدمة العامة ؛ تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر؛ الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات ترخيص لبنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات وبراءة الاختراع وحقوق النشر).

يجب على الوحدة إعادة تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد، وعلى الوحدة المحاسبة عن كل مكوّن إيجاري في العقد بشكل منفصل عن المكونات غير الإيجارية في العقد، وذلك لأي عقد يعد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار.

يجب تحديد السعر التناسبي المستقل للمكونات الإيجارية وغير الإيجارية على أساس سعر المؤجر أو المورد المماثل الذي يحمله على الوحدة لذلك المكون أو المكون المماثل بصورة منفصلة، وإذا لم تتوفر أسعار مستقلة قابلة للرصد بسهولة، فيجب على المستأجر تقدير السعر المستقل باستخدام المعلومات القابلة للرصد إلى أقصى حد، ويجب على الوحدة تحديد مدة عقد الإيجار باعتبارها الفترة غير القابلة للإلغاء في عقد الإيجار، اما المستأجر فيجب عليه إعادة تقييم ما إذا كان متأكدا بصورة معقولة من ممارسة خيار التمديد أو عدم ممارسة خيار الإنهاء عند الإثبات.

١. كما عليه (المستأجر) في تاريخ بداية عقد الإيجار إثبات أصل "حق الاستخدام" والتزام عقد الإيجار. الشكل أدناه يوضح تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار:



الجدول أدناه يوضح التزامات المستأجر والمؤجر

القياس	(المستأجر):		(المؤجر):	
	لأصل "حق الاستخدام":	لالتزام عقد الإيجار:	الإيجار التمويلي (الإثبات والقياس):	عقود الإيجار التشغيلية(الإثبات والقياس):
• القياس الأولي	١. في تاريخ بداية عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس أصل "حق الاستخدام" بالتكلفة. ٢. يجب أن تتكون تكلفة أصل "حق الاستخدام" من: مبلغ القياس الأولي لالتزام عقد الإيجار أي دفعات عقد إيجار تمت في أو قبل تاريخ بداية عقد الإيجار ناقصاً أي حوافز إيجار مستلمة؛ أي تكاليف مباشرة أولية متكبدة بواسطة المستأجر. ٣. يجب على المستأجر إثبات التكاليف على أنها جزء من تكلفة أصل "حق الاستخدام" عندما يتكبد الالتزام بتلك التكاليف.	• يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ، ويجب خصم دفعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد.	١. يجب على المؤجر استخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لقياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار. ٢. يتم تضمين التكاليف الأولية المباشرة، بخلاف تلك التكاليف المتكبدة بواسطة الصّنّاع أو التجار المؤجرين. ٣. يجب على الصانع أو التاجر في تاريخ بداية عقد الإيجار إثبات ما يأتي لكل عقد إيجار من عقود إيجاراتها التمويلية: ٤. الإيراد باعتباره القيمة العادلة للأصل محل العقد، أو، إذا كانت أقل، القيمة الحالية لدفعات الإيجار المستحقة للمؤجر مخصومة باستخدام معدل الفائدة السوقي؛ ١. تكلفة البيع باعتبارها التكلفة، أو المبلغ الدفتري إذا كان مختلفاً، للأصل محل العقد ناقصاً القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة؛ ٥. ربح أو خسارة البيع (باعتباره أو اعتبارها الفرق بين الإيراد وتكلفة البيع) ووفقاً لسياسة مبيعاتها المباشرة التي. ويجب على المؤجر الصانع أو التاجر إثبات ربح أو خسارة البيع على عقد الإيجار التمويلي في تاريخ بداية عقد الإيجار.	١. يجب على المؤجر إثبات دفعات عقود الإيجار من عقود الإيجارات التشغيلية على أنها دخل ويجب على المؤجر تطبيق أساس منتظم يعبر عن النمط الذي تتناقص فيه الفوائد من استخدام الأصل محل العقد. ٢. يجب على المؤجر إثبات الاستهلاك والتكاليف المتكبدة لاكتساب دخل الإيجار على أنها مصروف. ٣. يجب على المؤجر إضافة التكاليف المباشرة الأولية المتكبدة في الحصول على عقد إيجار تشغيلي إلى المبلغ الدفتري للأصل محل العقد وإثبات تلك التكاليف على أنها مصروف على مدة عقد الإيجار. ٤. يجب على المؤجر احتساب الاندثار او الاطفاء. ٥. يجب على المؤجر تحديد ما إذا كان الأصل محل العقد المؤجر إيجاراً تشغيليا قد هبطت قيمته والمحاسبة عن أي خسائر هبوط يتم تحديدها. ٦. لا يقوم المؤجر الصانع أو التاجر بإثبات أي ربح للبيع عند إبرام عقد إيجار تشغيلي لأنه لا يعادل عملية بيع.

القياس	(المستأجر):		(المؤجر):	
	لأصل "حق الاستخدام":	لالتزام عقد الإيجار:	الإيجار التمويلي (الإثبات والقياس):	عقود الإيجار التشغيلية(الإثبات والقياس):
			٦. يجب على المؤجر الصانع أو التاجر إثبات التكلفة المتكبدة فيما يتعلق بالحصول على عقد إيجار تمويلي في تاريخ بداية عقد الإيجار على أنها مصروف ويتم استبعاد التكاليف المتكبدة بواسطة المؤجر الصانع أو.	
• القياس اللاحق	١. نموذج التكلفة: ١. يجب على المستأجر لتطبيق نموذج التكلفة أن يقيس أصل "حق الاستخدام" بالتكلفة: مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط في القيمة؛ ومعدلة بأي إعادة قياس لالتزام عقد الإيجار. ٢. يجب على المستأجر تطبيق متطلبات الانخفاض الواردة في هذا النظام. ٣. ٤. يجب على المستأجر تطبيق متطلبات الهبوط في قيمة الاصول	١. بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر قياس التزام عقد الإيجار بما يأتي: زيادة المبلغ الدفتري ليعكس الفائدة على التزام عقد الإيجار؛ تخفيض المبلغ الدفتري ليعكس دفعات الإيجار؛ إعادة قياس المبلغ الدفتري ليعكس أي إعادة تقييم أو تعديلات لعقد الإيجار أو ليعكس دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها المعدلة. ٢. الفائدة على التزام عقد الإيجار في كل فترة خلال مدة عقد الإيجار يجب أن تكون المبلغ الذي ينتج معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من التزام عقد الإيجار.	١. يجب على المؤجر إثبات دخل التمويل على مدى مدة عقد الإيجار، على أساس نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت لصافي استثمار المؤجر في عقد الإيجار. ٢. يجب على المؤجر تطبيق دفعات الإيجار المتعلقة بالفترة مقابل إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار لتخفيض كل من المبلغ الأصلي ودخل التمويل غير المحقق. ٣. يجب على المؤجر تطبيق متطلبات إلغاء الإثبات والهبوط في القيمة على صافي الاستثمار في عقد الإيجار. ويجب على المؤجر مراجعة القيم المتبقية غير المضمونة المقدرة المستخدمة في احتساب إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار بصورة منتظمة. وإذا كان هناك تخفيض في القيمة المتبقية غير المضمونة المقدرة فيجب على المؤجر تعديل تخصيص الدخل	١. يجب على الوحدة تطبيق المتطلبات لتحديد متى يتم استيفاء التزام الأداء وإذا ما كان تحويل الأصل يتم المحاسبة عنه على أنه عملية بيع لهذا الأصل. ٢. إذا استوفت عملية تحويل الأصل بواسطة البائع المستأجر المتطلبات على أنها عملية بيع للأصل: يجب على البائع المستأجر قياس أصل "حق الاستخدام" الناتج من إعادة الاستئجار بالجزء من المبلغ الدفتري السابق للأصل المتعلق بحق الاستخدام الذي تم الإبقاء عليه بواسطة البائع المستأجر، ويجب على البائع المستأجر أن يثبت فقط مبلغ أي مكسب أو خسارة متعلقة بالحقوق المحولة للمؤجر المشتري، ويجب على المشتري المؤجر المحاسبة عن شراء الأصل والمحاسبة عن عقد الإيجار بتطبيق متطلبات محاسبة المؤجر. ٣. إذا كانت القيمة العادلة لعوض بيع الأصل لا تساوي القيمة العادلة للأصل، أو إذا كانت دفعات الإيجار ليست وفقاً لأسعار السوق فيجب على الوحدة إجراء التعديلات لقياس متحصلات البيع بالقيمة العادلة: ٤. يجب على الوحدة قياس أي

القياس	(المستأجر):		(المؤجر):	
	لأصل "حق الاستخدام":	لالتزام عقد الإيجار:	الإيجار التمويلي (الإثبات والقياس):	عقود الإيجار التشغيلية(الإثبات والقياس):
	لتحديد ما إذا كان أصل "حق الاستخدام" قد هبطت قيمته، وللمحاسبة عن أي خسائر هبوط تم تحديدها. ٢. نماذج القياس الأخرى: ١. إذا كان المستأجر يطبق نموذج القيمة العادلة في علىعقاراته الاستثمارية، فيجب على المستأجر أيضاً تطبيق نموذج القيمة العادلة على أصول "حق الاستخدام". ٢. إذا كان أصل "حق الاستخدام" ذا علاقة بفئة من الممتلكات والآلات والمعدات التي يطبق فيها المستأجر نموذج إعادة التقييم فعندها يمكن للمستأجر اختيار تطبيق نموذج إعادة التقييم على جميع أصول "حق الاستخدام" ذات العلاقة	٣. بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر أن يثبت في الربح أو الخسارة كلا من التكاليف الآتية، ما لم تكن التكاليف تم إدراجها في المبلغ الدفتري لأصل آخر بتطبيقات أخرى تتطبق عليها: الفائدة على التزام عقد الإيجار؛ دفعات عقد الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام عقد الإيجار، وذلك في الفترة التي وقع فيها الحدث أو الظرف الذي أدى إلى تلك الدفعات.	على مدى مدة عقد الإيجار والإثبات الفوري لأي تخفيض يخص المبالغ المستحقة. ٤. يجب على المؤجر الذي يقوم بتصنيف الأصل المؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي كأصل محتفظ به للبيع (أو إدراجه في مجموعة استبعاد مصنفة كمحتفظ بها للبيع)	تعديل ممكن تتطلبه الفقرة (١) أعلاه على أساس ما يمكن تحديده بسهولة.

القياس	(المستأجر):		(المؤجر):	
	لأصل "حق الاستخدام":	لالتزام عقد الإيجار:	الإيجار التمويلي (الإثبات والقياس):	عقود الإيجار التشغيلية(الإثبات والقياس):
	بتلك الفئة من العقارات والآلات والمعدات.			
•تعديلات عقد الإيجار		١. يجب على المستأجر المحاسبة عن تعديلات عقد إيجار على أنها عقد إيجار منفصل، إذا كان التعديل يزيد نطاق عقد الإيجار بإضافة الحق في استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد؛ وكان عوض عقد الإيجار يزيد بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على السعر المستقل لتعكس ظروف العقد المعين. ٢. بالنسبة لتعديل عقد الإيجار الذي لم تتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل، فإنه يجب على المستأجر في تاريخ سريان تعديل عقد الإيجار تخصيص العوض في العقد المعدل؛ تحديد مدة عقد الإيجار لعقد الإيجار المعدل؛ إعادة قياس التزام عقد الإيجار بخصم دفعات الإيجار المعدلة وذلك باستخدام معدل خصم معدل. ويتم تحديد معدل الخصم المعدل على أنه معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لمدة عقد الإيجار المتبقية. ٣. لتعديل عقد الإيجار الذي لم يتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن إعادة قياس التزام عقد الإيجار بتخفيض المبلغ الدفتري لأصل "حق الاستخدام" ليعكس الإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد الإيجار لتعديلات عقد الإيجار التي تخفض نطاق عقد الإيجار ويجب على المستأجر الإثبات في الربح أو الخسارة لأي مكاسب أو خسائر متعلقة بالإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد الإيجار، وإجراء تعديلات مقابلة لأصل "حق الاستخدام" لكافة تعديلات عقد الإيجار الأخرى.	• يجب على المؤجر المحاسبة عن تعديلات عقد إيجار تمويلي على أنه عقد إيجار منفصل إذا كان التعديل يزيد نطاق عقد الإيجار بإضافة الحق في استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد ، ويجب على المؤجر المحاسبة عن التعديل إذا كان عقد الإيجار سيتم تصنيفه على أنه عقد إيجار والمحاسبة عن تعديلات عقد الإيجار على أنها عقد إيجار جديد اعتباراً من تاريخ سريان التعديل.	يجب على المؤجر المحاسبة عن تعديل عقد إيجار تشغيلي على أنه عقد إيجار جديد اعتباراً من تاريخ سريان التعديل مع الأخذ في الحسبان أي دفعات عقد إيجار مستلمة مقدماً أو مستحقة تتعلق بعقد الإيجار الأصلي على أنها جزء من دفعات الإيجار لعقد الإيجار الجديد.

إعادة تقييم التزام عقد الإيجار:

بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر تطبيق الآتية لإعادة قياس التزام عقد الإيجار ليعكس تغيرات دفعات الإيجار، ويجب على المستأجر إثبات مبلغ إعادة قياس التزام عقد الإيجار كتعديل لأصل "حق الاستخدام" إلا أنه إذا كان المبلغ الدفتري لأصل "حق الاستخدام" تم تخفيضه إلى الصفر وكان هناك تخفيضاً إضافياً في قياس التزام عقد الإيجار، فيجب على المستأجر إثبات أي مبالغ متبقية من إعادة القياس في الربح أو الخسارة.

أ- يجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد الإيجار بخصم دفعات الإيجار المعدلة باستخدام نسبة خصم معدلة، إذا كان هناك تغيراً في مدة عقد الإيجار ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة على أساس مدة عقد الإيجار المعدلة؛ أو كان هناك تغيراً في تقييم خيار شراء الأصل محل العقد، وتم تقييمه، ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة لتعكس التغير في المبالغ المستحقة الدفع بموجب خيار الشراء.

ب-يجب على المستأجر عند تطبيقه للفقرة أعلاه تحديد معدل الخصم المعدل بحيث يكون هو معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لمدة عقد الإيجار المتبقية إذا أمكن تحديد هذا المعدل بسهولة، أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ إعادة التقييم، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده بسهولة.

ج- يجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد الإيجار بخصم دفعات الإيجار المعدلة إذا كان هناك تغيراً في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية.

د- يجب على المستأجر عند تطبيق الفقرة أعلاه استخدام معدل الخصم دون تغيير، ما لم يكن هناك تغيراً في دفعات الإيجار ناتجاً من تغير في معدلات الفائدة المتغيرة في هذه الحالة يجب على المستأجر استخدام معدل الخصم المعدل الذي يعكس التغيرات في معدل الفائدة.

الشروط الواجب مراعاتها لاعتبار طبيعة العقد تمويلي:

١. انتقال ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة العقد.
٢. أن تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل.
٣. إذا تضمن العقد خيار تحفيزي للمستأجر: ويتحقق في حالة وجود شرط في العقد يمنح المستأجر الخيار في شراء الأصل في نهاية مدة العقد بسعر يقل عن القيمة العادلة للأصل ويتطلب وجود تأكد بدرجة معقولة بتاريخ بدء عقد الإيجار بممارسة هذا الخيار.
٤. أن تكون بتاريخ بدء عقد الإيجار القيمة الحالية لدفعات الإيجار التي سيدفعها المستأجر للمؤجر خلال مدة تغطي عند توقيع العقد على الأقل القيمة العادلة للأصل المستأجر.
٥. إذا كان الأصل المستأجر ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن استخدامه فقط من قبل المستأجر بدون إجراء تعديلات رئيسية عليه.

الدفع على أساس السهم

١- عندما تقوم الوحدة "بمعاملة دفع على أساس السهم"، فأن الامر يتطلب من الوحدة أن تعكس ضمن ربحها أو خسارتها ومركزها المالي آثار معاملات الدفع على أساس السهم، بما في ذلك المصروفات المرتبطة بالمعاملات التي تمنح فيها "خيارات سهم" للموظفين.

وعليه يجب على الوحدة المحاسبة عن جميع معاملات الفع على أساس السهم، سواء استطاعت الوحدة أو لم تستطع أن تميز بشكل محدد بعض أو جميع السلع أو الخدمات المستلمة بما في ذلك:

أ- **معملات تدفع على أساس السهم تسوى بحقوق الملكية:** أي العمليات التي تشمل حصول الوحدة على سلع أو خدمات ويتم السداد من خلال أدوات حقوق الملكية وتشمل الأسهم وخيارات السداد بالأسهم.

ب- **معملات تدفع على أساس السهم تسوى نقداً:** وهي عمليات السداد على أساس سعر السهم لتسوية نقدية، حيث تحصل الوحدة على سلع أو خدمات مقابل تحمل التزام تجاه الموردين بسداد مبالغ يتم تحديدها على أساس سعر أسهم الوحدة أو أي أدوات حقوق ملكية اخرى.

ج- المعاملات التي تستلم فيها الوحدة أو تقتني سلعاً أو خدمات وتنص شروط الترتيب على أنه إما الوحدة أو لمورد هذه السلع أو الخدمات اختيار إما أن تسوى الوحدة المعاملة نقداً (أو بأصول أخرى) أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.

٢- وفي ظل غياب سلع أو خدمات قابلة للتحديد- بشكل واضح- فيمكن أن تبين الظروف الأخرى أن سلعاً أو خدمات قد تم (أو سوف يتم) استلامها، وفي هذه الحالة ينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

٣- يمكن أن تسوى معاملة دفع على أساس السهم من خلال وحدة اقتصادية أخرى للمجموعة (أو حامل سهم أي وحدة اقتصادية من المجموعة) نيابة عن الوحدة المستلمة أو المقتنية للسلع أو الخدمات وتنطبق الفقرة (أ) على الوحدة التي:

أ- تستلم سلعاً أو خدمات عندما يكون لدى وحدة أقتصادية أخرى من المجموعة نفسها (أو حامل سهم أي وحدة أقتصادية من المجموعة) التزام بأن تسوى معاملة الدفع على أساس السهم.

ب- عليها التزام بأن تسوى معاملة دفع على أساس السهم عندما تستلم وحدة أقتصادية أخرى من المجموعة نفسها السلع أو الخدمات المقدمة إلى الوحدة التي تتسلمها.

٤- لا تعد المعاملة مع موظف (أو طرف آخر) بصفته/ بصفتها حاملاً لأدوات حقوق ملكية الوحدة معاملة دفع على أساس السهم، على سبيل المثال عندما تمنح الوحدة جميع حملة فئة معينة من أدوات حقوق ملكيتها الحق في أقتناء أدوات حقوق ملكيتها الحق في أقتناء أدوات حقوق ملكية إضافية للوحدة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، ويحصل الموظف على ذلك الحق نظراً لانه/ لانها حامل لأدوات حقوق ملكية من تلك الفئة بعينها.

٥- يمكن اعتماد الدفع على أساس السهم على معاملات الدفع التي تقتني فيها الوحدة أو تستلم سلعاً أو خدمات وتتضمن السلع المخزون، والمواد الاستهلاكية، والعقارات والالآت والمعدات، والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى.

٦- لا يجوز للوحدة أن تطبق الدفع على أساس السهم على المعاملات التي تقتني فيها الوحدة السلع على أنها جزء من صافي الأصول المقتناة ضمن تجميع أعمال (تجميع منشآت)، أو ضمن تجميع أعمال أو منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة أو مساهمة أعمال في إنشاء مشروع (الترتيبات المشتركة)، كما لا تقع أدوات حقوق الملكية المصدرة ضمن تجميع أعمال في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها متطلبات الدفع على أساس الاسهم، وبالرغم من ذلك تقع أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظفي الاعمال المستحوذ عليها بصفتهم موظفين (مثلاً مقابل أستمرار الخدمة) وبالمثل فأنه يجب المحاسبة عن الإلغاء أو استبدال أو تعديل آخر لـ "لترتيبات الدفع على أساس السهم"، بسبب تجميع أعمال أو إعادة هيكلة أخرى لحقوق الملكية.

٧- لا ينطبق الدفع على أساس السهم على معاملات الدفع التي تستلم فيها الوحدة أو تقتني سلعاً أو خدمات بموجب عقد يقع ضمن متطلبات الأدوات المالية.

الإثبات والقياس:

١- يجب على الوحدة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة أو المقتناة في معاملة دفع على أساس السهم عندما تحصل على السلع أو عندما يتم تلقي الخدمات، ويجب على الوحدة أن تثبت زيادة مقالة ضمن حقوق الملكية إذا تم استلام السلع أو الخدمات في معاملة دفع على أساس السهم تسوى بحقوق الملكية، أو على أنها التزام إذا تم اقتناء السلع أو الخدمات في معاملة دفع على أساس السهم تُسوى نقداً.

٢- عندما لا تتأهل السلع أو الخمات المستلمة أو المقتناة في معاملة دفع على أساس السهم للإثبات على أنها أصول، فأنه يجب أن تثبت على أنها مصروفات.

٣- ينشأ المصروف عادة من اندثار السلع أو الخدمات على سبيل المثال، تستهلك الخدمات عادة مباشرة، وفي هذه الحالة يثبت مصروف عندما يقدم الطرف المقابل خدمة، وقد يستهلك السلع على مدى فترة زمنية أو في حالة المخزون عندما يباع في تاريخ لاحق، وفي هذه الحالة يثبت مصروف عندما تستهلك السلع أو تباع وبالرغم من ذلك يكون من الضروري أحياناً أن يثبت مصروف قبل أن تستهلك الأصول أو الخدمات أو تباع، نظراً لأنها لم تتأهل للإثبات على أتها أصول على سبيل المثال، قد تقتني الوحدة سلعاً على أنها جزء من مرحلة البحث لمشروع لتطوير منتج جديد ورغم أن تلك السلع لم تستهلك بعد، فإنها قد لا تتأهل للإثبات على أنها أصول.

الإفصاح:

١- يجب على الوحدة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومدى ترتيبات الدفع على أساس السهم التي وجدت خلال الفترة.

٢- يجب على الوحدة أن تفصح على الأقل عما يأتي: -

أ- وصف لكل نوع ترتيب الدفع على أساس السهم وجد في أي وقت خلال الفترة بما في ذلك الاحكام والشروط العامة لكل ترتيب، مثل متطلبات الاكتساب، والحد الأقصى لأجل الخيارات الممنوحة، وطريقة التسوية (مثلاً ما إذا كانت نقداً أو بحقوق ملكية) وقد تجمع الوحدة التي عندها أنواع متشابهة بشكل كبير من ترتيبات الدفع على أساس السهم هذه المعلومات.

ب- عدد خيارات السهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارستها لكل المجموعات التالية من الخيارات: (القائمة في بداية الفترة، الممنوحة خلال الفترة، المصادرة خلال الفترة، التي تمت ممارستها خلال الفترة، المنقضية خلال الفترة، القائمة في نهاية الفترة، القابلة للمارسة في نهاية الفترة).

ج- خيارات السهم التي تمت ممارستها خلال الفتروة، المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ الممارسة، وإذا تمت ممارسة الخيارات على أساس منظم في جميع أجزاء الفترة، يمكن للوحدة بدلاً من ذلك أن تفصح عن المتوسط المرجح لسعر السهم خلال الفترة.

د- خيارات السهم القائمة في نهاية الفترة، نطاق أسعار الممارسة والمتوسط المرجح للعمر التعاقدي المتبقي، وعندما يكون نطاق أسعار الممارسة واسعاً، فانه يجب أن تقسم الخيارات القائمة إلى نطاقات تكون ذات مغزى لتقدير عدد وتوقيت الأسهم الإضافية التي قد تصدر والنقد الذي قد يستلم عند ممارسة تلك الخيارات.

٣- يجب على الوحدة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم كيف حددت القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال الفترة.

٤- إذا قامت الوحدة بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة على أنها عوض مقابل أدوات حقوق ملكية الوحدة بشكل غير مباشر، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة يجب على الوحدة أن تفصح على الأقل عما يأتي:-

أ- لخيارات السهم الممنوحة خلال الفترة، المتوسط المرجح للقيمة العادلة لتلك الخيارات في تاريخ القياس ومعلومات عن كيف قياس القيمة العادلة.

ب- لأدوات حقوق الملكية الاخرى الممنوحة خلال الفترة (أي بخلاف خيارات السهم)، عدد أدوات حقوق الملكية تلك والمتوسط المرجح لقيمتها العادلة في تاريخ القياس، ومعلومات عن كيف قيمت القيمة العادلة.

ج- لترتيبات الدفع على أساس السهم التي عدلت خلال الفترة.

٥- إذا قامت الوحدة بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة خلال الفترة بشكل مباشر، فأنه يجب على الوحدة أن تفصح عن كيف حددت تلك القيمة العادلة، مثلاً ما إذا كانت القيمة العادلة قد قيست بسعر السوق لهذه السلع أو الخدمات.

٦- يجب على الوحدة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فخم أثر معاملات الدفع على أساس السهم على ربح أو خسارة الوحدة للفترة وعلى مركزها المالي.

٧- يجب على الوحدة أن تفصح على الأقل عما يأتي:-

أ- إجمالي المصروف المثبت للفترة والناشى عن معاملات الدفع على أساس السهم التي استلمت بمقتضاها السلع أو الخدمات التي لم تتأهل للإثبات على أنها أصول وبالتالي اثبتت مباشرة على أنها مصروف، بما في ذلك الإفصاح المنفصل عن ذلك الجزء من إجمالي المصروف الذي ينشأ عن معاملات تمت المحاسبة عنها على أنها معاملات دفع على أساس السهم تسوى بحقوق ملكية.

ب- الالتزامات الناشئة عن معاملات دفع على أساس السهم.

٨- يجب على الوحدة أن تفصح عن معلومات إضافية عندما يكون من الضروري استيفاؤها لها، فعلى سبيل المثال، غذا قامت الوحدة بتصنيف أي من معاملات الفع على أساس السهم على أنها تسوى بحقوق الملكية، فأنه يجب على الوحدة أن تفصح عن تقدير المبلغ الذي تتوقع أن تحوله للسلطة الضؤيبية لتسوية التزام الموظف بالضريبة عندما يكون ذلك ضرورياً لإعلام المستخدمين حول الاثار المستقبلية للتدفقات النقدية المصاحبة لترتيب الفع على أساس السهم.

الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية

- ينطبق مفهوم الحسابات المؤجلة لاسباب تنظيمية فقط على الوحدات التي تتبنى المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة، اذ يسمح لتلك الوحدات الاستمرار بالمحاسبة عن ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة بموجب التطبيقات المحاسبية المحلية التي كانت تتبعها.
- يهتم هذا الجزء بكيفية التقرير (الإبلاغ المالي) عن ارصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية أي يتم تنظيم الأسعار وتحديدها من قبل جهات منظمة لبيع السلع والخدمات، كما يطلق عليها الحسابات القانونية المؤجلة او الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيميا (مثل قطاع الاتصالات والنقل والماء والكهرباء وغيرها).
- يطبق مفهوم الحسابات المؤجلة لاسباب تنظيمية فقط على الانشطة الخاضعة لتنظيم الاسعار التي تخضع لقيود تشريعية او تنظيمية من خلال تصرفات منظم الاسعار عن طريق وضع ادارة الشركة إطار تسعير محدد يكون خاضعا للأشراف او التصديق من قبل هيئة رسمية لها سلطة بموجب تشريع.

- تقوم الجهات المشرفة والتي تنظم عمل تلك القطاعات مثل قطاع النقل والاتصالات والطاقة بتحديد اسعار بيع السلع والخدمات المقدمة للجمهور بموجب تشريعات تمنح الجهات المنظمة صلاحية تحديد الاسعار مما ينتج عنه فروقات زمنية مؤقتة ناتجة عن اختلاف اسس الاعتراف ببنود الدخل والمصاريف بموجب تشريعات وقرارات الجهات المنظمة وبين ما تتطلبه اسس الاعتراف لأغراض اعداد التقارير المالية.
- ان الحسابات المؤجلة لاسباب تنظيمية تمثل رصيد او حساب (مصروف) تأهل للتأجيل من خلال تضمينه من قبل منظم الاسعار عند وضع السعر الذي يمكن تحميله على الزبائن اي بمعنى يعترف به كأصل او التزام عند تحديد السعر من قبل منظم الاسعار.

أرصدة الحسابات المؤجلة:

تمثل رصيد حساب مصروف او ايراد لم يعترف به كأصل او التزام وهو ينطبق عليه وصف حساب مؤجل برصيد مدين او دائن (أصل او التزام) مثل (كلفة الاضرار عن عواصف او غيرها وقابلة للتعويض عن طريق زيادة أسعار السلع او الخدمات المقدمة من قبل الشركة، انحراف بأسعار المشتريات او الحجم، كلفة الغاء مشاريع بحثية قابلة للتعويض ...الخ).

السياسات المحاسبية:

يمكن اعفاء الشركة من تطبيق مفهوم السياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والاخطاءبشأن الاثبات والقياس والهبوط لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية اما كونها بنود منفصلة او جزء من القيمة الدفترية لأصول والتزامات أخرى ويسمح لها بأثبات تلك الأرصدة.

القياس:

بشكل عام ينبغي الاستمرار في السياسات المحاسبية الحالية عند تطبيق السياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والاخطاء الا اذا كان تغيير السياسات يجعل القوائم اكثر ملائمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

العرض:

تعرض بقائمة المركز المالي إضافة الى الأصول والالتزامات التي تثبت وفقا لمعالجات أخرى ببنود منفصلة لمجموع الأرصدة المدينة لجميع الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية ومجموع الأرصدة الدائنة لجميع الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية ولا تصنف متداولة او غير متداولة بل تميز ببنود منفصلة مستقلة، وتعرض ضمن قسم الدخل الشامل الاخر صافي الحركة بجميع ارصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية ضمن بنود مستقلة منفصلة.

(يؤخذ اسلوب العرض الوارد في هذا النظام بنظر الاعتبار عند اعداد البيانات المالية)

إرشادات التطبيق وتفسيراته

يطبق مفهوم الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية على اول قوائم مالية للوحدة بعد تبنيها تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة.

امثلة على التطبيق:

١- اثبات رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية مدين عندما يكون للشركة حق نتيجة تصرفات فعلية او متوقعة من قبل جهة تنظيم الأسعار في زيادة السعر في فترات مستقبلية لاسترداد التكاليف المسموح بها

٢- اثبات مبلغ كونه رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية مدين او دائن معادل لأي خسارة او مكسب من الاستبعاد او الاستغناء عن بنود أصول غير متداولة ملموسة او غير ملموسة يتوقع استردادها او عكسها من خلال اسعار مستقبلية.

٣- اثبات رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية دائن عندما تكون الشركة مطالبة به نتيجة تصرف فعلي او متوقع من جهة تنظيم الأسعار بتخفيض الأسعار بالمستقبل لعكس التكاليف المسموح باستردادها بالزيادة.

٤- قياس الأرصدة للحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية على أساس غير مخصوم او مخصوم باستخدام معدل فائدة او خصم محدد من قبل جهة تنظيم الأسعار.

مثال: تبنت شركة عراقية المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة من ٢٠٢١/١/١ وقامت برسملة ارصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية للاتي:

١- الاعتراف بحساب مؤجل تنظيمياً برصيد مدين عندما يحق لها في حالة زيادة فعلية او متوقعة بأسعار سلعها او خدمات الخاضعة للتسعير لتغطية تكاليف تتحملها خلال الفترة الحالية وستعوض برفع أسعار سلعها او خدماتها للعملاء مستقبلاً.

×××××	حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية مدينة
×××××	تكاليف إضافية للسلع (الخدمات) ٣٢٩- ٣٣٦٩

٢- الاعتراف بحساب مؤجل تنظيمياً برصيد دائن في حالة قرار من جهة تنظيم الأسعار بتخفيض أسعار بيع سلعها او خدماتها بالمستقبل بسبب انخفاض التكاليف خلال الفترة الحالية ووجود فائض أرباح مقارنة بأسعار البيع العادية فيعترف به كالتزام يطفأ بالفترات القادمة عند تخفيض الأسعار.

×××××	أرباح غير عادية نتيجة خفض الأسعار
×××××	حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية دائنة

٣- الاعتراف بأصول او التزامات مؤجلة تنظيميا مساوية لأية خسائر او أرباح ناتجة عن بيع او إيقاف أصل غير متداول او أصل غير ملموس ومتوقع استرداد قيمته بالمستقبل من حلال الأسعار المستقبلية.

××××× حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية مدينة	
××××× خسائر ببيع أصول غير متداولة (الات مثلا)	

××××× ارباح ببيع أصول غير متداولة (الات مثلا)	
××××× حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية دائنة	

السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والاخطاء

ثبات السياسات المحاسبية:

يجب على الوحدة أن تختار وتطبق سياساتها المحاسبية – بشكل ثابت – على المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى المتشابهة، ما لم يتطلب أو يسمح – بشكل محدد – بتصنيف للبنود قد تكون سياسات مختلفة مناسبة لها، وإذا كان يتطلب أو يسمح بهذا التصنيف، فإنه يجب اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية الملائمة – بثبات – بالنسبة لكل فئة.

التغيرات في السياسات المحاسبية

يجب على الوحدة أن تغير سياسة محاسبية – فقط – إذا كان هذا التغيير:

- تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات، يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة، عن آثار المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للوحدة وعلى أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

لا يُعد ما ياتي تغييرات في السياسات المحاسبية:

- تطبيق سياسة محاسبية على معاملات، أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف – في جوهرها – عن تلك التي كانت تحدث سابقاً؛
- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات، أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث سابقاً، أو كانت غير ذات أهمية نسبية.

تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:

التطبيق بأثر رجعي

عندما يُطبق تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي فإنه يجب على الوحدة أن تُعدل الرصيد الافتتاحي لكل مكونات حقوق الملكية المتأثرة، وذلك لأبكر فترة سابقة معروضة، والمبالغ المقارنة الأخرى المُفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة، كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة تُطبق دائماً.

التغيرات في التقديرات المحاسبية:

يجب أن يُثبت أثر التغير في تقدير محاسبي، بأثر مستقبلي وذلك من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في:

- فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر – فقط – على هذه الفترة؛ أو
- فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير يؤثر على كليهما.

بخلاف إذا نتج عن التغير في تقدير محاسبي تغيرات في الأصول والالتزامات، أو تعلق ببند من حقوق الملكية، فإنه يجب أن يُثبت من خلال تعديل المبلغ الدفتري لبند الأصل أو الالتزام أو حق الملكية ذي الصلة في فترة التغير.

الأخطاء:

يجب على الوحدة أن تصحح أخطاء فترة سابقة ذات أهمية نسبية – بأثر رجعي – في أول مجموعة من القوائم المالية المعتمدة للإصدار بعد اكتشافها، وذلك من خلال:

- إعادة عرض مبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ؛ أو
- إذا حدث الخطأ قبل أبكر فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأبكر فترة سابقة معروضة.

حدود إعادة العرض بأثر رجعي

يجب أن يُصحح خطأ فترة سابقة من خلال إعادة العرض بأثر رجعي، باستثناء ذلك المدى الذي يكون فيه من غير العملي تحديد إما الآثار لفترة محددة، أو الأثر التراكمي للخطأ. وعندما يكون من غير العملي تحديد الآثار لفترة محددة لخطأ، على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فإنه يجب على الوحدة أن تُعيد عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأبكر فترة يكون من الممكن – عملياً – إعادة العرض بأثر رجعي لها (وقد تكون هي الفترة الحالية).

وعندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ على جميع الفترات السابقة، فانه يجب على الوحدة أن تعيد عرض المعلومات المقارنة لتُصحح الخطأ – بأثر مستقبلي – من أبكر تاريخ ممكن عملياً.

كما لا يدخل تصحيح أخطاء فترة سابقة في ربح أو خسارة الفترة التي أُكتشف فيها الخطأ. وتُعدل أي معلومات معروضة عن الفترات السابقة، بما في ذلك أي ملخصات تاريخية للبيانات المالية، حتى أبكر فترة ممكنه عملياً.

متطلبات الافصاح عن أخطاء الفترات السابقة:

أ- ماهية الخطأ في الفترة السابقة.

ب-الافصاح عن مبلغ تصحيح الأخطاء لكافة الفترات السابقة المعروضة:

- لكل بند معروض ومتأثر في القوائم المالية.

ج- لحصة السهم من الارباح الأساسية والمخفضة.

د- مقدار تصحيح الخطأ في بداية أول فترة سابقة معروضة.

هـ- بيان اسباب اعادة العرض بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة.

ومن غير الضروري تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح

وتشمل الخصائص العامة للاقتصاد ذو التضخم المرتفع على سبيل المثال ماياتي:

١- يفضل عامة الناس حفظ الثروة في اصول نقدية او بعملة اجنبية مستقرة نسبياً، وفي حالة توفر أي مبلغ بالعملة المحلية يتم على الفور استثماره او تحويلة الى عملة اجنبية مستقرة وذلك من اجل محاولة الحفاظ على قوته الشرائية.

٢- يستخدم في تسعير السلع والخدمات عمله اجنبية بدلا من العملة المحلية، كما يتم الاتفاق على تحديد الديون بعملة اجنبية مستقرة وليس بالعملة المحلية.

٣- عندما تكون الاسعار والاجور واسعار الفائدة مرتبطة بالرقم القياسي للأسعار.

٤- عندما يتم تسعير المبيعات والمشتريات الآجلة، بمبالغ تتضمن التعويض عن الخسارة المستقبلية المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية حتى لو كانت فترة الائتمان قصيرة جداً.

٥- عندما تصل معدلات التضخم التراكمية خلال فترة ثلاث سنوات الى نسبة ١٠٠% او أكثر.

اجراءات اعادة عرض القوائم المالية المعدة على اساس التكلفة التاريخية

يتم تصنيف بنود القوائم المالية لغايات اعادة العرض على اساس المؤشر العام للأسعار الى الاتي:

١. **البنود النقدية**، وهي عبارة عن المال المحتفظ به او البنود التي سيتم تلقيها او دفعها نقداً والتي لاتتأثر بالتضخم مثل (النقدية، المدينون، الدائنون). وبشكل عام تعتبر جميع الالتزامات للغير بنود نقدية الا اذا كان الالتزام مشروط بالتغير في ضوء التغير في المستوى العام للأسعار. و**لايجري تعديلها بالمؤشر العام للأسعار**.

٢. **البنود غير النقدية** المعاد تقييمها بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقق او الاستثمارات المقيمة بالقيمة العادلة. و**لايجري تعديلها بالمؤشر العام للأسعار**.

٣. **البنود غير النقدية** وغير المقيمة بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بالتكلفة او الاصول غير المتداولة المقيمة بالتكلفة. **يتم اعادة عرضها باستخدام التغير في المؤشر العام للاسعار**.

مثال (١):

تعمل شركة الامل في اقتصاد مرتفع التضخم، وفيما يأتي ميزانيتها العمومية في ٢٠١٧/١٢/٣١:

البيان	المبالغ بالدينار
الاصول	
النقدية	٢٤٠٠
المخزون	٤٠٠٠
الاصول الملموسة غير المتداولة	٢٠٠٠
مجموعة الأصول	٨٤٠٠
التزامات وحقوق الملكية	
الذمم الدائنة	٢٠٠٠
التزامات غير المتداولة	٤٠٠٠
رأس المال (اصدار في ٢٠١٢/١٢/٣١)	٨٠٠
الارباح المحتجزة	١٦٠٠
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	٨٤٠٠

حيث كان مؤشر الرقم القياسي للأسعار كما ياتي:

٢٠١٣/١٢/٣١	%١٠٠
٢٠١٤/١٢/٣١	%١٢٠
٢٠١٥/١٢/٣١	%١٦٠
٢٠١٦/١٢/٣١	%٢٠٠
٢٠١٧/١٢/٣١	%٢٦٠

تم شراء الاصول الملموسة غير المتداولة في ٢٠١٥/١٢/٣١، والالتزامات غير المتداولة عبارة عن قرض تم الحصول عليه في ٢٠١٧/٤/١، والمخزون هو من مشتريات ٢٠١٧/١١/١.

وبافتراض أن مؤشر الاسعار يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.

المطلوب: إظهار الميزانية العمومية لشركة الامل بعد التعديل فيما يخص التضخم المرتفع.

حل المثال (١)

البيان	المبالغ بالدينار
الأصول	
النقدية	٢٤٠٠
المخزون ٤٠٠٠× (٢٦٠% ÷ ٢٥٠%)	٤١٦٠
الاصول الملموسة غير المتداولة ٢٠٠٠ × (٢٦٠% ÷ ١٦٠%)	٣٢٥٠
مجموعة الأصول	٩٨١٠
الالتزامات وحقوق الملكية	
الذمم الدائنة	٢٠٠٠
الالتزامات غير المتداولة	٤٠٠٠
رأس المال (اصدار في ٢٠١٣/١٢/٣١) ٨٠٠× (٢٦٠% ÷ ١٠٠%)	٢٠٨٠
الارباح المحتجزة (متمم حسابي)	١٧٣٠
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	٩٨١٠

يلاحظ من المثال السابق مايأتي:

- تم اعادة عرض المخزون بالرقم القياسي عند اقتناء المخزون والبالغ ٢٥٠%، والذي تم احتسابه على النحو الاتي:

٢٠٠ -٢٦٠

٢٠٠% + ---------- × ١٠ شهر = ٢٥٠%

١٢ شهر

مثال (٢) احتساب ارباح او خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية

في ٢٠١٥/١٢/٣١ تم تأسيس شركة النخيل وقد ظهرت الميزانية المقارنة للشركة في ٢٠١٦/١/١ و ٢٠١٦/١٢/٣١ على النحو التالي:

البيان	٢٠١٦/١/١	٢٠١٦/١٢/٣١
الاصول		
النقدية	٤٠٠٠	١١٠٠٠
ذمم مدينة	٦٠٠٠	٨٠٠٠٠
المخزون ٤٠٠٠ وحدة ١/١ ٥٠٠٠ وحدة ١٢/٣١	٤٠٠٠٠	٧٥٠٠٠
الاصول غير المتداولة		
أراضي	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
الات ومعدات	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
يطرح مجمع الاندثار		(٦٠٠٠)
مجموع الاصول	**١١٠٠٠٠**	**٢٢٠٠٠٠**
الالتزامات وحقوق الملكية		
الذمم الدائنة	٥٠٠٠	٥٧٠٠٠
قرض بنك طويل الاجل	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
رأس المال	٨٥٠٠٠	٨٥٠٠٠
الأرباح المحتجزة		٥٨٠٠٠
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**١١٠٠٠٠**	**٢٢٠٠٠٠**

قائمة الدخل المعدة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٦/١٢/٣١ وفقاً للتكلفة التاريخية	
المبيعات (١٥٠٠٠ وحدة × ٢٠)	**٣٠٠٠٠٠**
يطرح تكلفة المبيعات:	
بضاعة اول المدة ٤٠٠٠ وحدة × ١٠	**٤٠٠٠٠**
مشتريات ٧٠٠٠ وحدة ×١٢+ ٩٠٠٠ وحدة × ١٥	**٢١٩٠٠٠**
البضاعة المتاحة للبيع ٢٠٠٠٠ وحدة	**٢٥٩٠٠٠**
يطرح بضاعة اخر المدة ٥٠٠٠ وحدة	**(٧٥٠٠٠)**
تكلفة المبيعات	**١٨٤٠٠٠**
مجمل الربح	**١١٦٠٠٠**
يطرح مصاريف تشغيلية:	
مصاريف ادارية وبيعيه	**٥٠٠٠٠**
اندثار اصول غير متداولة	**٦٠٠٠**
مصروف فائدة	**٢٠٠٠**
مجموع المصاريف التشغيلية	**٥٨٠٠٠**
صافي الربح	**٥٨٠٠٠**

المعلومات الاضافية

١- بلغ المؤشر العام للأسعار كما ياتي:

٢٠١٦/١/١	%١٢٠
٢٠١٦/١٢/٣١	%١٦٠
متوسط المؤشر خلال العام ٢٠١٦	%١٤٠
مؤشر الاسعار عند شراء اول دفعة من البضاعة (٧٠٠٠) وحدة	%١٣٠
مؤشر الاسعار عند شراء ثاني دفعة من البضاعة (٩٠٠٠) وحدة	%١٥٠

٢- جميع الايرادات والمصاريف حدثت بشكل منتظم خلال العام ماعدا تكلفة المبيعات واهتلاك الاصول غير المتداولة، وبافتراض ان مؤشر الاسعار كان يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.

٣- تستخدم الشركة في تقييم المخزون اخر المدة طريقة الوارد اولاً صادر اولاً FIFO.

٤- تستهلك الآلات والمعدات بطريقة القسط الثابت وبعمر انتاجي يبلغ ٥ سنوات.

المطلوب: اعادة عرض قائمة الدخل والميزانية لشركة النخيل حسب متطلبات التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

الحل:

قائمة الدخل			
	التاريخية	معاملالتحويل	القيمة المعدلة
المبيعات (١٥٠٠٠ وحدة × ٢٠)	٣٠٠٠٠٠	١٦٠/١٤٠	٣٤٢٨٥٧
يطرح تكلفة المبيعات:			
بضاعة اول المدة ٤٠٠٠ وحدة × ١٠	٤٠٠٠٠	١٦٠/١٢٠	٥٣٣٣٣
مشتريات ٧٠٠٠ وحدة ×١٢+ ٩٠٠٠ وحدة × ١٥	٢١٩٠٠٠	١٦٠/١٣٠ ١٦٠/١٥٠	٢٤٧٣٨٥
البضاعة المتاحة للبيع ٢٠٠٠٠ وحدة	٢٥٩٠٠٠		٣٠٠٧١٨
يطرح بضاعة اخر المدة ٥٠٠٠ وحدة	(٧٥٠٠٠)	١٦٠/١٥٠	(٨٠٠٠٠)
تكلفة المبيعات	١٨٤٠٠٠		٢٢٠٧١٨
مجمل الربح	١١٦٠٠٠		١٢٢١٣٩
يطرح مصاريف تشغيلية:			
مصاريف ادارية وبيعيه	٥٠٠٠٠	١٦٠/١٤٠	٥٧١٤٣
الاندثار اصول غير متداولة	٦٠٠٠	١٦٠/١٢٠	٨٠٠٠
مصروف فائدة	٢٠٠٠	١٦٠/١٤٠	٢٢٨٦
مجموع المصاريف التشغيلية	٥٨٠٠٠		٦٧٤٢٩
صافي الربح صافي خسائر اعادة القياس (الاحتفاظ بالبنود النقدية)	٥٨٠٠٠ -		٥٤٧١١ (٢٠٤٣)
صافي الربح	٥٨٠٠٠		٥٢٦٦٨

جدول احتساب ارباح او خسائر القوة الشرائية (الاحتفاظ بالبنود النقدية)			
	التاريخية	معامل التحويل	القيمة المعدلة
صافي البنود النقدية في بداية العام (٤٠٠٠+ ٦٠٠٠-٥٠٠٠-٢٠٠٠٠)	١٥٠٠٠-	١٦٠/١٢٠	٢٠٠٠٠-
+ المبيعات	٣٠٠٠٠٠	١٦٠/١٤٠	٣٤٢٨٥٧
- مشتريات بضاعة	(٢١٩٠٠٠)	١٦٠/١٣٠ ١٦٠/١٥٠	(٢٤٧٣٨٥)
- مصاريف ادارية وبيعيه	(٥٠٠٠٠)	١٦٠/١٤٠	(٥٧١٤٣)
- مصروف فائدة	(٢٠٠٠)	١٦٠/١٤٠	(٢٢٨٦)
صافي البنود النقدية في نهاية العام (١١٠٠٠+٨٠٠٠٠- ٥٧٠٠٠-٢٠٠٠٠)	١٤٠٠٠		١٦٠٤٣
صافي خسائر اعادة القياس (الاحتفاظ بالبنود النقدية)(١٤٠٠٠-١٦٠٤٣)	-		٢٠٤٣-

الميزانية في ٢٠١٦/١٢/٣١ المعاد عرضها وفقاً لمتطلبات التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع			
البيان	التاريخية	معامل التحويل	القيمة المعدلة
الاصول			
النقدية	١١٠٠٠	١٦٠/١٦٠	١١٠٠٠
ذمم مدينة	٨٠٠٠٠	١٦٠/١٦٠	٨٠٠٠٠
المخزون ٤٠٠٠ وحدة ١/١ ٥٠٠٠ وحدة ١٢/٣١	٧٥٠٠٠	١٦٠/١٥٠	٨٠٠٠٠
الاصول غير المتداولة			
أراضي	٣٠٠٠٠	١٦٠/١٢٠	٤٠٠٠٠
الات ومعدات	٣٠٠٠٠	١٦٠/١٢٠	٤٠٠٠٠
يطرح متراكم الاندثار	(٦٠٠٠)	١٦٠/١٢٠	(٨٠٠٠)
مجموع الاصول	**٢٢٠٠٠٠**		**٢٤٣٠٠٠**
الالتزامات وحقوق الملكية			
الذمم الدائنة	٥٧٠٠٠	١٦٠/١٦٠	٥٧٠٠٠
قرض بنك طويل الاجل	٢٠٠٠٠	١٦٠/١٦٠	٢٠٠٠٠
رأس المال	٨٥٠٠٠	١٦٠/١٢٠	١١٣٣٣٣
الأرباح المحتجزة	٥٨٠٠٠		٥٢٦٦٧
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**٢٢٠٠٠٠**		**٢٤٣٠٠٠**

مثال ٣/ العملة الوظيفية هي نفس عملة الاقتصاد ذو التضخم المرتفع.

بيان المركز المالي غير المعاد بيانه في ٢٠١٧/١٢/٣١ (بألاف الوحدات النقدية).

البيان	٢٠١٧	٢٠١٦
الممتلكات والمصانع والمعدات	١٣٢٥	١٣٧٥
المخزون	٥٣٦	٦٨٠
الذمم المدينة	٣٠٠	٢١٠
النقد والنقد المعادل	٥٠	٦٠
المجموع	٢٢١١	٢٣٢٥
أسهم رأس المال	٤٠٠	٤٠٠
علاوة الاصدار	١٠٠	١٠٠
الارباح المحتجزة	٢٥٠	٢٥٠
الدين طويل الاجل	٧٥٠	٧٧٠
المبالغ مستحقة الدفع	٧١١	٨٠٥
المجموع	٢٢١١	٢٣٢٥

البيان	مؤشر الاسعار التاريخي
الممتلكات والمصانع والمعدات	١٢٥
أسهم رأس المال	١٠٠
علاوة الاصدار	١١٠

- مؤشر الاسعار العام ٢٠١٦/١٢/٣١ و ٢٠١٧/١٢/٣١ عبارة عن ٦٢٥ و٨٠٧ على التوالي.
- المعلومات عن المخزون للسنة المنتهية في ٢٠١٦/١٢/٣١:

البيان	التفاصيل	التكلفة	مؤشر الاسعار العام
المواد الخام	الشراء في ٢٢ نوفمبر	١٠٠	٦١٠
	الشراء في ١٩ ديسمبر	١١٠	٦٢١
العمل قيد الانجاز	المواد الخام ٧ اكتوبر	٩٥	٥٩٥
	تكاليف اخرى مباشرة + غير مباشرة	١٦٠	٦١٠
البضائع المنجزة	المواد الخام ١٠ سبتمبر	٩٥	٥٨٥
	تكاليف اخرى مباشرة+ غير مباشرة	١٢٠	٦٠٥

المعلومات حول المخزون للسنة المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١:

البيان	التفاصيل	التكلفة	مؤشر الاسعار العام
المواد الخام	الشراء في ١٧ نوفمبر	٩٠	٧٨٥
	الشراء في ١٨ ديسمبر	٩٥	٨٠٠
العمل قيد الانجاز	المواد الخام المشتراة في ١٣ اكتوبر	٨٠	٧٧١
	تكاليف اخرى مباشرة + غير مباشرة	١٣٠	٧٨٩
البضائع المنجزة	المواد الخام المشتراة في ١٦ سبتمبر	٥٠	٧٥٧
	تكاليف اخرى مباشرة+ غير مباشرة	٩١	٧٨٢

الجزء أ- اعداد بيان المركز المالي المعاد بيانه بوحدة القياس الجارية في ٢٠١٦/١٢/٣١.

الجزء ب- اعداد بيان المركز المالي المعاد بيانه بوحدة القياس الجارية في ٢٠١٧/١٢/٣١ بما في ذلك المبالغ المقارنة للسنة ٢٠١٦.

الإجابة/ الجزء أ

بيان المركز المالي في ٢٠١٦/١٢/٣١ (جميع المبالغ معاد بيانها الى وحدة عملة في ٢٠١٦/١٢/٣١).

البيان	٢٠١٦	
الممتلكات والمصانع والمعدات	٦٨٧٥,٠٠	(١)
المخزون	٧٠٢,٣٦	(٢)
الذمم المدينة	٢١٠,٠٠	(٣)
النقد والنقد المعادل	٦٠,٠٠	(٣)
المجموع	**٧٨٤٧,٣٦**	
أسهم رأس المال	٢٥٠٠,٠٠	(٤)
علاوة الاصدار	٥٦٨,١٨	(٥)
الارباح المحتجزة	٣٢٠٤,١٨	(٦)
الدين طويل الاجل	٧٧٠,٠٠	(٣)
المبالغ مستحقة الدفع	٨٠٥,٠٠	(٣)
المجموع	**٧٨٤٧,٣٦**	

(١) (١٣٧٥ وحدة عملة ÷ ١٢٥) × ٦٢٥ = ٦٨٧٥,٠٠ وحدة عملة.

التفاصيل	البيان	التكلفة	مؤشر الاسعار العام	التعديل	اعادة البيان للتضخم
المواد الخام	الشراء في ٢٢ نوفمبر	١٠٠	٦١٠	٦١٠/٦٢٥	١٠٢,٤٦
	الشراء في ١٩ ديسمبر	١١٠	٦٢١	٦٢١/٦٢٥	١١٠,٧١
العمل قيد الانجاز	المواد الخام ٧ اكتوبر	٩٥	٥٩٥	٥٩٥/٦٢٥	٩٩,٧٩
	تكاليف اخرى مباشرة + غير مباشرة	١٦٠	٦١٠	٦١٠/٦٢٥	١٦٣,٩٣
	المواد الخام ١٠ سبتمبر	٩٥	٥٨٥	٥٨٥/٦٢٥	١٠١,٥٠
البضائع المنجزة	تكاليف اخرى مباشرة+ غير مباشرة	١٢٠	٦٠٥	٦٠٥/٦٢٥	١٢٣,٩٧
المجموع		**٦٨٠**			**٧٠٢,٣٦**

(٢) لاتتم اعادة بيان البنود النقدية لأنه يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة اعداد التقرير.

(٣) (٤٠٠ وحدة عملة ÷ ١٠٠) × ٦٢٥ = ٢٥٠٠,٠٠ وحدة عملة

(٤) (١٠٠ وحدة عملة ÷ ١١٠) × ٦٢٥ = ٥٦٨,١٨ وحدة عملة

(٥) ٧٨٤٧,٣٦ وحدة عملة – ٢٥٠٠,٠٠ وحدة عملة – ٥٦٨,١٨ وحدة عملة – ٧٧٠,٠٠ وحدة عملة – ٨٠٥,٠٠ وحدة عملة = ٣٢٠٤,١٨ وحدة عملة

الجزء ب

البيان	٢٠١٧		٢٠١٦	
الممتلكات والمصانع والمعدات	٨٥٥٤,٢٠	(٢)	٨٨٧٧,٠٠	(١)
المخزون	٥٥٢,٢٧	(٣)	٩٠٦,٨٩	(١)
الذمم المدينة	٣٠٠,٠٠	(٤)	٢٧١,١٥	(١)
النقد والنقد المعادل	٥٠,٠٠	(٤)	٧٧,٤٧	(١)
المجموع	**٩٤٥٦,٤٧**		**١٠١٣٢,٥١**	
أسهم رأس المال	٣٢٢٨,٠٠	(٥)	٣٢٢٨,٠٠	(١)
علاوة الاصدار	٧٣٣,٦٤	(٦)	٧٣٣,٦٤	(١)
الارباح المحتجزة	٤٠٣٣,٨٣	(٧)	٤١٣٧,٢٤	(١)
الدين طويل الاجل	٧٥٠,٠٠	(٤)	٩٩٤,٢٢	(١)
المبالغ مستحقة الدفع	٧١١,٠٠	(٤)	١٠٣٩,٤٢	(١)
المجموع	**٩٤٥٦,٤٧**		**١٠١٣٢,٥١**	

(١) يجب اعادة بيان جميع ارصدة المركز المالي في ٢٠١٦/١٢/٣١ (لغايات المقارنة) بوحدة القياس اعتبارا من ٢٠١٧/١٢/٣١ وكما هو مبين:

الحساب	٢٠١٦ كما عرضت في الاصل	التعديل	٢٠١٦ بوحدة القياس في ٢٠١٧/١٢/٣١
الممتلكات والمصانع والمعدات	٦٨٧٥,٠٠	٦٢٥/٨٠٧	٨٨٧٧,٠٠
المخزون	٧٠٢,٣٦	٦٢٥/٨٠٧	٩٠٦,٨٩
الذمم المدينة	٢١٠,٠٠	٦٢٥/٨٠٧	٢٧١,١٥
النقد والنقد المعادل	٦٠,٠٠	٦٢٥/٨٠٧	٧٧,٤٧
أسهم رأس المال	٢٥٠٠,٠٠	٦٢٥/٨٠٧	٣٢٢٨,٠٠
علاوة الاصدار	٥٦٨,١٨	٦٢٥/٨٠٧	٧٣٣,٦٤
الارباح المحتجزة	٣٢٠٤,١٨	٦٢٥/٨٠٧	٤١٣٧,٢٤
الدين طويل الاجل	٧٧٠,٠٠	٦٢٥/٨٠٧	٩٩٤,٢٢
المبالغ مستحقة الدفع	٨٠٥,٠٠	٦٢٥/٨٠٧	١٠٣٩,٤٢

(٢) (١٣٢٥ وحدة عملة ÷ ١٢٥) × ٨٠٧ = ٨٥٥٤,٢٠ وحدة عملة

البيان	التفاصيل	التكلفة	مؤشر الاسعار العام	التعديل	اعادة البيان للتضخم
المواد الخام	الشراء في ١٧ نوفمبر	٩٠	٧٨٥	٧٨٥/٨٠٧	٩٢,٥٢
	الشراء في ١٨ ديسمبر	٩٥	٨٠٠	٨٠٠/٨٠٧	٩٥,٨٣
العمل قيد الانجاز	المواد الخام ١٣ اكتوبر	٨٠	٧٧١	٧٧١/٨٠٧	٨٣,٧٤
	تكاليف اخرى مباشرة + غير مباشرة	١٣٠	٧٨٩	٧٨٩/٨٠٧	١٣٢,٩٧
البضائع المنجزة	المواد الخام ١٦ سبتمبر	٥٠	٧٥٧	٧٥٧/٨٠٧	٥٣,٣٠
	تكاليف اخرى مباشرة+ غير مباشرة	٩١	٧٨٢	٧٨٢/٨٠٧	٩٣,٩١
المجموع		**٥٣٦**			**٥٥٢,٢٧**

(٣) لا تتم إعادة بيان البنود النقدية لأنه يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة إعداد التقارير.

(٤) (٤٠٠ وحدة عملة ÷ ١٠٠) × ٨٠٧ = ٣٢٢٨,٠٠ وحدة عملة

(٥) (١٠٠ وحدة عملة ÷ ١١٠) × ٨٠٧ = ٧٣٣,٦٤ وحدة عملة

(٦) ٩٤٥٦,٤٧ – ٣٢٢٨,٠٠ – ٧٣٣,٦٤ – ٧٥,٠٠ – ٧١١,٠٠ = ٤٠٣٣,٨٣ وحدة عملة

المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

ويشار في بعض الأحيان لبرامج منافع التقاعد بأسماء أخرى مختلفة مثل خطط التقاعد، وخطط رواتب التقاعد، أو خطط منافع التقاعد. ويعتمد هذا الجزء عن برنامج منافع التقاعد كوحدة إبلاغ (تقرير) منفصلة عن أصحاب العمل المشاركين في البرنامج.

قد تكون برامج منافع التقاعد برامج مساهمات محددة أو برامج منافع محددة، ويتطلب الكثير منها إنشاء صندوق منفصل يمكن أن يكون أو لا يكون له شخصية قانونية منفصلة، ويمكن أن يكون أو لا يكون له مجلس أمناء. تدفع إليه أو منه المساهمات "منافع التقاعد". يطبق هذا المعيار بغض النظر عما إذا كان هناك صندوق منفصل أو مجلس أمناء.

لا يغطي الأشكال الأخرى من منافع التوظيف مثل تعويضات إنهاء العمل، وترتيبات التعويض المؤجلة، ومنافع إجازة الخدمة الطويلة، وبرامج التقاعد المبكر الخاصة أو برامج إنهاء الخدمة، وبرامج الرعاية الاجتماعية والصحية، أو برامج المكافآت.

وتستخدم المصطلحات التالية بالمعاني المحددة لها

١- **التمويل**: يعني تحويل أصول إلى كيان مستقل (صندوق التقاعد) عن الوحدة لأجل الوفاء بالالتزامات المستقبلية الخاصة بدفع منافع التقاعد.

٢- **المشاركين**: هو أعضاء برنامج منافع التقاعد والآخرين الذي يحق لهم الاستفادة بموجب البرنامج.

٣- **صافي الأصول المتوفرة للمنافع**: هي أصول البرنامج ناقص الالتزامات عدا القيمة الاكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة.

٤- **القيمة الاكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة**: هي القيمة الحالية لدفعات برنامج التقاعد المتوقعة إلى الموظفين الحاليين والسابقين والتي تعزى لخدماتهم المقدمة سابقاً.

٥- **المنافع المكتسبة**: وهي منافع لا يتوقف استحقاقها، على استمرار الموظف في عمله، بموجب شروط برنامج التقاعد.

٦- **برامج منافع التقاعد**: هي ترتيبات توفر الوحدة بموجبها منافع للمشاركين عند انتهاء خدمتهم أو بعد ذلك (على شكل دخل سنوي أو كمبلغ إجمالي مقطوع) يمكن تحديدها أو تحديد مساهمة رب العمل فيها، أو تقديرها مسبقاً قبل التقاعد بناء على شروط وثيقة أومن ممارسات الوحدة.

توصف برامج منافع التقاعد عادة إما كبرامج مساهمات محددة أو برامج منافع محددة ولكل منها خصائصه المميزة. إلا أنه توجد أحياناً برامج تحتوي على خصائص من النوعين. تعتبر مثل هذه البرامج المختلطة برامج منافع محددة.

أ- **برامج المساهمات المحددة**: هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي سيتم دفعها كمنافع تقاعد بناء على مساهمات الوحدة في صندوق التقاعد مع الأخذ بالاعتبار عائد استثمار الصندوق. ويجب أن

يحتوي التقرير على برامج المساهمة المحددة على بيان لصافي الأصول المتوفرة للمنافع وعلى وصف لسياسة التمويل، بموجب برنامج المساهمة المحددة، يتحدد مبلغ منافع المشارك المستقبلية بناء على المساهمات من صاحب العمل، أو المشارك، أو الاثنين معاً، وكفاءة التشغيل وإيرادات استثمارات الصندوق.

إن الهدف من التقرير عن برنامج المساهمة المحددة هو توفير معلومات بشكل دوري عن البرنامج وأداء الاستثمارات، ويتحقق ذلك الهدف عادة بتزويد تقرير يشمل التالي:

- وصف للنشاطات المهمة في الفترة وتأثير أية تغيرات متعلقة بالبرنامج، وعضويته وشروطه وحالته.
- بيانات عن العمليات وأداء الاستثمار للفترة والمركز المالي للبرنامج في نهاية الفترة، و
- وصف لسياسات الاستثمار.

ب- <u>برامج المنافع المحددة</u>: هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي يجب دفعها بموجب معادلة مبنية على رواتب الموظفين و/أو سنوات خدمتهم. ويجب أن يحتوي تقرير برنامج المنفعة المحددة إما على:

قائمة تظهر ما يأتي:

- صافي الأصول المتوفرة للمنافع،
- القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، مع التمييز بين المنافع المكتسبة والمنافع غير المكتسبة.
- الفائض أو العجز الناتج، أو

او قائمة عن صافي الأصول المتوفرة للمنافع وتشمل إما:

- مذكرة تفصح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، مع التمييز بين المنافع المكتسبة والمنافع غير المكتسبة، أو
- إشارة إلى هذه المعلومات في تقرير اكتواري مرفق.

إذ ا لم يتم تحضير تقييم اكتواري بتاريخ التقرير، يجب استخدام أحدث تقييم متوفر كأساس مع الإفصاح عن تاريخ ذلك التقييم.

إن الهدف من التقرير عن برنامج المنفعة المحددة هو توفير المعلومات الدورية حول الموارد المالية ونشاطات البرنامج المفيدة في تقييم العلاقات بين تجميع الموارد ومنافع البرنامج عبر الزمن. ويتحقق هذا الهدف عادة بتقديم تقرير يشتمل على ما يأتي:

- وصف للنشاطات المهمة للفترة وتأثير أية تغيرات مرتبطة بالبرنامج، وعضويته وشروطه وحالته.
- تقدير عن العمليات وأداء الاستثمار خلال الفترة والمركز المالي للبرنامج في نهاية الفترة،
- معلومات اكتوارية إما كجزء من القوائم أو بواسطة تقرير منفصل.
- وصف سياسات الاستثمار.

محتوى التقرير :

بالنسبة لبرامج المنافع المحددة، تقدم المعلومات في أحد النماذج التالية والتي تعكس ممارسات مختلفة في الإفصاح والعرض للمعلومات الاكتوارية:

- التقرير يتضمن بيان يظهر صافي الأصول المتوفرة للمنافع، والقيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة والزيادة أو العجز الناتج. ويتضمن تقرير البرنامج كذلك بيان التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع والتغيرات في القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة. ويمكن أن يتضمن التقرير كذلك تقريراً إكتوارياً مفصلاً يؤيد القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.
- تقرير يشمل قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع وقائمة التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع. يفصح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة في إيضاحات القوائم، ويمكن أن يضم التقرير كذلك تقريراً من الاكتواري يدعم القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.
- تقرير يشمل بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع وقائمة التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع مع إظهار القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة في تقرير اكتواري منفصل.

في كل نموذج من نماذج تقديم المعلومات المبينة أعلاه يمكن أن يصاحب تقرير الأمناء بيان على شكل تقرير إداري أو تقرير مدراء وكذلك تقرير استثماري.

تقييم أصول البرنامج:

يجب إثبات استثمارات برنامج منافع التقاعد بالقيمة العادلة. في حالة الأوراق المالية القابلة للبيع فإن القيمة العادلة هي القيمة السوقية، ولكن عندما لا يتوفر تقدير للقيمة العادلة لاستثمارات البرنامج فيجب الإفصاح عن أسباب عدم استخدام القيمة العادلة.

في حالة الأوراق المالية القابلة للبيع فإن القيمة العادلة عادة ما تكون القيمة السوقية، إذ يعتبر هذا المقياس الأكثر استخداماً في حالة الأوراق المالية بتاريخ التقرير وعن أداء الاستثمار خلال الفترة. أما بالنسبة لتلك الأوراق المالية التي لها قيمة استرداد ثابتة والتي تم الحصول عليها لمقابلة التزامات البرنامج، أو أجزاء محددة منه، يمكن أن تثبت بمبالغ تبني على قيمة استردادها النهائية مفترضين معدل عائد ثابت حتى تاريخ الاستحقاق. وفي حالة عدم إمكانية تقدير قيمة عادلة، لاستثمارات البرامج مثل تملك وحدة اقتصادية بالكامل، فيجب الإفصاح لماذا لم تستخدم القيمة العادلة. وإذا تم إثبات الاستثمارات بمبالغ تختلف عن القيمة السوقية أو القيمة العادلة، فيجب الإفصاح عن القيمة العادلة.

الإفصاحات المطلوبة من (هيئة التقاعد العامة او أي جهة اخرى)

١. يجب أن يشمل تقرير برنامج منافع التقاعد، سواء كان برنامج منفعة محددة أو برنامج مساهمة محددة، على المعلومات التالية:

- قائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع.
- تلخيص للسياسات المحاسبية الهامة،
- وصف للبرنامج وتأثير أي تغيرات فيه أثناء الفترة.

٢. تشمل تقارير برامج منافع التقاعد على التالي، إذا انطبق ذلك:

أ- بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع المفصح عنها يتضمن المعلومات الاتية:

الأصول في نهاية الفترة	أساس تقييم الأصول	الالتزامات عدا القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة

الاستثمار من صافي الاصول المتوفرة للمنافع او من أي نوع من الاوراق المالية ونسبته	عائد الاستثمار مثل الفوائد وتوزيعات الاسهم

الاستثمار من صافي الاصول المتوفرة للمنافع او من أي نوع من الاوراق المالية ونسبته	الأرباح والخسائر الناتجة عن التصرف فى الإستثمارات و التغيرات فى قيم الإستثمارات.

ب- التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع مظهرة ما يأتي:

اشتراكات (مساهمات) صاحب العمل (دائرة الموظف)	اشتراكات (الموظفين)	المزايا المدفوعة او المستحقة(مصنفة – على سبيل المثال – إلى مزايا تقاعد أو وفاة أو عجز أو مبالغ مقطوعة)

المصروفات الإدارية، المصاريف الأخرى، الضرائب على الدخل، التحويلات من والى برامج أخرى،

ج- وصف لسياسة التمويل

د- بالنسبة لبرامج المنفعة المحددة، وصف للفرضيات الاكتوارية المهمة التي وضعت والطريقة المستخدمة لاحتساب القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.

٣. تقرير يضم وصفاً لبرنامج منفعة التقاعد إما كجزء من المعلومات المالية أو في تقرير منفصل، ويمكن أن يحتوي على ما يأتي:

- أسماء أصحاب العمل ومجموعات الموظفين المغطاة،
- عدد المشاركين الذين يستلمون منافع وعدد المشاركين الآخرين، مصنفين بشكل ملائم،
- نوع البرنامج – مساهمة محددة أو منفعة محددة،
- ملاحظة عما إذا كان المشاركون يساهمون في البرنامج،
- وصف لمنافع التقاعد الموعودة للمشاركين،
- وصف لأي شروط لإنهاء البرنامج.

الأحداث بعد فترة التقرير

١- **الأحداث بعد فترة التقرير:** هي تلك الأحداث المرغوب فيها وغير المرغوب فيها، التي تحدث بين نهاية فترة التقرير والتاريخ الذي تعتمد فيه القوائم المالية للإصدار، ويكن تحديد نوعين من الأحداث:

أ- تلك التي توفر دليلاً عن ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير (أحداث بعد فترة التقرير تتطلب تعديلات).

ب- تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد فترة التقرير (أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات).

٢- سيتنوع الإجراء الذي ينطوي عليه اعتماد القوائم المالية للإصدار تبعاً لهيكل الإدارة، والمتطلبات القانونية والاجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية وإخراجها في شكلها النهائي.

٣- في بعض الحالات تطالب الوحدة بأن تسلم قوائمها المالية لحملة أسهمها للتصديق عليها، بعد أن يكون قد تم إصدار القوائم المالية، وفي مثل هذه الحالات تعتمد القوائم الماليو للإصدار في تاريخ الإصدار، وليس تاريخ تصديق حملة الأسهم على القائم المالية.

مثال:

في ٢٨/شباط/٢٠٢٢ تنتهي إدارة المنشأة من إعداد القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١/كانون الأول/٢٠٢١ وفي ١٨/آذار/٢٠٢٢ يقوم مجلس الإدارة باستعراض القوائم المالية واعتمادها للإصدار في ١٩/آذار/٢٠٢٢ تعلن المنشأة عن أرباحها وعن بعض المعلومات المالية الأخرى المختارة، وفي ١/نيسان/٢٠٢٢ تتاح القوائم المالية لحملة الأسهم وغيرهم ويصدق حملة الأسهم على القوائم المالية في اجتماعهم السنوي في ١٥/آيار/٢٠٢٢ وحينذاك تودع القوائم المالية المصادق عليها لدى الجهة التنظيمية في ١٧/آيار/٢٠٢٢.

تعتمد القوائم المالية للإصدار في ١٨/آذار/٢٠٢٢ (تاريخ اعتماد المجلس القوائم المالية للإصدار).

٤- في بعض الحالات تطالب إدارة الوحدة بأن تصدر قوائمها المالية لمجلس إشرافي (يتكون فقط من غير التنفيذيين) للتصديق عليها، في مثل هذه الحالات تعتمد القوائم المالية للإصدار عندما تعتمدها الإدارة لإصدارها للمجلس الإشرافي.

مثال:

في ١٨/آذار/٢٠٢٢ تعتمد إدارة المنشأة قوائمها المالية لإصدارها إلى مجلسها الإشرافي، ويتكون المجلس الإشرافي فقط من غير التنفيذيين، ويمكن أن يشمل ممثلين عن الموظفين وأصحاب المصالح الخارجيين الأخرين، وفي ٢١/آذار/٢٠٢٢ يصدق المجلس الإشرافي على القوائم المالية وفي ١/نيسان/٢٠٢٢ تتاح القوائم المالية لحملة الأسهم وغيرهم وفي ١٥/آيار/٢٠٢٢ يصدق حملة الأسهم على القوائم المالية في اجتماعهم السنوي، وحينذاك تودع القوائم المالية لدى الجهات التنظيمية في ١٧/آيار/٢٠٢٢.

نعتمد القوائم المالية للإصدار في ١٨/آذار/٢٠٢٢ (تاريخ اعتماد الإدارة القوائم المالية لإصدارها إلى المجلس الإشرافي).

٥- تشمل الأحداث بعد فترة التقرير جميع الأحداث حتى التاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار، حتى ولو حدثت تلك الأحداث بعد الإعلان العام عن الأرباح أو عن المعلومات المالية الأخرى المختارة.

<u>الإثبات والقياس:</u>

الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات:

٦- يجب على الوحدة أن تعدل المبالغ المثبتة في قوائمها المالية، لتعكس الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات.

٧- فيما يأتي أمثلة على الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات، والتي تتطلب من الوحدة أمن تعدل المبالغ المثبتة في قوائمها المالية، أو أن تثبت بنوداً لم تكن مثبتة سابقاً.

أ- الحكم بعد فترة التقرير في دعوى قضائية، الذي يؤكد أن الوحدة كان عليها التزام حالي في نهاية فترة التقرير.

ب- تلقي معلومات بعد فترة التقرير تبين أن أصلاً ما قد هبطت قيمته في نهاية فترة التقرير، أو أنه يلزم تعديل مبلغ خسارة الهبوط المثبتة سابقاً لهذا الأصل، على سبيل المثال:

(١)-عادةً يؤكد إفلاس عميل والذي يحدث بعد فترة التقرير أن العميل هبط تصنيفه الإئتماني في نهاية فترة التقرير.

(٢)-قد يقدم بيع مخزون بعد فترة التقرير دليلاً عن صافي قيمته القابلة للتحقق في نهاية فترة التقرير.

ج- التحديد بعد فترة التقرير لتكلفوة الأصول المشتراة قبل نهاية فترة التقرير، أو المتحصلات من الأصول المباعة قبل نهاية فترة التقرير.

د- التحديد بعد فترة التقرير لمبلغ المشاركة في الأرباح، أو مدفوعات المكافآت، إذا كان على الوحدة التزام حالي قانوني أو ضمني في نهاية فترة التقرير بالقيام بتلك المدفوعات، نتيجة أحداث قبل ذلك التاريخ.

هـ-اكتشاف غش أو خطأ تظهر أن القوائم المالية غير صحيحة.

<u>أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات:</u>

٨ - لا يجوز للوحدة أن تعدل المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية لتعكس أحداثاً بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات.

٩- من أمثلة الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات الانخفاض في القيمة العادلة للاستثمارات بين نهاية فترة التقرير والتاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار. لا يتعلق

الانخفاض في القيمة العادلة – عادة – بحالة الاستثمارات في نهاية فترة التقرير، ولكنه يعكس ظروفاً نشأت لاحقاً وبناءً عليه، لا تعدل الوحدة المبالغ المُثبتة للاستثمارات في قوائمها المالية.

وبالمثل، لا تقوم الوحدة بتحديث المبالغ المُفصح عنها للاستثمارات كما في نهاية فترة التقرير، رغم أنه قد يلزمها أن تقوم بإفصاح إضافي.

توزيعات الأرباح:

١٠- إذا أعلنت الوحدة بعد فترة التقرير عن توزيعات أرباح لحملة أدوات حقوق الملكيةفإنه لا يجوز للوحدة أن تثبت هذه التوزيعات على أنها التزام في نهاية فترة التقرير.

١١- إذا أُعلن عن توزيعات أرباح بعد فترة التقرير ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، فإنه لا تُثبت هذه التوزيعات على أنها التزام في نهاية فترة التقرير، نظراً لعدم وجود التزام في ذلك الوقت. ويُفصح عن مثل توزيعات الأرباح هذه في الإيضاحات.

الاستمرارية:

١٢- لا يجوز للوحدة أن تعد قوائمها المالية على أساس الاستمرارية، إذا حددت الإدارة بعد فترة التقرير أنها تنوي إما أن تصفي الوحدة، أو توقف الأعمال، أو أنه ليس لديها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك.

الافصاح:

تاريخ الاعتماد للإصدار:

١٣- يجب على الوحدة أن تفصح عن التاريخ الذي اعتُمدت فيه القوائم المالية للإصدار، ومن قام بذلك الاعتماد. وإذا كان لملاك الوحدة، أو لغيرهم، سلطة أن يعدلوا القوائم المالية بعد الإصدار، فإنه يجب على الوحدة أن تفصح عن تلك الحقيقة.

تحديث الإفصاح عن الظروف في نهاية فترة التقرير:

١٤- إذا حصلت الوحدة بعد فترة التقرير، على معلومات عن الظروف التي كانت موجودة في نهاية فترة التقرير، فإنه يجب عليها أن تحدث الإفصاحات التي تتعلق بتلك الظروف، في ضوء المعلومات الجديدة.

أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات:

١٥- إذا كانت الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات ذات أهمية نسبية، فإن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. ومن ثم، فإنه يجب على الوحدة أن تفصح عما يأتي لكل صنف ذي أهمية نسبية من الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات:

(أ) طبيعة الحدث؛

(ب) تقدير لأثره المالي، أو بيان أن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

١٦- فيما يأتي أمثلة على الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات، والتي – بشكل عام – تستوجب إفصاح:

(أ) تجميع رئيس لمنشآت بعد فترة التقرير أو استبعاد وحدة اقتصادية تابعة رئيسة.

(ب) الإعلان عن خطة لإيقاف عملية معينة؛

(ج) مشتريات رئيسة لأصول، أو تصنيف أصول على أنها محتفظ بها للبيع، أو استبعادات أخرى لأصول، أو مصادرة أصول رئيسة من قبل الحكومة.

(د) تدمير وحدة إنتاج رئيسة جراء حريق بعد فترة التقرير.

(ه) الإعلان عن إعادة هيكلة رئيسة، أو البدء في تنفيذها.

(و) معاملات رئيسة على أسهم عادية، ومعاملات محتملة على أسهم عادية بعد فترة التقرير (لأغراض تحديد "ربحية السهم" من الوحدة أن تفصح عن وصف لمثل هذه المعاملات، باستثناء عندما تنطوي مثل هذه المعاملات على رسملة أو إصدارات أسهم مكافأة، أو تجزئة سهم، أو تجزئة عكسية للسهم، فإنه يُتطلب تعديلها جميعاً).

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

قد تنفذ الوحدة الاقتصادية أنشطة أجنبية بطريقتين. قد يكون لديها معاملات بعملات أجنبية أو قد يكون لديها عمليات أجنبية. بالإضافة لذلك، قد تعرض الوحدة الاقتصادية قوائمها المالية بعملة أجنبية، على الوحدات الاقتصادية اعتماد آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في الحالات الاتي:

أ. عند المحاسبة عن المعاملات والأرصدة المسجلة بعملات أجنبية، باستثناء تلك المعاملات والأرصدة المشتقة التي تقع ضمن الأدوات المالية.

ب. عند ترجمة النتائج والمركز المالي للعمليات الأجنبية التي يتم تضمينها في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية عن طريق إما التوحيد أو طريقة حقوق الملكية؛

ج. عند ترجمة نتائج الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي إلى عملة العرض.

يجب أن يتم تسجيل المعاملة بعملة أجنبية عند الإثبات الأولي بالعملة الوظيفية من خلال تطبيق سعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة على المبلغ بالعملة الأجنبية والمعاملة بعملة أجنبية هي معاملة مُقومة بعملة أجنبية أو تتطلب تسويتها بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات التي تنشأ عند قيام الوحدة الاقتصادية بشراء أو بيع سلع أو خدمات يكون سعرها مُقوم بعملة أجنبية؛ أو اقتراض أو إقراض أموال حينما تكون المبالغ الواجبة السداد أو المستحقة التحصيل مُقومة

بعملة أجنبية؛ أو بخلاف ذلك باقتناء أو استبعاد أصول، أو تحمل أو تسوية التزامات، مُقومة بعملة أجنبية.

وفي نهاية كل فترة تقرير يجب ترجمة البنود النقدية التي بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال؛

أ. يجب ترجمة البنود غير النقدية، التي يتم قياسها بمقدار التكلفة التاريخية بعملة أجنبية، باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة؛

ب. يجب ترجمة البنود غير النقدية، التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية، باستخدام أسعار الصرف في التاريخ الذي تم فيه قياس القيمة العادلة.

يجب إثبات فروق الصرف الناشئة عن تسوية البنود النقدية، أو عن ترجمة البنود النقدية بأسعار تختلف عن تلك التي تمت ترجمتها بها عند الإثبات الأولي خلال الفترة أو في القوائم المالية السابقة، ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها، وعندما تنشأ بنود نقدية عن معاملة بعملة أجنبية ويكون هناك تغير في سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، فإنه ينتج فرق صرف. وعندما تتم تسوية المعاملة في نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، فإنه يتم إثبات كل فرق الصرف في تلك الفترة. وبالرغم من ذلك، عندما تتم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة، فإنه يتم تحديد فرق الصرف الذي يتم إثباته في كل فترة حتى تاريخ التسوية من خلال التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.

عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الدخل الشامل الآخر، فإنه يجب إثبات أي مكون صرف لذلك المكسب أو الخسارة ضمن الدخل الشامل الآخر. وفي المقابل، عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الربح أو الخسارة، فإنه يجب إثبات أي مكون صرف لذلك المكسب أو الخسارة ضمن الربح أو الخسارة.

يجب إثبات فروق الصرف التي تنشأ عن البند النقدي الذي يشكل جزءً من صافي استثمار الوحدة الاقتصادية معدة التقرير في عملية أجنبية ضمن الربح أو الخسارة في القوائم المالية المنفصلة للوحدة الاقتصادية معدة التقرير أو في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية، بحسب ما هو مناسب. وفي القوائم المالية التي تشمل العملية الأجنبية والوحدة الاقتصادية معدة التقرير (على سبيل المثال، القوائم المالية الموحدة عندما تكون العملية الأجنبية وحدة اقتصادية تابعة)، يجب إثبات مثل فروق الصرف هذه –بشكل أولي – ضمن الدخل الشامل الآخر وإعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة عنداستبعاد صافي الاستثمار .

يجب ترجمة النتائج والمركز المالي للوحدة اقتصادية التي تكون عملتها الوظيفية ليست عملة اقتصاد ذي تضخم جامح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:

يجب ترجمة الأصول والالتزامات لكل قائمة مركز مالي يتم عرضها (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ قائمة المركز المالي تلك؛

أ. يجب ترجمة الدخل والمصروفات لكل قائمة تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات؛

ب. يجب إثبات جميع فروق الصرف الناتجة ضمن الدخل الشامل الآخر.

عند استبعاد عملية أجنبية (العملية الأجنبية هي وحدة اقتصادية تكون وحدة اقتصادية تابعة، أو وحدة اقتصادية زميلة، أو ترتيباً مشتركاً أو فرعاً للوحدة الاقتصادية معدة التقرير، يكون مقر أنشطتها أو تسييرها في بلد أو بعملة بخلاف بلد أو عملة الوحدة الاقتصادية معدة التقري) ، فإن المبلغ المُجمع لفروق الصرف المتعلق بتلك العملية الأجنبية المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر والمجمع في مكون منفصل لحقوق الملكية يجب إعادة تصنيفه من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (على أنه تعديل إعادة تصنيف) وذلك عندما يتم إثبات المكسب أو الخسارة من الاستبعاد.

الإفصاح:

يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن:

ج. مبلغ فروق الصرف التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة، باستثناء تلك الناشئة عن أدوات مالية يتم قياسها؛ بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

د. صافي فروق الصرف التي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر المجمعة في مكون منفصل لحقوق الملكية، ومطابقة لمبلغ فروق الصرف هذه في بداية وفي نهاية الفترة.

- عندما تكون عملة العرض مختلفة عن العملة الوظيفية، فإنه يجب بيان تلك الحقيقة، إلى جانب الإفصاح عن العملة الوظيفية وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.
- عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية إما للوحدة الاقتصادية معدة التقرير أو لعملية أجنبية مهمة، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب التغيير في العملة الوظيفية.
- عندما تعرض الوحدة الاقتصادية قوائمها المالية بعملة مختلفة عن عملتها الوظيفية، فإنه يجب عليها وصف القوائم المالية بأنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي –فقط – إذا كانت تلتزم بجميع متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي.
- تعرض الوحدة الاقتصادية في بعض الأحيان قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة ليست هي عملتها الوظيفية. فعلى سبيل المثال، قد تحول الوحدة الاقتصادية بنودا مختارة فقط من قوائمها المالية إلى عملة أخرى. أو قد تحول الوحدة الاقتصادية، التي لا تمثل عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، القوائم المالية إلى عملة أخرى من خلال ترجمة جميع البنود بأحدث سعر إقفال. لا تتفق مثل هذه التحويلات مع المعايير الدولية للتقرير المالي
- عندما تعرض الوحدة الاقتصادية قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تكون مختلفة إما عن عملتها الوظيفية أو عن عملتها للعرض، فإنه يجب عليها:

١- تعيين المعلومات –بشكل واضح – على أنها معلومات تكميلية وذلك لتمييزها عن المعلومات التي تلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛
٢- الإفصاح عن العملة التي يتم بها إظهار المعلومات التكميلية؛
٣- الإفصاح عن العملة الوظيفية للوحدة الاقتصادية وطريقة الترجمة المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.

تكاليف الاقتراض

تشكل تكاليف الاقتراض التي تعود – بشكل مباشر – إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج أصل مؤهل جزءً من تكلفة ذلك الأصل. وتُثبت تكاليف الاقتراض الأخرى على أنها مصروف. وتكاليف الاقتراض هي الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتحملها وحدة اقتصادية فيما يتعلق باقتراض الأموال وأصل مؤهل هو الأصل الذي يستغرق – بالضرورة – فترة طويلة من الزمن ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود له أو لبيعه. تبعاً للظروف، يمكن أن يكون أي مما يأتي أصولاً مؤهلة:

أ. المخزون.
ب. المصانع.
ج. مرافق توليد الطاقة.
د. الأصول غير الملموسة.
هـ. العقارات الاستثمارية.
و. النباتات المثمرة

الأصول المالية، والمخزون الذي يُصنع، أو خلاف ذلك، يُنتج، خلال فترة قصيرة من الزمن، لا تُعد أصولا مؤهلة. الأصول التي تكون جاهزة عند اقتنائها للاستخدام المقصود لها أو لبيعها لا تُعد أصولا مؤهلة.

يجب على الوحدة الاقتصادية أن تُرسمل تكاليف الاقتراض التي تعود – بشكل مباشر – إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج أصل مؤهل على أنها جزءٌ من تكلفة ذلك الأصل. ويجب على الوحدة الاقتصادية أن تُثبت تكاليف الاقتراض الأخرى على أنها مصروف في الفترة التي تحملتها فيها.

بالقدر الذي تقترض به الوحدة الاقتصادية أموالا خصيصا لغرض الحصول على أصل مؤهل، فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تحدد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة على أنها تكاليف الاقتراض الفعلية التي تم تحملها لذلك الاقتراض خلال الفترة مطروحاً منها أي دخل استثمار على الاستثمار المؤقت لتلك القروض.

عندما يزيد المبلغ الدفتري أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للاسترداد منه أو صافي قيمته القابلة للتحقق، يُخفض المبلغ الدفتري أو يُشطب وفي ظروف معينة، يُعاد عكس مبلغ التخفيض أو الشطب وفقاً لتلك المتطلبات الأخرى.

بداية الرسملة:

- يجب على الوحدة الاقتصادية أن تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض على أنها جزءٌ من تكلفة الأصل المؤهل في تاريخ البدء. وتاريخ البدء للرسملة هو التاريخ الذي عنده تستوفي الوحدة الاقتصادية – لأول مرة – جميع الشروط الاتية:

أ. تتحمل نفقات للأصل؛

ب. تتحمل تكاليف الاقتراض؛

ج. تباشر الأنشطة التي تعد ضرورية لإعداد الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه.

- تشمل النفقات على أصل مؤهل– فقط – تلك النفقات التي أسفرت عن مدفوعات نقدية، أو تحويلات أصول أخرى أو تحمل التزامات بفائدة. وتُخفض النفقات بأي دفعات مستلمة مرتبطة بالتقدم في التنفيذ والمنح المستلمة فيما يتعلق بالأصل.
- **تعليق الرسملة:**

قد تتحمل الوحدة الاقتصادية تكاليف اقتراض خلال فترة طويلة تُعلق فيها الأنشطة الضرورية لإعداد أصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه. مثل هذه التكاليف هي تكاليف الاحتفاظ بأصول مُكملة – جزئياً – ولا تتأهل للرسملة. وبالرغم من ذلك، لا تعلق الوحدة الاقتصادية – عادةً – رسملة تكاليف الاقتراض خلال فترة عندما تنفذ عملاً فنياً وإدارياً كبيراً. ولا تعلق الوحدة الاقتصادية –أيضا – رسملة تكاليف الاقتراض عندما يكون التأخير المؤقت جزءً ضرورياً من عملية تجهيز الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه. فعلى سبيل المثال، تستمر الرسملة خلال الفترة الطويلة التي تُؤخر فيها المناسيب المرتفعة للمياه تشييد جسر، إذا كانت مثل هذه المناسيب المرتفعة للمياه شائعة خلال فترة التشييد في الإقليم الجغرافي المعني.

وقف الرسملة:

يجب على الوحدة الاقتصادية أن تُوقِف رسملة تكاليف الاقتراض عندما تُكمل – تقريباً – جميع الأنشطة الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام المقصود له أو لبيعه.

الإفصاح:

يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح عن:

- مبلغ تكاليف الاقتراض المُرسملة خلال الفترة؛
- معدل الرسملة المُستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة.

تعليق رسملة نفقات الاقتراض مؤقتاً:

يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعلق رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الطويلة التي توقف فيها التطوير النشط لأصل مؤهل، ولا تعلق الوحدة الاقتصادية عادةً رسملة تكاليف الاقتراض خلال فترة عندما تنفذ عملاً فنياً أو إدارياً كبيراً أو عندما يكون التأخير المؤقت جزءً ضرورياً من عملية تجهيز الأصل للاستخدام المقصود له أو بيعه، فعلى سبيل المثال، تستمر الرسملة خلال الفتراة الطويلة التي تؤخر فيها المناسيب المرتفعة للمياه تشييد جسر، إذا كانتمثل هذه المناسيب المرتفعة للمياه شائعة خلال فترة التشييد في الإقليم الجغرافي المعني.

بافتراض نفس المثال السابق في (١/أ) آنفاً وعلى فرض أنه قد تم التوقف خلال السنة الأولى لمدة (٦) أشهر نتيجة عدم أهتمام الإدارة بالحصول على الموافقات الضرورية اللازمة:

كلفة القرض لغاية تاريخ الانشاء ٥٠٠ مليون دينار × ١٠ % × ٢سنة = ١٠٠ مليون دينار

فترة التوقف خلال مدة الإنجاز ٥٠٠ مليون دينار × ١٠ % × (٦÷١٢) سنة = (٢٥) مليون دينار

تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها (٧٥) مليون دينار

كلفة القسم الإنتاجي الجديد = كلفة الانشاء + كلفة الاقتراض

= ٥٠٠ مليون دينار + ٧٥ مليون دينار = ٥٧٥ مليون دينار.

بافتراض نفس المثال السابق في (١/أ) أعلاه وعلى فرض ان قد تم التوقف خلال السنة الأولى لمدة (٣) أشهر وتعد فترة التأخير المذكورة ضرورية للتأكد من صلاحية الخرسانة المسلحة للصناعة المطلوبة:

كلفة القرض لغاية تاريخ الانشاء ٥٠٠ مليون دينار × ١٠ % × ٢سنة = ١٠٠ مليون دينار

كلفة القسم الإنتاجي الجديد = كلفة الانشاء + كلفة الاقتراض

= ٥٠٠ مليون دينار + ١٠٠ مليون دينار = ٦٠٠ مليون دينار.

التوقف عن رسملة نفقات الاقتراض:

يجب على الوحدة الاقتصادية أن توقف رسملة تكاليف الاقتراض عندما تكمل تقريباً جميع الأنشطة الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام المقصود له أو لبيعه، حتى ولو أن العمل الإداري الروتيني قد لا يزال مستمراً، وإذا كان كل ما تبقى هو تعديلات طفيفة، مثل زخرفة عقار حسب مواصفات المشتري أو المستخدم، فأن ذلك يبين أن جميع الأنشطة تقريباً قد أكملتز

استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها

يطبق هذا المفهوم على الشركات التي تمتلك حقوق استكشاف واستثمار الموارد الطبيعية، واهم ماجاء فيه:

- حرية اختيار السياسة المناسبة لرسملة نفقات الاستكشاف للشركة، والزمها بالافصاح عنها والافصاح عن التغييرات في السياسة المتبعة.
- تتضمن تكاليف الاستكشاف اصول ملموسة وغير ملموسة وتقاس بالكلفة، وان الاصول الثابتة تنتهي بتحقيق الانتاج التجاري من خلال رسملة اندثار الاصل الملموس ليكون كلفة اثبات أصل غير ملموس (نفقات الاستكشاف والمسح)
- جميع التكاليف المتكبدة قبل استحصال الترخيص القانوني تعتبر تكاليف فترة ولا يتم رسملتها.
- إذا كانت هنالك التزامات باعادة الاصل الى ماكانت عليه، يجب الاعتراف بها وتكوين مخصص لها.
- القيمة الدفترية لنفقات الاستكشاف والمسح غير المستهلكة تنتهي بكاملها عندما لاتوجد جدوى أو القيمة التي تزيد عن المبلغ الذي من الممكن استرداده.
- الافصاح عن اصول الاستكشاف بشكل منفصل.

متطلبات الإفصاح على مستوى كل مشروع:

يتطلب العمل على مستوى كل مشروع فترة طويلة وهو ما يحتاج وسيلة رقابية (أوامر اعتماد الصرف) وعلية ولأغراض إجراءات السيطرة والرقابة يتطلب اعتماد الجدول الاتي:

امر اعتماد الصرف (الحفر)			
رقم اعتماد الصرف ..... الغرض ..... التأريخ: / / ٢٠			
التفاصيل	التكلفة التقديرية	التكلفة الفعلية	الانحراف
تكاليف غير ملموسة			
تكلفة الحفر بالأجر اليومي			
اعداد الموقع			
مستلزمات الحفر الأخرى			
تحليل العينات			
نقل الحفارات			
مجموع التكاليف الملموسة			
تكاليف ملموسة			
انابيب الاستخراج			
صمامات			
وحدات الضخ			
أجهزة المعالجة			
مجموع التكاليف الملموسة			
التكلفة الاجمالية لأمر الصرف			

الفصل الرابع
القوائم المالية والقوائم المالية الموحدة والمنفصلة

الفصل الرابع

القسم الأول القوائم المالية والكشوفات التحليلية

المحتويات

- **هيكل ومحتوى القوائم المالية**
- **عرض القوائم المالية ومحتوياتها**

أ- قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)

ب- قائمة الدخل الشامل

ج- قائمة التغيرات في حقوق الملكية

د- قائمة التدفقات النقدية

- **الكشوفات التحليلية:**

أ-حساب الأرباح والخسائر للتعهدات والمقاولات المنجزة (شركات المقاولات).

ب-كشف القطاعات التشغيلية في البيانات المالية

ج-كشوفات الحسابات القومية

- **كشف العمليات الجارية.**

أ- كشف إجمالي القيمة المضافة.

ب-كشف توزيع إجمالي القيمة المضافة.

ت-كشف تكوين رأس المال الثابت والإجمالي والتغيير في المخزون.

د- الكشوفات التحليلية الاخرى:

١- كشف الممتلكات والآلات والمعدات واندثاراتها

٢- كشف الاستثمارات العقارية واندثاراتها

٣- كشف الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي) واندثاراتها

٤- كشف الأصول الحية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة وإهلاكاتها

٥- الإنفاق الرأسمالي على الممتلكات والآلات والمعدات

٦- كشف المخزون.

٧- كشف المدينون.

- **كشف إجمالي الأرصدة المدينة.**
- **كشف تحليل الأرصدة المدينة (على مستوى كل حساب).**

٨- كشف النقود.

٩- كشف القروض المستلمة والممنوحة.

١٠-كشف الاستثمارات المالية.

١١-كشف الأصول غير الملموسة وإطفاءاتها

١٢-كشف الاحتياطيات.

١٣-كشف التخصيصات.

١٤-كشف الدائنون.

- كشف إجمالي الأرصدة الدائنة.
- كشف تحليل الأرصدة الدائنة (على مستوى كل حساب).

١٥-كشف دائنو توزيع الأرباح.

١٦-كشف الرواتب والأجور.

١٧-كشف المستلزمات السلعية.

١٨-كشف المستلزمات الخدمية.

١٩-كشف الاستخدامات الأخرى.

٢٠-كشف إيرادات النشاط الجاري.

٢١-كشف الإيرادات الأخرى.

٢٢-كشف توزيع الاستخدامات على مراكز الكلفة

٢٣-كشف المزايا العينية.

٢٤-كشف الحسابات المتقابلة المدينة والدائنة.

٢٥-كشف بأرصدة حسابات الخطة الاستثمارية.

٢٦-كشف بالمبالغ المصروفة على المشاريع الاستثمارية.

٢٧-كشف مقارنة الأرقام الرئيسية في الحسابات الختامية للسنوات الخمس الأخيرة.

٢٨-كشف بخلاصة التعهدات غير المنجزة.

عرض القوائم المالية

- **هيكل ومحتوى القوائم المالية:**

يجب أن تتضمن كل قائمة مالية من القوائم الرئيسية على المعلومات الآتية: -

أ- أسم (عنوان) القائمة وأسم الوحدة الاقتصادية المعدة لها القائمة.

ب- الإفصاح فيما إذا كانت القوائم للمشروع الواحد أو لمجموعة مشاريع (قوائم موحدة).

ج-الفترة الزمنية التي تغطيها القائمة.

د- العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية.

هـ-مستوى تجميع أو اختصار القيمة في القوائم المالية (الأرقام بالآلف الدنانير، أو ملايين الدنانير).

- **عرض القوائم المالية ومحتوياتها: -**

أ- قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية):

تظهر قائمة المركز المالي أو الميزانية الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للوحدة الاقتصادية بتاريخ معين ويتطلب المعيار ما يأتي:-

- **عرض الأصول والالتزامات في الميزانية مصنفة إلى متداولة وغير متداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية العمومية باستثناء الحالة التي يكون فيها عرض الأصول والالتزامات حسب سيولتها يوفر معلومات موثوقة وأكثر ملائمة من التصنيف إلى متداول وغير متداول عندها تعرض الأصول والالتزامات بشكل عام حسب سيولتها.**
- **بغض النظر عن طريقة العرض التي تبنتها الوحدة الاقتصادية فإنها ملزمة بالإفصاح عن الجزء الذي يتوقع استعادته (الأصول) أو الذي يتوقع تسويته (الالتزامات) بعد أكثر من (١٢) شهر، ففي هذه حالة وجود ذمم مدينة تستحق السداد بعد أكثر من (١٢) شهر فيتوجب عرض هذا الجزء بشكل منفصل عن باقي الذمم المدينة التي تستحق السداد خلال مدة (١٢) شهر.**

أولاً: الأصول غير المتداولة: هي الأصول التي لا تعتبر أصولاً متداولة، وهي غير معدة للاستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للوحدة الاقتصادية ويتم اقتنائها لتسيير أعمالها وللاستفادة من طاقتها الإنتاجية.

ثانياً: الإنفاق الرأسمالي: يشمل هذا الحساب كافة الاستثمارات التي تهدف إلى خلق طاقة إنتاجية ولم تتكامل بعد أو ما زالت في طور الاستصلاح أو الإنتاج أو الشراء أو النصب وحسب

طبيعة الأصل، ويشمل هذا الحساب أيضاً الأصول غير المتداولة غير المستغلة والموجودة في المخزن.

ثالثاً: الأصول المتداولة: يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (١) تصنيف الأصل على أنه متداول عندما ينطبق عليه واحد مما يأتي: -

(١) - عندما تحتفظ الوحدة الاقتصادية بالأصل لغايات تحصيلية أو بيعية أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية، والدورة التشغيلية هي عبارة عن المدة الزمنية المقدرة لشراء المواد الخام وتحويلها إلى سلعة وبيعها وتحصيل قيمتها نقداً.

(٢) - عندما تكون الغاية الأساسية من احتفاظ الوحدة الاقتصادية بالأصل لغايات المتاجرة به خلال فترة قصيرة أو خلال مدة (١٢) شهر من تاريخ الميزانية.

(٣) - في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو نقدية مكافئة، ولا يوجد قيود على استعماله.

رابعاً: الأصول الاخرى: وهي أصول لا يمكن تصنيفها ضمن الأصول المتداولة، أو الأصول غير المتداولة والتي لا تعتبر جزء من الدورة التشغيلية مثل (أصول ضريبية مؤجلة، تعويضات وغرامات مؤجلة ...الخ).

خامساً: الأصول غير الملموسة: وهي أصول ليس لها وجود مادي وطويلة الأجل وتمثل حقوق تتمتع بها الوحدة الاقتصادية كحقوق الامتياز والطبع والنشر والتأليف وبراءة الاختراع وشهرة المحل وحق استعمال العلامات التجارية.

سابعاً: الالتزامات غير المتداولة: وهي الالتزامات التي: -

(١) - لا يتم تسديدها أو تسييلها خلال الدورة العادية التشغيلية للوحدة الاقتصادية.

(٢) - تستحق خلال فترة أكثر من (١٢) شهر.

(٣) - لا يتم اقتنائها لأغراض المتاجرة.

(٤) - تلك التي يكون للوحدة الاقتصادية حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من (١٢) شهر.

ثامناً: الالتزامات المتداولة: يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (١) تصنيف الالتزامات على أنه التزام متداول عندما ينطبق عليه أحد الحالات الآتية: -

(١) - يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للوحدة الاقتصادية.

(٢) - يستحق السداد خلال فترة (١٢) شهر من تاريخ الميزانية.

(٣) – يحتفظ به لغايات المتاجرة.

(٤) – لا تستطيع الوحدة الاقتصادية تأجيل سداده لمدة تتجاوز (١٢) شهر.

تاسعاً: <u>الالتزامات الاخرى</u>: وهي التزامات لا يمكن تصنيفها ضمن الالتزامات المتداولة، أو الالتزامات غير المتداولة والتي لا تعتبر جزء من الدورة التشغيلية مثل (التزامات ضريبية مؤجلة، التزامات وغرامات مؤجلة ...الخ).

عاشراً: <u>المخصصات</u>: وتمثل أعباء حقيقية يصعب تحديد مقدارها على وجه الدقة، ويتمثل أما باستهلاك الأصول بسبب استخدامها في النشاط أو بانخفاض أقيامها أو مقابل مصروف يتعذر قياسه بدقة في نهاية السنة المالية.

أحد عشر: <u>حقوق الملكية</u>: تمثل حقوق المساهمين (حقوق الملكية) قيمة ما يمتلك أصحاب المشروع من أصول الوحدة الاقتصادية، وهي تبين صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة.

أسم الشركة/ أسم التشكيل .....

قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) كما في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
	١١	الأصول غير المتداولة		
	١١١	الممتلكات والآلات والمعدات	×××	×××
	٢٢١	ينزل: متراكم اندثار الممتلكات والآلات والمعدات	×××	×××
	٢٥١١١	بنزل: مخصص انخفاض الممتلكات والات والمعدات	×××	×××
		صافي الممتلكات والآلات والمعدات	×××	×××
	١١٢	العقارات الاستثمارية	×××	×××
	٢٢٢	ينزل متراكم اندثار العقارات الاستثمارية	×××	×××
	٢٥١١٢	ينزل: مخصص انخفاض العقارات الاستثمارية	×××	×××
		صافي العقارات الاستثمارية	×××	×××
	١١٣	الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي)	×××	×××
	٢٢٣	ينزل: متراكم اندثار الأصول غير المتداولة المستأجرة	×××	×××
	٢٥١١٣	مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة المستأجرة	×××	×××
		صافي الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي)	×××	×××
	١١٤	أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	×××	×××
	٢٥١١٤	مخصص انخفاض أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	×××	×××
		صافي أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	×××	×××
	١١٥	القروض والاستثمارات طويلة الآجل		
	١١٥١	القروض الممنوحة طويلة الأجل	×××	×××
	١١٥٢	الاستثمارات مالية	×××	×××
	٢٥١١٥	ينزل: مخصص انخفاض الاستثمارات المالية	×××	×××
		صافي الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية	×××	×××
		مجموع القروض وصافي الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية	×××	×××
	١١٦	عقود التعدين	×××	×××
	٢٢٦	ينزل: متراكم اندثار عقود التعدين الملموسة	×××	×××
	٢٢٩	ينزل: إطفاء عقود التعدين غير الملموسة	×××	×××
	٢٥١١٦	ينزل: مخصص انخفاض عقود التعدين	×××	×××
		صافي عقود التعدين	×××	×××
	١١٧	الممتلكات والآت والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة	×××	×××
	٢٢٧	ينـزل: متـراكم انـدثار الممتلكـات والآت والمعـدات الخاضـعة لسيطرة مشتركة	×××	×××
	٢٥١١٧	ينزل: مخصص انخفاض الممتلكات والآت والمعدات الخاضعة	×××	×××

أسم الشركة/ أسم التشكيل .....

قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) كما في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
		لسيطرة مشتركة		
		صافي الممتلكات والآت والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة	×××	×××
		مجموع الأصول غير المتداولة	×××	×××
	١٢	الإنفاق الرأسمالي		
	١٢١	الإنفاق الرأسمالي على الممتلكات والآلات والمعدات	×××	×××
	١٢٢	الإنفاق الرأسمالي على العقارات الاستثمارية	×××	×××
	١٢٣	الإنفاق الرأسمالي على الأصول غير المتداولة المستأجرة	×××	×××
	١٢٤	الإنفاق الرأسمالي على الأصول الحية لأغراض العرض والإنتاج	×××	×××
	١٢٥	إنفاق استثماري	×××	×××
	١٢٦	عقود التعدين	×××	×××
	١٢٧	الممتلكات والآلات والمعدات خاضعة لسيطرة مشتركة	×××	×××
		مجموع الإنفاق الرأسمالي	×××	×××
	١٣	الأصول المتداولة		
	١٣١	المخزون (عدا حـ/ ١٣١٨)	×××	×××
	٢٥١٢١	ينزل: مخصص انخفاض أسعار المخزون	×××	×××
		المخزون بالقيمة التحصيلية الصافية	×××	×××
	١٣١٨	اعتمادات مستندية لشراء مواد	×××	×××
		إجمالي المخزون	×××	×××
	١٣٢	الذمم المدينة	×××	×××
	٢٢٤	ينزل: الديون المشكوك في تحصيلها	×××	×××
		صافي الذمم المدينة	×××	×××
	١٣٣	أصول غير المتداولة معروضة للبيع أو محتفظ بها للتوزيع على الملاك	×××	×××
	٢٥٨١	ينزل: مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة معروضة للبيع أو محتفظ بها للتوزيع على الملاك	×××	×××
		صافي الأصول غير المتداولة معروضة للبيع أو محتفظ بها للتوزيع على الملاك	×××	×××
	١٣٤	النقود	×××	×××
	٢٥٧	ينزل: مخصص فروقات أسعار الصرف	×××	×××
		صافي النقود	×××	×××
	١٣٥	القروض والاستثمارات قصيرة الآجل	×××	×××

أسم الشركة/ أسم التشكيل .....

قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) كما في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
	١٣٥١	قروض ممنوحة قصيرة الاجل	×××	×××
	١٣٥٢	الاستثمارات في الأسهم والسندات والأوراق التجارية	×××	×××
		مجموع القروض والاستثمارات قصيرة الآجل	×××	×××
		مجموع الأصول المتداولة	×××	×××
	١٤	الأصول الاخرى		
	١٤١	أصول ضريبية مؤجلة	×××	×××
	١٤٢	تعويضات وغرامات مؤجلة	×××	×××
	١٤٣	حقوق التأجير طويلة الأجل	×××	×××
	١٤٥	استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	×××	×××
	٢٢٥	تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المقيمة من خلال الدخل الشامل الآخر	×××	×××
		الاستثمارات بالقيمة العادلة	×××	×××
	١٤٦	حقوق بيع البضائع وإعادة الشراء	×××	×××
	١٤٧	الحقوق في توزيعات أرباح الشركات الزميلة والتابعة	×××	×××
	١٤٨	الحقوق الناشئة عن العقود	×××	×××
		مجموع الأصول الاخرى	×××	×××
	١٥	الأصول غير الملموسة		
	١٥١	شهرة المحل	×××	×××
	١٥٢	حقوق اختراع	×××	×××
	١٥٣	حقوق الامتياز والتراخيص	×××	×××
	١٥٤	العلامة التجارية	×××	×××
	١٥٥	الأبحاث والتجارب	×××	×××
	١٥٦	حقوق النشر والطبع والتأليف	×××	×××
	١٥٧	حقوق عقود التأجير طويلة الأجل	×××	×××
	١٥٨	أصول غير ملموسة أخرى	×××	×××
		مجموع الأصول غير الملموسة	×××	×××
	٢٢٨	ينزل: متراكم إطفاء الأصول غير الملموسة	×××	×××
		صافي الأصول غير الملموسة	×××	×××
		مجموع الأصول	×××	×××
	١٨	الحسابات التنظيمية المؤجلة المدينة	×××	×××
	١٩	الحسابات المتقابلة المدينة	×××	×××

أسم الشركة/ أسم التشكيل .....

قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) كما في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
	٢١	الالتزامات غير المتداولة		
	٢١١	التزامات تمويل الممتلكات والالات والمعدات	×××	×××
	٢١٢	التزامات تمويل العقارات الاستثمارية	×××	×××
	٢١٣	التزامات تمويل عقود الإيجار	×××	×××
	٢١٤	التزامات تمويل اصول حية لاغراض العرض والانتاج والحراسة	×××	×××
	٢١٥	الالتزامات طويلة الآجل	×××	×××
		مجموع الالتزامات غير المتداولة	×××	×××
	٢٣	الالتزامات المتداولة		
	٢٣٢	الذمم الدائنة	×××	×××
	٢٣٤	المصارف الدائنة (جاري مكشوف)	×××	×××
	٢٣٥	الالتزامات قصيرة الأجل	×××	×××
		مجموع الالتزامات المتداولة	×××	×××
	٢٤	الالتزامات الاخرى		
	٢٤١	التزامات ضريبية مؤجلة	×××	×××
	٢٤٢	التزامات وغرامات مؤجلة	×××	×××
	٢٤٣	التزامات عقود إيجار	×××	×××
	٢٤٥	إيرادات مؤجلة	×××	×××
	٢٤٦	التزامات بيع البضائع وعقود الصرف المؤجلة	×××	×××
	٢٤٧	التزام منح حق استخدام الأصول غير الملموسة	×××	×××
	٢٤٨	الالتزامات الناشئة عن العقود	×××	×××
		مجموع الالتزامات الاخرى	×××	×××
	٢٥	التخصيصات		
	٢٥١	مخصص انخفاض الأصوال	×××	×××
	٢٥٢	مخصص الخسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز	×××	×××
	٢٥٣	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة وخدمات ما بعد البيع	×××	×××
	٢٥٤	مخصص مصروفات الشراء		
	٢٥٥	مخصص الالتزامات والمطالبات والغرامات	×××	×××
	٢٥٨	مخصصات متنوعة	×××	×××
		مجموع المخصصات	×××	×××
	٢٦	حقوق الملكية		
	٢٦١	رأس المال	×××	×××
	٢٦٢	رأس المال الإضافي (الاحتياطيات)	×××	×××

أسم الشركة/ أسم التشكيل .....

قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) كما في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
	٢٦٣	الأرباح المحتجزة	×××	×××
	٢٦٣١	الفائض المتراكم	×××	×××
	٢٦٣٢	العجز المتراكم	×××	×××
	٢٦٣٣	التغير بالسياسات المحاسبية والتقديرات وتصحيح الأخطاء	×××	×××
	٢٦٤	الدخل الشامل الآخر	×××	×××
		مجموع حقوق الملكية	×××	×××
		مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	×××	×××
	٢٨	الحسابات التنظيمية المؤجلة الدائنة	×××	×××
	٢٩	الحسابات المتقابلة الدائنة	×××	×××

ب- قائمة الدخل الشامل:

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة، وقد استخدم معيار المحاسبة الدولي رقم (١) مصطلح الربح أو الخسارة بدلاً من صافي الربح أو الخسارة للدلالة على الرقم الأخير الذي يظهر في قائمة الدخل، ويمثل رقم إجمالي الدخل الشامل التغير في حقوق الملكية خلال الفترة المالية الناجم عن عمليات وأحداث غير التغيرات الناجمة عن العمليات مع مالكي الوحدة الاقتصادية بصفتهم مالكين (مثل زيادة أو تخفيض رأس المال، وتوزيعات الأرباح) أي أن مجموع الدخل الشامل ما يأتي: -

- يجب أن تعرض قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل) إضافة إلى أقسام الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر ما يأتي: -
  (١) - الربح أو الخسارة.
  (٢) - إجمالي الدخل الآخر.
  (٣) - الدخل الشامل للفترة = الربح أو الخسارة للفترة المالية + الدخل الشامل الآخر.
- إذا عرضت الوحدة الاقتصادية قائمة منفصلة للربح أو الخسارة، فإنها لا تعرض قسم الربح أو الخسارة في القائمة التي تعرض الدخل الشامل.
- أي أن المعيار المحاسبي رقم (١) يسمح بعرض قائمة واحدة تسمى قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل)، أو عرض قائمتين الأولى قائمة الربح أو الخسارة للفترة المالية بشكل منفصل يليها قائمة الدخل الشامل تشمل (الربح أو خسارة الفترة يليها مكونات الدخل الشامل الآخر).

أولاً: بنود الدخل الشامل الآخر:

تمثل بنود دخل ومصاريف لم يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRSs) وتم الاعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية وتشمل ما يأتي: -

- التغيرات في فائض إعادة التقييم (فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بموجب (معيار المحاسبة الدولي رقم/١٦) والأصول غير الملموسة بموجب (معيار المحاسبة الدولي رقم/٣٨).
- إعادة قياس خطط المنافع المحددة بموجب (معيار المحاسبة الدولي رقم/١٩) منافع الموظفين.
- الأرباح والخسائر الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعمليات أجنبية بموجب (معيار المحاسبة الدولي رقم/٢١).
- الأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة قياس الأصول المالية المتوفرة للبيع.
- ربح أو خسارة الجزء الفعال من تحوط التدفقات النقدية بموجب (معيار المحاسبة الدولي رقم/٣٩).
- مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي يعزى للتغير في مخاطر الائتمان للالتزامات المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر بموجب (معيار المحاسبة الدولي رقم/٩) الأدوات المالية.

ثانياً: البنود الواجب عرضها بشكل منفصل ضمن قسم الربح أو الخسارة من قائمة الدخل الشامل أو في قائمة الربح أو الخسارة:

يجب أن يشمل قسم الربح أو الخسارة من قائمة الدخل الشامل أو قائمة الربح أو الخسارة بشكل منفصل كحد أدنى بنود تعرض المبالغ للفترة المالية عمايأتي: -

- الإيرادات.
- تكاليف التمويل.
- الأرباح والخسائر الناتجة عن إلغاء الاعتراف بالأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.
- حصة الوحدة الاقتصادية من الأرباح أو الخسائر في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والتي تم المحاسبة عليها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
- أي ربح أو خسارة ناتجة عن الفرق بين القيمة المسجلة (الدفترية) والقيمة العادلة في تاريخ إعادة تصنيف أصل مالي إلى فئة أصول مالية بالقيمة العادلة بموجب (معيار التقارير المالية رقم/٩).
- مصروف ضريبة الدخل.
- مبلغ برقم واحد للعمليات الموقوفة (غير المستمرة) بموجب معيار التقارير المالية رقم/ ٥).

ثالثاً: البنود الواجب عرضها ضمن قسم الدخل الشامل الأخر:

يجب أن يعرض قسم الدخل الشامل الآخر بنود مستقلة للدخل الشامل الآخر للفترة المالية مصنفة حسب طبيعتها، تتضمن حصة الوحدة الاقتصادية من الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية ومصنفة إلى مجموعتين وفقاً لما تتطلبه معايير التقارير المالية الدولية وكما مبين بالآتي: -

- مجموعة بنود الخل الشامل الآخر التي لا يسمح لاحقاً بإعادة تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة.
- مجموعة بنود الدخل الشامل الآخر التي يتم لاحقاً إعادة تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة عند تحقق شروط محددة.

كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (١) الإفصاح في قائمة الدخل الشامل عن البنود المبينة أدناه كتخصيصات ربح أو خسارة للفترة: –

– الربح أو الخسارة الذي ينسب إلى الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية)، مالكي الشركة الأم.

– إجمالي الدخل الشامل للفترة المالية الذي ينسب إلى الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية)، مالكي الشركة الأم.

يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل المرتبطة بكل بند من بنود الدخل الشامل الآخر، بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف أما في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات، ويمكن عرض مكونات قائمة الدخل الشامل الآخر كما يأتي: –

– بالصافي بعد الآثار الضريبية ذات العلاقة.

– بالمبالغ قبل الضريبة لكل بند من مكونات الدخل الشامل الآخر مع أظهار قيمة واحدة مبينة للمبلغ التراكمي لضريبة الدخل ذات العلاقة بتلك المكونات.

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن تعديلات إعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر، وتمثل إعادة تصنيف المبالغ المعترف بها كدخل شامل آخر في السابق وتم إعادة تصنيفها ضمن الأرباح والخسائر في الفترة اللاحقة.

رابعاً: <u>المعلومات التي يجب عرضها في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أو في الإيضاحات:</u>

إذا كانت بنود الدخل والمصروفات مادية (قيمتها مهمة نسبياً يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (١) الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل، وتشمل الحالات التي تؤدي إلى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل والمصروف ما يأتي: –

(١)– هبوط قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق (مصروف هبوط أسعار المخزون)، والمبالغ المعكوسة لهذه التخفيضات.

(٢)– تدني قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات إلى المبلغ القابل للاسترداد (خسارة التدني في القيمة).

(٣)– إعادة هيكلة أنشطة الوحدة الاقتصادية والمبالغ المعكوسة لأية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلية.

(٤)– أرباح أو خسائر بيع أو شطب أو التخلص من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

(٥)– نتيجة بيع الاستثمارات.

(٦)– نتائج العمليات الموقوفة.

(٧)– نتائج تسوية القضايا.

(٨)– المبالغ التي يتم عكسها للمخصصات.

خامساً: <u>طرق عرض المصروفات عند إعداد قائمة الدخل (الربح أو الخسارة للفترة المالية الحالية)</u>:

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (١) يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعرض تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف يعتمد على واحدة مما يأتي: –

(١)– طبيعة المصروف: ويتم تجميع المصروفات في بيان الدخل حسب طبيعتها (مثال ذلك الرواتب والأجور ومشتريات المواد وتكاليف النقل وتكاليف الإعلان والإهتلاك).

(٢)– وظيفة المصروف: أما أسلوب وظيفة المصروف أو تكلفة المبيعات حيث تصنف المصروفات بموجب هذا الأسلوب حسب وظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو التوزيع أو الأنشطة الإدارية).

ويجب اختيار الأسلوب الذي يوفر معلومات موثوقة وأكثر ملائمة والذي يعتمد على كل العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة الوحدة الاقتصادية، ويشجع المعيار على عرض ذلك التحليل في صلب قائمة الدخل ولا يلزم بذلك، مع العرض بأن تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعاً واستخداماً في معظم دول العالم، وعند أتباع أسلوب تصنيف المصروفات حسب وظيفتها يجب الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات، ونبين في أدناه قائمة الدخل الشامل حسب وظيفة المصروفات: –

<u>أسم الشركة/ التشكيل .....</u>

<u>قائمة الدخل الشامل وحسب التبويب الوظيفي للمصاريف للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/ ٢٠</u>

رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	السنة الحالية/ دينار	السنة السابقة/ دينار
٤١ – ٤٦	**إيرادات النشاط الجاري**	×××	×××
	<u>ينزل كلفة البضاعة المباعة</u>	×××	×××
٥	**كلفة الإنتاج**	×××	×××
٦	**كلفة الإنتاج**	×××	×××
	مخزون إنتاج غير تام أول المدة	×××	×××
٤١٧	**ينزل: إيراد بيع المخلفات والمنتجات العرضية**	×××	×××
	ينزل: مخزون إنتاج غير تام آخر المدة	×××	×××
	صافي كلفة الإنتاج خلال الفترة	×××	×××
	مخزون إنتاج تام أول المدة	×××	×××
	كلفة الإنتاج المعد للبيع	×××	×××
٣٥	**مشتريات بضائع وأراضي بغرض البيع خلال الفترة**	×××	×××
	مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع أول المدة	×××	×××
	كلفة البضاعة المعدة للبيع	×××	×××
	كلفة الإنتاج والبضائع والأراضي المعدة للبيع	×××	×××
	ينزل: مخزون إنتاج تام آخر المدة	×××	×××
	ينزل: مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع آخر المدة	×××	×××

	كلفة الإنتاج والبضاعة المباعة	×××	×××
٧	يضاف : كلفة الخدمات التسويقية	×××	×××
	كلفة النشاط الجاري	×××	×××
	فائض (عجز) الإنتاج والمتاجرة	×××	×××
٨	ينزل الكلف الخدمات الإدارية والتمويلية	×××	×××
	فائض (عجز) النشاط التشغيلي	×××	×××
٤٨و٤٩	تضاف الإيرادات التحويلية والاخرى	×××	×××
٣٨ و٣٩	تنزل: المصروفات التحويلية والاخرى (عدا حـ/ ٣٨٤١ وحـ/٣٨٤٢)	×××	×××
	الربح أو (الخسارة) قبل الضريبة	×××	×××
٣٨٤١	مصروف ضريبة الدخل	×××	×××
	الربح أو (الخسارة) بعد الضريبة	×××	×××
٢٦٤	الدخل الشامل الآخر		
٢٦٤١	فائض اعادة تقييم الاصول	×××	×××
٢٦٤٢	حصة المنشأة في الدخل الشامل الاخر للمنشآت الزميلة	×××	×××
٢٦٤٣	مكاسب وخسائر من خلال الدخل الشامل الاخر	×××	×××
٢٦٤٤	مكاسب وخسائر أسعار الصرف للعمليات الأجنبية	×××	×××
٢٦٤٥	مكاسب وخسائر تدوير الوفر الضريبي	×××	×××
	مجموع الدخل الشامل الآخر	×××	×××
	إجمالي الدخل الشامل	×××	×××
	ربح الفترة موزع إلى:		
	– حصة أسهم الشركة الأم	×××	×××
	– حصة الحقوق غير المسيطر عليها	×××	×××
	الدخل الشامل موزع إلى:		
	– حصة أسهم الشركة الأم	×××	×××
	– حصة الحقوق غير المسيطر عليها	×××	×××

أسم الشركة/ الدائرة .....

قائمة الدخل الشامل وحسب التبويب الطبيعي للمصاريف للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
٤١ – ٤٦	إيرادات النشاط الجاري	×××	×××
	تنزل: كلفة البضاعة المباعة		
٣١	الرواتب والأجور	×××	×××
٣٢	المستلزمات السلعية	×××	×××
٣٣	المستلزمات الخدمية	×××	×××
٣٤	مقاولات وخدمات	×××	×××
٣٧	الاندثارات	×××	×××
٣٨٤٢	رسوم الإنتاج	×××	×××
	مخزون إنتاج غير تام أول المدة	×××	×××
٤١٧	ينزل: إيرادات بيع المخلفات والمنتجات العرضية	×××	×××
	ينزل: مخزون إنتاج غير تام آخر المدة	×××	×××
	صافي كلفة الإنتاج خلال الفترة	×××	×××
	مخزون إنتاج تام أول المدة	×××	×××
	كلفة الإنتاج المعد للبيع	×××	×××
٣٥	مشتريات بضائع وأراضي بغرض البيع خلال الفترة	×××	×××
	مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع أول المدة	×××	×××
	كلفة البضاعة المعدة للبيع	×××	×××
	كلفة الإنتاج والبضائع والأراضي المعدة للبيع	×××	×××
	ينزل: مخزون إنتاج تام آخر المدة	×××	×××
	ينزل: مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع آخر المدة	×××	×××
٣٦	كلفة البضاعة المباعة	×××	×××
	مجمل الفائض (العجز) الإنتاج والمتاجرة للنشاط التشغيلي	×××	×××
٤٨	تضاف الإيرادات التحويلية والاخرى	×××	×××
٣٨	تنزل: المصروفات التحويلية والاخرى(عدا حـ/ ٣٨٤١ وحـ/٣٨٤٢)	×××	×××
	الربح أو (الخسارة) قبل الضريبة	×××	×××
٣٨٤١	مصروف ضريبة الدخل	×××	×××
	الربح أو (الخسارة) بعد الضريبة	×××	×××

٢٦٤	**الدخل الشامل الآخر**		
٢٦٤١	**فائض اعادة تقييم الاصول**	×××	×××
٢٦٤٢	**حصة المنشأة في الدخل الشامل الاخر للمنشآت الزميلة**	×××	×××
٢٦٤٣	**مكاسب وخسائر من خلال الدخل الشامل الاخر**	×××	×××
٢٦٤٤	**مكاسب وخسائر أسعار الصرف للعمليات الأجنبية**	×××	×××
٢٦٤٥	**مكاسب وخسائر تدوير الوفر الضريبي**	×××	×××
	مجموع الدخل الشامل الآخر	×××	×××
	إجمالي الدخل الشامل	×××	×××
	ربح الفترة موزع إلى:		
	– حصة أسهم الشركة الأم	×××	×××
	– حصة الحقوق غير المسيطر عليها	×××	×××
	الدخل الشامل موزع إلى:		
	– حصة أسهم الشركة الأم	×××	×××
	– حصة الحقوق غير المسيطر عليها	×××	×××

أسم الشركة/ الدائرة .....

قائمة الدخل الشامل للسنة المالية المنتهية في ٢٠ /١٢/٣١

رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
٤١ – ٤٦	إيرادات النشاط الجاري	×××	×××
٣٦	تنزل:كلفة البضاعة المباعة	×××	×××
	مجمل الفائض (العجز) الإنتاج والمتاجرة للنشاط التشغيلي	×××	×××
٤٨	تضاف الإيرادات التحويلية والاخرى	×××	×××
٣٨	تنزل: المصروفات التحويلية والاخرى (عدا حـ/ ٣٨٤١)	×××	×××
	الربح أو (الخسارة) قبل الضريبة	×××	×××
٣٨٤١	مصروف ضريبة الدخل	×××	×××
	الربح أو (الخسارة) بعد الضريبة	×××	×××
٢٦٤	الدخل الشامل الآخر		
٢٦٤١	فائض اعادة تقييم الاصول	×××	×××
٢٦٤٢	حصة المنشأة في الدخل الشامل الاخر للمنشآت الزميلة	×××	×××
٢٦٤٣	مكاسب وخسائر من خلال الدخل الشامل الاخر	×××	×××
٢٦٤٤	مكاسب وخسائر أسعار الصرف للعمليات الأجنبية	×××	×××
٢٦٤٥	مكاسب وخسائر تدوير الوفر الضريبي	×××	×××
	مجموع الدخل الشامل الآخر	×××	×××
	إجمالي الدخل الشامل	×××	×××
	** ربح الفترة موزع إلى:		
	– حصة أسهم الشركة الأم	×××	×××
	– حصة الحقوق غير المسيطر عليها	×××	×××
	** الدخل الشامل موزع إلى:		
	– حصة أسهم الشركة الأم	×××	×××
	– حصة الحقوق غير المسيطر عليها	×××	×××

ج- قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

يجب على الوحدات الاقتصادية عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية على أن تتضمن ما يأتي:

أولاً: إجمالي الدخل الشامل للفترة مبيناً بشكل منفصل المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم والمبالغ التي تعود إلى الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).

ثانياً: لكل بند من بنود حقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي المعترف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٨).

ثالثاً: تسوية لمبالغ البنود الواردة ضمن حقوق الملكية بين القيمة المسجلة في بداية الفترة المالية ونهايتها وبشكل منفصل يجب الإفصاح عن التغيرات الناجمة عن: -

- الأرباح والخسائر.
- كل بند من مكونات الدخل الشامل.
- المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين، بحيث تظهر بشكل منفصل المساهمات (زيادة رأس المال) والتوزيعات على المالكين والتغير في حقوق المالكين في الشركات التابعة التي لا ينتج عنها فقدان السيطرة على الشركة التابعة.

وفيما يأتي إنموذج قائمة التغيرات في حقوق الملكية: -

شركة .....

قائمة التغيرات في حقوق الملكية كما في ١٢/٣١/ ٢

التفاصيل	رأس المال (عدا حـ/٢٦١٥)	رأس المال الإضافي	الأرباح المحتجزة	الدخل الشامل الآخر	*الحصص خارج السيطرة	المجموع
رقم الدليل المحاسبي	٢٦١	٢٦٢	٢٦٣	٢٦٤	٢٦١٥	
الرصيد كما في ١/١	×××	×××	×××	×××	×××	×××
فائض إعادة التقييم				×××		×××
ربح الفترة/ خسارة الفترة			×××			×××
توزيعات أرباح			×××			×××
احتياطي قانوني		×××	(×××)			٠
إصدار أسهم	×××	(×××)				٠
ينزل إطفاء خسائر متراكمة			(×××)			(×××)
صافي التغير بالسياسات المحاسبية والتقديرات وتصحيح الأخطاء			(×××)			٠
* صافي الزيادة في حقوق الأقلية					×××	×××
الرصيد كما في ١٢/٣١	×××	×××	×××	×××	×××	×××

* يدرج هذا الحقل في الشركات القابضة والتابعة فقط

وزارة .....

شركة .....

قائمة التغيرات في حقوق الملكية كما في ١٢/٣١/ ٢

أسم الحساب	رقم الدليل	الرصيد كما في ١/١	التغير في الدخل الشامل الآخر	ربح (خسارة) الفترة	توزيعات أرباح	التغير في الاحتياطي	التغير في رأس المال	ينزل إطفاء خسائر متراكمة	صافي التغير بالسياسات المحاسبية	* صافي الزيادة في حقوق الأقلية	الرصيد كما في ١٢/٣١
رأس المال (عدا حـ/ ٢٦١٥)	٢٦١	×××					×××				×××
رأس المال المدفوع	٢٦١١	×××					×××				×××
رأس المال المتبرع به	٢٦١٢	×××									×××
رأس المال التشغيلي (صافي موجودات)	٢٦١٣	×××									×××
رأس المال الاجتماعي	٢٦١٤	×××									×××
الحصص خارج السيطرة	٢٦١٥	×××								×××	×××
رأس المال الإضافي	٢٦٢	×××				×××					×××
علاوة إصدار الأسهم والسندات	٢٦٢١	×××					×××				×××
احتياطيات رأسمالية	٢٦٢٢	×××									×××
احتياطي التوسعات	٢٦٢٢١	×××					(×××)				×××
احتياطي استبدال الأصول غير المتداولة	٢٦٢٢٢	×××				×××					
احتياطي عام	٢٦٢٣	×××									×××
احتياطي قانوني	٢٦٢٥	×××				×××					×××
احتياطيات متنوعة	٢٦٢٧	×××									×××
الأرباح المحتجزة	٢٦٣	×××		×××	(×××)				(×××)		×××
الفائض المتراكم	٢٦٣١	×××		×××	(×××)			(×××)			×××

وزارة .....

شركة .....

قائمة التغيرات في حقوق الملكية كما في ١٢/٣١/ ٢

أسم الحساب	رقم الدليل	الرصيد كما في ١/١	التغير في الدخل الشامل الآخر	ربح (خسارة) الفترة	توزيعات أرباح	التغير في الاحتياطي	التغير في رأس المال	ينزل إطفاء خسائر متراكمة	صافي التغير بالسياسات المحاسبية	* صافي الزيادة في حقوق الأقلية	الرصيد كما في ١٢/٣١
العجز المتراكم	٢٦٣٢	×××		(×××)				×××			(×××)
التغير بالسياسات المحاسبية والتقديرات وتصحيح الأخطاء	٢٦٣٣										
الدخل الشامل الآخر	٢٦٤	×××	×××								×××
فائض إعادة تقييم الأصول	٢٦٤١	×××	×××								×××
حصة المنشأة في الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة	٢٦٤٢	×××	×××								×××
مكاسب وخسائر من خلال الدخل الشامل الآخر	٢٦٤٣	×××	×××								×××
مكاسب وخسائر أسعار الصرف للعمليات الاجنبية	٢٦٤٤	×××	×××								×××
مكاسب وخسائر تدوير الوفر الضريبي	٢٦٥	×××							×××		×××
المجموع		×××	×××	×××	(×××)	×××	×××	×××	٠	٠	×××

* يدرج هذا الحقل في الشركات القابضة والتابعة فقط

د- قائمة التدفقات النقدية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٧):

يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعد قائمة التدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، ويجب أن تعرضها كجزء لا يتجزأ من قوائمها المالية لكل فترة تعرض عنها القوائم المالية.

- التعريفات:
  - النقد: يشمل النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب (الحسابات الجارية لدى المصارف).
  - معادلات النقد: هي استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة، ويحتفظ بمعادلات النقد لغرض الوفاء بالالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لمجرد الاستثمار، ويستبعد من التدفقات النقدية الحركة بين البنود التي تشكل نقد ومعادلاته.
  - التدفقات النقدية: هي التدفقات الداخلة والخارجة من النقد ومعادلات النقد.
  - الأنشطة التشغيلية: هي أنشطة الوحدة الاقتصادية الرئيسية المنتجة للإيراد والأنشطة الاخرى التي لا تعد أنشطة استثمارية أو تمويلية.
  - الأنشطة الاستثمارية: هي اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الاخرى غير المتضمنة في معادلات النقد.
  - الأنشطة التمويلية: هي أنشطة ينتج عنها تغيرات في حجم وتكوين حقوق الملكية المساهم بها واقتراض الوحدة الاقتصادية.

- طرق عرض قائمة التدفقات النقدية:

هناك طريقتان لعرض قائمة التدفقات النقدية هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة والاختلاف بين الطريقتين يكمن في طريقة احتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهو لا يختلف في كلتا الطريقتين، وبالتالي يتوجب على الوحدة الاقتصادية عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام إحدى الطريقتين المبينة بالآتي: -

(١) -الطريقة المباشرة: وبموجبها يفصح عن التبويبات الرئيسية من إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية ويجري الحصول على هذه التبويبات مما يأتي: -

(أ)- السجلات المحاسبية (سجل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة).

(ب)- تعديل المبيعات وكلفة المبيعات (إيرادات الفوائد وما شابهها ومصاريف الفوائد وما شابهها في المؤسسات المالية)، وأية مفردات في قائمة الدخل بآثار: -

أولاً: التغيرات الحاصلة خلال الفترة على الخزين والمدينين والدائنين عن النشاطات التشغيلية.

ثانياً: المفردات غير النقدية الأخرى.

رابعاً: المفردات الأخرى التي تكون آثارها النقدية تدفقات النقدية استثمارية أو تمويلية.

(ج)- اعتماد إنموذج كشف التدفق النقدي المبين بالآتي: -

(د)- يفضل استخدام الطريقة المباشرة في عرض التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية لأنها تقدم معلومات اشمل في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من تلك تقدمها الطريقة غير المباشرة.

شركة .....

*** قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في ٣١ / كانون الأول / ٢٠**

رقم الدليل	أسم الحساب	دينـار	دينـار	دينـار
	التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية :			
	النقد المستلم من :-			
٤١-٤٥	إيرادات النشاط الجاري(عداحـ/٤٣٥، ٤٣٩)	×××		
٤٨	إيرادات التحويلية (عدا حـ/٤٨١ ، ٤٨٣)	×××		
١٣٢	المدينون	×××	×××	
	تنزل : المدفوعات النقدية عن :-			
٣١-٣٥	الاستخدامات	×××		
٣٨	المصروفات التحويلية (عدا حـ/٣٨١ ، ٣٨٣ ، ٣٨٤)	×××		
١٣١	المخزون (رصيد آخر الفترة – رصيد أول الفترة)			
٣٨٤	الضرائب والرسوم	×××		
٢٣٢	الدائنون (عدا حـ/٢٣٢٥، ٢٣٢٨)	×××	×××	
	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة التشغيلية			×××
	التدفق النقدي عن الأنشطة الاستثمارية :			
	النقد المستلم من :-			
١١١	بيع الممتلكات والآلات والمعدات (القيمة البيعية المستلمة)	×××		
١١٢	بيع العقارات الاستثمارية	×××		
١١٤	بيع الأصول الحية	×××		
١١٥١	استرداد القروض الممنوحة والسلف المقدمة	×××		
١١٥٢	القيمة النقدية لبيع الاستثمارات	×××		
٤٣٥	أرباح الاستثمارات المالية وفروقات أسعار الصرف الأجنبية	×××		
٤٩١	المكاسب الرأسمالية	×××		
١٢	بيع الإنفاق الرأسمالي	×××		
١٣٢٥	مدينو النشاط غير الجاري	×××	×××	
	تنزل: المدفوعات النقدية عن:-			
١٢	الإنفاق الرأسمالي	×××		
٢٣٢٥	دائنو النشاط غير الجاري	×××		
١٣٥١	قروض ممنوحة قصيرة الأجل	×××		
١٣٥٢	الاستثمارات في الأسهم والسندات والأوراق التجارية	×××		
٣٩١	الخسائر الرأسمالية	×××		
			×××	
	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الاستثمارية			×××
	المجموع ما قبله			×××

تابع / كشف التدفق النقدي كما في ٣١ / كانون الأول / ٢٠

رقم الدليل	أسم الحساب	دينـار	دينـار	دينـار
	المجموع ما بعده			×××
	التدفق النقدي عن الأنشطة التمويلية :			
	النقد المستلم من :-			
٤٨١	منح تمويلية	×××		
٢٦١١	المتحصلات النقدية من إصدار أسهم وأدوات حقوق الملكية	×××		
٢٣٥١	قروض مستلمة	×××	×××	
	تنزل: المدفوعات النقدية عن:-			
	التدفقات النقدية عن المبالغ المحتجزة في حساب الاحتياطيات			
٣٨١	المساهمة في نفقات الوحدات الاقتصادية الرئيسية أو التابعة	×××		
٢٦١١	المدفوعات النقدية من استرداد الأسهم وأدوات حقوق الملكية			
٢٣٥١	تسديد القروض المستلمة	×××		
٢٣٢٨	الأرباح الموزعة	×××	×××	
	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة التمويلية			×××
	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الثلاث (التشغيلية ، الاستثمارية ، التمويلية)			×××
٤٣٩٥	**أثر التغيرات في سعر الصرف على النقد ومعادلاته**			×××
	يضاف : رصيد النقد ومعادلاته كما في ١ / ١ / ٢٠			×××
	رصيد النقد ومعادلاته كما في ٣١ / ١٢ / ٢٠			×××

*** يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعد كشف التدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات هذا النظام ومعيار المحاسبة الدولي رقم (٧) أو ما يحل محله، ويجب أن تعرضها كجزء لا يتجزأ من قوائمها المالية لكل فترة تعرض عنها القوائم المالية.**

*** يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح عن مبلغ الأرصدة الهامة من النقد ومعادلاته المحتفظ بها والتي لا تكون متاحة للاستخدام.**

*** يتم تنظيم كشف التدفق النقدي من واقع سجل خاص بالتدفقات النقدية يمسك من قبل الإدارة المعنية في الوحدة الاقتصادية**

(٢) -<u>الطريقة غير المباشرة: وبموجبها يعدل صافي الربح أو الخسارة بآثار المعاملات الآتية:-</u>

(أ) التغيرات خلال الفترة على الخزين والمدينين والدائنين عن العمليات التشغيلية.

(ب) المفردات غير النقدية مثل الاندثارات، المخصصات، الضرائب المؤجلة، أرباح وخسائر العملة الأجنبية غير المتحققة.

(ج)جميع المفردات الأخرى التي تكون آثارها النقدية تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

ويمكن عرض هذه الطريقة ببيان الإيرادات والمصاريف الظاهرة في كشف الدخل والتغيرات الحاصلة خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين عن العمليات التشغيلية.

*** كشف التدفق النقدي للسنة المنتهية في ٣١ / كانون الأول / ٢٠**

رقم الدليل	أسم الحساب	دينـار	دينـار	دينـار
	التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية :			
	صافي الربح (الخسارة) يضاف (ينزل) التغيرات خلال الفترة على:			
١٣١	**المخزون**			
١٣٢	**المدينون**			
٢٣٢	**الدائنون**			
٢٤	**الالتزامات الاخرى**			
٢٥	**التخصيصات**			
	ينـزل/ يضـاف: الإيـرادات والمصـروفات غيـر النقديـة مثـل (الاندثارات، وغيرها...)			
	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة التشغيلية			×××
	التدفق النقدي عن الأنشطة الاستثمارية :			
	النقد المستلم من :-			
١١١	بيع الممتلكات والآلات والمعدات (القيمة البيعية المستلمة)	×××		
١١٢	بيع العقارات الاستثمارية	×××		
١١٤	بيع الأصول الحية	×××		
١١٥١	استرداد القروض الممنوحة والسلف المقدمة	×××		
١١٥٢	القيمة النقدية لبيع الاستثمارات	×××		
٤٣٩٢	أربـاح الاسـتثمارات الماليـة المصـنفة بالقيمـة العادلـة مـن خـلال الأرباح والخسائر	×××		
٤٩١	المكاسب الرأسمالية	×××		
١٢	بيع الإنفاق الرأسمالي	×××		
١٣٢٥	مدينو النشاط غير الجاري	×××	×××	
	تنزل: المدفوعات النقدية عن:-			
١٢	الإنفاق الرأسمالي	×××		
٢٣٢٥	دائنو النشاط غير الجاري	×××		
١٣٥١	قروض ممنوحة قصيرة الأجل	×××		
١٣٥٢	الاستثمارات في الأسهم والسندات والأوراق التجارية	×××		
٣٩١	الخسائر الرأسمالية	×××	×××	
	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الاستثمارية			×××
	المجموع ما قبله			×××

تابع / كشف التدفق النقدي كما في ٣١ / كانون الأول / ٢٠

رقم الدليل	أسم الحساب	دينـار	دينـار	دينـار
	المجموع ما بعده			×××
	التدفق النقدي عن الأنشطة التمويلية :			
	النقد المستلم من :-			
٤٨٢	منح تمويلية	×××		
٢٦١١	المتحصلات النقدية من إصدار أسهم وأدوات حقوق الملكية	×××		
٢٣٥١	قروض مستلمة	×××	×××	
	تنزل: المدفوعات النقدية عن:-			
	التدفقات النقدية عن المبالغ المحتجزة في حساب الاحتياطيات			
٣٨٢	المساهمة في نفقات الوحدات المركزية	×××		
٢٦١١	المدفوعات النقدية من استرداد الأسهم وأدوات حقوق الملكية			
٢٣٥١	تسديد القروض المستلمة	×××		
٢٣٢٨	الأرباح الموزعة	×××	×××	
	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة التمويلية			×××
	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الثلاث (التشغيلية ، الاستثمارية ، التمويلية)			×××
٤٣٩٥	**أثر التغيرات في سعر الصرف على النقد ومعادلاته**			×××
	يضاف : رصيد النقد ومعادلاته كما في ١ / ١ / ٢٠			×××
	رصيد النقد ومعادلاته كما في ٣١ / ١٢ / ٢٠			×××

*** يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعد كشف التدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات هذا النظام ومعيار المحاسبة الدولي رقم (٧) أو ما يحل محله، ويجب أن تعرضها كجزء لا يتجزأ من قوائمها المالية لكل فترة تعرض عنها القوائم المالية.**

*** يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح عن مبلغ الأرصدة الهامة من النقد ومعادلاته المحتفظ بها والتي لا تكون متاحة للاستخدام.**

*** يتم تنظيم كشف التدفق النقدي من وقع سجل خاص بالتدفقات النقدية يمسك من قبل الإدارة المعنية في الوحدة الاقتصادية**

الكشوفات التحليلية الأخرى

أسم الشركة / الدائرة .....

*** حساب الأرباح والخسائر للتعهدات والمقاولات المنجزة**

ت	اسم المشروع	الإيرادات (٤١-٤٥) دينـار	المصروفات (٣١-٣٤) دينـار	الربح(الخسارة) دينـار
١-		×××	×××	×××
٢-		×××	×××	×××
٣-		×××	×××	×××
٤-		×××	×××	×××
٥-		×××	×××	×××
٦-		×××	×××	×××
٧-		×××	×××	×××
٨-		×××	×××	×××
٩-		×××	×××	×××
	المجموع	×××	×××	×××
٤٦	يضاف: كلف الانتاج المحول إلى المخازن			×××
٣٥	ينزل: مشتريات بضائع وأراضي بغرض البيع			×××
	مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع أول المدة			×××
	مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع أخر المدة			×××
	كلفة البضائع المعدة للبيع			×××
٣٦	كلفة البضائع المباعة			×××
	تضاف: الإيرادات الجارية			×××
٤٢	إيرادات النشاط التجاري			×××
٤٣	إيرادات النشاط الخدمي			×××
٤٤	إيرادات التشغيل للغير			×××
٤٥	كلفة الموجودات المصنعة داخلياً			×××
	تنزل: المصروفات الجارية			
٣٧	الاندثارات			×××
	مجمل الفائض (العجز) لنشاط التشييد والمتاجرة			×××
	تضاف الإيرادات التحويلية والاخرى			
٤٨	الإيرادات التحويلية			×××
٤٩	الإيرادات الاخرى			×××
	تنزل المصروفات التحويلية والاخرى:			
٣٨	المصروفات التحويلية			×××
٣٩	المصروفات الاخرى			×××
	صافي الربح أو (الخسارة)			×××

*** يعد هذا الكشف من قبل شركات المقاولات.**

كشف القطاعات التشغيلية في البيانات المالية لسنة/ ٢٠

التفاصيل	القطاع التشغيلي ١	القطاع التشغيلي ٢	القطاع التشغيلي ٣
إيرادات النشاط الجاري			
كلفة النشاط الجاري			
نتيجة النشاط الجاري			
الإيرادات التحويلية والاخرى			
المصروفات التحويلية والاخرى			
صافي نتيجة النشاط			
الأصول غير المتداولة			
الأصول المتداولة			
إجمالي الأصول			
المطلوبات المتداولة			
المطلوبات غير المتداولة			
إجمالي المطلوبات			

ملاحظة: يمكن إضافة أي تفاصيل عند الحاجة وحسب الفئات الواردة أعلاه والأنشطة التي تمارسها تلك القطاعات.

كشف العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الأول/ ٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
		الإيرادات الجارية		
١٧	٤١-٤٦	إيرادات النشاط الجاري	×××	×××
	٢٩٤	حسابات النتيجة المتقابلة الدائنة		
٢١	٢٩٤١	مقابل فرق الإيجار المحتسب	×××	×××
٢١	٢٩٤٢	مقابل فرق الفوائد المحتسبة	×××	×××
٢١	٢٩٤٣	مقابل فرق تقويم تغير مخزون الإنتاج التام	×××	×××
٢١	٢٩٤٤	مقابل فرق تقويم تغير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع	×××	×××
			×××	×××
			×××	×××
		المصروفات الجارية		
١٣	٣١	الرواتب والأجور	×××	×××
١٤	٣٢	المستلزمات السلعية	×××	×××
١٥	٣٣	المستلزمات الخدمية	×××	×××
١٦	٣٤	مقاولات وخدمات	×××	×××
١٦	٣٥	مشتريات البضائع والاراضي بغرض البيع	×××	×××
	٣٦	كلفة البضاعة المباعة	×××	×××
١	٣٧	الاندثارات	×××	×××
١٦	٣٨٤	الضرائب والرسوم	×××	×××
			×××	×××
		فائض(عجز) العمليات الجارية(المرحلة الأولى)	×××	×××
		فـائض(عجز) العمليـات الجاريـة(منقول مـن المرحلة الأولى)	×××	×××
		حسابات النتيجة المتقابلة المدينة		
٢١	١٩٤١	فرق الإيجار المحتسب	×××	×××
٢١	١٩٤٢	فرق الفوائد المحتسبة	×××	×××
٢١	١٩٤٣	فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	×××	×××
٢١	١٩٤٤	**فـرق تقـويم التغيـر فـي مخـزون بضـائع واراضي بغرض البيع**	×××	×××
			×××	×××
		المجموع ما قبله	×××	×××

تابع / كشف العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الأول/ ٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
		المجموع ما بعده	×××	×××
		تضاف الإيرادات التحويلية والأخرى		
	٤٨	الإيرادات التحويلية	×××	×××
	٤٩	الإيرادات الأخرى	×××	×××
			×××	×××
		تنزل : المصروفات التحويلية والأخرى		
١٦	٣٨	المصروفات التحويلية(عدا حساب ٣٨٤)	×××	×××
١٦	٣٩	المصروفات الأخرى	×××	×××
			×××	×××
		الفـائض القابـل للتوزيع(صـافي العجـز) المرحلة الثانية	×××	×××

كشف إجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الإنتاج للسنة المالية المنتهية في٣١/كانون الأول/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	دينـار
	(١) الموارد	
٤١	إيرادات نشاط الإنتاج السلعي	×××
٤٢	إيرادات النشاط التجاري	×××
٤٣	إيرادات النشاط الخدمي	×××
٤٤	إيرادات التشغيل للغير	×××
٤٥	كلفة الموجودات المصنعة داخلياً	×××
٤٦	كلفة الانتاج المحول الى المخازن	×××
٢٩٤٣	مقابل فرق تقويم تغير مخزون الإنتاج التام	×××
٢٩٤٤	مقابل فرق تقويم تغير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع	×××
	إجمالي الموارد	×××
	(٢) مستلزمات الإنتاج	
٣٢	المستلزمات السلعية	×××
٣٣	المستلزمات الخدمية	×××
٣٤	مقاولات وخدمات	×××
٣٥	مشتريات البضائع والاراضي بغرض البيع	×××
		×××
	(٣) إجمالي القيمة المضافة بسعر السوق= (١) –(٢)	×××
٣٨٤	تنزل : الضرائب والرسوم(غير المباشرة)	×××
	(٤) إجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الإنتاج	×××

كشف توزيع إجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الإنتاج

للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الأول/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	دينـار
	عائد العمل	
٣١	(١) رواتب وأجور نقدية	
	(٢) مزايا عينية (بموجب كشف رقم/٢٠)	
	خدمات اجتماعية متنوعة	
٣٧	الاندثارات	
	فائض العمليات	
	إجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الإنتاج	

كشف الممتلكات والآلات والمعدات واندثاراتها كما في ١٢/٣١/ ٢٠

كشف رقم (١)

الممتلكات والآلات والمعدات	أراضي	مباني وإنشاءات وطرق	الآلات والمعدات	وسائط نقل وانتقال	عدد وقوالب	أثاث وأجهزة مكاتب	ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة	الممتلكات وآلات والمعدات لدى الغير	المجموع
١١١	١١١١	١١١٢	١١١٣	١١١٤	١١١٥	١١١٦	١١١٧	١١١٨	
	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار
القيمة المسجلة كما في ١/١									
يضاف : الإضافات									
ينزل:									
ينزل: القيمة المسجلة للأصول المحذوفة									
تعديلات القيمة العادلة									
القيمة المسجلة كما في ١٢/٣١									
ينزل:متراكم الاندثار كما في ١/١									
اندثار الفترة									
تنزل : الاندثار المحول إلى حساب الاحتياطيات/ إحتياطي إستبدال الأصول غير المتداولةالاندثارات المتراكمة للأصول المشطوبة والمباعة									
متراكم الاندثار كما في ١٢/٣١									
ينزل: مخصص انخفاض قيمة الممتلكات والآلات والمعدات واندثاراتها كما في ١/١									
التسويات القيدية خلال الفترة									
مخصص انخفاض قيمة الممتلكات والآلات والمعدات واندثاراتها كما في ١٢/٣١									
القيمة الدفترية كما في ١٢/٣١									

كشف الاستثمارات العقارية واندثاراتها كما في ١٢/٣١/ ٢٠كشف رقم (٢)

العقارات الاستثمارية ١١٢	الأراضي ١١٢١	مباني وإنشاءات وطرق ١١٢٢	المجموع
	دينار	دينار	دينار
القيمة المسجلة كما في ١/١			
يضاف: الإضافات			
ينزل: القيمة المسجلة للأصول المحذوفة			
تعديلات القيمة العادلة			
القيمة المسجلة كما في ١٢/٣١			
ينزل:			
متراكم الاندثار كما في ١/١			
اندثار الفترة			
متراكم الاندثار كما في ١٢/٣١			
مخصص انخفاض قيمة العقارات الاستثمارية كما في ١/١			
التسويات القيدية خلال الفترة			
مخصص انخفاض قيمة العقارات الاستثمارية كما في ١٢/٣١			
القيمة الدفترية كما في ١٢/٣١			

كشف الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي) واندثاراتها كما في ١٢/٣١/ ٢٠ كشف رقم (٣)

الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تمويلي	أراضي	مباني وإنشاءات وطرق	الآلات والمعدات	وسائط نقل وانتقال	عدد وقوالب	أثاث وأجهزة مكاتب	المجموع
١١٣١	١١٣١١	١١٣١٢	١١٣١٣	١١٣١٤	١١٣١٥	١١٣١٦	
	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار
القيمة المسجلة كما في ١/١							
يضاف : الإضافات							
ينزل: القيمة المسجلة للأصول المحذوفة							
تعديلات القيمة العادلة							
القيمة المسجلة كما في ١٢/٣١							
ينزل:							
متراكم الاندثار كما في ١/١							
اندثار الفترة							
متراكم الاندثار كما في ١٢/٣١							
مخصص انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تمويلي كما في ١/١							
التسويات القيدية خلال الفترة							
مخصص انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تمويلي كما في ١٢/٣١							
القيمة الدفترية كما في ١٢/٣١							

كشف رقم (٤)

كشف الأصول الحية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة وإهلاكاتها كما في ١٢/٣١/ ٢٠

أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة ١١٤	نباتات لأغراض العرض والانتاج ١١٤١		حيوانات لأغراض العرض والإنتاج والحراسة ١١٤٢			المجموع
	نباتات لأغراض العرض ١١٤١١	نباتات لأغراض الإنتاج ١١٤١٢	حيوانات لأغراض العرض ١١٤٢١	حيوانات لأغراض الإنتاج ١١٤٢٢	حيوانات لأغراض الحراسة ١١٤٢٣	
القيمة المسجلة كما في ١/١						
يضاف : الإضافات						
يطرح : القيمة المسجلة للأصول المحذوفة						
تعديلات القيمة العادلة						
القيمة المسجلة كما في ١٢/٣١						
يطرح: متراكم الاهلاك كما في ١/١						
اهلاك الفترة						
متراكم الاهلاك كما في ١٢/٣١						
مخصص انخفاض قيمة الأصول الحية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة كما في ١/١						
التسويات القيدية خلال الفترة						
مخصص انخفاض قيمة الأصول الحية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة كما في ١٢/٣١						
القيمة الدفترية كما في ١٢/٣١						

كشف رقم (٥)

الإنفاق الرأسمالي على الممتلكات والآلات والمعدات كما في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	مشروع	مشروع	مشروع	مشروع
١٢١	الإنفاق الرأسمالي على الممتلكات والآلات والمعدات	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢١١	أراضي	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢١٢	مباني وإنشاءات وطرق	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢١٣	آلات ومعدات	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢١٤	وسائط نقل وانتقال	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢١٥	عدد وقوالب	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢١٦	أثاث وأجهزة مكاتب	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢١٧	ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٢	الإنفاق الرأسمالي على العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الإيجار)	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٢١	أراضي	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٢٢	مباني	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٣	الإنفاق الرأسمالي على الأصول غير المتداولة المستأجرة (ايجار تمويلي)	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٤	الإنفاق الرأسمالي على الأصول الحية لأغراض العرض والإنتاج	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٤١	نباتات لأغراض العرض والإنتاج	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٤٢	حيوانات لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٥	إنفاق استثماري	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٥١	دفعات مقدمة	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٥٢	اعتمادات مستندية لشراء أصول غير متداولة	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٥٣	أصول غير متداولة بطريق الشحن	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٦	عقود التعدين	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٦١	عقود التعدين غير المؤكدة	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٦٢	عقود التعدين المؤكدة	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٧	الممتلكات والآلات والمعدات خاضعة لسيطرة مشتركة				
	المجموع	xxx	xxx	xxx	xxx

ملاحظة: يمكن تحليل الحسابات أعلاه في الكشف إلى المستوى الرباعي حسب أهميتها وحجم التفاصيل المطلوبة من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية.

كشف رقم (٦)

كشف المخزون كما في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
١٣١١	مخزون المواد الأولية	×××	×××
١٣١٢	مخزون الوقود والزيوت	×××	×××
١٣١٣	مخزون الأدوات الاحتياطية	×××	×××
١٣١٤	مخزون مواد التعبئة والتغليف	×××	×××
١٣١٥	مخزون المتنوعات	×××	×××
١٣١٦	مخزون الإنتاج	×××	×××
١٣١٧	مخزون البضائع والأراضي بغرض البيع	×××	×××
	مجموع المخزون في حيازة المنشاة	×××	×××
١٣١٩	بضائع لصالح الغير وبضاعة بالأمانة	×××	×××
	مجموع المخزون	×××	×××
١٣١٨	الإعتمادات المستندية لشراء مواد	×××	×××
	إجمالي المخزون	×××	×××

كشف رقم (٧)

كشف الذمم المدينة كما في ٣١/كانون الأول / ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
١٣٢١	مدينون تجاريون		
١٣٢١١	مدينون قطاع عام	×××	×××
١٣٢١٢	مدينون قطاع تعاوني	×××	×××
١٣٢١٣	مدينون قطاع مختلط	×××	×××
١٣٢١٤	مدينون قطاع خاص	×××	×××
١٣٢١٥	مدينون عالم خارجي	×××	×××
		×××	×××
١٣٢٢	أوراق قبض		
١٣٢٢١	أوراق قبض قطاع عام	×××	×××
١٣٢٢٢	أوراق قبض قطاع تعاوني	×××	×××
١٣٢٢٣	أوراق قبض قطاع مختلط	×××	×××
١٣٢٢٤	أوراق قبض قطاع خاص	×××	×××
١٣٢٢٥	أوراق قبض عالم خارجي	×××	×××
١٣٢٢٦	أوراق قبض برسم التحصيل	×××	×××
١٣٢٢٧	أوراق قبض مرفوضة	×××	×××
		×××	×××
١٣٢٣	حسابات جارية مدينة		
١٣٢٣١	حسابات جارية مدينة تجارية	×××	×××
١٣٢٣٢	حسابات جارية مدينة غير تجارية	×××	×××
		×××	×××
١٣٢٤	مدينو نشاط التشييد		
١٣٢٤١	مدينو أعمال تحت التنفيذ	×××	×××
١٣٢٤٢	سلف التعهدات الثانونية	×××	×××
		×××	×××
١٣٢٥	مدينو النشاط غير الجاري	×××	×××
	المجموع ما قبله	×××	×××

تابع / كشف رقم (٧)

تابع/ كشف الذمم المدينة كما في ٣١/كانون الأول / ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
	المجموع ما بعده	×××	×××
١٣٢٦	حسابات مدينة متنوعة		
١٣٢٦١	تأمينات لدى الغير	×××	×××
١٣٢٦٢	إيرادات مستحقة	×××	×××
١٣٢٦٣	مصاريف مدفوعة مقدماً	×××	×××
١٣٢٦٧١	وزارة المالية – رواتب إجازات الأمومة	×××	×××
١٣٢٦٧٢	وزارة المالية – رواتب الملتحقين بالخدمة العسكرية	×××	×××
١٣٢٦٨١	فروقات أصول نقدية ومخزنية وغير متداولة مدينة لظروف عادية	×××	×××
١٣٢٦٨٢	فروقات أصول نقدية ومخزنية وغير متداولة مدينة لظروف غير عادية	×××	×××
١٣٢٦٩	طلبات التعويض	×××	×××
		×××	×××
١٣٢٧	سلف		
١٣٢٧١	سلف مستديمة		
١٣٢٧٢	سلف لأغراض النشاط	×××	×××
١٣٢٧٣	سلف المنتسبين	×××	×××
١٣٢٧٤	سلف الزواج	×××	×××
		×××	×××
١٣٢٩	مدينو عقود التأجير	×××	×××
	مجموع الذمم المدينة	×××	×××
	ينزل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	×××	×××
	صافي الذمم المدينة	×××	×××

كشف إجمالي أرصدة الذمم المدينة كما في ١٢/٣١/ ٢٠

التفاصيل / أسم الحساب	الرصيد الموقوف وطبيعته المحاسبية دينـار	تحليل عمر الرصيد الموقوف			
		قبل سنة ٢٠٠٣ دينـار	أقل من سنة دينـار	سنة – ثلاث سنوات دينـار	أكثر من ثلاث سنوات دينـار
مدينون تجاريون					
أوراق قبض					
حسابات جارية مدينة					
سلف التعهدات الثانوية					
مدينو النشاط غير الجاري					
حسابات مدينة متنوعة					
سلف					
أضرار الحرب					
اخرى (تفصل وتحدد)					
إجمالي الأرصدة المدينة الموقوفة بتاريخ الميزانية					

كشف تحليل أرصدة الذمم المدينة (على مستوى كل حساب) كما في ١٢/٣١/ ٢٠

التفاصيل / أسم الحساب	أسم الجهة المدينة	الرصيد الموقوف وطبيعته المحاسبية دينـار	تحليل عمر الرصيد الموقوف			
			قبل سنة ٢٠٠٣ دينـار	أقل من سنة دينـار	سنة – ثلاث سنوات دينـار	أكثر من ثلاث سنوات دينـار
إجمالي الأرصدة الموقوفة بتاريخ الميزانية للحساب						

* ينظم هذا الكشف على مستوى الحساب الواحد مثلاً: كشف المدينون التجاريون، كشف للسلف، كشف لطلبات التعويض، كشف لفروقات مخزنية، كشف لأضرار حرب، اخرى (يتم تحديدها).

كشف رقم (٨)

كشف بالنقود كما في ٣١/كانون الأول / ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
١٣٤١	نقدية بالصندوق		
١٣٤١١	صندوق المركز	×××	×××
١٣٤١٢	صندوق الفروع	×××	×××
١٣٤١٣	صندوق المعارض	×××	×××
		×××	×××
١٣٤٢	نقدية لدى المصارف	×××	×××
١٣٤٢١	نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية		
١٣٤٢٢	نقدية لدى المصارف بالعملة الاجنبية		
١٣٤٣	نقدية لدى الخزائن	×××	×××
١٣٤٤	صكوك وحوالات		
١٣٤٤١	صكوك وحوالات قيد التحصيل	×××	×××
١٣٤٤٢	حوالات بالطريق	×××	×××
١٣٤٤٤	صكوك وحوالات مرفوضة	×××	×××
		×××	×××
	مجموع النقد	×××	×××

كشف رقم (٩)

كشف بالقروض الممنوحة والمستلمة كما في ١٢/٣١/ ٢٠

أولاً- قروض ممنوحة أو مستلمة طويلة الأجل

رقم الدليل	عدد الأقساط	مبلغ القرض	الغرض من القرض	أسم الجهة المقرضة	نسبة الفائدة	رصيد القرض/ دينار
المجموع						

ثانياً- قروض ممنوحة أو مستلمة قصيرة الأجل

رقم الدليل	عدد الأقساط	مبلغ القرض	الغرض من القرض	أسم الجهة المقرضة	نسبة الفائدة	رصيد القرض/ دينار
المجموع						

كشف رقم (١٠)

الاستثمارات المالية

رقم الحساب	الحساب	السنة ٢٠ دينار	السنة ٢٠ دينار
١١٥٢١	استثمارات مالية بالتكلفة المستنفدة	××××	××××
٢٥٦	يطرح مخصص هبوط الاستثمارات المالية	(××)	(××)
	رصيد الاستثمارات مالية بالتكلفة المستنفدة	××××	××××
١٤٥	استثمارات مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل	××××	××××
٢٢٥١٢	يضاف (يطرح) تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من الدخل الشامل الاخر	××××	××××
	رصيد الاستثمارات بالقيمة العادلة من الدخل الشامل الاخر	××××	××××
١٣٥٢	الاستثمارات في الأسهم والسندات والأوراق التجارية	××××	××××
١٣٥٢١	استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	××××	××××
٢٢٥١١	يضاف (يطرح) تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الأرباح والخسائر	××××	××××
	رصيد الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	××××	××××
١٣٥٢٢	المشتقات المالية	××××	××××
٢٢٥١١	يضاف (يطرح) تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الأرباح والخسائر	××××	××××
	رصيد المشتقات المالية بالقيمة العادلة	××××	××××
١٣٥٢٣	**حسابات التوفير والودائع النقدية**	××××	××××

الاستثمار في الشركات التابعة والزميلة (نموذج التكلفة)

اسم الشركة المستثمر فيها	نسبة المساهمة %	التفاصيل	السنة ٢٠ دينار	السنة ٢٠ دينار
		التكلفة		
		متراكم الاندثار		
		صافي التكلفة		

الاستثمار في الشركات التابعة والزميلة (نموذج القيمة العادلة)

اسم الشركة المستثمر فيها	نسبة المساهمة %	التفاصيل	السنة ٢٠ دينار	السنة ٢٠ دينار
		التكلفة		
		التغير في القيمة العادلة		
		القيمة الدفترية		

كشف رقم (١١)

كشف الأصول غير الملموسة وإطفاءاتها كما في ١٢/٣١/ ٢٠

الأصول غير الملموسة ١٥	شهرة المحل ١٥١	حقوق اختراع ١٥٢	حقوق الامتياز والتراخيص ١٥٣	العلامة التجارية ١٥٤	الأبحاث والتجارب ١٥٥	حقوق النشر والطبع والتأليف ١٥٦	حقوق عقود التأجير طويلة الاجل ١٥٧	أصول غير ملموسة اخرى ١٥٨	المجموع
القيمة المسجلة كما في ١/١									
يضاف : الإضافات									
يطرح : القيمة المسجلة للأصول المحذوفة									
تعديلات القيمة العادلة									
القيمة المسجلة كما في ١٢/٣١									
يطرح: متراكم الاطفاء كما في ١/١									
اطفاء الفترة									
متراكم الاطفاء كما في ١٢/٣١									
القيمة الدفترية كما في ١٢/٣١									

كشف رقم (١٢)

كشف الذمم الدائنة كما في ٣١/كانون الأول / ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
٢٣٢١	دائنون تجاريون		
٢٣٢١١	دائنون قطاع عام	xxx	xxx
٢٣٢١٢	دائنون قطاع تعاوني	xxx	xxx
١٣٢١٣	دائنون قطاع مختلط	xxx	xxx
٢٣٢١٤	دائنون قطاع خاص	xxx	xxx
٢٣٢١٥	دائنون عالم خارجي	xxx	xxx
٢٣٢١٦	دائنون بالدفع الأجل	xxx	xxx
		xxx	xxx
٢٣٢٢	أوراق دفع		
٢٣٢٢١	أوراق دفع قطاع عام	xxx	xxx
٢٣٢٢٢	أوراق دفع قطاع تعاوني	xxx	xxx
٢٣٢٢٣	أوراق دفع قطاع مختلط	xxx	xxx
٢٣٢٢٤	أوراق دفع قطاع خاص	xxx	xxx
٢٣٢٢٥	أوراق دفع عالم خارجي	xxx	xxx
		xxx	xxx
٢٣٢٣	حسابات جارية دائنة		
٢٣٢٣١	حسابات جارية دائنة تجارية	xxx	xxx
٢٣٢٣٢	حسابات جارية دائنة غير تجارية	xxx	xxx
		xxx	xxx
٢٣٢٤	حسابات التعهدات		
٢٣٢٤١	دفعات مستلمة مقدماً	xxx	xxx
٢٣٢٤٢	الذرعات المنجزة	xxx	xxx
		xxx	xxx
٢٣٢٥	دائنو نشاط غير جاري	xxx	xxx
	المجموع ما قبله	xxx	xxx

تابع/ كشف الذمم الدائنة كما في ٣١/كانون الأول/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
	المجموع ما بعده	×××	×××
٢٣٢٦	حسابات دائنة متنوعة		
٢٣٢٦١	تأمينات مستلمة وحسابات التوفير	×××	×××
٢٣٢٦٢	إيرادات مستلمة مقدماً	×××	×××
٢٣٢٦٣	مصاريف مستحقة	×××	×××
٢٣٢٦٤	رواتب وأجور مستحقة	×××	×××
٢٣٢٦٥	رواتب وأجور معادة	×××	×××
٢٣٢٦٦	هيئة التقاعد الوطنية	×××	×××
٢٣٢٦٧	دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي	×××	×××
٢٣٢٦٨	فروقات أصول نقدية ومخزنية وغير متداولة دائنة	×××	×××
	تعويضات وغرامات مؤجلة	×××	×××
		×××	×××
٢٣٢٧	استقطاعات لحساب الغير		
٢٣٢٧١	استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير	×××	×××
٢٣٢٧٢	استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير	×××	×××
٢٣٢٧٣	حصة خزينة الدولة عن زيادة اسعار النفط الخام المجهز للمصافي	×××	×××
		×××	×××
٢٣٢٨	دائنو توزيع الأرباح		
٢٣٢٨١	حصة الخزينة العامة	×××	×××
٢٣٢٨٢	حصة العاملين	×××	×××
٢٣٢٨٣	حصة صندوق الحماية الاجتماعية	×××	×××
٢٣٢٨٤	دائنو توزيع ارباح اخرى	×××	×××
٢٣٢٨٥	حصة المساهمين	×××	×××
		×××	×××
٢٣٢٩	دائنو أسعار الصرف المؤجلة	×××	×××
	مجموع الدائنون	×××	×××

كشف إجمالي أرصدة الذمم الدائنة كما في ٢٠ /١٢/٣١

التفاصيل / أسم الحساب	الرصيد الموقوف وطبيعته المحاسبية دينـار	تحليل عمر الرصيد الموقوف			
		قبل سنة ٢٠٠٣ دينـار	أقل من سنة دينـار	سنة – ثلاث سنوات دينـار	أكثر من ثلاث سنوات دينـار
دائنون تجاريون					
أوراق دفع					
حسابات جارية دائنة					
حسابات التعهدات					
دائنو نشاط غير جاري					
حسابات دائنة متنوعة					
استقطاعات لحساب الغير					
دائنو توزيع الأرباح					
اخرى (تفصل وتحدد)					
إجمالي الأرصدة الدائنة الموقوفة بتاريخ الميزانية					

كشف تحليل أرصدة الذمم الدائنة (على مستوى كل حساب) كما في ١٢/٣١/ ٢٠

التفاصيل / أسم الحساب	أسم الجهة الدائنة	الرصيد الموقوف وطبيعته المحاسبية دينـار	تحليل عمر الرصيد الموقوف			
			قبل سنة ٢٠٠٣ دينـار	أقل من سنة دينـار	سنة – ثلاث سنوات دينـار	أكثر من ثلاث سنوات دينـار
إجمالي الأرصدة الموقوفة بتاريخ الميزانية للحساب						

* **ينظم هذا الكشف على مستوى الحساب الواحد مثلاً: كشف للمجهزون التجاريون، كشف للأمانات، كشف لفروقات مخزنية، أخرى(يتم تحديدها).**

كشف رقم (١٣)

كشف دائنو توزيع الأرباح كما في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	الرصيد كما في ١/١/ ٢٠ دينار	المسدد خلال السنة ( ) دينار	حصة الأرباح للسنة الحالية دينار	الرصيد كما في ١٢/٣١/ ٢٠ دينار
٢٣٢٨١	حصة الخزينة العامة	×××××	(×××××)	×××××	×××××
٢٣٢٨٢	حصة العاملين	×××××	(×××××)	×××××	×××××
٢٣٢٨٣	حصة صندوق الحماية الاجتماعية	×××××	(×××××)	×××××	×××××
٢٣٢٨٤	دائنو توزيع أرباح اخرى	×××××	(×××××)	×××××	×××××
٢٣٢٨٥	حصة المساهمين	×××××	(×××××)	×××××	×××××
	المجموع	×××××	(×××××)	×××××	×××××

كشف رقم (١٤)

كشف التخصيصات كما في ٣١/كانون الأول / ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
٢٥١	مخصص انخفاض الأصول		
٢٥١١	مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة		
٢٥١١١	مخصص انخفاض الممتلكات والات والمعدات	×××	×××
٢٥١١٢	مخصص انخفاض العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الايجار)	×××	×××
٢٥١١٣	مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة المستأجرة	×××	×××
٢٥١١٤	مخصص انخفاض أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	×××	×××
٢٥١١٥	مخصص انخفاض الاستثمارات المالية	×××	×××
		×××	×××
٢٥١٢	مخصص انخفاض الأصول المتداولة		
٢٥١٢١	مخصص انخفاض أسعار المخزون		
٢٥١٢١١	مخصص انخفاض أسعار المخزون السلعي	×××	×××
٢٥١٢١٢	مخصص انخفاض أسعار الخامات والمواد أولية	×××	×××
٢٥١٢١٣	مخصص انخفاض أسعار الأدوات الاحتياطية	×××	×××
		×××	×××
٢٥٢	مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز	×××	×××
٢٥٣	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة		
٢٥٣١	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة	×××	×××
٢٥٣٢	مخصص خدمات ما بعد البيع	×××	×××
		×××	×××
٢٥٤	مخصص مصروفات الشراء	×××	×××
٢٥٥	مخصص الالتزامات والمطالبات والغرامات		
٢٥٥١	مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية	×××	×××
٢٥٧	مخصص خسائر فروقات اسعار الصرف الاجنبي	×××	×××
٢٥٨	مخصصات متنوعة		
٢٥٨١	مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة المعروضة للبيع	×××	×××
٢٥٨٢	مخصص مصروف تعويضات الأسهم المصدرة	×××	×××
٢٥٨٣	مخصص التزام منافع موظفين	×××	×××
٢٥٨٤	مخصص مردودات ومسموحات المبيعات (خصم الكمية)	×××	×××
٢٥٨٥	مخصص ضريبة الدخل	×××	×××
٢٥٨٦	التزامات تفكيك الاصول	×××	×××
		×××	×××
	مجموع التخصيصات	×××	×××

كشف رقم (١٥)

كشف الرواتب والأجور للسنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
٣١١	الرواتب النقدية للموظفين		
٣١١١	رواتب	xxx	xxx
٣١١٢	مخصصات الشهادة	xxx	xxx
٣١١٣	مخصصات المنصب	xxx	xxx
٣١١٤	مخصصات عائلية	xxx	xxx
٣١١٥	مخصصات مهنية وفنية	xxx	xxx
٣١١٦	أجور أعمال إضافية	xxx	xxx
٣١١٧	مخصصات تعويضية	xxx	xxx
٣١١٨	مكافآت تشجيعية وحوافز الإنتاج	xxx	xxx
٣١١٩	مخصصات أخرى	xxx	xxx
		xxx	xxx
٣١٢	الأجور النقدية للعمال		
٣١٢١	إجور	xxx	xxx
٣١٢٢	مخصصات الشهادة	xxx	xxx
٣١٢٣	مخصصات المنصب	xxx	xxx
٣١٢٤	مخصصات عائلية	xxx	xxx
٣١٢٥	مخصصات مهنية وفنية	xxx	xxx
٣١٢٦	إجور أعمال إضافية	xxx	xxx
٣١٢٧	مخصصات تعويضية	xxx	xxx
٣١٢٨	مكافآت تشجيعية وحوافز الإنتاج	xxx	xxx
٣١٢٩	مخصصات أخرى	xxx	xxx
		xxx	xxx
٣١٣	رواتب وأجور ومخصصات غير العراقيين	xxx	xxx
٣١٤	المساهمة في الضمان الاجتماعي للموظفين		
٣١٤١	حصة الوحدة الاقتصادية في التقاعد	xxx	xxx
٣١٤٢	التأمين على الموظفين	xxx	xxx
٣١٤٣	الضمان الصحي للموظفين	xxx	xxx
		xxx	xxx
٣١٥	المساهمة في الضمان الاجتماعي للعمال		
٣١٥١	حصة الوحدة الاقتصادية في الضمان	xxx	xxx
٣١٥٢	التأمين على العمال	xxx	xxx
٣١٥٣	الضمان الصحي للعمال	xxx	xxx
		xxx	xxx
٣١٦	المساهمة في الضمان الاجتماعي لغير العراقيين	xxx	xxx
٣١٨	**منافع الموظفين**	xxx	xxx
	مجموع الرواتب والأجور	xxx	xxx

كشف رقم (١٦)

كشف المستلزمات السلعية للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
٣٢١	الخامات والمواد الأولية	×××	×××
٣٢٢	الوقود والزيوت		
٣٢٢١	مواد نفطية	×××	×××
٣٢٢٢	غاز	×××	×××
٣٢٢٣	زيوت وشحوم	×××	×××
٣٢٢٤	فحم	×××	×××
		×××	×××
٣٢٣	الأدوات الاحتياطية	×××	×××
٣٢٤	مواد التعبئة والتغليف		
٣٢٤١	مواد التعبئة والتغليف المستهلكة	×××	×××
٣٢٤٢	مواد التعبئة المتداولة	×××	×××
		×××	×××
٣٢٥	المتنوعات		
٣٢٥١	اللوازم والمهمات	×××	×××
٣٢٥٢	القرطاسية	×××	×××
٣٢٥٣	الكتب التعليمية	×××	×××
٣٢٥٤	المخلفات والمستهلكات	×××	×××
		×××	×××
٣٢٦	تجهيزات للعاملين		
٣٢٦١	كساوي	×××	×××
٣٢٦٢	مواد غذائية	×××	×××
٣٢٦٣	مواد طبية	×××	×××
		×××	×××
٣٢٧	المياه والكهرباء		
٣٢٧١	المياه	×××	×××
٣٢٧٢	الكهرباء	×××	×××
		×××	×××
٣٢٩	مستلزمات سلعية أخرى	×××	×××
	مجموع المستلزمات السلعية	×××	×××

كشف رقم (١٧)

كشف المستلزمات الخدمية للسنة المالية المنتهية في ٢٠ /١٢/٣١

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
٣٣١	**نفقات الخدمات الاساسية**		
٣٣١١	نفقات النقل والايفاد والاتصالات		
٣٣١١١	نقل العاملين	×××	×××
٣٣١١٢	نقل السلع والبضائع	×××	×××
٣٣١١٣	السفر والايفاد	×××	×××
٣٣١١٣١	السفر والايفاد لاغراض التدريب والدراسة	×××	×××
٣٣١١٣٢	السفر والايفاد لاغراض النشاط	×××	×××
		×××	×××
٣٣١٢	النفقات الصحية		
٣٣١٣	نفقات الاتصالات		
٣٣١٤	خدمات ابحاث واستشارات		
٣٣١٥	نفقات التدريب والتطوير		
٣٣١٥١	مخصصات الطلبة والمتدربين	×××	×××
٣٣١٥٢	اجور التدريب والدراسة	×××	×××
		×××	×××
٣٣١٦	خدمات الترويج والضيافة		
٣٣١٦١	دعاية واعلان	×××	×××
٣٣١٦٢	نشر وطبع	×××	×××
٣٣١٦٣	ضيافة	×××	×××
٣٣١٦٤	مصاريف المعارض	×××	×××
٣٣١٦٥	احتفالات	×××	×××
٣٣١٦٦	المؤتمرات والندوات	×××	×××
		×××	×××
٣٣١٩	نفقات اساسية اخرى	×××	×××
٣٣٢	نفقات الصيانة	×××	×××
٣٣٢١	صيانة الممتلكات والات والمعدات	×××	×××
٣٣٢١١	صيانة مشاتل ومتنزهات وحدائق	×××	×××
٣٣٢١٢	صيانة مباني الوحدة	×××	×××
٣٣٢١٣	صيانة الالات والمعدات	×××	×××
٣٣٢١٤	صيانة وسائط نقل وانتقال	×××	×××
٣٣٢١٥	صبانة عدد وقوالب	×××	×××
٣٣٢١٦	صيانة اثاث واجهزة وكاتب	×××	×××
٣٣٢١٧	صيانة خطوط انابيب النفط والغاز	×××	×××
		×××	×××
٣٣٢٢	صيانة العقارات الاستثمارية	×××	×××
٣٣٢٣	صيانة الاصول غير المتداولة المستأجرة	×××	×××
٣٣٣	نفقات التقاعد والضمان الاجتماعي		
٣٣٣١	رواتب تقاعدية	×××	×××
٣٣٣٢	مكافئات تقاعدية	×××	×××
٣٣٣٣	منح الحماية الاجتماعية ورعاية القاصرين	×××	×××
٣٣٣٤	نفقات تحسين المعيشة	×××	×××
		×××	×××
	المجموع ما قبله	×××	×××

تابع/ كشف المستلزمات الخدمية للسنة المالية المنتهية في ٢٠ /١٢/٣١

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
	المجموع ما بعده	×××	×××
٣٣٤	**استئجار اصول غير متداولة**		
٣٣٤١	استئجار الممتلكات والالات والمعدات	×××	×××
٣٣٤٢	استئجار العقارات الاستثمارية	×××	×××
		×××	×××
٣٣٥	**خسائر الاستثمارات المالية وفروقات الصرف الاجنبي**		
٣٣٥٢	خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر	×××	×××
٣٣٥٣	خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	×××	×××
٣٣٥٤	خسائر المشتقات المالية	×××	×××
٣٣٥٥	خسائر فروقات اسعار الصرف	×××	×××
		×××	×××
٣٣٦	**مصروفات خدمية متنوعة**		
٣٣٦١	اشتراكات وانتمائات	×××	×××
٣٣٦٢	اقساط تأمين	×××	×××
٣٣٦٣	مكافئات لغير العاملين عن خدمات مؤداة	×××	×××
٣٣٦٤	ضرائب ورسوم مدفوعة لجهات اجنبية	×××	×××
٣٣٦٥	خدمات قانونية	×××	×××
٣٣٦٦	خدمات مصرفية	×××	×××
٣٣٦٧	اجور تدقيق وتنظيم الحسابات	×××	×××
		×××	×××
٣٣٧	فوائد مدينة		
٣٣٧١	فوائد مدينة محلية	×××	×××
٣٣٧٢	فوائد مدينة خارجية	×××	×××
		×××	×××
٣٣٩	مصروفات تشغيلية اخرى		
٣٣٩١	مصاريف وعمولات الشراء	×××	×××
٣٣٩٢	مصاريف عمولات البيع	×××	×××
٣٣٩٣	مصاريف بدل حق استخدام الاصول غير الملموسة	×××	×××
٣٣٩٤	خسائر اعادة تقييم زراعة قائمة	×××	×××
٣٣٩٥	خسائر اعادة تقييم الانتاج الحيواني تحت التكوين	×××	×××
٣٣٩٦	نفقات خاصة	×××	×××
٣٣٩٩	مصروفات اخرى	×××	×××
		×××	×××
	مجموع المستلزمات الخدمية	×××	×××

كشف رقم (١٨)

كشف بحسابات الاستخدامات الأخرى للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
٣٤	مقاولات وخدمات		
٣٤١	مقاولات ثانوية	×××	×××
٣٤٢	خدمات التشغيل	×××	×××
	مجموع مقاولات وخدمات	×××	×××
٣٥	مشتريات البضائع والاراضي بغرض البيع		
٣٥١	مشتريات البضائع بغرض البيع		
٣٥١١	مشتريات بغرض البيع محلية	×××	×××
٣٥١٢	مشتريات بغرض البيع مستوردة		
٣٥١٢١	مشتريات لحساب الوحدة الاقتصادية	×××	×××
٣٥١٢٢	مشتريات لحساب الغير (طلبيات خاصة)	×××	×××
٣٥١٢٣	مشتريات نماذج تجارية	×××	×××
٣٥١٢٤	مشتريات بغرض البيع متضررة	×××	×××
٣٥٢	مشتريات الاراضي بغرض البيع		
٣٥٢١	الاراضي بالأسعار التجارية	×××	×××
٣٥٢٢	الاراضي بالأسعار المخفضة	×××	×××
٣٥٣	مردودات ومسموحات المشتريات	×××	×××
		×××	×××
٣٦	كلف الإنتاج والبضائع المباعة		
٣٦١	كلف الانتاج	×××	×××
٣٦٢	كلفة البضائع المباعة للانتاج السلعي	×××	×××
٣٦٣	كلف البضائع المباعة للنشاط التجاري	×××	×××
٣٦٤	كلف البضائع المباعة للنشاط التجاري	×××	×××
		×××	×××
٣٨	المصروفات التحويلية	×××	×××
٣٨١	المساهمة في نفقات الوحدة الرئيسية او التابعة	×××	×××
٣٨٢	مصروفات تحويلية متنوعة	×××	×××
٣٨٣	المصروفات والخسائر المتحققة والمحتملة	×××	×××
٣٨٤	الضرائب والرسوم	×××	×××
٣٨٥	اعانات	×××	×××
٣٨٦	مساهمات الاستدامة	×××	×××
		×××	×××
٣٩	المصروفات والخسائر الاخرى	×××	×××
٣٩١	خسائر بيع وانخفاض الاصول	×××	×××
٣٩٢	مصروفات عرضية	×××	×××
		×××	×××
	المجموع	×××	×××

كشف رقم (١٩)

كشف إيرادات النشاط الجاري للسنة المالية المنتهية في ٢٠ /١٢/٣١

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
٤١	**إيرادات نشاط الإنتاج السلعي**		
٤١١	إيراد نشاط الصناعات الاستخراجية	×××	×××
٤١٢	إيراد نشاط الصناعات التحويلية	×××	×××
٤١٣	إيراد نشاط التشييد	×××	×××
٤١٤	إيراد نشاط الإنتاج النباتي	×××	×××
٤١٥	إيراد نشاط الإنتاج الحيواني	×××	×××
٤١٦	إيراد الماء والكهرباء	×××	×××
٤١٧	إيراد بيع مخلفات	×××	×××
	مجموع إيرادات نشاط الإنتاج السلعي	×××	×××
٤٢	**إيرادات النشاط التجاري**		
٤٢١	إيراد مبيعات بضائع وأراضي بغرض البيع	×××	×××
٤٢٣	عمولة مستلمة	×××	×××
٤٢٤	إيراد الفندقة والسياحة	×××	×××
٤٢٥	إيرادات متنوعة	×××	×××
	مجموع إيرادات النشاط التجاري	×××	×××
٤٣	**إيرادات النشاط الخدمي**		
٤٣١	إيراد الخدمات الاساسية	×××	×××
٤٣٢	إيراد خدمات الصيانة والتصليح	×××	×××
٤٣٣	إيرادات التقاعد والضمان الاجتماعي	×××	×××
٤٣٤	إيجار أصول غير متداولة	×××	×××
٤٣٥	ارباح استثمارات مالية وفروقات اسعار الصرف الاجنبي	×××	×××
٤٣٦	إيراد خدمات متنوعة	×××	×××
٤٣٦١	إيراد انتساب واشتراك	×××	×××
٤٣٦٢	ايراد خدمات التنظيف	×××	×××
٤٣٦٣	ايراد خدمات اجتماعية	×××	×××
٤٣٧	فوائد دائنة	×××	×××
٤٣٩	ايرادات تشغيلية اخرى	×××	×××
	مجموع إيرادات النشاط الخدمي	×××	×××
٤٤	**إيرادات التشغيل للغير**		
٤٤١	إيراد التشغيل للغير	×××	×××
٤٤٢	مسموحات التشغيل للغير	×××	×××
		×××	×××
	المجموع ما قبله	×××	×××

تابع / كشف رقم (١٩)

تابع/كشف إيرادات النشاط الجاري للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
	المجموع ما بعده	×××	×××
٤٥	**كلفة الاصول المصنعة داخلياً**		
٤٥١	كلفة الأصول غير المتداولة المصنعة	×××	×××
٤٥٢	كلفة الأدوات الاحتياطية المصنعة	×××	×××
٤٥٣	كلفة مواد التعبئة المتداولة المصنعة	×××	×××
٤١٧	ينزل: إيراد بيع المخلفات والمنتجات العرضية	×××	×××
٤٦	كلفة الإنتاج المحول إلى المخازن		
٤٦١	كلف الإنتاج التام المحول الى المخازن	×××	×××
٤٦٢	كلف الإنتاج تحت التشغيل المحول الى المخازن	×××	×××
	مجموع كلفة الإنتاج المحول إلى المخازن	×××	×××
	مجمـوع الإيـرادات لأغـراض قائمـة الـدخل الشـامل حسب التبويب الطبيعي	×××	×××
٤٥١	**ينزل: كلفة الأصول المصنعة داخلياً**	×××	×××
	يضاف (ينزل) التغير في المخزون	×××	×××
	مجمـوع الإيـرادات لأغـراض قائمـة الـدخل الشـامل حسب التبويب الوظيفي	×××	×××

(ملاحظة): تفصل الحسابات أعلاه حسب درجة الإيضاح المطلوبة لكل حساب وقدر أهميتها لنشاط الوحدة الاقتصادية.

كشف رقم (٢٠)

كشف الإيرادات الأخرى للسنة المالية المنتهية في ٢٠ /١٢/٣١

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
٤٨١	منح تمويلية		
٤٨١١	المنح الحكومية	×××	×××
٤٨١٢	منح الوحدات الاقتصاديةالرئيسية والتابعة	×××	×××
٤٨١٣	المنح الاخرى الداخلية	×××	×××
٤٨١٤	منح عالم خارجي	×××	×××
		×××	×××
٤٨٢	إيرادات تحويلية متنوعة		
٤٨٢١	تبرعات مستلمة	×××	×××
٤٨٢٢	تعويضات وغرامات	×××	×××
٤٨٢٣	ديون سبق شطبها	×××	×××
		×××	×××
٤٨٣	مخصصات انتفى الحاجة منها		
٤٨٣١	**مخصص انخفاض الأصول انتفى الحاجة منه**	×××	×××
٤٨٣٢	مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز انتفى الحاجة منه	×××	×××
٤٨٣٣	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة وخدمات ما بعد البيع انتفى الحاجة منه	×××	×××
٤٨٣٤	مخصص مصروفات الشراء انتفى الحاجة منه	×××	×××
٤٨٣٥	مخصص المطالبات والغرامات انتفى الحاجة منه	×××	×××
٤٨٣٦	مخصص انخفاض الاستثمارات المالية الاستثمار بالعقود المستقبلية انتفى الحاجة منه	×××	×××
٤٨٣٨	مخصصات متنوعة انتفى الحاجة منها	×××	×××
		×××	×××
٤٨٦	إيرادات الاستدامة		
٤٨٦١	إيرادات الاستدامة البيئية	×××	×××
٤٨٦٢	إيرادات الاستدامة الاجتماعية	×××	×××
		×××	×××
	مجموع الإيرادات التحويلية	×××	×××
٤٩	الإيرادات الأخرى		
٤٩١	المكاسب الرأسمالية	×××	×××
٤٩٢	إيرادات عرضية	×××	×××
		×××	×××
	مجموع الإيرادات الأخرى	×××	×××

كشف رقم (٢١)

كشف توزيع الاستخدامات على مراكز الكلفة للسنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/ ٢٠

رقم الدليل	أسم الحساب	كلفة الإنتاج ٥ دينـار	كلفة الخدمات الإنتاجية ٦ دينـار	كلفة الخدمات التسويقية ٧ دينـار	كلفة الخدمات الإدارية ٨ دينـار	كلفة الخدمات الرأسمالية ٩ دينار	المجموع دينـار
٣١	كلفة العاملين						
٣٢	المستلزمات السلعية						
٣٣	المستلزمات الخدمية						
٣٤	مقاولات وخدمات						
٣٧	الاندثار						
٣٨	المصروفات التحويلية (عدا حـ/٣٨٤)						
	المجموع						

ملاحظة: يمثل كلفة الخدمات الرأسمالية بالتكاليف لغرض إنشاء الأصول مصنعة داخلياً من خلال أوامر عمل خاصة وهي تقابل كلفة الأصول المصنعة داخلياً (حـ/٤٥)

كشف رقم (٢٢)

كشف المزايا العينية للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الأول/ ٢٠

المزايا العينية الاستخدامات	نقل العاملين	السكن	المطعم	الطبابة	خدمات اجتماعية متنوعة
٣١					
٣٢					
٣٣					
٣٧					
المجموع					

كشف رقم (٢٣)

الحسابات المتقابلة المدينة والدائنة كما في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
١٩١	الإنتاج التام بسعر البيع	×××	×××
١٩٢١	الإعتمادات المستندية المستلمة	×××	×××
١٩٢٣	خطابات الضمان المستلمة	×××	×××
١٩٢٥	العقود	×××	×××
١٩٣	حسابات بالقيمة الرمزية	×××	×××
١٩٤١	فرق الإيجار المحتسب	×××	×××
١٩٤٢	فرق الفوائد المحتسبة	×××	×××
١٩٤٣	فرق تقويم تغير مخزون الإنتاج التام	×××	×××
١٩٤٤	فرق تقويم تغير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع	×××	×××
١٩٥	موجودات أثرية وفنية	×××	×××
٢٩٢٢	الإعتمادات المستندية الصادرة	×××	×××
٢٩٢٤	خطابات الضمان الصادرة	×××	×××
	المجموع	×××	×××

كشف رقم (٢٤)

كشف بمقارنة الأرقام الرئيسية الواردة في الحسابات الختامية للسنوات الخمس المنتهية في ٣١/١٢/ ٢٠

	٢٠ دينار	نسبة مئوية	٢٠ دينار	نسبة مئوية	٢٠ دينار	نسبة مئوية	٢٠ دينار	نسبة مئوية	٢٠ دينار	نسبة مئوية
الميزانية العامة										
الأصول غير المتداولة	xxx		xxx		xxx		xxx		xxx	
الأصول الأخرى	xxx		xxx		xxx		xxx		xxx	
رأس المال العامل	xxx		xxx		xxx		xxx		xxx	
مجموع موجودات المنشأة ممولة كما يأتي:-	xxx		xxx		xxx		xxx		xxx	
رأس المال بعد تنزيل الخسائر	xxx		xxx		xxx		xxx		xxx	
الاحتياطيات	xxx		xxx		xxx		xxx		xxx	
التخصيصات	xxx		xxx		xxx		xxx		xxx	
القروض	xxx		xxx		xxx		xxx		xxx	
مجموع مصادر التمويل	xxx		xxx		xxx		xxx		xxx	

كشف رقم (٢٥)

كشف تكوين رأس المال الثابت الإجمالي والتغيير في المخزون

دليل النظام	المفردات	التمويل المركزي دينـار	التمويل الذاتي دينـار	التغير في أعمال تحت التنفيذ دينـار	المجموع دينـار
	١- تكوين رأس المال الثابت الإجمالي				
١٢١١	الأراضي الزراعية				
١٢١١١	كلفة الشراء (تشمل مصاريف الاقتناء عدا قيمة الشراء)				
١٢١١٢	كلفة الاستصلاح				
١٢١٢	أراضي بناء (تشمل مصاريف الاقتناء عدا قيمة الشراء)				
١٢١٣	أراضي فضاء (تشمل مصاريف الاقتناء عدا قيمة الشراء)				
١٢٢	مبـاني ومنشـآت وطـرق (عـدا المبـاني ١٢٢١، ١٢٢٣				
١٢٢١	ادناه)				
١٢٢٣	مباني				
	منشآت سكنية				
	منشآت غير سكنية				
١٢٣	منشآت اخرى				
١٢٤	آلات ومعدات (قيمتها ومصاريف أقتناء المستعملة)				
١٢٥	نقل وانتقال (قيمتها ومصاريف أقتناء المستعملة)				
١٢٦	عدد وقوالب				
١٢٧	أثـاث وأجهـزة مكاتـب (قيمتهـا ومصـاريف أقتنـاء				
١٢٨	المستعملة)				
١٢٩	الموجودات الحية لأغراض العرض والإنتاج				
	نفقات ايرادية مؤجلة				
١٣١	اتفاق استثماري				
١٣٢	٢- التغير في المخزون (اخر المدة – اول المدة)				
١٣٣	مخزون الخامات والمواد الأولية				
١٣٤	مخزون الوقود والزيوت				
١٣٥	مخزون الأدوات الاحتياطية				
١٣٦	مخزون مواد التعبئة والتغليف				
١٣٧	مخزون المتنوعات				
١٣٨	مخزون الانتاج				
١٣٩	مخزون البضائع والأراضي بغرض البيع				
	اعتمادات مستندية لشراء مواد				
	مخزون مواد أخرى				

كشف رقم (٢٦)

كشف بخلاصة التعهدات غير المنجزة كما في ٣١ / ١٢ / ٢٠

إيرادات ذرعات غير منجزة	السنة الحالية	السنة السابقة	المجموع
	دينـار	دينـار	دينـار
تعهد	×××	×××	×××
تعهد	×××	×××	×××
	×××	×××	×××
التكاليف المتحققة على التعهدات			
تعهد	×××	×××	×××
تعهد	×××	×××	×××
	×××	×××	×××
زيـادة (نقصـان) إيـرادات الـذرعات غيـر المنجـزة عـن تكاليف التعهدات	×××	×××	×××
تضاف: الايرادات العرضية	×××	×××	×××
المجموع	×××	×××	×××

القسم الثاني توحيد القوائم المالية

القوائم المالية الموحدة

إجراءات إعداد القوائم الموحدة

١. تجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بنداً بنداً للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشأتها التابعة.

٢. حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الإستثمار في الشركات التابعة من مي ا زنية الشركة القابضة وحذف حقوق ملكية التابعة وإحتساب الشهرة وفق ما ورد في معيار التقارير المالية الدولي رقم٣ "إندماج الأعمال."

٣. حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة وبين الشركات التابعة نفسها. حيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة وتعديل أرصدة الأصول والإلتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح.

٤. يتوجب أن يتم تضمين إيرادات ومصاريف وأرباح الشركة التابعة في القوائم المالية الم وحدة من تاريخ نفاذ السيطرة وحتى تفقد الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة.

٥. عند إعداد قائمة الدخل الموحدة يتم تعديل مصاريف وإيرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لأصول وإلتزامات التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة.

٦. يجب إعداد القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ أي أن تكون السنة المالية تنتهي بنفس اليوم، وإذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلف بين الشركة القابضةوإحدى شركاتها التابعة، يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم الماليةللشركة القابضة لأغراض التوحيد، شريطة ألا تزيد فترة الإختلاف بتواريخ القوائم المالية عنثلاثة أشهر. ويتم إجراء تعديلات لأثر المعاملات والأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم الماليةللشركة التابعة والقوائم المعدة بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة.

٧. وبموجب (IFRS10) يتم استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية في دفاترها للمحاسبة عن الإستثمار في الشركة التابعة لتعكس نتائج القوائم المالية الموحدة المعلنة.

وفقاً لطريقة حقوق الملكية فإن حساب الإستثمار في الشركة التابعة في نهاية كل عام يتأثر بما يأتي:

- يتم زيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسائر) الشركة التابعة.
- يتم تخفيضه (أو زيادته) بمقدار الجزء الواجب إطفاؤه سنوياً من الفرق بين القيمة العادلة والقيمةالدفترية لأصول الشركة التابع.
- يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

مثال١: إعداد القوائم المالية الموحدة للقابضة والتابعة بوجود شهرة

في ٢٠٢١/١/١ إشترت الشركة (أ) ١٠٠% من أسهم الشركة (ب) بسعر ١٢٠٠٠٠ دينار نقداً، كمادفعت الشركة مبلغ (٥٠٠٠) دينار نقداً عمولات لإتمام الصفقة. وقد نتج عن شراء الشركة (أ) لأسهمالشركة (ب) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. واتبعت الشركة طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عمليةشراء أسهم الشركة التابعة (ب)، وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة بالشكل الاتي:

الدليل المحاسبي	الحساب	الشركة أ	الشركة ب	
			القيمة الدفترية	القيمة العادلة
١١١٣	آلات ومعدات	٨٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٥٠٠٠
١١١٦	أثاث وأجهزة مكاتب	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
١١٥٢٣	الاستثمار في الشركات التابعة (الشركة ب)	١٢٠٠٠٠		
١٣١٧١	مخزون البضائع بغرض البيع	١٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٥٠٠٠
١٣٢	الذمم المدينة	١٥٠٠٠٠	٥٥٠٠٠	٤٠٠٠٠
١٣٤٢	النقد لدى المصارف	٢٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
	مجموع الأصول	**٥٥٥٠٠٠**	**١٧٥٠٠٠**	**١٧٠٠٠**
٢٣٢	الذمم الدائنة	١٥٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	٦٠٠٠٠
٢٦١	رأس المال	٣٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	
٢٦٢	رأس المالالإضافي	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	
٢٦٣	الأرباح المحتجزة	٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠	
	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**٥٥٥٠٠٠**	**١٧٥٠٠٠**	

المطلوب: إعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة (أ) في ٢٠٢١/١/١

الحل:

يتم إحتساب قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة (ب)

الشهرة = تكلفة الإستثمار – القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة التابعة× نسبة التملك

= ١٢٠٠٠٠ – (١٧٠٠٠٠ – ٦٠٠٠٠) × ١٠٠%

= ١٢٠٠٠٠ – ١١٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠ دينار

ورقة العمل الخاصة بإعداد قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٢٠٢١/١/١:

الدليل المحاسبي	الحساب	الشركة أ	الشركة ب التابعة	التسويات		قائمة المركز المالي الموحدة
				مدين	دائن	
١١١٣	آلات ومعدات	٨٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٥٠٠٠		١١٥٠٠٠
١١١٦	أثاث وأجهزة مكاتب	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠			٦٠٠٠٠
١١٥٢٣	**الاستثمار في الشركات التابعة (الشركة ب)**	١٢٠٠٠٠				
١٣١٧١	مخزون البضائع بغرض البيع	١٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠			

١٣٢	الذمم المدينة	١٥٠٠٠٠	٥٥٠٠٠		١٥٠٠٠	١٩٠٠٠٠
١٣٤٢	النقد لدى المصارف	٢٥٠٠٠	٣٠٠٠٠			٥٥٠٠٠
١٥١	شهرة المحل			١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
	مجموع الأصول	**٥٥٥٠٠٠**	**١٧٥٠٠٠**	**٢٠٠٠٠**		**٦١٥٠٠٠**
٢٣٢	الذمم الدائنة	١٥٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	٥٠٠٠		٢١٥٠٠٠
٢٦١	راس المال	٣٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠
٢٦٢	رأس المال الإضافي	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		٦٠٠٠٠
٢٦٣	الارباح المحتجزة	٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠		٤٠٠٠٠
	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**٥٥٥٠٠٠**	**١٧٥٠٠٠**	**١٣٥٠٠٠**		**٦١٥٠٠٠**

القوائم المالية خلال الفترات التالية للتملك:

مثال٢:

في ٢٠٢١/٤/١ اشترت الشركة الدولية ٦٠ % من أسهم الشركة العربية (التابعة). وقد ظهرت قائمة الدخل للشركتين في ٢٠٢١ /١٢/٣١ كما يأتي:

قائمة الدخل للفترة المالية المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١

البيان	الشركةالقابضة(الدولية)	الشركةالتابعة(العربية)
ايراد المبيعات	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
تكلفة المبيعات	(٤٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)
مجمل الربح	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
مصاريف إدارية وعمومية	(١٠٠٠٠)	(٥٠٠٠)
صافي الربح	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠

البيان	الشركةالقابضة (الدولية)	الشركةالتابعة (العربية)
توزيعات أرباح مدفوعة	٨٠٠٠	٤٠٠٠
أرباح محتجزة ٢٠٢١/١/١	٤٠٠٠٠	١٦٠٠٠
أرباح محتجزة ٢٠٢١/١٢/٣١	٨٢٠٠٠	٢٧٠٠٠

المطلوب: إعداد قائمة الدخل الموحدة في ٣١ /٢٠٢١/١٢ وقائمة التغيرات في حقوق الملكية (جزئية).

الحل:

بما أن الشركة القابضة تملكت الشركة التابعة (العربية) خلال السنة المالية في ٢٠٢١/٤/١ فيتم اعداد قائمة الدخل تجميع بنود قائمة الدخل من إيرادات ومصروفات للفترة بعد التملك أي بعد ٢٠٢١/٤/١ على أساس تناسبي بحيث يتم إحتساب الفترة من ٤/١ – ١٢/٣١ أي تسعة شهور من إيرادات ومصروفات التابعة لتضاف إلى القابضة عند إعداد قائمة الدخل الموحدة.

قائمة الدخل الموحدة كما في ٢٠٢١/١٢/١٣ للشركة الدولية:

البيان	بالدينار
إيرادات المبيعات (١٠٠٠٠٠+(٤٠٠٠٠×١٢/٩))	١٣٠٠٠٠
تكلفة المبيعات (٤٠٠٠٠ +(٢٠٠٠٠×١٢/٩))	(٥٥٠٠٠)
مجمل الربح	٧٥٠٠٠
مصاريف إدارية وعمومية (١٠٠٠٠+(٥٠٠٠×١٢/٩))	(١٣٧٥٠)
صافي الربح	٦١٢٥٠

ولاحتسابالحصة غير المسيطر عليها وبنسبة حصتهم البالغة ٤٠ % من صافي ربح التابعة:

= ربح التابعة × ١٢/٩ × ٤٠%

= ١٥٠٠٠ × ١٢/٩ × ٤٠%

= ٤٥٠٠ دينار

وعليه فإن حصة مالكي الشركة الأم من صافي الربح الموحد يبلغ ٥٦,٧٥٠دينار (٦١٢٥٠-٤٥٠٠)

قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة للشركة القابضة عن الفترة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١

البيان	الأرباح المحتجزة
رصيد ٢٠٢١/١/١	٤٠٠٠٠
توزيعات أرباح مدفوعة	(٨٠٠٠)
صافي الدخل لعام ٢١٢١ لمالكي الشركة القابضة	٥٦٧٥٠
رصيد ٢٠٢١/١٢/٣١	٨٨٧٥٠

محاسبة تجميع الاعمال

قبل الدخول في اجراءات توحيد القوائم المالية لابد من اكمال متطلبات الاثبات والقياس للشهرة او المكسب فضلا عن الحصص خارج السيطرة

اولا- قياس الحصص خارج السيطرة:

سمح معيار المحاسبة الدولي (تجميع الأعمال IFRS3) لقياس حقوق ملكية غير المسيطرة استخدام أحد الطريقتين الأتيتين:

- طريقة نسبة صافي الأصول في الشركة التابعة.
- طريقة القيمة العادلة وأحياناً تسمى بـ "طريقة الشهرة الكاملة.

طريقة نسبة صافي الأصول

تعتمد طريقة صافي الأصول في الشركة التابعة على المعادلة التالية:

القيمة العادلة لصافي الاصول في التابعة × نسبة حقوق ملكية خارج السيطرة = قيمة حقوق ملكية خارج السيطرة

وبالتالي تكون قيمة حقوق ملكية خارج السيطرة في الشركة (ب)

(الاصول بالقيمة العادلة – الالتزامات بالقيمة العادلة) × نسبة الحصص خارج السيطرة

(٤٦٢٥٠٠ – ٢٦٠٠٠٠) × ١٠% = ٢٠٢٥٠ قيمة حقوق ملكية خارج السيطرة

طريقة القيمة العادلة

تحتاج هذه الطريقة لوجود سوق يتم فيه تداول أسهم حقوق الملكية خارج السيطرة مما يجعلها صعبة التطبيق حيث أنه يغلب عدم تداول هذه الأسهم في السوق.

ولحساب حقوق ملكية خارج السيطرة يتم استخدام المعادلة التالية:

سعر السوق للسهم × اجمالي عدد الاسهم × نسبة حقوق ملكية خارج السيطرة = قيمة حقوق ملكية خارج السيطرة

وعلى فرض ان القيمة السوقية لأسهم الشركة (ب) تبلغ "٢,١" لكل سهم وأن اجمالي اسهمها كانت (٩٧٥٠٠) سهم وعليه، تكون قيمة حقوق ملكية خارج السيطرة في الشركة (ب)

١,١ × ٩٧٥٠٠ × ١٠% = ٢٠٤٧٥ قيمة حقوق ملكية خارج السيطرة

وعليه فأن الفرق بين الطريقتين يكون:

طريقة نسبة صافي الأصول	طريقة القيمة العادلة
• تفترض أن الشهرة تعود لـ "الشركة الأم" فقط.	• تعتمد على حساب الشهرة الكاملة حيث تعود لكل من الشركة الأم وحقوق ملكية غير المسيطرة.
• يتم تحميل خسائر انخفاض قيمة الشهرة بالكامل على الشركة الأم	• يتم تحميل خسائر انخفاضالشهرة بالتناسب بين الشركة الأم وحقوق ملكية غير المسيطرة.

ثانياً– قياس قيمة الشهرة

طبقاً لمتطلبات المعيار "٣" فأن قياس الشهرة يختلف باختلاف الطريقة المستخدمة في قياس الحصص خارج السيطرة. وعليه يتم قياس الشهرة كالاتي:

أ. قياس الشهرة باستخدام مدخل نسبة صافي الاصول

يتم قياس الشهرة طبقاً لمدخل نسبة صافي الاصول بالمعادلة ادناه:

البيان	القيمة
القيمة العادلة للعوض المحول	١٨٩٣٣١
(يطرح) نصيب المنشأة (أ) في صافي اصول والتزامات المنشأة (ب) (صافي الاصول ×٩٠%)	(١٨٢٢٥٠)
الشهرة	٧٠٨١

ب. قياس الشهرة باستخدام مدخل القيمة العادلة

يتم قياس الشهرة طبقاً لمدخل القيمة العادلة بالمعادلة ادناه:

البيان	القيمة
القيمة العادلة للعوض المحول	١٨٩٣٣١
يضاف : حقوق ملكية خارج السيطرة (كما تم احتسابها للمدخل نفسه)	٢٠٤٧٥
المجموع	٢٠٩٨٠٦
(يطرح): صافي قيمة الاصول والالتزامات المستملكة	(٢٠٢٥٠٠)
الشهرة	٧٣٠٦

ويمكن تحديد حصة الشركة (أ) وحصص خارج السيطرة من الشهرة:

البيان	القيمة
القيمة العادلة للعوض المحول	١٨٩٣٣١
(يطرح) نصيب المنشأة (أ) في صافي اصول والتزامات المنشأة (ب) (صافي الاصول ×٩٠%)	(١٨٢٢٥٠)
الشهرة المخصصة للشركة (أ)	٧٠٨١
الشهرة المخصصة للحقوق ملكية خارج السيطرة (٧٣٠٦- ٧٠٨١)	٢٢٥

مثال١: في ٢٠٢٠/١/١ اشترت الشركة الدولية ٩٠ % من أسهم الشركة العربية بمبلغ ٨٠,٠٠٠ دينار نقداً، ونتج عن عملية الشراء اندماج الشركة العربية في الشركة الدولية، وقد ظهرت الميزانيتين عند الاندماج بالشكل الاتي:

البيان	الشركة الدولية	الشركة العربية	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية لدى المصارف	١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
أوراق قبض	٨٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠
بضاعة	٧٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
مباني	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٥٠٠٠
الاثاث	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠
مجموع الأصول	٣٧٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠
ذمم دائنة (مجهزون تجاريون)	٢٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
رأس المال	١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	
رأس المال الإضافي	٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠	
أرباح محتجزة	٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	٣٧٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	

المطلوب: إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة الدولية والخاصة بعملية الاستحواذ على الشركة العربية وأعداد قائمة المركز المالي للشركة الدولية بعد إتمام الاندماج مباشرة. علم اً بأنه يتم اتباع طريقة الحيازة.

الحل

- في ٢٠٢٠/١/١ يتم تثبيتالقيود المحاسبية الخاصة بعملية الشراء في دفاتر الشركة الدولية:

٨٠٠٠٠ من حـ/ استثمارات مالية ١١٥٢

٨٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- ومن ثم يتم إحتساب الشهرة:

الشهرة = تكلفة الإستثمار – القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المتملكة× نسبة التملك

الشهرة = ٨٠٠٠٠ –(١٢٥٠٠٠–٦٠٠٠٠) × ٩٠%

= ٨٠٠٠٠ – ٥٨٥٠٠ = ٢١٥٠٠

الحصص خارج السيطرة = (١٢٥٠٠٠–٦٠٠٠٠) × (١٠٠% – ٩٠%) = ٦٥٠٠

وسيتم إعداد القيد المحاسبي التالي لإثبات الأصول والإلتزامات التي إنتقلت إلى الشركة الدولية:

من مذكورين
٣٠٠٠٠ من حـ / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
١٠٠٠٠ من حـ/ أوراق قبض ١٣٢٢
٣٠٠٠٠ من حـ / مخزون البضائع بغرض البيع ١٣١٧١
٤٥٠٠٠ من حـ / مباني ١١١٢١
١٥٠٠٠ من حـ / أثاث ١١١٦١
٢١٥٠٠ من حـ / شهرة المحل ١٥١
إلى مذكورين
٨٠٠٠٠ الى حـ / استثمارات مالية ١١٥٢
٥٠٠٠ الى حـ / متراكم الديون المشكوك في تحصيلها ٢٢٤
٦٠٠٠٠ الى حـ / مجهزون تجاريون ٢٣٢١
٦٥٠٠ الى حـ / الحصص خارج السيطرة ٢٦١٥

قائمة المركز المالي الافتتاحية للشركة الدولية كما في ٢٠٢٠/١/١ بعد الاندماج مباشرة

البيان	المبلغ / دينار
النقدية لدى المصارف (١٠٠٠٠٠-٨٠٠٠٠+٣٠٠٠٠)	٥٠٠٠٠
أوراق قبض (٨٠٠٠٠ + ٥٠٠٠)	٨٥٠٠٠
بضاعة (٧٠٠٠٠ + ٣٠٠٠)	١٠٠٠٠٠
مباني (١٠٠٠٠٠ + ٤٥٠٠٠)	١٤٥٠٠٠
الأثاث (٢٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠)	١٥٠٠٠
شهرة المحل	٢١٥٠٠
مجموع الأصول	٤٣٦٥٠٠
ذمم دائنة (مجهزون تجاريون) (٢٠٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠)	٢٦٠٠٠٠
رأس المال	١٠٠٠٠٠
رأس المال الإضافي	٤٠٠٠٠
أرباح محتجزة	٣٠٠٠٠
الحصص خارج السيطرة	٦٥٠٠
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	٤٣٦٥٠٠

مثال٢: في ٢٠٢٠/١/١ إشترت الشركة الدولية كامل أسهم الشركة العربية وقد قامت الشركة الدولية بإصدار ٣٠٠٠٠سهم من أسهمها قيمتها الإسمية ١ دينار للسهم والقيمة السوقية ٣ دنانير للسهم مقابل شراء قسم من أسهم الشركة العربية، كما تم شراء القسم الآخر من الأسهم نقداً بمبلغ ٢٥,٠٠٠ دينار، مبلغ ٣٠٠٠دينار مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء. ونتج عن عملية الشراء إندماج الشركة العربية في الشركة الدولية وتصفية الشركة العربية. علم اً بأن الشركة الدولية تقوم بإتباع طريقة الإستحواذ (الحيازة) لإثبات عملية الإندماج.

وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركتين عند الإندماج بالشكل الاتي:

البيان	الشركة الدولية	الشركة العربية	
		القيمة الدفترية	**القيمة العادلة**
النقدية لدى المصارف	١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
أوراق قبض	٨٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠
بضاعة	٧٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
مباني	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٥٠٠٠
الاثاث	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠
مجموع الأصول	٣٧٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠

ذمم دائنة	٢٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
رأس المال	١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	
رأس المال الإضافي	٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠	
أرباح محتجزة	٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	٣٧٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	

المطلوب:

إحتساب تكلفة شراء أسهم الشركة العربية وإثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة الدولية والخاصة بعملية إندماج الشركة العربية وإعداد قائمة المركز المالي للشركة الدولية بعد إتمام الإندماج مباشرة.

الحل:

١- تكلفة الإستثمار لشراء أسهم الشركة العربية=

القيمة السوقية للأسهم المصدرة من قبل الشركة + النقدية المدفوعة لشراء الجزء الآخر من الأسهم

٣٠,٠٠٠ × ٣ + ٢٥٠٠٠ = ١١٥٠٠٠دينار

نلاحظ أن مصاريف الإندماج البالغة ٨٠٠٠ دينار لم يتم إضافتها لتكلفة الإستثمار بل تعتبر مصروف (فترة وفق متطلبات معيار التقارير المالية الدولي رقم٣)

الشهرة = تكلفة الإستثمار – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة × نسبة التملك

= ١١٥٠٠٠ – (١٢٥٠٠٠ – ٦٠٠٠٠) × ١٠٠%

= ١١٥٠٠٠ – ٦٥٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ دينار

٢. القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة الدولية:

١١٥٠٠٠من حـ/ إستثمارات مالية١١٥٢

إلى مذكورين

٢٥٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٣٠٠٠٠ الى حـ/ رأس المال ٢٦١ ٣٠,٠٠٠ × ١

٦٠٠٠٠ الى حـ/ رأس المال الإضافي ٢٦٢ ٣٠,٠٠٠ ×٢

إثبات مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء:

في ٢٠٢٠/١/١

٣٠٠٠ من حـ/ رأس المال الإضافي ٢٦٢

٣٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- ويتم إعداد القيد التالي لإثبات الأصول والإلتزامات التي إنتقلت إلى الشركة الدولية وإقفال حساب الإستثمار:
  - في ٢٠٢٠/١/١

٣٠٠٠٠ من حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٠٠٠٠ من حـ/ أوراق قبض قطاع خاص١٣٢٢٤

٣٠٠٠٠من حـ/ مخزون البضائعبغرض البيع ١٣١٧١

٤٥٠٠٠ من حـ/ مباني ١١١٢

١٥٠٠٠ من حـ/ أثاث ١١١٦١

٥٠٠٠٠من حـ/ شهرة المحل ١٥١

١١٥٠٠٠إلى حـ/ استثمارات مالية ١١٥٢

٥٠٠٠الى حـ / متراكم الديون المشكوك في تحصيلها ٢٢٤

٦٠٠٠٠ الى حـ/ مجهزون تجاريون ٢٣٢١

قائمة المركز المالي الإفتتاحية للشركة الدولية كما في /١/٢٠٢٠١ بعد الإندماج مباشرة:

البيان	المبلغ / دينار
النقدية لدى المصارف (١٠٠٠٠٠-٢٨٠٠٠+٣٠٠٠٠)	١٠٢٠٠٠
أوراق قبض (٨٠٠٠٠ + ٥٠٠٠)	٨٥٠٠٠
بضاعة (٧٠٠٠٠ + ٣٠٠٠)	١٠٠٠٠٠
مباني (١٠٠٠٠٠ + ٤٥٠٠٠)	١٤٥٠٠٠
الأثاث (٢٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠)	٣٥٠٠٠
شهرة المحل	٥٠٠٠٠
مجموع الأصول	٥١٧٠٠٠
ذمم دائنة (مجهزون تجاريون) (٢٠٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠)	٢٦٠٠٠٠
رأس المال (١٠٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠)	١٣٠٠٠٠
رأس المال الإضافي (٤٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠ – ٣٠٠٠)	٩٧٠٠٠
أرباح محتجزة	٣٠٠٠٠

الاستثمارات التي تكون فيها درجة تأثير الشركة القابضة على قرارات الشركة التابعة تأثير كبير وبدون سيطرة أو درجة تأثير فعالة

يمكن للشركة المستثمرة ان تحاسب عن الاستثمار في الشركات التابعة او الزميلة او المشاريع المشتركة بطريقة التكلفة او بطريقة حقوق الملكية وحسب مستوى التأثير في الشركة المستثمر لديها أذا كانت كل من الشركة المستثمرة والشركة المستثمر لديها تعد القوائم المالية بشكل منفصل.

وتعد القوائم المالية الموحدة قوائم مالية ملحقة للقوائم المالية الأساسية المعدة من قبل كل شركة بشكل مستقل وهي تمثل مجموع الأصول والالتزامات، والإيرادات والمصاريف للشركات القابضة والتابعة بعد حذف أثر العمليات المتبادلة حيث أن القوائم الأساسية المعدة من قبل الشركات القابضة كوحدة قانونية مستقلة غير كافية لتوفير معلومات عن الوضع المالي ونتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية التي تمت السيطرة عليها من قبل الشركة القابضة، وهنالك نوعين من القوائم المالية الموحدة يتمثل النوع الأول بالقوائم المالية الموحدة التي يتم إعدادها في تاريخ الاكتساب وتمثل قائمة الميزانية الموحدة التي تعبر عن الوضع المالي للشركتين القابضة ةالتابعة معاً، والنوع الثاني الذي يتم إعداده في نهاية كل سنة مالية بدءً من السنة التي تم فيها الإكتساب، وتشمل قائمة الميزانية الموحدة فضلاً عن القوائم المالية الأخرى (قائمة الدخل الموحدة، وقائمة حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة).

طريقة الكلفة لتسجيل الأستثمارات في الشركات التابعة:

طبقا لطريقة الكلفة فالدخل من الاستثمار يعترف به فقط أذا ثبت الحق القانوني في استحقاقه او استلامه أي لايتم اثبات نصيب الشركة المستثمرة (الشركة القابضة) في الربح من استثماراتها فى الشركات المستثمر لديها (الشركات الزميلة أو التابعة أو المشروع المشترك) الابعد ان تقوم تلك الشركات باجراء توزيعات على الارباح.

طريقة الملكية لتسجيل الأستثمارات في الشركات التابعة:

طبقا لطريقة الملكية (حق الملكية) يتم الاعتراف الاولى بالاستثمار في الشركات الزميلة أو التابعة اوالمشروع المشترك بالتكلفة ويتم زيادة او تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار لاثبات نصيب المستثمر (الشركة القابضة) في ارباح اوخسائر الشركة المستثمر لديها (الشركة التابعة) ويتم الاعتراف بنصيب المستثمر فى ارباح وخسائر الشركة ضمن حسابات قائمة الدخل للمستثمر ويتم تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار بتوزيعات الارباح التي تم الحصول عليها من الشركة المستثمر فيها.

مثال: الآتي قائمة الميزانية العمومية لشركة دجلة المساهمة وشركة بغداد المساهمة كما في ٢٠٢٣/١/٢

الدليل المحاسبي	اسم الحساب	الارصدة شركة دجلة المساهمة	الارصدة شركة بغداد المساهمة
١٣	الأصولالمتداولة	١٨٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
١١	الأصولغير المتداولة	٢٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
	براءةالإختراع	١٢٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
	المجموع	٥٥٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
٢١	الإلتزاماتالمتداولة	٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
٢٦	رأسالمال	٢٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
٢٦	الأرباحالمحتجزة	١٥٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
	المجموع	٥٥٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠

وفي ذلك التاريخ قررت شركة دجلة المساهمة إكتساب نسبة من أسهم شركة بغداد كإستثمار طويل الأجل في الأسهم.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية للإندماج وإعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في تاريخ الإكتساب في ظل الحالات الست الآتية وبشكل مستقل:

الحالة ١: حصلت شركة دجلة على (١٠٠%) من أسهم شركة بغداد مقابل دفع (٤٢٠٠٠٠) دينار نقداً.

الحالة ٢: حصلت شركة دجلة على (٨٠%) من أسهم شركة بغداد مقابل دفع (٣٣٦٠٠٠) دينار نقداً.

الحالة ٣: حصلت شركة دجلة على (١٠٠%) من أسهم شركة بغداد مقابل دفع (٥٣٠٠٠٠) دينار نقداً، مع الإعتراف بالتغيرات ذات الصلة بأصول شركة بغداد وكما يأتي:

- الأصول المتداولة بالزيادة وتبلغ (٢٠٠٠٠) دينار.
- الأصول غير المتداولة بالزيادة وتبلغ (١٣٠٠٠٠) دينار.
- براءة اختراع بالنقصان ويبلغ (٦٠٠٠٠) دينار.

الحالة ٤: حصلت شركة دجلة على ٩٠ % من أسهم شركة بغداد مقابل إصدار ٩٠,٠٠٠ سهم بقيمة عادلة ٦ دينار للسهم، مع الإعتراف بالتغيرات ذات الصلة بأصول شركة بغداد وكما يأتي:

- الأصول المتداولة بالنقصان وتبلغ ١٥,٠٠٠ دينار.
- الأصول الثابتة بالزيادة وتبلغ ١٢٠,٠٠٠ دينار.
- براءة اختراع بالزيادة ويبلغ ٣٠,٠٠٠ دينار.

الحالة ٥: حصلت شركة دجلة على ١٠٠ % من أسهم شركة بغداد مقابل دفع ٤٨٠,٠٠٠ دينار نقداً، مع الإعتراف بالتغيرات ذات الصلة بأصول شركة بغداد وكما يأتي:

- الأصول المتداولة بالزيادة وتبلغ ٢٠,٠٠٠ دينار.
- الأصول غير المتداولة بالزيادة وتبلغ ١٣٠,٠٠٠ دينار.
- براءة اختراع بالنقصان ويبلغ ٤٠,٠٠٠ دينار.

الحالة ٦: حصلت شركة دجلة على ٧٥ % من أسهم شركة بغداد مقابل إصدار ٥٥,٠٠٠ سهم بقيمة عادلة ٦ دينار للسهم، مع الإعتراف بالتغيرات ذات الصلة بأصول شركة بغداد وكما يأتي:

- الأصول المتداولة بالنقصان وتبلغ ١٥,٠٠٠ دينار.
- الأصول غير المتداولة بالزيادة وتبلغ ٨٠,٠٠٠ دينار.
- براءة اختراع بالزيادة ويبلغ ٣٠,٠٠٠ دينار.

الحل:

الحالة ١- إثبات قيد اكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة:

٤٢٠٠٠٠	من ح/الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	١١٥٢٣
	٤٢٠٠٠٠ الى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة:

القيمة الضمنية (٤٢٠٠٠٠ ×١٠٠%) = ٤٢٠٠٠٠

القيمة الدفترية:

رأس المال ٢٠٠٠٠٠

علاوة رأس المال ١٠٠٠٠٠

الأرباح المحتجزة ١٢٠٠٠٠

(٤٢٠٠٠٠)

الفرق إن وجد ٠

ورقة عمل لإعداد قائمة الميزانية العامة الموحدة كما في ٢٠٢٣/١/٢

اسم الحساب	الرصيد الشركة القابضة	الرصيد الشركة التابعة	الإستبعادات		الأرصدة الموحدة
			المدين	الدائن	
الأصول المتداولة	١٣٨٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠			١٤٨٠٠٠٠
الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	٤٢٠٠٠٠			٤٢٠٠٠٠	٠
الأصولغير المتداولة	٢٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠			٢٧٥٠٠٠٠
المجموع	٥٥٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠			٥٦٣٠٠٠٠
الإلتزامات المتداولة	٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠			٨٨٠٠٠٠
رأس المال	٢٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠		٢٢٥٠٠٠٠
علاوة رأس المال	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٥٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠٠
المجموع	٥٥٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠			٥٦٣٠٠٠٠

قيد الإستبعاد:

	من/ مذكورين	
٤٢٠٠٠٠	حـ/رأس المال	
١٠٠٠٠٠	حـ/ علاوة رأس المال	
	حـ/ الارباح المحتجزة	
٤٢٠٠٠٠	الى حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	١١٥٢٣

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها

قائمة الميزانية العمومية الجزئية الموحدة كما في /٢٠٢٣/١

الأصول المتداولة	١٤٨٠٠٠٠	الإلتزامات المتداولة	٨٨٠٠٠٠
الأصول غيرالمتداولة	٢٧٥٠٠٠٠	رأس المال (قيمةأسمية ١ دينار)	٢٢٥٠٠٠٠
		علاوة اصدار الأسهم	١٠٠٠٠٠٠
براءة الأختراع	١٤٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة	١٥٠٠٠٠٠
مجموع الأصول	٥٦٣٠٠٠٠	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	٥٦٣٠٠٠٠

الحالة ٢:

إثبات قيد اكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة

٣٣٦٠٠٠	من حـ/الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	١١٥٢٣
	٣٣٦٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة:

القيمة الضمنية (٤٢٠٠٠٠ ×١٠٠%) = ٤٢٠٠٠٠

القيمةالدفترية:

رأس المال ٢٠٠٠٠٠

علاوة رأس المال ١٠٠٠٠٠

الأرباح المحتجزة ١٢٠٠٠٠

(٤٢٠٠٠٠)

الفرق إن وجد ٠

حقوق الاقلية (٤٢٠٠٠٠ ×٢٠%) = ٨٤٠٠٠٠

اسم الحساب	الرصيد الشركة القابضة	الرصيد الشركة التابعة	الإستبعادات		الأرصدة الموحدة
			المدين	الدائن	
الأصول المتداولة	١٤٦٤٠٠٠	١٠٠٠٠٠			١٥٦٤٠٠٠
الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	٣٣٦٠٠٠			٣٣٦٠٠٠	٠
الأصول غير المتداولة	٢٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠			٢٧٥٠٠٠٠
المجموع	**٥٥٥٠٠٠٠**	**٥٠٠٠٠٠**			**٥٧١٤٠٠٠**
الإلتزامات المتداولة	٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠			٨٨٠٠٠٠
رأس المال	٢٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠		٢٢٥٠٠٠٠
علاوة رأس المال	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٥٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠٠
حقوق الاقلية			٨٤٠٠٠		٨٤٠٠٠
المجموع	**٥٥٥٠٠٠٠**	**٥٠٠٠٠٠**			**٥٧١٤٠٠٠**

قيدالإستبعاد:

	من/ مذكورين	
٢٠٠٠٠٠	حـ/رأس المال	
١٠٠٠٠٠	حـ/ علاوة رأس المال	
١٢٠٠٠٠	حـ/ الارباح المحتجزة	
٣٣٦٠٠٠ الى حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد		١١٥٢٣
٨٤٠٠٠ الى حـ/ حقوق الاقلية		

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها

قائمة الميزانية العمومية الجزئية الموحدة كما في /١/٢٠٢٣

		الإلتزامات المتداولة	٨٨٠٠٠٠
الأصول غيرالمتداولة	٢٧٥٠٠٠٠	رأس المال (قيمة أسمية ١ دينار)	٢٢٥٠٠٠٠
		علاوة اصدار الأسهم	١٠٠٠٠٠٠
		الأرباح المحتجزة	١٥٠٠٠٠٠
براءة الأختراع	١٤٠٠٠٠٠	حقوق الأقلية	٨٤٠٠٠
مجموع الأصول	٥٧١٤٠٠٠	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	٥٧١٤٠٠٠

الحالة ٣:

إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة

٥٣٠٠٠٠	من حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	١١٥٢٣
	٥٣٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة:

القيمة الضمنية (٤٢٠٠٠٠ ×١٠٠%) = ٥٣٠٠٠٠

القيمة الدفترية:

رأس المال	٢٠٠٠٠٠
علاوة رأس المال ١٠٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٢٠٠٠٠
	(٤٢٠٠٠٠)
الفرق إن وجد ١١٠٠٠٠	
الزيادة في الأصول المتداولة	(٢٠٠٠٠)
الزيادة في الأصول الثابتة (١٣٠٠٠٠)	
الإنخفاض في براءة الإختراع	٦٠٠٠٠
شهرة المحل	٢٠,٠٠٠

اسم الحساب	الرصيد الشركة القابضة	الرصيد الشركة التابعة	الإستبعادات		الأرصدة الموحدة
			المدين	الدائن	
الأصول المتداولة	١٢٧٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		١٣٩٠٠٠٠
الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	٥٣٠٠٠٠			٥٣٠٠٠٠	
الأصول غير المتداولة	٢٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠		٢٨٨٠٠٠٠
براءة الاختراع	١٢٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠		٦٠٠٠٠	١٣٤٠٠٠٠
شهرة المحل			٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
المجموع	**٥٥٥٠٠٠٠**	**٥٠٠٠٠٠**			**٥٦٣٠٠٠٠**
الإلتزامات المتداولة	٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠			٨٨٠٠٠٠
رأس المال	٢٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠		٢٢٥٠٠٠٠
علاوة رأس المال	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٥٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠٠
المجموع	**٥٥٥٠٠٠٠**	**٥٠٠٠٠٠**			**٥٦٣٠٠٠٠**

قيد الإستبعاد:

	من/ مذكورين	
٢٠٠٠٠٠	حـ/رأس المال	
١٠٠٠٠٠	حـ/ علاوة رأس المال	
١٢٠٠٠٠	حـ/ الأرباح المحتجزة	
٢٠٠٠٠	حـ/ الأصول المتداولة	
١٣٠٠٠٠	حـ/ الأصول غير المتداولة	
٢٠٠٠٠	حـ/ شهرة المحل	
٦٠٠٠٠	حـ/ براءة إختراع	
٥٣٠٠٠٠	الى حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	١١٥٢٣

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها

قائمة الميزانية العمومية الجزئية الموحدة كما في/١/٢٠٢٣

الأصول المتداولة	١٣٩٠٠٠٠	الإلتزامات المتداولة	٨٨٠٠٠٠
الأصول غيرالمتداولة	٢٨٨٠٠٠٠	رأس المال (قيمة أسمية ١ دينار)	٢٢٥٠٠٠٠
براءة الأختراع	١٣٤٠٠٠٠	علاوة اصدار الأسهم	١٠٠٠٠٠٠
شهرة المحل	٢٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة	١٥٠٠٠٠٠
مجموع الأصول	٥٦٣٠٠٠٠	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	٥٦٣٠٠٠٠

الحالة ٤ :

إثبات قيد اكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة

٥٤٠٠٠٠	من حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	١١٥٢٣
	الى / مذكورين	
٩٠٠٠٠	حـ/ رأس المال	
٤٥٠٠٠٠	حـ/ علاوة رأس المال	

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة:

القيمة الضمنية (٥٤٠٠٠٠ ÷ ٩٠%) = ٦٠٠٠٠٠٠

القيمة الدفترية:

رأس المال	٢٠٠٠٠٠	
علاوة رأس المال	١٠٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٢٠٠٠٠	
	(٤٢٠٠٠٠)	
الفرق إن وجد	١٨٠٠٠٠	
الانخفاض في الأصول المتداولة	١٥٠٠٠	
الزيادة في الأصول غير المتداولة	(١٢٠٠٠٠)	
الزيادة في براءة الإختراع	(٣٠٠٠٠)	
شهرة المحل	٤٥٠٠٠	

حق الأقلية ٦٠٠٠٠٠ × ١٠% =٦٠٠٠٠

اسم الحساب	الرصيد الشركة القابضة	الرصيد الشركة التابعة	الإستبعادات		الأرصدة الموحدة
			المدين	الدائن	
الأصول المتداولة	١٨٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠	١٨٨٥٠٠٠
الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	٥٤٠٠٠٠			٥٤٠٠٠٠	
الأصول غير المتداولة	٢٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠		٢٨٧٠٠٠٠
براءة الاختراع	١٢٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠		١٤٣٠٠٠٠
شهرة المحل			٤٥٠٠٠		٤٥٠٠٠
المجموع	٦٠٩٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠			٦٢٣٠٠٠٠
الإلتزامات المتداولة	٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠			٨٨٠٠٠٠
رأس المال	٢٣٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠		٢٢٥٠٠٠٠
علاوة رأس المال	١٤٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٥٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠٠
حقوق الاقلية				٦٠٠٠٠	
المجموع	٦٠٩٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٦١٥٠٠٠	٦١٥٠٠٠	٦٢٣٠٠٠٠

قيد الإستبعاد:

	من/ مذكورين	
٢٠٠٠٠٠	حـ/رأس المال	
١٠٠٠٠٠	حـ/ علاوة رأس المال	
١٢٠٠٠٠	حـ/ الأرباح المحتجزة	
١٥٠٠٠	حـ/ الأصول المتداولة	
١٣٠٠٠٠	حـ/ الأصول غير المتداولة	
٤٥٠٠٠٠	حـ/ شهرة المحل	
٣٠٠٠٠	حـ/ براءة إختراع	
	الى / مذكورين	
	٦٠٠٠٠ الى حـ/ حقوق الاقلية	
	٥٤٠٠٠٠ الى حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	١١٥٢٣

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها
قائمة الميزانية العمومية الجزئية الموحدة كما في /١/٢٠٢٣

الأصول المتداولة	١٨٨٥٠٠٠	الإلتزامات المتداولة	٨٨٠٠٠٠
الأصول غيرالمتداولة	٢٨٧٠٠٠٠	رأس المال (قيمة أسمية ١ دينار)	٢٣٤٠٠٠٠
		علاوة اصدار الأسهم	١٤٥٠٠٠٠
براءة الأختراع	١٤٣٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة	١٥٠٠٠٠٠
شهرة المحل	٤٥٠٠٠	حقوق الأقلية	٦٠٠٠٠
مجموع الأصول	٦٢٣٠٠٠٠	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	٦٢٣٠٠٠٠

الحالة ٥:

إثبات قيد اكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة

٤٨٠٠٠٠	من حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	١١٥٢٣
	٤٨٠٠٠٠ الى حـ/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة:

القيمة الضمنية (٤٨٠٠٠٠ ×١٠٠%) = ٤٨٠٠٠٠

القيمة الدفترية:

رأس المال	٢٠٠٠٠٠
علاوة رأس المال ١٠٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٢٠٠٠٠
	(٤٢٠٠٠٠)
الفرق إن وجد ٦٠٠٠٠	
الزيادة في الأصول المتداولة	(٢٠٠٠٠)
الزيادة في الأصول الثابتة (١٣٠٠٠٠)	
الإنخفاض في براءة الإختراع	٤٠٠٠٠
مكاسب الاندماج	(٥٠٠٠٠)

اسم الحساب	الرصيد الشركة القابضة	الرصيد الشركة التابعة	الإستبعادات		الأرصدة الموحدة
			المدين	الدائن	
الأصول المتداولة	١٣٢٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		١٤٤٠٠٠٠
الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	٤٨٠٠٠٠			٤٨٠٠٠٠	
الأصول غير المتداولة	٢٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠		٢٨٨٠٠٠٠
براءة الاختراع	١٢٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠		٤٠٠٠٠	١٣٦٠٠٠٠
المجموع	**٥٥٥٠٠٠٠**	**٥٠٠٠٠٠**			**٥٦٨٠٠٠٠**
الإلتزامات المتداولة	٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠			٨٨٠٠٠٠
رأس المال	٢٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠		٢٢٥٠٠٠٠
علاوة رأس المال	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠
الأرباح ا لمحتجزة	١٥٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠٠
المجموع	**٥٥٥٠٠٠٠**	**٥٠٠٠٠٠**	**٥٧٠٠٠٠**	**٥٧٠٠٠٠**	**٥٦٨٠٠٠٠**

قيد الإستبعاد:

	من/ مذكورين	
٢٠٠٠٠٠	حـ/رأس المال	
١٠٠٠٠٠	حـ/ علاوة رأس المال	
٧٠٠٠٠	حـ/ الأرباح المحتجزة (١٢٠٠٠٠-٥٠٠٠٠)	
٢٠٠٠٠	حـ/ الأصول المتداولة	
١٣٠٠٠٠	حـ/ الأصول غير المتداولة	
	الى / مذكورين	
٤٠٠٠٠	حـ/ شهرة المحل	
٤٨٠٠٠٠	حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	١١٥٢٣

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها

قائمة الميزانية العمومية الجزئية الموحدة كما في /٢٠٢٣/١

الأصول المتداولة	١٤٤٠٠٠٠	الإلتزامات المتداولة	٨٨٠٠٠٠
الأصول غيرالمتداولة	٢٨٨٠٠٠٠	رأس المال (قيمة أسمية ١ دينار)	٢٢٥٠٠٠٠
		علاوة اصدار الأسهم	١٠٠٠٠٠٠
براءة الأختراع	١٣٦٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة	١٥٥٠٠٠٠
مجموع الأصول	٥٦٨٠٠٠٠	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	٥٦٨٠٠٠٠

الحالة ٦:

إثبات قيد اكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة

٣٣٠٠٠٠	من حـ/الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	١١٥٢٣
	الى / مذكورين	
٥٥٠٠٠	حـ/ رأس المال	
٢٧٥٠٠٠	حـ/ علاوة رأس المال	

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة:

القيمة الضمنية (٣٣٠٠٠ ÷٧٥%) = ٤٤٠٠٠٠

القيمة الدفترية:

رأس المال	٢٠٠٠٠٠
علاوة رأس المال ١٠٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٢٠٠٠٠
	(٤٢٠٠٠٠)
الفرق إن وجد ٢٠٠٠٠	
الانخفاض في الأصول المتداولة	١٥٠٠٠
الزيادة في الأصول غير المتداولة (٨٠٠٠٠)	
الزيادة في براءةالإختراع	(٣٠٠٠٠)
مكاسب الاندماج (٧٥٠٠٠ ÷٧٥%)	٥٦٢٥٠

حق الأقلية ٤٤٠٠٠٠ × ٢٥% =١٢٨٧٥٠

اسم الحساب	الرصيد الشركة القابضة	الرصيد الشركة التابعة	الإستبعادات		الأرصدة الموحدة
			المدين	الدائن	
الأصول المتداولة	١٨٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠	١٨٨٥٠٠٠
الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	٣٣٠٠٠٠			٣٣٠٠٠٠	
الأصول غير المتداولة	٢٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠		٢٨٣٠٠٠٠
براءة الاختراع	١٢٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠		١٤٣٠٠٠٠
المجموع	**٥٨٨٠٠٠٠**	**٥٠٠٠٠٠**			**٦١٤٥٠٠٠**
الإلتزامات المتداولة	٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠			٨٨٠٠٠٠
رأس المال	٢٣٠٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠		٢٣٠٥٠٠٠
علاوة رأس المال	١٢٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		١٢٧٥٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٥٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٥٦٢٥٠	١٥٥٦٢٥٠
حقوق الاقلية				١٢٨٧٥٠	١٢٨٧٥٠
المجموع	**٥٨٨٠٠٠٠**	**٥٠٠٠٠٠**	**٥٣٠٠٠٠**	**٥٣٠٠٠٠**	**٦١٤٥٠٠٠**

قيد الإستبعاد:

من/ مذكورين
٢٠٠٠٠٠ حـ/رأس المال
١٠٠٠٠٠ حـ/ علاوة رأس المال
٦٣٧٥٠٠ حـ/ الأرباح المحتجزة (١٢٠٠٠٠ – ٥٦٢٥٠)
١٥٠٠٠ حـ/ الأصول المتداولة
٨٠٠٠٠ حـ/ الأصول غير المتداولة
٣٠٠٠٠ حـ/ براءة إختراع

الى / مذكورين
١٥٠٠٠ الى حـ/ الأصول المتداولة
١٢٨٧٥٠ الى حـ/ حقوق الاقلية
٣٣٠٠٠٠ الى حـ/ الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد ١١٥٢٣

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها
قائمة الميزانية العمومية الجزئية الموحدة كما في /٢٠٢٣/١

الأصول المتداولة	١٨٨٥٠٠٠	الإلتزامات المتداولة	٨٨٠٠٠٠
الأصول غيرالمتداولة	٢٨٣٠٠٠٠	رأس المال (قيمة أسمية ١ دينار)	٢٣٠٥٠٠٠
		علاوة اصدار الأسهم	١٢٧٥٠٠٠
		الأرباح المحتجزة	١٥٥٦٢٥٠
براءةالأختراع	١٤٣٠٠٠٠	حقوق الأقلية	١٢٨٧٥٠
مجموع الأصول	٦١٤٥٠٠٠	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	٦١٤٥٠٠٠

آثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية على ترجمة القوائم المالية

مثـال (١): في ٢٠١٨/١/١ اشترت شركة الصناعات المعدنية العراقية شركة انتاج الحديد المغلون الصينية بمبلغ (٩) مليار دينار، علماً ان الشركة الصينية تعتمد الدولار الأمريكي كعملة وظيفية لها، والآتي الميزانية العمومية لشركة انتاج الحديد المغلون كما في ٢٠١٧/١٢/٣١:

الميزانية العمومية لشركة انتاج الحديد المغلون كما في ٢٠١٧/١٢/٣١	
الحساب	الرصيد / دولار
النقدية	١٠٠٠
بضاعة	٢٠٠٠
الات ومعدات ٧٠٠٠	
الاندثار المتراكم (٢٠٠٠)	٥٠٠٠
مجموع الأصول	٨٠٠٠
الالتزامات للغير	
ذمم دائنة	٣٠٠٠
حقوق الملكية	
رأس المال	٢٠٠٠
رأس المال الاضافي	٥٠٠
أرباح محتجزة	٢٥٠٠
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	٨٠٠٠

ميزان المراجعة لشركة انتاج الحديد المغلون بالدولار للفترة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١		
الحساب	الأرصدة المدينة	الأرصدة الدائنة
النقدية	٣٠٠٠	
ذمم مدينة	٥٠٠٠	
بضاعة	٤٠٠٠	
الات ومعدات	٧٠٠٠	
الاندثار المتراكم للات والمعدات		٣٠٠٠
ذمم دائنة		١٠٠٠
رأس المال		٢٠٠٠
رأس المال الاضافي		٥٠٠
أرباح محتجزة في ١/١		٧٥٠٠
المبيعات		٢٠٠٠٠
تكلفة المبيعات	١٠٠٠٠	
مصروف اندثار للات والمعدات	١٠٠٠	
مصاريف إدارية وعمومية اخرى	٤٠٠٠	
المجموع	٣٤٠٠٠	٣٤٠٠٠

كان سعر صرف الدينار لكل دولار خلال العام بالشكل الاتي:

التأريخ	سعر الصرف
٢٠١٨/١/١	١١٥٠
٢٠١٨/١٢/٣١	١٢٠٠
متوسط سعر الصرف خلال السنة/٢٠١٨	١١٩٠

المطلوب /

٢. ترجمة ميزان المراجعة لشركة انتاج الحديد المغلونلسنة /٢٠١٨الى الدينار العراقي.

٣. اعداد القوائم المالية للشركة باعتماد ميزان المراجعة المترجم.

الحل:

ميزان المراجعة لشركة انتاج الحديد المغلون بالدينار للفترة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١					
الحساب	الأرصدة المدينة دولار	الأرصدة الدائنة دولار	سعر الصرف	الأرصدة المدينة دينار	الأرصدة الدائنة دينار
النقدية	٣٠٠٠		١٢٠٠	٣٦٠٠٠٠٠	
ذمم مدينة	٥٠٠٠		١٢٠٠	٦٠٠٠٠٠٠	
بضاعة	٤٠٠٠		١٢٠٠	٤٨٠٠٠٠٠	
الات ومعدات	٧٠٠٠		١٢٠٠	٨٤٠٠٠٠٠	
الاندثار المتراكم للات والمعدات		٣٠٠٠	١٢٠٠		٣٦٠٠٠٠٠
ذمم دائنة		١٠٠٠	١٢٠٠		١٢٠٠٠٠٠
رأس المال		٢٠٠٠	١١٥٠		٢٣٠٠٠٠٠
رأس المال الاضافي		٥٠٠	١١٥٠		٥٧٥٠٠٠
أرباح محتجزة في ١/١		٧٥٠٠	١١٥٠		٨٦٢٥٠٠٠
المبيعات		٢٠٠٠٠	١١٩٠		٢٣٨٠٠٠٠٠
تكلفة المبيعات	١٠٠٠٠		١١٩٠	١١٩٠٠٠٠٠	
مصروف اندثار للات والمعدات	١٠٠٠		١١٩٠	١١٩٠٠٠٠	
مصاريف إدارية وعمومية اخرى	٤٠٠٠		١١٩٠	٤٧٦٠٠٠٠	
المجموع	٣٤٠٠٠	٣٤٠٠٠			

قائمة الأرباح المحتجزة لشركة انتاج الحديد المغلون بالدولار والمترجمة الى الدينار للفترة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١			
الحساب	الرصيد / دولار	سعر الصرف	الرصيد / دينار
الأرباح المحتجزة ٢٠١٨/١/١	٧٥٠٠	١١٥٠	٨٦٢٥٠٠٠
الفائض المتراكم	٥٠٠٠		٥٩٥٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة ٢٠١٨/١٢/٣١	١٢٥٠٠		١٤٥٧٥٠٠٠

الميزانية العمومية لشركة انتاج الحديد المغلون بالدينار كما في ٢٠١٨/١٢/٣١			
الحساب	الرصيد / دولار	سعر الصرف	الرصيد / دينار
النقدية	٣٠٠٠	١٢٠٠	٣٦٠٠٠٠٠
الذمم المدينة	٥٠٠٠	١٢٠٠	٦٠٠٠٠٠٠
بضاعة	٤٠٠٠	١٢٠٠	٤٨٠٠٠٠٠
الات ومعدات	٧٠٠٠	١٢٠٠	٨٤٠٠٠٠٠
الاندثار المتراكم	(٣٠٠٠)	١٢٠٠	(٣٦٠٠٠٠٠)
القيمة الدفترية للات ومعدات	٤٠٠٠	١٢٠٠	٤٨٠٠٠٠٠
مجموع الأصول	١٦٠٠٠		١٩٢٠٠٠٠٠
الالتزامات للغير			
ذمم دائنة	١٠٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠٠٠٠
حقوق الملكية			
رأس المال	٢٠٠٠	١١٥٠	٢٣٠٠٠٠٠
رأس المال الاضافي	٥٠٠	١١٥٠	٥٧٥٠٠٠
أرباح محتجزة	١٢٥٠٠		١٤٥٧٥٠٠٠
احتياطي فروقات أسعار الصرفالمؤجلة (تسويات الترجمة المتراكم)			١٧٥٠٠٠٠
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	١٦٠٠٠		١٩٢٠٠٠٠٠

- **يثبت القيد الاتي عن ارتفاع أسعار الصرف، الناشئ عن ترجمة القوائم المالية:**

١٧٥٠٠٠٠ من حـ/ استثمارات مالية ١١٥٢

١٧٥٠٠٠٠ الى حـ/ مكاسب وخسائر أسعار صرف العمليات الاجنبية ٢٦٤٤

كشف احتياطي فروقات أسعار الصرف المؤجلة لشركة انتاج الحديد المغلون بالدولار والمترجمة الى الدينار في ٢٠١٨/١٢/٣١	
الحساب	الرصيد / دينار
احتياطي فروقات أسعار الصرف المؤجلة ٢٠١٨/١/١	—
احتياطي فروقات أسعار الصرف المؤجلة ٢٠١٨/١٢/٣١	١٧٥٠٠٠٠

الفصل الخامس

المجموعة المستندية والدفترية

مقدمة:

تعتبر المستندات إحدى مقومات النظام المحاسبي الموحد، والتي من خلالها يجري تسجيل العمليات الخاصة بنشاط الوحدة، بعد أن تقوم الإدارة المالية بتدقيقها ومن ثم إعداد التقارير اللازمة للمستويات الإدارية المختلفة، لذا نجد المحاسب يعطيها الأهمية القصوى إذ إنها: –

أ– تتضمن أدلة الإثبات الموضوعية التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة العمليات.

ب–تتوقف عليها صحة النتائج المحاسبية.

ج– إن السجلات وما يدخل فيها من أرقام لا تعني شيئاً ما لم تكن معززة بمستندات ثبوتية.

لهذا وبهدف سلامة المستندات جرى العرف على وضع الإجراءات الآتية كبرنامج للرقابة عليها:

- تنظيم أكثر من نسخة لنفس المستند لإستخدامها في عدة أغراض ومن قبل شُعَب مختلفة مع التمييز بين النسخة الأصلية والنسخ الأخرى.
- ترقيم المستندات واستعمالها بالتسلسل بحيث يمكن التعرف بسهولة على المفقود منها وتقليل فرص فقدان بعضها أو إستخدامها في تلاعب أو إختلاس.
- ضرورة تثبيت تأريخ العملية على كل مستند.
- أن تحمل المستندات إسم وعنوان الوحدة.
- أن يكون للمستند عنوان واضح يدل على الغرض منه.
- تحديد طريقة حفظ هذه المستندات بحيث تكون في مكان أمين ومقفل بحيث يمكن الرجوع إليها بسهولة.

لقد حدد النظام السجلات المستخدمة كإطار عام مع ملاحظة ما يأتي:

- يعتبر سجل اليومية العامة والأستاذ العام من السجلات الملزمة.
- يستخدم من السجلات الأخرى، ما تستوجب الحاجة إليها.
- يمكن دمج سجل مع سجل آخر أو تفريع سجل إلى عدة سجلات حسب الحاجة.
- يمكن الإستعانة بالكشوف الدورية عوضا عن أي سجل وذلك بهدف تسهيل إجراءات العمل.

لقد تَرك النظام حرية إختيار المجموعة الدفترية التي تتلاءم وطبيعة النشاط الذي تزاوله الوحدة، على ألا تخرج عن التفصيلات التي أوردها النظام في تحليل الموجودات والمطلوبات والإستخدامات والموارد، وذلك بهدف تسهيل إستخراج البيانات والتقارير الدورية الداخلية والخارجية وبما يتلاءم واحتياجات الموازنة النقدية، لذا فللوحدات أن تختار ما يلائمها من هذه السجلات أو الإضافة إليها أو الإستغناء عن بعضها وإن ما يجده المحاسب من عرض لهذه السجلات ما هو إلا مؤشر عام لمجموعة دفترية يتمكن بواسطتها حصر وتبويب وتسجيل جميع العمليات المالية الخاصة بنشاط الوحدة الإقتصادية ولتحديد مصادر الأموال وأوجه إستخدامها وإظهار حقوق والتزامات الوحدة وكذالك النشاط الجاري والإستثماري، ولتكون أيضاً أساساً لإستخراج وتصوير حساب العمليات الجارية والميزانية وقائمة الموارد والإستخدامات الرأسمالية وكشوفات الموازنة النقدية.

لقد حُدِدَت إجراءات العمل ضمن الدورة المستندية كالآتي:

١– تنظيم مستندات القيد بنسخ تحدد حسب الحاجة مبتدئة التسجيل على المستوى الثالث.

٢- يجري التسجيل في اليومية المساعدة على المستوى الثالث أما الترحيل إلى بطاقات الأستاذ المختصة فحسب مستوياتها الأخرى.

٣- من واقع اليوميات المساعدة يجري إستخراج قيد شهري على المستوى الثالث يسجل في سجل اليومية المركزي على المستوى الثاني ويرحل إلى بطاقات الأستاذ على المستوى الثالث.

٤- يجري إستخراج موازين المراجعة الشهرية على المستويات الثاني والثالث وكذالك المستويات الأخرى وتجري المطابقات بينها كلٌ حسب مستواه.

ملاحظات

أ. يمكن للوحدة الحسابية أن تعتمد التسجيل في سندات القيد على المستوى الأخير في الدليل عندما نجد إن هذا الإسلوب يسهل من إجراءات العمل بها مع الإبقاء على الخطوات الأخرى في التسجيل والترحيل وإستخراج موازين المراجعة.

ب. يعتمد إنموذج وأحد من سندات القيد ويستخدم لكافة اليوميات.

ج. يمكن الإستغناء عن توزيع الإستخدامات على مراكز الكلفة في مستند قيد الإستخدامات ويجري تحليل ذلك بموجب كشف مرفق عند الإحتياج، وبذلك يمكن تنظيم ثلاثة نسخ من القيد بدلاً من أربع نسخ.

المستندات

أ- وصل قبض

ب- مستند الصرف

ج- مستند قيد اليومية

د- قائمة بيع نقدي/ قائمة بيع بالآجل

هـ- مستند صرف نثرية

و- كشف مصروفات نثرية

وصل القبض:

الهدف: تسجيل إستلام المبالغ النقدية والصكوك المستلمة.

إجراءات العمل:

يجري إستلام المبلغ حسب الأصول المتبعة ثم تملأ حقول الوصل بالمعلومات المطلوبة وذلك بتنظيم عدة نسخ من الوصل وحسب الحاجة على أن تكون النسخ الآتية ملزمة:

- ❖ النسخة الأولى لمسلم النقود.
- ❖ النسخة الثانية للتسجيل في يومية المقبوضات.
- ❖ النسخة الثالثة للترحيل والحفظ.

يكون أمين الصندوق مسؤولاً عن محتويات الوصل وذلك بالتوقيع عليه بعد تنظيمه.

إنموذج وصل قبض

إسم الدائرة: **رقم الوصل:**

التأريخ:

المبلغ		إسم الحساب	رقم الدليل	التفاصيل
فلس	دينار			
		المجموع		

إستلمت المبلغ أعلاه وقدره **دينار** **فلس**

من السيد

نقداً / رقم الصك

المبلغ/ دينار	نوع التدفق النقدي الداخل
	تشغيلي
	تمويلي
	استثماري

توقيع أمين الصندوق

مستند الصرف:

الهدف: لتسجيل المبالغ (النقدية والصكوك) المدفوعة من قبل الوحدة الإقتصادية.

إجراءات العمل:

١. يجري ملء حقول المستند بضوء الأوليات المرفقة بالمبلغ (نقداً أو بصك).

٢. ينظم بعدة نسخ وحسب ما يأتي:

- ❖ النسخة الأولى للتسجيل في يومية المدفوعات.
- ❖ النسخة الثانية للترحيل إلى بطاقات الأستاذ المختصة.
- ❖ النسخة الثالثة ترفق مع قيد الإستخدامات أو المشتريات.

ويمكن الإستغناء عن النسخة الثالثة إذا ختمت القيود بما يشير إلى إتمام عملية الصرف مع ذكر رقم المستند والصك.

أسم الدائرة:

رقم السند:

تاريخ السند:

رقم صحيفة السند:

مسند الصرف

مصرف:

رقم الصك:

تاريخ الصك:

المدفوع له: - - -

سند قيد اليومية

الهـدف: لتسجيل العملية المالية حسب طبيعتها.

أنواع السـند: (يستخدم إنموذج موحد لكل العمليات)

ويأخذ السند نوعه حسب طبيعة العملية المالية ويتخذ الإسلوب الآتي:

١- سند قيد يومية مركزي:	خاص باليومية العامة
٢- سند قيد الإيرادات:	خاص بيومية الإيرادات
٣- سند قيد المقبوضات:	خاص بيومية المقبوضات
٤- سند قيد المشتريات:	خاص بيومية المشتريات
٥- سند قيد الصادر المخزني:	خاص بيومية الصادر المخزني
٦- سند قيد الإستخدامات:	خاص بيومية الإستخدامات

إجراءات العمل:

يجري ملء الحقول الخاصة بالسند حسب طبيعتها وينظم بالنسخ الآتية: -

- ❖ الأولى خاصة باليومية.
- ❖ الثانية خاصة بدفاتر الأستاذ (يمكن استخدام النسخة الأولى بدلاً منها).
- ❖ الثالثة خاصة بالتكاليف (يمكن الإستغناء عنها بتنظيم جدول توزيع الإستخدامات).

سند قيد اليومية

إسم الدائرة:
الرقم:
التأريخ:
رقم صفحة اليومية

رقم سند الصرف
أو القبض:
التأريخ:

مدين		دائن		البيان	الدليل المحاسبي	مراكز الكلف											
						٥			٦			٧			٨			٩		
ف	د	ف	د		٣	٤	٥													
				المجموع فقط																

المنظم المحاسب المدقق مدير الحسابات رئيس الدائرة

نوع التدفق النقدي	المبلغ/ دينار	
	خارج	داخل
تشغيلي		
تمويلي		
استثماري		

مخطط توضيحي في تنظيم سندات القيد

قائمة بيع نقداً / على الحساب:

الهدف: لتثبيت كمية وقيمة المادة / المواد المباعة حسب التفاصيل المدرجة بحقول قائمة البيع.

إجراءات العمل:

تنظم القائمة بنسخ تتحدد حسب الحاجة على أن تكون النسخ الآتية ضرورية: –

- ❖ النسخة الأولى خاصة بالمشتري.
- ❖ النسخة الثانية خاصة باليومية المختصة والحفظ.

إنموذج قائمة البيع

التسلسل: **نقداً / على الحساب** **التاريخ:**

اسم المشتري: **بناء على طلبكم المرقم** **المؤرخ:**

القيمة		سعر الوحدة		الكمية	تفاصيل المادة
ف	د	ف	د		
				المجموع فقط	
				توقيع البائع	

مستند صرف نثرية

الهـدف:

لتسجيل المبالغ المدفوعة من سلفة النثرية.

إجراءات العمل:

- ❖ يجري دفع المبلغ إستناداً إلى الصلاحيات وحيثيات الصرف.
- ❖ تملأ حقول المستند حسب التفاصيل المدرجة فيه.
- ❖ يجري توقيع المستلم والمسلم.
- ❖ ينظم بنسختين الأولى ليومية المدفوعات والثانية نسخة الحفظ.

(يمكن تنظيم نسخة واحدة لتسجيلها في دفتر النثرية الفرعي).

إنموذج مستند صرف نثرية

التأريخ: **التسلسل:**

المبلغ		إسم الحساب	رقم الدليل
ف	د	فقط -------- دينار ------	

عن المبلغ المدفوع للسيد:
وذلك عن:

المرفقات

توقيع المستلم
إسم المستلم

كشف مصروفات نثرية

الهدف: حصر المصروفات النثرية خلال فترة معينة بهدف إجراء تسويتها.

إجراءات العمل:

أ- تملأ حقول الكشف من واقع سندات الصرف النثرية.

ب-توقع من قبل مسؤول السلفة.

ج- تنظم بنسختين.

د- الأولى ترفق مع مستند القيد.

هـ-الثانية للحفظ.

ملاحظة: يمكن إن يستخدم من قبل لجان المشتريات وبذلك يكون الكشف على ثلاثة أنواع:

- نوع يستخدم إلى الصرف المباشر.
- نوع يستخدم إلى شراء المواد المخزنية.
- نوع يستخدم إلى شراء الأصول.

كشف المصاريف النثرية / المشتريات

المستند		البيان	مبلغ المستند	التبويب				
التأريخ	الرقم							
		المجموع						

التوقيع:

دفاتـر اليوميـة

١. دفتر اليومية العامة المركزي.
٢. يومية المقبوضات المساعدة.
٣. يومية المدفوعات المساعدة.
٤. يومية المشتريات المساعدة.
٥. يومية الإيرادات المساعدة.
٦. يومية الصادر المخزني المساعدة.
٧. يومية الإستخدامات المساعدة.

دفتر اليومية العامة (المركزي)

الهـدف:

ويخصص لإثبات وحصر جميع العمليات المالية التي تجري داخل الوحدة، إذ يجري ذلك من واقع المستندات بإعتبارها مصدر تجميع المعلومات والبيانات، وعند الإستعانة باليوميات المساعدة فإن هذا الدفتر يخصص للأغراض الآتية:

١- تثبيت كافة القيود الجزئية وكذا الختامية.
٢- إثبات إجمالي كافة المعاملات المثبتة في اليوميات المساعدة بقيود شهرية.
٣- إثبات العمليات المالية التي لم يخصص لها يومية مساعدة.
٤- إثبات كافة المعاملات المتفرقة التي لم يجر تثبيتها في اليوميات المساعدة الأخرى وكذا التبويبات القيدية.

التبويـب

يقسم هذا الدفتر إلى قسمين رئيسيين:

❖ قسم إلى الحقول التنظيمية.
❖ قسم إلى الحسابات العامة.

قسم الحقول التنظيمية

ويحتوي هذا القسم على عدة حقول الهدف منه المساعدة على إستخراج المعلومات وتثبيتها بشكل يسهل الرجوع إليها ومعرفة أصلها مثل الحقول الآتية:

❖ تأريخ المستند
❖ رقم المستند
❖ البيان والتفاصيل
❖ مبلغ المعاملة

قسم حقول الحسابات العامة

ويحتوي هذا القسم على عدة حقول تخصص للحسابات العامة على المستوى الثاني (إسماً ورقماً) ولكل من الجانب المدين والجانب الدائن، عدا الحقل الأخير فيستعان به لتثبيت الحسابات الأخرى المتبقية والتي تكون عادة قليلة الحركة.

إجراءات العمل

١- يقوم المحاسب بتحديد الحسابات التي يراها كثيرة الحركة ويدخلها في حقولها الخاصة وعلى المستوى الثاني (أدخلت الحسابات كافة في الإنموذج على سبيل المثال).
٢- أما الحسابات القليلة الحركة والتي لا تحتاج إلى تخصيص حقل لكل منها فيجري إدخالها في حقل الحسابات الأخرى وعلى المستوى الثاني أيضاً.
٣- تسجيل الحسابات من واقع قيود غلق اليوميات المساعدة الشهري على المستوى الثاني وترحل مجاميعها في نهاية الشهر إلى بطاقات الأستاذ الإجمالي على المستوى الثاني.
٤- ومن واقع هذه القيود يجري الترحيل إلى بطاقات الأستاذ على المستوى الثالث.

إنموذج يومية عامة

المستند		نوع	البيان	مبلغ	١٢		١٣		١٦		١٨		٢٦		٣١	
التأريخ	الرقم	المستند		المعاملة	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن

٣٢		٣٣		٣٤		٣٥	٣٦		٣٨		٣٩		٤١		٤٢		٤٣		٤٤	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن															

٤٦		٤٧		٤٨		٤٩				المبلغ		حسابات أخرى		رقم الدليل	
										مدين	دائن	إسم الحساب			
														١١	٢٥
														١٤	٢٨
														١٥	٢٩
														١٩	٣٧
														٢١	٤٥
														٢٢	
														٢٣	
														٢٤	

يومية المقبوضات المساعدة

الهدف: حصر وتسجيل جميع المقبوضات والإيداعات (وكذلك حركة الأوراق التجارية عندما تكون قليلة الحركة).

تبويبات اليومية:

وتضم هذه اليومية، إضافة إلى حقولها التنظيمية حقول الحسابات المدينة وحقول الحسابات الدائنة إذ تقسم خانات هذه اليومية إلى مجموعتين:

المجموعة الأولى: وتضم حسابات الجانب المدين وتضم الحسابات الآتية (على سبيل المثال):

- الصندوق (١٣٤١) لتثبيت مبالغ النقود المستلمة.
- نقدية لدى المصارف (١٣٤٢) لتسجيل عمليات الإيداع.
- أوراق القبض (١٣٢٢) لتسجيل مبالغ الأوراق المستلمة.

(ويمكن الإستعانة بكشوفات أو يومية مساعدة لها عند الحاجة).

- صكوك وحوالات (١٣٤٤) لتسجيل الصكوك والحوالات والمذكرات المحررة لصالح الوحدة ولم تستلم مبالغها بعد.
- يضم حقل الحسابات الأخرى أية حسابات لها علاقة بالقبض ولكنها قليلة الحركة.

المجموعة الثانية: وتضم الجانب الدائن وهي (على سبيل المثال وليس الحصر):

- حساب مدينون تجاريون (١٣٢١) لتثبيت عملية السداد.
- حساب أوراق القبض (١٣٢٢) لتثبيت عملية التحصيل النقدي وحركة إيداعها للتحصيل.
- مدينو النشاط غير الجاري (١٣٢٥) لتثبيت عملية السداد.
- حسابات مدينة متنوعة (١٣٢٦) لتثبيت عملية السداد أو الإسترداد.
- حساب السلف (١٣٢٧) لتثبيت عملية السداد أو الإسترداد.
- حساب نقدية بالصندوق (١٣٤١) لتسجيل عملية الإيداع.
- حساب شيكات وحوالات (١٣٤٤) لتسجيل عملية الإيداع أو التحصيل.
- يضم حقل الحسابات الأخرى أية حسابات لها علاقة بالسداد ولكنها قليلة الحركة.

إجراءات العمل:

١- يجري إختيار الحسابات المدينة أو الدائنة في الحقول المخصصة لها حسب الحاجة وعلى المستوى الثالث.

٢- يجري تسجيل عملية القبض من واقع سند قيد يومية المقبوضات المستند على وصل القبض أو قسيمة الإيداع أو الإشعار الدائن وكذالك المستند على قيد يومية الإيرادات. ويمكن كذلك التسجيل مباشرة من وصل القبض، أو من قسيمة الإيداع أو من إشعار المصرف الدائن.

٣- ينظم قيد المقبوضات الشهري بنسختين وعلى المستوى الثالث محتوياً على المبالغ الإجمالية إضافة للحقول المثبتة في اليومية خلال الشهر على أن يجري تسجيله في اليومية العامة.

٤- يمكن الإستعانة بالكشوفات بدل يومية المقبوضات وذلك بهدف تسهيل إجراءات العمل كما ويمكن التسجيل من واقع وصولات القبض أو قسائم الإيداع أو الإشعارات الدائنة لذات الغرض.

إنموذج يومية المقبوضات المساعدة

التأريخ	رقم المستند	رقم وصل القبض	تسلسل قسيمة الإيداع	البيان	مبلغ المعاملة	حسابات أخرى			الصندوق ١٣٤١	البنك ١٣٤٢	نقديـــة لـــدى الخزائن ١٣٤٣	شيكات وحوالات ١٣٤٤	أوراق قبض ١٣٢٢
						المبلغ	إسم الحساب	رقم الدليل					

الجانب المدين

سلف ١٣٢٧	حسابات مدينة متنوعة ١٣٢٦	سلف مستلمة مقدماً ٢٣٢٤١	شيكات وحوالات ١٣٤٤	الصندوق ١٣٤١	مدينون تجاريون ١٣٢١	مدينو نشاط غير جاري ١٣٢٥	أوراق قبض ١٣٢٢	قروض مستلمة طويلة ٢١٥	قروض مستلمة قصيرة ٢٣٥	حسابات أخرى		
										المبلغ	إسم الحساب	رقم الدليل

القيد الشهري ليومية المقبوضات المساعدة

ويمكن تصوير القيد كالآتي:

حسابات الجانب المدين

١٣٢٢	أوراق قبض
١٣٤١	الصندوق
١٣٤٢	نقدية لدى المصارف
١٣٤٣	نقدية لدى الخزائن
١٣٤٤	صكوك وحوالات

حسابات الجانب الدائن

١٣٢١	مدينون تجاريون
١٣٢٢	أوراق قبض
١٣٢٥	مدينو نشاط غير جاري
١٣٢٦	حسابات مدينة متنوعة
١٣٢٧	سلف
١٣٤١	صندوق
١٣٤٤	صكوك وحوالات
٢١٥	قروض مستلمة طويلة الأجل
٢٣٥	قروض مستلمة قصيرة الأجل
٢٣٢٤١	حسابات التعهدات (٢٦٤١ سلف مستلمة مقدماً)

يومية المدفوعات المساعدة

الهدف: حصر وتسجيل كافة عمليات الدفع سواء بواسطة النقود أو الصكوك.

إجراءات العمل:

١- تحدد حقول حسابات الجانب المدين وحسابات الجانب الدائن على المستوى الثالث وحسب الحاجة.

٢- تسجل عمليات الدفع من خلال سندات الصرف المنظمة من واقع المستندات الثبوتية المرفقة بها.

٣- يمكن تنظيم قيد مدفوعات إجمالي للمبالغ المدفوعة عن طريق السلف المستديمة ثم يجري تسجيله في هذه اليومية.

٤- ينظم قيد المدفوعات الشهري على المستوى الثالث محتوياً على المبالغ الإجمالية لحقول اليومية وذلك بهدف تسجيله في اليومية العامة.

تبويبات اليومية

١. **الحقول التنظيمية:**

وتحتوي على حقل لرقم وتأريخ مستند الدفع وحقل لرقم الصك وأية حقول تنظيمية أخرى حسب الحاجة إضافة إلى حقل البيان ومبلغ المعاملة.

٢. **الجانب المدين:**

وتحتوي على حسابات الجهات التي تسدد إليها المبالغ وكذلك القروض الممنوحة والسلف المستديمة والإستثمارات والرواتب المستحقة والمصاريف المدفوعة مقدماً وغيرها وعلى المستوى الثالث.

٣. **الجانب الدائن:**

وتحتوي على حسابات سلف مستديمة (١٣٢٧١) ونقدية لدى المصارف (١٣٤٢).

إنموذج يومية المدفوعات

الحقول التنظيمية

الجانب المدين

المستند		رقم الصك	البيان	مبلغ المعاملة	حسابات أخرى			١٣٤٢	١١٥١	١٣٥٢	١١٥٢	١٣٢٤٢	١٣٢٦	١٣٢٧	٢٣٢١	٢٣٢٥
التأريخ	الرقم				المبلغ	إسم الحساب	رقم الدليل									

الجانب الدائن

١٣٤٢					حسابات أخرى		
					المبلغ	إسم الحساب	رقم الدليل

القيد الشهري ليومية المدفوعات

ويمكن تصوير حسابات القيد كالآتي:

حسابات الجانب المدين

١٢٥	إنفاق استثماري
١٣١٨	إعتمادات مستندية لشراء مواد
١١٥١	قروض ممنوحة طويلة الأجل
١٣٥١	قروض ممنوحة قصيرة الأجل
١١٥٢	إستثمارات طويلة الأجل
١٣٢٤٢	سلف التعهدات الثانوية
١٣٢٦	حسابات مدينة متنوعة
١٣٢٧	سلف
٢٣٢١	مجهزون تجاريون
٢٣٢٥	دائنو نشاط غير جاري
٢٣٢٦	حسابات دائنة متنوعة
٢٣٢٧	إستقطاعات لحساب الغير

حسابات الجانب الدائن

١٣٢٧	سلف
١٣٤٢	نقدية لدى المصارف

يومية المشتريات المساعدة:

الهدف: تسجيل الإلتزامات الناشئة عن مشتريات المستلزمات السلعية المخزونة سواء عن طريق الشراء من السوق المحلي أم عن طريق الإعتمادات المستندية وكذلك مشتريات البضائع بغرض البيع.

إجراءات العمل:

١- تحدد الحسابات في حقول اليومية حسب الحاجة، وعلى المستوى الثالث ويستعان بحقل الحسابات الأخرى عندما تكون قليلة الإستعمال.

٢- يجري التسجيل عن طريق تنظيم قيد يومية المشتريات بثلاث نسخ (على أن يرفق طلب الشراء وإشعار وصول البضاعة مع قائمة المجهز ومحضر لجنة الإستلام).

- النسخة الأولى للتسجيل في اليومية.
- النسخة الثانية ترسل إلى شعبة المدفوعات لتنظيم مستند الدفع.
- النسخة الثالثة إلى بطاقة الأستاذ المختصة.

٣- يستخرج في نهاية الشهر قيد إجمالي بنسختين لتسجيله في اليومية العامة.

٤- يمكن الإستعانة بيوميات فرعية كيومية الإعتمادات والمشروعات تحت التنفيذ.

محتويات اليومية

١. **الحقول التنظيمية:** ويحتوي على حقل التأريخ ورقم القيد وحقل لرقم محضر الإستلام وآخر لرقم وتأريخ مستند الإستلام المخزني وأية حقول **أخرى** حسب الحاجة إضافة إلى حقل البيان ومبلغ المعاملة.

٢. **الجانب المدين:** ويحتوي على حقول حسابات المخازن حسب أنواعها وكذلك على حقول حسابات مشروعات تحت التنفيذ بضوء الحاجة إليها، وفي حالة ظهور حسابات قليلة الحركة فيجري تسجيلها في حقل (الحسابات الأخرى).

٣. **الجانب الدائن:** ويحتوي على حقول حسابات المجهزين والحسابات الجارية الدائنة وغيرها الدالة على حقوق ناشئة لصالحها وكذلك الحقول الخاصة بتثبيت طلبات التعويض وتحديد مسؤولية التعويض وتثبيت نواقص الإعتمادات والفروقات المخزنية **ومخصص** مصروفات الشراء والذرعات المنجزة والتأمينات المستلمة.

إنموذج يوميات المشتريات

الحقول التنظيمية

الجانب المدين

المستند		رقم محضر الإستلام	مستند الإستلام المخزني	رقم طلب الشراء	البيان	مبلغ المعاملة	حسابات أخرى			١٣١١	١٢١٢	١٢١٣	١٢١٤	١٢١٥	١٣١٦	١٢٥
التأريخ	الرقم						مبلغ	إسم الحساب	رقم الدليل							

١٣١٧	١٣١٨	١٣١٩							

الجانب الدائن

١٣١٨	١٣٢٦	١١١٣	١٣١٦	٢٥١	٢٣٢١	٢٣٢٤	٢٣٢٥	٢٣٢٦	٣٢١	١٢٥							حسابات أخرى		
																	المبلغ	إسم الحساب	رقم الدليل

يومية الإيرادات المساعدة

الهدف: حصر وتثبيت جميع العمليات المالية المتعلقة بإيرادات الوحدة سواء مبيعات من النشاط الجاري وغير الجاري (كمبيعات الأصول الثابتة أو مبيعات المخلفات).

التبويب: تقسم صفحات هذه اليومية إلى جانبين (إضافة إلى الحقول التنظيمية)، أحدهما جانب مدين لإثبات الحسابات الخاصة بالإستحقاق والآخر جانب دائن لإثبات الحسابات الخاصة بأنواع الإيرادات.

إجراءات العمل:

١. يجري تثبيت الحسابات في الحقول المخصصة لها وعلى المستوى الثالث حسب الحاجة إليها.
٢. يجري تسجيل العمليات المالية الخاصة بالإيرادات من واقع النسخة الأولى من مستند قيد يومية الإيرادات المستندية بما يثبت حصول الإيراد لقوائم البيع أو من قوائم البيع مباشرة.
٣. ينظم قيد الإيرادات الشهري بنسختين وعلى المستوى الثالث محتوياً على كافة العمليات المالية المسجلة في هذه اليومية خلال الشهر كي يجري تسجيله في اليومية العامة.
٤. يمكن الإستعاضة عن اليومية بكشوفات وكذا الإعتماد المباشر في التسجيل من قوائم البيع مباشرة على أن يجري تجميعها بقيود يومية وذلك بهدف تسهيل إجراءات العمل.

القيد الشهري ليومية الإيرادات المساعدة:

يمكن تصوير القيد الشامل لأغلب عمليات مختلف الأنشطة كما يأتي:

الجانب المدين

رقم الدليل	إسم الحساب
١٣١٥	مخزون المتنوعات
١٣١٦	مخزون الإنتاج
١٣٢١	مدينون تجاريون
١٣٢٣	حسابات جارية مدينة
١٣٢٥	مدينو النشاط غير الجاري
١٣٢٦	حسابات مدينة متنوعة

الجانب الدائن

رقم الدليل	إسم الحساب
١٣١٩	مخزون المواد الأخرى
١١٥٢	إستثمارات طويلة الأجل
١٣٥٢	إستثمارات قصيرة الأجل
٢٣٢٦	حسابات دائنة متنوعة
٤	كافة الإيرادات الخاصة بهذا الرقم وعلى المستوى الثالث

القيد الشهري ليومية المشتريات

ويمكن تصوير حسابات القيد كالآتي:

حسابات الجانب المدين

رقم الدليل	إسم الحساب
١٢١١	أراضي
١٢١٢	مباني ومنشآت وطرق
١٢١٣	آلات ومعدات
١٢١٤	وسائل نقل وانتقال
١٢١٥	عدد وقوالب
١٢١٦	أثاث وأجهزة مكاتب
١٢٤	موجودات حية لأغراض العرض والإنتاج
١٢٥	إنفاق استثماري
١٣١١	مخزون الخامات والمواد الأولية
١٣١٢	مخزون الوقود والزيوت
١٣١٣	مخزون الأدوات الإحتياطية
١٣١٤	مخزون مواد التعبئة والتغليف
١٣١٥	ومخزون المتنوعات
١٣١٨	إعتمادات مستندية لشراء مواد
١٣١٩	مخزون المواد الأخرى

حسابات الجانب الدائن

رقم الدليل	إسم الحساب
١٢٥	إنفاق استثماري
١٣١٨	إعتمادات مستندية لشراء مواد
٢٣٢١	مجهزون تجاريون
٢٣٢٥	دائنو نشاط غير جاري
٢٣٢٦	حسابات دائنة متنوعة

يومية الإيرادات المساعدة

حسابات الجانب المدين

التأريخ	رقم المستمد	القائمة		البيان	مبلغ المعاملة	حسابات أخرى			مخزون المتنوعات ١٣١٥	مخزون الإنتاج ١٣١٦	مدينون تجاريون ١٣٢١	حسابات جارية مدينة ١٣٢٣	مدينو النشاط غير الجاري ١٣٢٥	حسابات مدينة متنوعة ١٣٢٦
		التأريخ	الرقم			المبلغ	إسم الحساب	رقم الدليل						

حسابات الجانب الدائن

٤١١	٤١٢	٤١٣	٤١٤	٤١٥	٤١٦	٤١٧	٤٢١	٤٢٣	٤٢٤	٤٢٥	٤٣١	٤٣٢	٤٣٣	٤٣٤	حسابات جارية		
															المبلغ	إسم الحساب	رقم الدليل
٤٣٥	٤٣٦	٤٣٧	٤٣٨	٤٤١	٤٥١	٤٥٢	٤٥٣										

يومية الإستخدامات المساعدة

الهدف: تسجيل كافة أعباء النشاط الجاري من رواتب وإجور ومستلزمات سلعية (المشتراة والمصروفة للإنتاج مباشرة) ومستلزمات خدمية ومشتريات بضائع بغرض البيع والفوائد وإيجارات الأراضي والمصروفات التحويلية.

إجراءات العمل:

١. تحدد الحسابات في حقول اليومية حسب الحاجة وعلى المستوى الثالث.

٢. يجري التسجيل عن طريق تنظيم قيد يومية الإستخدامات وعلى ثلاث نسخ الأولى للتسجيل والثانية لتنظيم مستند الدفع، والثالثة للترحيل.

٣. ينظم قيد إجمالي شهري بنسختين بهدف تسجيله في اليومية العامة.

محتويات اليومية:

١. تحتوي على حقول تنظيمية كالتأريخ ورقم مستند القيد ومبلغ المعاملة وأي حقل يستعان به حسب الحاجة.

٢. يحتوي الجانب المدين على حقول حسابات الإستخدامات على المستوى الثالث، حقل لكل حساب أما حقل الحسابات الأخرى فيستعان به لتسجيل الحسابات قليلة الحركة.

٣. يحتوي الجانب المدين على الحسابات المقابلة لحسابات الإستخدامات كالمجهزين والسلف وحسابات جارية دائنة وحسابات دائنة متنوعة وإستقطاعات لحساب الغير.

إنموذج يومية لاستخدامات المساعدة

الجانب المدين

القيد		البيان	مبلغ المعاملة	حسابات أخرى			٣١١	٣١٢	٣١٣	٣١٤	٣١٥	٣١٦	٣٢١	٣٢٢	٣٢٣	٣٢٤
التأريخ	الرقم			مبلغ	إسم الحساب	رقم الدليل										

٣٢٥	٣٢٦	٣٢٧	٣٣١	٣٣٢	٣٣٣	٣٣٤	٣٣٥	٣٣٦	٣٤١	٣٤٢	٣٥١	٣٦١	٣٦٢	٣٨١	٣٨٢	٣٨٣	٣٨٤	٣٨٥

الجانب الدائن

٣٩١	٣٩٢	٣٩٣		حسابات مدينة متنوعة ١٣٢٦	سلف ١٣٢٧	مجهزون تجاريون ٢٣٢١	دائنو نشاط غير جاري ٢٣٢٥	حسابات دائنة متنوعة ٢٣٢٦	إستقطاعات لحساب الغير ٢٣٢٧	حسابات التعهدات ٢٣٢٤		حسابات أخرى		
												مبلغ	إسم الحساب	رقم الدليل

القيد الشهري ليومية الإستخدامات المساعدة

ويمكن تصوير حسابات القيد كالآتي: .

الجانب المدين

٣١	رواتب وأجور (على المستوى الثالث)
٣٢	المستلزمات السلعية (على المستوى الثالث)
٣٣	المستلزمات الخدمية (على المستوى الثالث)
٣٤١	مقاولات ثانوية
٣٤٢	خدمات التشغيل
٣٥١	مشتريات بضائع بغرض البيع
٣٥٢	مشتريات الأراضي بغرض البيع
٣٨	المصروفات التحويلية (على المستوى الثالث)
٣٩	المصروفات الأخرى(على لمستوى الثالث)

الجانب الدائن

١٣٢٦	حسابات مدينة متنوعة
١٣٢٧	سلف
٢٣٢١	مجهزون تجاريون
٢٣٢٤	حساب التعهدات
٢٣٢٦	حسابات دائنة متنوعة
٢٣٢٧	إستقطاعات لحساب الغر

يومية الصادر المخزني

الهدف: تسجل المستلزمات السلعية الصادرة من المخازن.

إجراءات العمل:

١. تحدد الحسابات في حقول اليومية حسب الحاجة وعلى المستوى الثالث أما الحسابات قليلة الحركة فتثبت في حقل الحسابات الأخرى.

٢. يجري التسجيل من واقع قيد الصادر المخزني المنظم على ضوء مستندات الصادر المخزني وبنسختين، الأولى للتسجيل في اليومية والثانية للترحيل.

٣. يمكن الإستعانة بكشوفات مخزنية أو سجلات فرعية لأغراض المراقبة ومن المبالغ الإجمالية المثبتة فيها يجري تنظيم قيد التسجيل مباشرة من واقع مستند الإصدار المخزني.

تبويبات اليومية:

١. الحقول التنظيمية:

وتحتوي على حقل القيد ليثبت فيه التأريخ والرقم، وحقل رقم مستند الصادر المخزني وأية حقول تنظيمية أخرى إضافة إلى حقليّ البيان ومبلغ المعاملة.

٢. حقول الجانب المدين:

ويحتوي على حقول استخدامات المستلزمات السلعية وعند ظهور حساب قليل الحركة يثبت في حقل الحسابات الأخرى.

٣. حقول الجانب الدائن

ويحتوي على حقول حسابات المخازن التي صدرت منها المستلزمات ويستعان بحقل الحسابات الأخرى بالنسبة إلى المخازن قليلة الحركة.

٤. يمكن أن يدمج الجانب المدين والجانب الدائن في حقل واحد.

إنموذج يومية الصادر المخزني

حقول تنظيمية

الجانب المدين

المستند		مستند الإستلام المخزني		البيان	المبلغ	حسابات أخرى			٣٢١	٣٢٢	٣٢٣	٣٢٤	٣٢٥	٣٢٦
						مبلغ	إسم الحساب	رقم الدليل						

الجانب الدائن

١٣١١	١٣١٢	١٣١٣	١٣١٤	١٣١٥	١٣١٧		١٣١٩							حسابات أخرى		
														مبلغ	إسم الحساب	رقم الدليل

القيد الشهري ليومية الصادر المخزني

ويمكن تصوير حسابات القيد كالآتي:

الجانب المدين

١٣١٩	مخزون المواد الأخرى – (للمواد المعادة بعد إصدارها).
٣٢١	الخامات والمواد الأولية
٣٢٢	الوقود والزيوت
٣٢٤	الأدوات الإحتياطية
٣٢٤	مواد التعبئة والتغليف
٣٢٥	المتنوعات
٣٢٦	تجهيزات العاملين

الجانب الدائن

١٣١١	مخزون الخامات والمواد الأولية
١٣١٢	مخزون الوقود والزيوت
١٣١٣	مخزون الأدوات الإحتياطية
١٣١٤	مخزون مواد التعبئة والتغليف
١٣١٥	مخزون المتنوعات
١٣١٦	مخزون الإنتاج
١٣١٩	مخزون المواد الأخرى.

دفاتر الأستاذ

- × دفتر الأستاذ العام
- × دفاتر الأستاذ الفرعية وتتكون عادة من:
  - أستاذ الموجودات
  - أستاذ الإعتمادات
  - مخازن المستلزمات السلعية
  - المجهزون التجاريون والحسابات الدائنة الأخرى
  - المدينون التجاريون والحسابات المدينة الأخرى
  - الإستخدامات
  - الإنفاق الرأسمالي (مشروعات تحت التنفيذ)
  - الإيرادات

بطاقة الأستاذ:

الهدف: تسجيل حركة الحساب الواحد وعلى كافة مستوياته.

إجراءات العمل:

١. يجري الترحيل من واقع مستندات القيد والصرف وذلك بملء الحقول المختصة بالمعلومات المطلوبة.

٢. تجمع بطاقات المستوى الثاني وكذلك المستوى الثالث بمجاميع موحدة.

٣. تجميع بطاقات المستوى الرابع مع بطاقات المستوى الخامس وبطاقات المستوى السادس إن كانت مفتوحة حسب الحاجة مع الحسابات التفصيلية لها.

٤. تكون تسمية المجامع حسبما يلي:

- بطاقات الأستاذ العام الإجمالي والخاصة بالمستوى الثاني والثالث.
- بطاقات الأستاذ الفرعي والخاصة بالمستويات الأخرى والتي تجزأ إلى:

× أستاذ مساعد الإيرادات
× أستاذ مساعد الذمم المدينة والدائنة (المدينون التجاريون أو المجهزون التجاريون)
× أستاذ مساعد الإستخدامات
× أستاذ مساعد المستلزمات السلعية
× أستاذ مساعد الإعتمادات
× أستاذ مساعد الموجودات
× أستاذ مساعد الإنفاق الرأسمالي
× أستاذ مساعد المخزون

ميزان المراجعة

الهدف: إستخراج كشف إجمالي دوري (شهري) لمجموع حركة الحسابات في جانبيها المدين والدائن بالمجاميع والأرصدة.

إجراءات العمل:

١. يجري تنظيم الكشف من واقع بطاقات الأستاذ على مستوياتها المتعددة.

٢. يتخذ الكشف الصور الآتية:

. ميزان المراجعة الإجمالي والذي يحتوي على حسابات المستوى الثاني والثالث.

٣. موازين المراجعة الفرعية والتي تحتوي على حسابات المستويات الرابع وتفرعاته وتتعدد هذه الموازين حسب مسميات الحسابات وبالشكل الآتي:

- ميزان المرجعة الفرعي: للموجودات الثابتة.... للإستخدامات
- ميزان المراجعة الفرعي: لمشروعات تحت التنفيذ... للإعتمادات
- ميزان المراجعة الفرعي: للمخزون.... للإيرادات
- ميزان المراجعة الفرعي: للمدينون التجاريون.
- ميزان المراجعة الفرعي: للمجهزين التجاريين..... للمستلزمات السلعية.

إنموذج ميزان المراجعة

المبلغ					إسم الحساب	رقم لدليل				
٢	٣	٤	٥	٦		٢	٣	٤	٥	٦

المستندات المخزنية:

- محضر لجنة الإستلام والفحص.
- مستند الإستلام المخزني.
- مستند طلب / صرف مواد.
- مستند إعادة مواد مخزنية.
- مستند تحويل مخزني.
- البطاقة المخزنية.
- بطاقة أستاذ المخازن.

أولاً: محضر لجنة الإستلام والفحص (إنموذج رقم ١):

الهدف: تثبت حالة مطابقة أو إختلاف كمية ونوعية وسلامة المواد المستلمة عن المواد المطلوبة من جهة والمجهز من جهة أخرى لاستخدامه كقرينة لتثبيت مديونية الوحدة للغير كما يستخدم لتبرئة ذمة الناقل.

إجراءات العمل

حال وصول المواد المخزنية المشتراة أو المستوردة إلى مخازن الوحدة من قبل الناقلين(وبعد تحديد المخزن المختص الذي سيتم فيه خزن المواد من قبل السيطرة على الخزين بالإتفاق مع إدارة المخازن) تتولى لجنة تشكل لغرض إستلام وفحص المواد المشتراة أو المستوردة ومطابقتها للمواصفات المطلوبة المثبتة في أمر الشراء وقوائم المجهز المرفقة مع المواد الواصلة(أما تكون قوائم المجهز مسعرة ومنفصلة عن المواد المرسلة أو تكون قوائم غير مسعرة داخل الصناديق المستلمة)، ولجنة الفحص والإستلام تكون في أغلب الأحيان دائمية، أو تشكل لتسلم إرساليات معينة، شريطة أن يكون أمين المخزن في كلا الحالتين أحد أعضاءها وشخص من القسم الطالب للمواد.

وينصب عمل اللجنة على فحص المواد الواصلة من حيث الكمية والنوعية ومطابقتها للمواصفات المطلوبة وبعد إنجاز اللجنة لعملها، يجري تنظيم((محضر لجنة الإستلام والفحص)) بخمسة نسخ ويجري توزيع النسخ المذكورة بعد إكتمال البيانات والتواقيع عليها إلى:

الأولى: ترسل إلى دائرة الشؤون التجارية. أو إدارة المشتريات أو الإستيراد لغرض معرفة الكميات الواصلة من إرساليات الإعتماد وغلق أمر الشراء واتخاذ الإجراءات الضرورية في حالة وجود نقص أو زيادة أو إختلاف أو تضرر بالمواد المستلمة ومطابقة الجهات الضرورية في حالة وجود نقص أو زيادة أو إختلاف أو تضرر بالمواد المستلمة ومطالبة الجهات المسؤولة عن هذه الإختلافات وهي: المجهز حسب شروط التجهيز، أو شركة التأمين أو الجهات الناقلة للمواد.

الثانية: ترسل إلى السيطرة على الخزن لمتابعة تنظيم مستند الإستلام المخزني من قبل أمين المخزن المختص وتأشير وصول المواد إلى المخازن في بطاقة السيطرة المخزنية.

الثالثة: ترسل إلى الحسابات المخزنية.

الرابعة: ترسل إلى الحسابات المالية. الإعتمادات لحفظها في إضبارة الإعتماد الموجودة في الحسابات.

الخامسة: ترسل إلى إدارة المخازن، ليتولى أمين المخزن بموجبها تنظيم مستند الإستلام المخزني.

ويتضمن محضر لجنة الإستلام والفحص البيانات الآتية:

أ- البيانات في أعلى الجهة اليمنى:

الرقم: يمثل الرقم التسلسلي لمحاضر اللجنة.

التأريخ: يدرج فيه تأريخ اليوم الذي جرى فيه إستلام وفحص المواد.

ب- الحقول في أعلى المحضر، ويدرج في هذه الحقول ما يأتي:

رقم الطلبية: يمثل رقم أمر الشراء الذي بموجبه جرى طلب المواد بعد إستحصال الموافقات والإقرارات اللازمة لطلبية تعزيز المواد.

تأريخ الطلبية: تأريخ صدور أمر الشراء الخاص بالمواد التي جرى تسلمها وفحصها.

رقم قائمة المجهز: يمثل رقم قائمة المجهز للمواد التي جرى تسلمها وفحصها والمرسلة رفقة المواد.

تأريخ قائمة المجهز: تأريخ تحرير القائمة من قبل المجهز.

رقم الإعتماد: رقم الإعتماد المستندي الذي بموجبه جرى طلب استيراد المواد.

تأريخ الإعتماد: اليوم الذي جرى فيه فتح الإعتماد المستندي لدى المصرف.

رقم الشحنة: يدرج فيه أرقام شحنات إرسالية الإعتماد حسب وصولها في حالة كون الشحن على عدة دفعات.

ج- الحقول في منتصف المحضر:

التسلسل: يدرج في هذا الحقل عدد المواد وتسلسلها والتي جرى تسلمها وفحصها.

الرقم الرمزي أو رقم المادة (المجهز): يدون في هذا الحقل الرقم الرمزي للمواد المفحوصة والمستلمة في حالة تطبيق الوحدة لنظام ترميز للمواد، ويؤخذ هذا الرقم من(مستند طلب تعزيز مواد)[٢] وبخلاف هذا يدرج فيه رقم المادة حسبما وردت في الكاتلوك.

إسم المادة ومواصفاتها: يدون في هذا الحقل الإسم المتعارف عليه للمادة والمواصفات المهمة لها كما وردت في (مستند طلب تعزيز مواد) وقائمة المجهز المرفقة مع المواد المفحوصة فيما إذا كانت وحدة وزن، حجم، عدد.. الخ.

الكمية: يقسم هذا الحقل إلى عمودين:

. العمود الأول: يدرج فيه الكمية المطلوبة حسبما وردت في أمر الشراء.

. العمود الثاني: يدرج فيه الكمية المشحونة، حسبما وردت بقائمة المجهز.

الفروقات: يبين في هذا الحقل أية إختلافات تظهر نتيجة إستلام وفحص المواد من ناحية الكمية والنوعية، حسبما وردت في أمر الشراء وقائمة المجهز، ويجري تقسيم هذا الحقل إلى أربعة أعمدة:

- العمود الأول: للمواد المتضررة، يدرج فيه عدد الوحدات التي أصابها التلف أو الضرر نتيجة النقل أو بسبب الصنع والتعبئة والتغليف.
- العمود الثاني: نقص المواد، يدرج فيه النقيصة الحاصلة نتيجة فقدان المواد أثناء الشحن أو من عدم إرسال المجهز لكمية المواد المطلوبة منه بالكامل حسب الشحنات والتي جرى درجها ضمن حقل الكمية المشحونة.
- العمود الثالث: زيادة المواد، يبين فيه عدد المواد التي جرى تسلمها بصورة زائدة عن الكمية المطلوبة فعلاً من قبل الوحدة وحسبما وردت بأمر الشراء.
- العمود الرابع: المواد المرفوضة، يدرج في هذا العمود عدد وحدات المواد التي ترى اللجنة عدم تسلمها لمخالفتها للمواصفات الخاصة بالمادة المطلوبة بموجب أمر الشراء.

[٢] **بالنسبة للمواد المطلوبة لأول مرة فيدون رقم المجهز (PARTNO) إلى أن يعطي لها رقم رمزي قبل وصول المواد إلى مخازن الوحدة من قبلالسيطرة على الخزين.**

الكمية المستلمة فعلاً: يدرج في هذا الحقل الكمية المستلمة فعلاً من المواد بعد عزل أو استبعاد المتضرر والمرفوض والتي في ضوءها سيجري تنظيم مستند الإستلام المخزني ويقسم هذا إلى عمودين لإثبات الكمية المستلمة رقماً في الأول وكتابةً في الثاني.

أما الجزء الأسفل من المحضر فيتضمن ما يأتي:

- الجهات التي جرى توزيع المحضر عليها لاتخاذ ما يلزم كلٌ فيما يخصه بالنسبة للمعلومات والبيانات الواردة فيه.

. تواقيع رئيس وأعضاء لجنة الإستلام والفحص.

إنموذج رقم (١٩)

أسم الوزارة.....
أسم الشركة/ الدائرة.....

الرقم:
التاريخ:

محضر لجنة الاستلام والفحص

رقم الطلبية	تاريخ الطلبية	رقم قائمة المجهز	تاريخ قائمة المجهز	رقم الاعتماد	تاريخ الاعتماد	رقم الشحنة

ت	الرقم الرمزي أو رقم المادة	أسم المادة ومواصفاتها	وحدة القياس	الكمية		الفروقات				الكمية المستلمة فعلاً	
				المطلوبة	المشحونة	متضررة	نقص	زيادة	مرفوضة	رقماً	كتابة

عضو عضو عضو رئيس لجنة الاستلام والفحص

نسخة عنه إلى:
الشؤون التجارية
السيطرة المخزنية
الحسابات
إدارة المخازن

ثانياً: مستند الإستلام المخزني (إنموذج رقم ٢)

الهدف: تثبيت حالة إستلام المواد ودخولها حيازة الوحدة ومن ثم تثبيت وقيد مديونية الوحدة للغير (كمية وقيمة). كما يستخدم في متابعة حركة الخزين بالإضافة إلى تبرئة ذمة الناقل لإنتقال حيازة المواد من الناقل إلى الوحدة.

إجراءات العمل

بإنتهاء أعمال لجنة الإستلام والفحص وتنظيم المحضر الخاص بأعمالها يتولى أمين المخزن عند ورود نسخه المخازن من المحضر إليه تنظيم (مستند الاستلام المخزني) للمواد التي جرى فحصها مستعيناً بالمعلومات والبيانات الواردة في المحضر وذلك بإملاء الحقول التي تخصه، وبعد إكمال تنظيم المستند والذي عادة ما ينظم بخمس نسخ يرفع من قبل أمين المخزن ويرسل إلى الجهات ذات العلاقة وهي:

الأولى والثانية: ترسل للحسابات، إذ تتولى حسابات الإعتمادات تسعير المواد المستلمة وإستخراج قيمتها وغلق إرسالية الإعتماد بهذه المواد وبعد إكمال حسابات الإعتمادات تسعير مفردات المواد، ترسل النسخة الثانية إلى الحسابات المخزنية، إذ يجري تثبيت المواد المستلمة في سجل أستاذ المخازن بالكمية والقيمة حسبما سعرت من قبل حسابات الإعتمادات ولكل مادة على حدة.

الثالثة: ترسل إلى دائرة الشؤون التجارية أو إدارة المشتريات أو الإستيراد لتحفظ في إضبارة الإعتماد الخاصة بالإرسالية المستلمة لتأكيد تسلم المواد من قبل أمين المخزن وتعزيزاً لمحضر لجنة الإستلام والفحص.

الرابعة: ترسل إلى السيطرة على الخزين لترحيل الكميات المستلمة من المواد إلى بطاقات السيطرة المخزنية الخاصة بكل مادة وتأشير وصول وتسلم إرسالية أمر الشراء.

الخامسة: وتمثل النسخة الأخيرة من مستند الإستلام المخزني والتي تبقى في الدفتر، إذ بموجبها يتولى أمين المخزن ترحيل كميات المواد المستلمة من قبله إلى البطاقات المخزنية الخاصة بكل مادة والموجودة لديه ويتضمن (مستند الاستلام المخزني) البيانات الآتية:

أ- البيانات في أعلى الجهة اليمنى:

الرقم: يمثل الرقم التسلسل لدفتر مستندات الإستلام المخزنية، وعادة ما يكون مطبوعاً.

التأريخ: اليوم الذي جرى فيه تسلم المواد في المخزن من قبل أمين المخزن المختص.

وفي أعلى الحقول الموجودة في منتصف المستند يجري درج رقم وتأريخ (محضر الإستلام والفحص) والذي بموجبه جرى تسليم المواد إلى أمين المخزن، وإستناداً إلى نسخة إدارة المخازن.

رقم المخزن: يثبت فيه رقم المخزن الذي إستلمت فيه المواد إذ أن بعض الوحدات تعطي أرقاماً لمخازنها لسهولة التمييز.

ب- الحقول في أعلى المستند:

يتولى أمين المخزن ملء هذه الحقول من واقع (محضر الاستلام والفحص) وهي:

رقم الطلبية: يمثل رقم أمر الشراء الذي بموجبه جرى طلب المواد.

تأريخ الطلبية: تأريخ أمر الشراء للمواد المطلوبة.

رقم قائمة المجهز: يدرج فيه رقم قائمة المجهز والتي بموجبها جرى إرسال المواد.

تأريخ قائمة المجهز: يثبت فيه تأريخ تحرير القائمة من قبل المجهز.

رقم الإعتماد: يدرج فيه رقم الإعتماد المستندي الذي بموجبه جرى استيراد أو شراء المواد المستلمة.

تأريخ الإعتماد: تأريخ فتح الإعتماد المستندي لدى المصرف.

رقم الحساب: يثبت فيه رقم الدليل المحاسبي – حسب النظام المحاسبي الموحد – للمواد المستلمة وحسب تبويبات حسابات المخزون الواردة في النظام.

ج- الحقول في منتصف المستند:

التسلسل: يدرج في هذا الحقل عدد وتسلسل المواد المستلمة فعلاً في المخزن.

الرقم الرمزي أو رقم المادة(المجهز): يدون في هذا الحقل الرقم الرمزي للمواد المستلمة في حالة تطبيق الوحدة لنظام ترميز للمواد، ويؤخذ هذا الرقم من واقع محضر لجنة الإستلام والفحص والمأخوذ أصلاً من (مستند طلب تعزيز مواد) وبخلاف ذلك يدرج فيه رقم المادة وحسبما وردت في الكاتلوك.

إسم المادة ومواصفاتها: يدرج فيه الإسم المتعارف عليه للمادة والمواصفات الخاصة بها لسهولة الدلالة عليها.

وحدة القياس: يثبت فيه الوحدة التي يجري قياس المادة بها فيما إذا كانت وحدة حجم، وزن، عدد... الخ.

الكمية المستلمة: يدرج في هذا الحقل ما يجري إستلامه فعلاً من المواد السليمة، أما المواد المتضررة والمرفوضة فيجري إستلام مخزني خاص بها، وإضافتها للبطاقات الخاصة بالمواد أو فتح بطاقات جديدة لنفس المادة تحت عنوان مواد متضررة أو مرفوضة في حالة عدم وجود مخزن متخصص للمواد التالفة والمتضررة.

الرصيد: يثبت في هذا الحقل الرصيد الجديد للمادة بعد تسلم كميات المواد المعنية والواردة في الحقل السابق، وبعد الرجوع إلى البطاقات المخزنية للمواد، وملاحظة الرصيد السابق وإضافة الكمية المستلمة إليه وإستخراج الرصيد الجديد للمادة خدمة لأغراض الحسابات المخزنية والسيطرة على الخزين.

وجرى إدراج هذا الحقل ضمن (مستند الاستلام المخزني) لغرض قيام أمين المخزن بترحيل كميات المواد المستلمة من قبله إلى البطاقات المخزنية أولا بأول.

بعد ملء الحقول المبينة آنفاً ينتهي عمل أمين المخزن بالنسبة لمستند الإستلام المخزني، إذ يتولى توقيعه في المكان المخصص في أسفل الجهة اليسرى من المستند أما الحقلين الباقيين فتتولى الحسابات ملئها بعد تسلمها النسخ الخاصة بها، وهذه الحقول هي:

السعر: يثبت فيه سعر الوحدة من المادة الواصلة والمستلمة في المخازن بعد إستخراج كلفة الإرسالية بالكامل من واقع سجل الإعتمادات ويتكون هذا الحقل من عمودين أحدهما للفلس والآخر للدينار.

القيمة الكلية: ويمثل حاصل ضرب سعر الوحدة الواحدة من المادة المستلمة في الكمية.

د- الجزء الأسفل من المستند.

. الجهات التي يجري توزيع المستند عليها.

. توقيع أمين المخزن المختص وإسمه.

مستند الإستلام المخزني (إنموذج رقم ٢)

الرقـم:
التأريخ: **دائرة .....**
مستند الإستلام المخزني .....

جرى إستلام المواد المدرجة في أدناه بموجب محضر لجنة الإستلام والفحص المرقم والمؤرخ في مخزن رقم ( )

رقم الطلبية	تأريخ الطلبية	رقم قائمة المجهز		رقم الإعتماد	تأريخ الإعتماد	رقم الحساب

ت	الرقم الرمزي أو رقم الإعتماد	إسم المادة ومواصفاتها	وحدة القياس	الكمية المستلمة		الرصيد	السعر		القيمة الكلية	
				رقماً	كتابة		ف	د	ف	د

أمين المخزن

ثالثاً: مستند طلب / صرف مواد (إنموذج رقم ٣):

(على الوحدة المعتمدة هذا المستند أن تتأكد من اكتمال إجراءات الضبط الداخلي في السيطرة على إجراءات صرف المواد).

الهدف: تثبيت الكميات والأقيام المصروفة من المخزون وتخفيض الذمة المخزنية لمن بعهدته الخزين.

ملاحظة: يمكن للوحدة أن تعتمد استخدام مستندات طلب مواد منفصلة عن مستندات الإصدار المخزني في حالة كون هذا الإسلوب أكثر دقة وكفاءة من إسلوب اعتماد مستند طلب وإصدار مواد موحد وذلك انسجاماً مع ظروف الوحدة.

إجراءات العمل:

عند احتياج الأقسام الإنتاجية أو الخدمية أو المخازن الفرعية إلى مواد مخزنية، تقوم بتنظيم مستند تطلب فيه ما تحتاجه من مواد لأداء واستمرارية العمل الخاص بها، ويتولى رؤساء الأقسام الإنتاجية أو الخدمية أو أمين المخزن الفرعي، تنظيم هذا المستند(مستند طلب/صرف مواد)، إن الأقسام الإنتاجية أو الخدمية عند أداءهما العمل واحتياجها إلى مواد تتولى استعمال هذا المستند، أما فيما يتعلق بالمخازن الفرعية، فيتولى أمين المخزن الفرعي تنظيم هذا المستند عند وصول رصيد المادة المطلوبة والموجودة لديه إلى مستوى إعادة الطلب، إذ أن هذه الحدود تحدد من قبل السيطرة على الخزين مسبقاً لكل مخزن فرعي فالجهات المذكورة آنفاً تتولى ملء الحقول الخاصة بها، ويقوم أمين المخزن المركزي في حالة الصرف مباشرة إلى الأقسام أو إلى المخازن . إذ تعتبر الكمية المصروفة من المخازن المركزية إلى المخازن الفرعية، صرفاً نهائياً للمواد، تجري تسويتها نهاية الفترة . بملء الحقول الخاصة به أيضا عند صرفه للمادة المطلوبة. أما الحسابات فتتولى تسعير وبيان قيمة الكمية المصروفة من المواد.

ويجري تنظيم المستند(ومستند طلب/صرف مواد) بخمسة نسخ توزع على الجهات الآتية ذات العلاقة بعد إكمال أمين المخزن المختص بتجهيز المواد المطلوبة:

الأولى والثانية: للحسابات، إذ تتولى الحسابات المخزنية المواد المصروفة من قبل أمين المخزن على أساس سعر الوحدة الواحدة من واقع سجل أستاذ حسابات المخازن للنسختين إذ تحتفظ بالأولى لديها وترسل الثانية إلى حسابات التكاليف لإثبات أقيام الكميات المصروفة على مراكز الكلفة.

الثالثة: للسيطرة على الخزين، لتتولى ترحيل الكميات المصروفة من المخزن في بطاقات السيطرة الخاصة بالمواد.

الرابعة: للمخازن، إذ تبقى هذه النسخة لدى أمين المخزن المختص لترحيل الكميات المصروفة إلى البطاقات المخزنية الموجودة لديه والخاصة بكل مادة، لغرض إثبات وتعزيز صرفه للمواد.

الخامسة: فتبقى في دفتر المستندات لتعاد إلى القسم الطالب للمواد للاحتفاظ بها لديه.

وبما أن المستند المذكور هو(مستند طلب/صرف مواد) فعادة يكون لدى الجهة التي تتولى طلب المواد أو لدى أمين المخزن عند قيامه بتنظيم هذا المستند في ضوء قائمة البيع.

ويضم المستند المذكور البيانات الآتية:

أ- البيانات في أعلى المستند:

الرقم: يمثل الرقم التسلسلي وعادة ما يكون مطبوعاً.

التأريخ: تأريخ تنظيم المستند، من قبل الجهة الطالبة للمواد فيما إذا كان قسم إنتاجي أو خدمي أو مخزن فرعي عند وصول رصيد المادة لديه إلى مستوى إعادة الطلب.

رقم الإصدار المخزني: يثبت هذا الرقم من قبل أمين المخزن المختص الذي يتولى صرف المواد إلى الجهة الطالبة، لغرض التفريق بين رقم الطلب المبين أعلاه ورقم الإصدار المخزني لان الرقم الأخير يجري إثباته في البطاقة المخزنية وبطاقة السيطرة على الخزين.

ب- الحقول في أعلى المستند:

مركز الكلفة: يدرج فيه مركز الكلفة التي يجري طلب المواد إليه وهذا يفيد حسابات التكاليف عند توزيع الإستخدامات على مراكز التكاليف ومعرفة مصروفات كل قسم من الأقسام.

أمر العمل: يثبت فيه رقم أمر العمل والذي بموجبه جرى طلب المواد إذ أن لكل عملية إنتاجية أمر عمل تحدد فيه مستلزمات تنفيذها سواء كانت مواد أو وقت أو عمال.

رقم الحساب: يثبت فيه رقم دليل النظام المحاسبي الموحد بالنسبة للمواد التي تم إصدارها من المخازن.

رقم قائمة البيع: يدرج فيه رقم قائمة البيع للمواد في حالة قيام الوحدة باعتبار قائمة البيع بمثابة طلب للمواد.

ج- الحقول في منتصف المستند:

التسلسل: يثبت في هذا الحقل عدد المواد المطلوب صرفها.

الرقم الرمزي أو رقم المادة (المجهزة): يدون فيه الرقم الرمزي للمادة فيما إذا كانت الوحدة تطبق نظام ترميز للمواد خاص بها، وعادة ما يثبت هذا الرقم على البطاقة المخزنية بعد قيام السيطرة على الخزين بترميز المواد الواردة إلى الوحدة.

إسم المادة ومواصفاتها: يدرج فيه الإسم المتعارف عليه للمادة المطلوبة أو للمواصفات الخاصة بها بالكامل لتسهيل عملية الصرف من المخازن ومنعاً للالتباس.

وحدة القياس: يثبت فيه الوحدة التي يجري قياس المادة بها فيما إذا كانت وحدة وزن، حجم، عدد... الخ.

الكمية: يجري تقسيم هذا الحقل إلى حقلين آخرين هما:

الأول- الكمية المطلوبة: يدرج فيه كمية المواد المطلوب صرفها إلى القسم الطالب للمواد والتي يحتاجها لأداء عمله، أو المخزن الذي يطلب تعزيز رصيد المادة لديه عند وصولها إلى مستوى إعادة الطلب أو من قبل المشتري للمواد في حالة استخدام قائمة للبيع. ويقسم هذا الحقل إلى عمودين العمود الأول لإثبات الكمية المطلوبة رقماً والثانية كتابةً.

وبعد إكمال الجهة الطالبة للمواد فيما إذا كان قسم إنتاجي أو خدمي أو مخزن فرعي من ملء الحقول أعلاه حسب الأساس الذي بموجبه جرى تنظيم المستند، تتولى التوقيع في أسفل المستند ضمن حقل طلبت من قبل : ويدرج مقابله الجهة الطالبة للمواد فيما إذا كان قسم إنتاجي أو خدمي أو أمين مخزن آخر أو مشتري للمواد.

التوقيع: يثبت فيه توقيع الجهة الطالبة للمواد أو المشتري أو المخول بتوقيع هذا المستند.

التأريخ: يحدد فيه تأريخ توقيع الطلب من قبل الجهة الطالبة للمواد أو تأريخ قائمة البيع. وعند تسلم دفتر المستندات من قبل أمين المخزن المختص، يتولى تجهيز المواد المطلوبة فيه، إذ يتولى ملء الحقل الثاني من الكمية وحقل الرصيد الجديد.

الثاني - الكمية المصروفة: يثبت فيه ما جرى صرفه إلى الأقسام التي تولت طلب المواد، ويقسم هذا الحقل إلى عمودين الأول يدرج فيه ما يجري صرفه رقماً والثاني كتابة.

الرصيد: يدون فيه رصيد المادة المجهزة من واقع البطاقة المخزنية الجديد بعد إجراء عملية صرف أو تجهيز المواد.

وبعد إنجاز أمين المخزن عملية صرف المواد وملء الحقول الخاصة به يجري درج رقم الإصدار المخزني وتوقيع المستند من قبله في المكان المخصص بأسفل المستند والذي يتضمن البيانات الآتية:

صرفت من قبل: يدرج فيه رقم المخزن الذي جرى صرف المواد منه.

التوقيع: توقيع أمين المخزن المختص.

التأريخ: تأريخ صرف المواد ويعتمد هذا التأريخ عند إثباته في البطاقة المخزنية وبطاقة السيطرة على الخزن.

ويتولى أمين المخزن إستحصال توقيع الشخص المخول بتسليم المواد.

التوقيع: توقيع الجهة المخولة.

التأريخ: تأريخ تسلم المواد من المخزن.

وبعد اكتمال هذه العملية من قبل أمين المخزن يجري توزيع النسخ الخاصة بالمستند إلى الجهات ذات العلاقة والمذكورة آنفاً بعد احتفاظه بالنسخة الخاصة به وإعادة دفتر المستندات إلى الجهة الطالبة للمواد، وإرسال نسخ الحسابات والسيطرة على الخزين.

عند تسلم الحسابات المخزنية لنسخ المستند تتولى تسعير المواد ودرج البيانات الخاصة بالحقول الآتية:

السعر: يدرج فيه سعر الوحدة الواحدة من المادة المصروفة وتكون ناتج حاصل ضرب سعر الوحدة في عدد الوحدات المصروفة، لغرض تنزيل قيمة هذه المواد من ذمة أمين المخزن.

ويجري توقيع المستند (نسختي الحسابات) من قبل مسؤول التسعير في الحقل المخصص له في أسفل المستند أمام البيانات.

سعرت من قبل: إسم الشخص المسؤول عن التسعير.

التوقيع: توقيع الشخص الذي تولى تسعير المواد.

التأريخ: تأريخ إكمال تسعير المستند.

إذ تتولى الحسابات المخزنية بعد إكمالها عملية تسعير المستند تثبيته في سجل أستاذ المخازن إرسال النسخة الثانية إلى حسابات التكاليف لتوزيع كلفة المواد المصروفة على مراكز التكاليف.

إنموذج رقم (٣)

الرقم:
التأريخ:

دائرة بلدية .....
مستند طلب / صرف مواد

رقم الإصدار المخزني

مركز الكلفة	أمر العمل	رقم الحساب

ت	الرقم الرمزي أو رقم المادة	إسم المادة ومواصفاتها	وحدة القياس	الكمية				الرصيد الجديد	السعر		القيمة		الملاحظات
				المطلوبة		المصروفة			ف	د	ف	د	
				رقماً	كتابة	رقماً	كتابة						

نسخة منه إلى /

الحسابات	طلبت من قبل	صرفت من قبل	إستلمت من قبل	سعرت من قبل
السيطرة على الخزين	التوقيع	التوقيع	التوقيع	التوقيع
المخازن	التأريخ	التأريخ	التأريخ	التأريخ

مستند إعادة مواد مخزنية (إنموذج رقم ٥):

الهدف: تسجيل كميات وأقيام المواد المخزنية المرتجعة إلى المخازن.

إجراءات العمل

بعد حصول الموافقات الأصولية بإرجاع المواد إلى المخزن من الأقسام الإنتاجية أو الخدمية، يتولى أمين المخزن مهمة تسلم هذه المواد والتأكد من كمياتها وإنها في حالة جيدة، وينظم (مستند إرجاع مواد) بعد إستحصال توقيع الجهة التي تولت إرجاع المواد، إذ يجري بعد ذلك توضيبها داخل المخزن ضمن مجموعة المواد العائدة لها. ويتم تنظيم المستند بخمسة نسخ توزع إلى:

الأولى والثانية: للحسابات، إذ تتولى الحسابات المخزنية تسعير المواد المعادة بعد إستخراجه من واقع سجل أستاذ حسابات المخازن، وإرسال النسخة الثانية إلى حسابات التكاليف لتقليل قيمة الكمية المعادة من مراكز الكلفة أو أمر العمل، بعد احتفاظها بالنسخة الأولى لديها.

الثالثة: السيطرة على الخزين، لترحيل الكمية من المواد المعادة في بطاقات السيطرة المخزنية.

الرابعة: القسم المختص، ترسل إلى القسم الذي تولى إعادة المواد إلى المخزن.

الخامسة: إدارة المخازن، إذ تبقى هذه النسخة في دفتر المستندات مع أمين المخزن ليتولى الاحتفاظ بها بعد اكتمال تسجيله للمواد المعادة في البطاقات المخزنية الخاصة بها ويضم (مستند إرجاع المواد) البيانات الآتية:

ب- البيانات في أعلى الجهة اليمنى: -

الرقم: يمثل الرقم التسلسلي لدفتر المستندات وعادة ما يكون مطبوعاً.

التأريخ: تأريخ تسلم أمين المخزن للمواد المعادة.

رقم المخزن: يثبت فيه رقم المخزن الذي تسلم المواد المعادة إذ اعتادت الوحدات الإقتصادية ترقيم المخازن العائدة لها لسهولة الدلالة عليها.

رقم الحساب: يثبت فيه رقم الدليل المحاسبي بالنسبة للمواد المعادة.

مركز الكلفة: يدرج فيه مركز الكلفة لغرض بيان تكلفة ما صرف من مواد على المركز.

أمر العمل: رقم أمر العمل الذي جرى إعادة المواد المسحوبة لأجل أمر العمل.

ت- البيانات في منتصف المستند:

التسلسل: يثبت عدد وتسلسل المواد التي جرى إعادتها.

الرقم الرمزي أو رقم المادة: يثبت فيه الرقم الرمزي للمواد المعادة والمعطاة لها سابقاً عند إصدارها من المخازن، في حالة تطبيق الوحدة لنظام ترميز خاص بها.

إسم المادة: يدرج فيه الإسم المتعارف عليه للمادة والخواص الخاصة بها ومواصفاتها لأغراض الدلالة.

وحدة القياس: يدون فيه الوحدة التي يجري قياس المادة بها فيما إذا كانت وحدة حجم، وزن، عدد، الخ.

الكمية: يدرج في هذا الحقل الكمية التي جرت إعادتها من أقسام الإنتاج والخدمات إلى المخزن ويتكون هذا الحقل من عمودين أحدهما يمثل الكمية المعادة رقماً والآخر كتابة.

الرصيد الجديد: يدرج فيه الرصيد الجديد للمادة بعد إضافة الكمية المعادة إلى الرصيد السابق الذي يؤخذ من البطاقة المخزنية.

وحال إكمال أمين المخزن ملء الحقول المذكورة آنفاً يتولى إستحصال توقيع الجهة المخولة بإعادة المادة في الحقل الخاص بذلك والموجود في أسفل المستند ويضم البيانات الآتية:

أرجعت من قبل: إثبات إسم الجهة أو الشخص المخول بإعادة المواد إلى المخزن.

التوقيع: توقيع الشخص المخول بإعادة المواد إلى المخزن.

التأريخ: تأريخ إعادة المواد إلى المخزن، وعادة يكون نفس تأريخ تنظيم المستند.

وعند ذلك يقوم أمين المخزن بتعزيز المستند بتوقيعه لإثبات تسلمه للمواد المعادة في الحقل المخصص لذلك والموجود أيضاً في أسفل المستند، ويضم البيانات الآتية:

أمين المخزن: إسم أمين المخزن المختص.

التوقيع: توقيع أمين المخزن المختص.

التأريخ: تأريخ تسلمه المواد المعادة، ويكون نفس تأريخ تنظيم المستند.

أما في حقل الملاحظات الموجودة في المستند، فيدون فيه أية بيانات يرتأي أمين المخزن إثباتها لغرض الإفادة منها حول المواد المعادة.

ويتولى أمين المخزن توزيع نسخ المستند إلى الجهات ذات العلاقة والمبينة في أسفل المستند أيضاً، إذ يحتفظ بواحدة لديه وتكون على الغالب النسخة الأخيرة من دفتر المستندات، أما عند تسلم الحسابات النسخ الخاصة بها فتقوم الحسابات المخزنية بإملاء الحقلين الآتيين:

السعر: يبين فيه سعر الوحدة الواحدة من المادة التي جرى إعادتها إلى المخزن.

القيمة: يثبت فيه القيمة الكلية للمادة، ويستخرج من ناتج حاصل ضرب سعر الوحدة الواحدة من المادة المعادة في عدد الوحدات المعادة من المادة.

ث- البيانات في أسفل المستند:

- الجهات التي جرى توزيع المستند عليها.

إنموذج رقم (٥)

الرقم:
التأريخ:

دائرة بلدية .....
مستند إعادة مواد

مخزن رقم ( )

رقم الحساب	مركز الكلفة	أمر العمل

ت	الرقم الرمزي أو رقم المادة	إسم المادة ومواصفاتها	وحدة القياس	الكمية		الرصيد الجديد	السعر		القيمة		الملاحظات
				رقماً	كتابة		ف	د	ف	د	

نسخة منه إلى/
الحسابات/٢
السيطرة على الخزين
القسم المختص

أرجعت من قبل
التوقيع
التأريخ

أمين المخزن
التوقيع
التأريخ

مستند تحويل مخزني (إنموذج رقم ٦):

الهدف: متابعة حركة المخزون ضمن نطاق الوحدة بغية:

- إحكام السيطرة على عملية تداول المواد المخزونة بين المخازن التابعة لذات الوحدة.
- تنظيم حيازة المخزون وتحديد مسؤولية المكلف بالحيازة المخزنية.
- الوقوف على الرصيد الفعلي للمخزون في جميع الوحدات المخزنية التابعة للمنشأة.

إجراءات العمل

لا تختلف إجراءات العمل الخاصة بمستند التحويل عن تلك المتبعة في مستند طلب وإصدار مواد مخزنية، وقد تكتفي بعض الوحدات بالأخير بديلاً عن مستند التحويل إلا انه يسجل على ذلك المآخذ الآتية:-

١- إن استخدام مستند الصادر المخزني لتنظيم حركة تداول المواد بين المخازن يؤدي إلى اعتبارها مصروفاً نهائياً وذلك يؤدي إلى فقدان جانب كبير من السيطرة على الخزين فضلاً عن إرباكه لعملية تخطيط الخزين.

٢- تلجأ بعض المنشآت إلى استخدام مستندين للدلالة على تحويل المواد إذ تقوم بتنظيم مستند إصدار من قبل المخزن المحول ومستند إستلام في المخزن المحول إليه وذلك يؤدي إلى إدراج تلك الكميات ضمن حقلي الوارد والصادر في بطاقة المواد مما يترتب على ذلك من إظهار كمية الوارد المخزني وكذلك الصادر بغير حقيقتهما وبالتالي فقدان السيطرة وإضعاف عملية إعداد خطط الخزين.

البيانات الخاصة بمستند التحويل

لا تختلف عن تلك المذكورة في مستند الصادر المخزني بإستثناء إستبداله كلمة مركز الكلفة بـ(المخزن المحول إليه).

إنموذج رقم (٦)
مستند تحويل مخزني

رقم المستند: المخزن المحول للمواد:
التأريخ: المخزن المستلم:

ت	الكمية المطلوب تحويلها	إسم المادة	الوحدة القياسية	الرقم الرمزي	الكمية المحولة		سعر الوحدة		القيمة الكلية		الرصيد الجديد
					رقماً	كتابة	ف	د	ف	د	

مسؤول الطلب الحسابات المخزنية أمين المخزن

إستلمت من قبلي..... التأريخ

أمين مخزن.....

البطاقة المخزنية (إنموذج رقم ٧):

الهدف: تثبيت كميات المادة المخزنية لبيان حركتها ومعرفة الموجود المخزني فيها.

إجراءات العمل:

تستعمل "البطاقة المخزنية" من قبل أمين المخزن إذ يتولى فتح بطاقة لكل مادة موجودة داخل المخزن لبيان حركتها ومعرفة الموجود المخزني من المواد عند الرجوع إليها وذلك بدرج الكميات المستلمة من المواد في المخازن والمصروفة منه.

ويتولى أمين المخزن إثبات المعلومات الخاصة لكل مادة على البطاقة، وهذه البيانات هي:-

إسم المادة: يثبت الإسم المتعارف عليه للمادة.

رقم المادة: رقم دليل المجهز الوارد في الكاتلوك.

الرقم الرمزي: يثبت فيه الرقم الرمزي المعطى للمادة من السيطرة على الخزين في حالة تطبيق الوحدة لنظام ترميز خاص بها.

موقع المادة: يدرج فيه المكان والرف اللذان جرى وضع المادة بها (أي رقم الخانة).

وحدة القياس: الوحدة التي يجري قياس المادة بها فيما إذ كانت وحدة عدد، حجم، وزن... الخ.

الحد الأعلى: ويمثل اكبر كمية من المادة أو البضاعة التي يمكن للمنشأة الإحتفاظ به.

الحد الأدنى: يثبت فيه اقل مستوى من خزين المادة الذي يجب الإحتفاظ بهِ لمجابهة التذبذبات في معدلات الاستهلاك والحالات الطارئة.

مستوى إعادة الطلب: يمثل مستوى الخزين الذي عند بلوغه ينبغي تقديم طلب جديد للحصول على المواد.

ويجري تحديد بيانات الحقول (الحد الأعلى، الحد الأدنى، مستوى إعادة طلب) من قبل السيطرة على الخزين للمخازن المركزية والفرعية، إذ أن البيانات للحقول آنفة الذكر في المخازن المركزية تأخذ بنظر الاعتبار موجود المادة واحتياجاتها في المخازن الفرعية، ويكون أمناء المخازن ملزمين بتنفيذها والعمل بموجبها.

أما الحقول التي تضمها البطاقة المخزنية فهي: -

التأريخ: يدرج فيه تواريخ مستندات الإستلام المخزني، طلب / صرف مواد، إرجاع المواد.

رقم المستند: يثبت في هذا الحقل أرقام الإستلام المخزني ورقم الإصدار المخزني الذي يجري إثباته من قبل أمين المخزن على مستند طلب / صرف مواد، ورقم مستند إرجاع المواد.

الوارد: تدرج فيه كمية المواد التي جرى إستلامها في المخازن بموجب مستندات الإستلام المخزني، وكذلك الكميات التي جرى إعادتها بمستند إرجاع مواد، لتعتبر ذمة على أمين المخزن.

الصادر: تدرج فيه الكميات من المواد التي جرى صرفها من المخازن إلى المراكز الإنتاجية والخدمية أو إلى المخازن الفرعية.

الرصيد: يمثل كمية المادة المتبقية في عهدة أمين المخزن، والتي تمثل ناتج حاصل طرح الكمية المصروفة في تأريخ معين من الكمية المستلمة في ذلك التأريخ.

أما ظهر البطاقة فيحتوي على نفس الحقول المذكورة أعلاه.

إنموذج رقم (٧)

البطاقة المخزنية

إسم المادة:
وحدة القياس:
رقم المادة:
الحد الأعلى:
الرقم الرمزي:
مستوى إعادة الطلب:
موقع المادة:
الحد الأدنى

التأريخ	رقم المستند	الوارد	الصادر	الرصيد		التأريخ	رقم المستند	الوارد	الصادر	الرصيد

بطاقة أستاذ المخازن (إنموذج رقم ٨):

متابعة حركة المخزون من حيث الكمية والقيمة وبيان رصيد المادة وقيمة الرصيد.

إجراءات العمل

لا تختلف بطاقة أستاذ المخازن عن بطاقة المادة بإستثناء إقتران الحقول الخاصة بالكمية بقيمة تلك الكمية سواء كان ذلك فيما يتعلق بالوارد أو الصادر أو الرصيد.

ويجري تسجيل المستندات في البطاقة من قبل الحسابات المخزنية وبعد تسعير المواد المثبتة في تلك المستندات من قبل أجهزة التسعيرة التابعة للحسابات المخزنية.

إنموذج رقم (٨)
بطاقة أستاذ المخازن

رقم المادة.....
إسم المادة.....
الوحدة القياسية.....
مخزن.....

المستند		الوارد			الصادر			الرصيد		
التأريخ	الرقم	الكمية	السعر	القيمة	الكمية	السعر	القيمة	الكمية	السعر	القيمة
المجموع										

المستندات والسجلات التنظيمية

قد يقتضي الأمر وحسب متطلبات الرقابة والمتابعة أن يقوم المحاسب بمسك استمارات وسجلات خارج المجموعة الدفترية نذكر منها على سبيل المثال، كما ونستعرض شرح بعضها للإفادة:

- ❖ سجل السيطرة على العدد والأدوات.
- ❖ دفتر الموجودات.
- ❖ بطاقة إجور.
- ❖ بطاقات الإستقطاعات.
- ❖ كشف مطابقة كشف المصرف.
- ❖ سجل مراقبة السلف المستديمة.
- ❖ سجل السيطرة على الإستمارات المهمة.
- ❖ سجل الإعتمادات.
- ❖ سجل مراقبة العقود والمقاولات.
- ❖ دفتر يومية المبيعات (حسب المناطق، البلد المصدر إليه، السلع).
- ❖ مستند صرف سلفة نثرية.
- ❖ الإشعارات المدينة والدائنة.

- ❖ يومية مراقبة الميزانية التخمينية.
- ❖ يومية مراقبة حركة المصارف.
- ❖ يومية مراقبة حركة الصندوق.
- ❖ يومية الإستقطاعات لحساب الغير.
- ❖ كشف تحليلي للصكوك برسم التحصيل.
- ❖ كشف تفصيلي بالبضاعة المستلمة.
- ❖ كشف تحليلي للحسابات الجارية.
- ❖ كشف بالمبالغ المحولة من وإلى المركز بالعملة المحلية والأجنبية.

سجل السيطرة على الإستمارات الهامة:

الهدف: ضبط ومراقبة الإستمارات الهامة التي يتقرر تسجيلها في هذا السجل مثل وصولات القبض ودفاتر الصكوك وسندات القرض وما إلى ذلك.

إجراءات العمل:

تملأ الحقول المثبتة في هذا السجل بالمعلومات المطلوبة وحسب الحاجة على أن تخصص صفحة لكل نوع من أنواع المستندات أو الإستمارات.

سجل السيطرة على الإستمارات والمستندات الهامة

رقم الصفحة:
نوع الاستمارة / المستند:
نوع الجلد

إسم المطبعة	رقم الفاتمه وتأريخها	الكميه المستلمة	القيمه		التسلسل		مستند الإصدار وتاريخه	الكميه الصادرة	القيمه		الجهه المصدرة إليها	إسم المستلم
			ف	د	من	إلى			ف	د		
توقيع المستلم		الملاحظات										

إستمارة مطابقة كشف المصرف

الهدف: معرفة صحة تسجيل حركة الحساب الجاري بين سجلات الوحدة الحسابية وكشف المصرف، والعمل على تسوية الإختلافات حال وصوله.

إجراءات العمل:

تحتوي الاستمارة على ثلاثة حقول، الأول للمبالغ الإجمالية والثاني للمبالغ التفصيلية، والحقل الثالث تذكر فيه التفاصيل، وتجري إجراءات العمل ضمن الخطوات الآتية:

أ- يثبت مبلغ رصيد حساب المصرف كما هو في سجلات الوحدة وغالباً ما يكون مديناً.

ب- تسجيل مبالغ الصكوك الصادرة وغير المسحوبة من قبل المصرف وكذلك مبالغ الإشعارات الدائنة الظاهرة في كشف المصرف ولم تظهر في السجلات (عند كون مفردات المبالغ كثيرة، يسجل الإجمالي على أن يرفق كشف بالتفصيلات)، ثم تضاف هذه المبالغ إلى رصيد حساب المصرف المذكور في الفقرة (أ) أعلاه.

ج- تسجل مبالغ الإيداعات الظاهرة في كشف المصرف ولم تظهر في السجلات (وعند كون مفردات المبالغ كثيرة، يسجل الإجمالي على أن يرفق كشف تفصيلي لها) ثم تنزل من حاصل مجموع الفقرتين (أ + ب) أعلاه.

د- أن حاصل التنزيل أعلاه يجب أن يطابق رصيد حساب الوحدة الظاهرة في كشف المصرف وبخلافه يجري البحث عن سبب الإختلاف.

استمارة مطابقة كشف المصرف بتأريخ / / ٢٠

المبلغ		المبلغ		
ف	د	ف	د	
×××××				**رصيد حـ/ المصرف في السجلات(مدين)**
				يضاف
		×××××		**صكوك صادرة وغير مسحوبة**
		×××××		**إشعارات دائنة ظاهرة في كشف المصرف وفي السجلات**
××××				
				ينزل
		×××××		**إيداعات ظاهرة في السجلات وغير ظاهرة في كشف المصرف**
		×××××		**إشعارات مدينة ظاهرة في كشف المصرف وغير ظاهرة في السجلات**
×××××				
×××××				**رصيد حـ/ المصرف في الكشف**

ملاحظة:

في حالة كون رصيد المصرف في السجلات (دائن)، يجري حصر رصيد الحساب بين قوسين، وتعامل الإضافات والتنزيلات بصورة عكسية وصولاً إلى رصيد حساب المصرف في الكشف.

سجل مراقبة حركة الإعتمادات المستندية:

الهدف: مراقبة الإعتمادات المستندية ابتداءً من فتح الإعتماد ولحين إستلام البضاعة من قبل مخازن الوحدة بحيث يسهل متابعة الخطوات المتعلقة بمراحل الفتح والتخليص والتسليم إلى المخازن لكل اعتماد.

إجراءات العمل:

يحتوي هذا الدفتر على رقم الإعتماد وتأريخ فتحه ورقم وتأريخ وقيمة إجازة الإستيراد ومبلغ الإعتماد وإسم المجهز ومدة الإعتماد وعدد الشحنات وتأريخ التخليص وأمر التسليم والإستلام.

يجري إثبات حركة المعاملات المالية على الإعتماد ويؤخذ بنظر الاعتبار فصل مصاريف فتح الإعتماد عن مصاريف التخليص والرسوم الكمركية كما يجري مطابقة كلفة الإعتماد بموجب هذا الدفتر مع كلفته في دفتر أستاذ الإعتمادات لأغراض السيطرة.

سجل مراقبة حركة الإعتمادات المستندية

رقم الإعتماد:
تأريخ فتح الإعتماد:
مبلغ الإعتماد:
مدة الإعتماد:
تأريخ تمديد الإعتماد:

رقم إجازة الإستيراد:
تأريخ إجازة الإستيراد:
قيمة إجازة الإستيراد:
إسم وعنوان المجهز:

تسلسل الشحنات	تاريخ التخليص	رقم وتاريخ	المصاريف				المبلغ الإجمالي	الملاحظات
			مصاريف الفتح	قيمه المستندات	مصاريف اخرى	الرسوم الكمركيه		

بطاقة الموجودات:

الهدف: حصر وسيطرة حركة الموجودات (كمية وقيمة).

إجراءات العمل:

١- تفتح بطاقة لكل موجود.

٢- تملئ المعلومات المطلوبة عن الموجود والخاصة بتكلفة الأصل والإضافات والإندثارات وما آل إليه الموجود في النهاية.

٣- ينظم ميزان مراجعة من واقع المعلومات المدرجة في البطاقات وتجري مطابقتها مع إجمالي الأستاذ العام.

سجل متابعة العقود

الهدف: معرفة تفاصيل العقود والتعرف على واقع تنفيذها.

إجراءات العمل:

يجري ملء المعلومات في الصفحة الخاصة بكل عقد والتي تحتوي على:

- إسم المجهز.
- مدة العقد وقيمته.
- شروط التسليم.
- تفاصيل الإعتماد وشروط التسديد وتحديد طريق الشحن.
- المعلومات الخاصة بالكفالات وخطابات الضمان.
- أية معلومات أخرى خاصة بمراسلات مستندات الشحن والقائمة والكمية ورقم مستند الإستلام... الخ.

الفصل السادس

الموازنات التخطيطية

فهرست الجداول

التسلسل	العنوان	رقم الجدول
١	الموازنة التخطيطية للمبيعات	
	الموازنة التخطيطية لكمية المبيعات موزعة حسب الأشهر	١
	الموازنة التخطيطية لقيمة المبيعات موزعة حسب الأشهر	٢
	الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة المبيعات المحلية موزعة حسب الفصول	٣
	الموازنة التخطيطية لكمية الصادرات موزعة حسب الأشهر	٤
	الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة الصادرات موزعة حسب الأشهر	٥
	الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة الصادرات موزعة حسب الفصول	٦
٢	الموازنة التخطيطية للإنتاج	
	الموازنة التخطيطية لكمية الانتاج موزعة حسب الأشهر	٧
	الموازنة التخطيطية لقيمة الانتاج موزعة حسب الأشهر	٨
	الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة الانتاج موزعة حسب الفصول	٩
	الموازنة التخطيطية لكمية المنتجات المستخدمة ذاتياً موزعة حسب الأشهر	١٠
	الموازنة التخطيطية لقيمة المنتجات المستخدمة ذاتياً موزعة حسب الأشهر	١١
	الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة المنتجات المستخدمة ذاتياً موزعة حسب الفصول	١٢
٣	الموازنة التخطيطية لحركة البضاعة الجاهزة	١٣
٤	الموازنة التخطيطية للطاقات الإنتاجية	
	الموازنة التخطيطية للطاقات المضافة والمستبعدة	١٤
	الموازنة التخطيطية للطاقات المتاحة والمستغلة	١٥
٥	الموازنة التخطيطية لكلف العاملين	١٦
٦	الموازنة التخطيطية لمشتريات المستلزمات السلعية بالكمية	١٧
	الموازنة التخطيطية لمشتريات المستلزمات السلعية بالقيمة	١٨
	الموازنة التخطيطية لقيمة مشتريات المستلزمات السلعية المستوردة والمحلية	١٩
٧	الموازنة التخطيطية لقيمة المستلزمات السلعية المستخدمة	٢٠
٨	الموازنة التخطيطية لقيمة المستلزمات الخدمية	٢١
٩	الموازنة التخطيطية لقيمة المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل	٢٢
١٠	الموازنة التخطيطية لقيمة المشتريات بغرض البيع	٢٣
١١	الموازنة التخطيطية للفوائد والإيجارات	٢٤
١٢	الموازنة التخطيطية لحساب الإندثارات	٢٥
١٣	الموازنة التخطيطية لحساب المصروفات التحويلية	٢٦
١٤	الموازنة التخطيطية لحساب المصروفات الأخرى	٢٧
١٥	كشف توزيع الإستخدامات على المراقبات	٢٨
١٦	الموازنة التخطيطية لقائمة الدخل الشامل الاخر	٢٩
١٧	الموازنة التخطيطية الرأسمالية	٣٠ و ٣١
١٨	الموازنة التخطيطية النقدية	٣٢

الموازنات التخطيطية

مقدمـة

يعتبر نظام الموازنات التخطيطية أحد الأنظمة الإدارية المتطورة إذيجري عكس الأنشطة المختلفة للوحدة والقطـاع الإقتصـادي القـومي مـن خـلال ترجمـة المؤشـرات الكميـة والخطـط النوعيـة لتنفيـذ السياسـات وتحقيـق الأهداف إلى موازنات مالية ونقدية تعتمد لأغراض الدراسة والمقارنة والرقابة وتقويم الأداء ويكون النظام بإطاره العام برنامجاً شاملاً لنشاط الوحدة الإقتصادية لفترة زمنية مقبلة يعتمد في إعداده على المؤشرات الفعلية التي حققتها الوحدة خلال الفترات السابقة بالإضافة إلى السياسات المعتمدة والتغييرات المتوقعة خلال فترة الموازنة.

يغطـي الإطـار العـام للموازنـات جميـع أنشـطة الوحـدات الإقتصـادية وفـي مختلـف القطاعـات إذجرى رسم وتوحيـد الجـداول الرئيسـة للنظـام فقـط وتـرك إعـداد الجـداول التفصـيلية المتفرعـة عنهـا للوحـدات الإقتصـادية وإستخدامها تبعاً لطبيعتها ولإحتياجاتها في تحقيق التخطيط السليم والمتابعة الفعالة لممارسة نشاطاتها، آخذين بنظـر الاعتبـار تلبيـة إحتياجـات الجهـات المسؤولة عـن التخطـيط المركـزي والحسـابات والجهـات ذات العلاقـة الأخرى بالإضافة إلى خدمة الإدارة نفسها.

يشكل نظام الموازنات التخطيطية احد العناصر الأساسية للنظام المحاسبي الموحد،إذ يحتوي على أسس ومنهجيـة واضـحة للتخطـيط والمتابعـة، ولا تعد الموازنـات التخطيطيـة غايـة بحـد ذاتهـا بـل وسيلة لتحقيـق هدف المتابعة، إذ كلما كانت المتابعة ملازمة للتنفيذ الفعلي كلما أمكن ضمان دقة التنفيذ من خلال كشف الانحرافات بشكل واضح وفي أوقاتها وإعطاء المعالجات الدقيقة والعملية لها وبأقل التكاليف، لذلك يستلزم وجود نظام متابعة داخلي سليم إلى جانب نظام الموازنات التخطيطية لغرض تأشير مواضع الإسراف والكفاءة في التنفيذ وتوفير المؤشرات وترشيد القرارات الإدارية.

أهداف الموازنة:

يحقق نظام الموازنات التخطيطية أهدافاً متعددة يمكن ايجازها بما يأتي:

- تحقيق الإستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج والموارد المتاحة للوحدة.
- التنسيق بين الجهود المبذولة والأنشطة المختلفة للوحدة وصولاً لتحقيق أهدافها.
- توفير أسس لمراقبة أداء الوحدات من خلال مقارنة التنفيذ الفعلي مع المخطط.
- ضمان التدفق المستمر للبيانات المتعلقة بالنشاط الفعلي للوحدة للوقوف على مدى تطابقه مع الخطط الموضوعة لترشيد القرار الإداري.
- توفير المؤشرات والبيانات الكمية والقيمية والنوعية للجهات المسؤولة عن التخطيط والمتابعة المركزية.

أنواع الموازنات:

إن الأهداف المذكورة لنظام الموازنة تتطلب مرونة كافية للنظام في سبيل تحقيقها كاملة، وعليه كان من الضروري أن يتكيف النظام بإجراءاته وبجداوله بشكل يجعله قادراً على توفير إحتياجات الجهات المركزية من جهة وإحتياجات الوحدات والقطاعات المختلفة المنفذة والإدارات النوعية ضمن الوحدات المذكورة من جهة أخرى.

وفي ضوء ما تقدم قسمت الموازنات التخطيطية إلى مايأتي:

١- **الموازنات العينية:**

وتعكس جداول هذه الموازنات كميات المبيعات والإنتاج ومستلزماته البشرية والمادية والخزين، وتعد هذه الموازنات الركيزة الأساسية لبناء هيكل الموازنات بالإضافة إلى إنها تشكل أحد المعايير الأساسية المعتمدة لقياس كفاءة الأداء من خلال مقارنة النتائج الكمية المتحققة مع المخطط منه والمعدلات والكميات القياسية اللازمة لتحقيق الخطة.

٢- **الموازنة المالية**

وتعكس جداول هذه الموازنات القيم المالية للمبيعات والإنتاج ومستلزماته البشرية والمادية وهي بذلك تمثل الترجمة المالية لجداول الموازنات العينية (عدا الجداول المتعلقة بالطاقة)، كما إنها تتضمن الجداول المتعلقة بعناصر الإستخدامات الأخرى كالمصروفات الخدمية وجداول الاستثمارات المالية والتمويلية، ومن هذه الجداول يمكن إعداد حسابات التنمية لنشاط الوحدة في نهاية فترة الموازنة والمتمثلة بحسابات الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر.

٣- **الموازنة النقدية**

تعكس جداول هذه الموازنة الحركة النقدية المتوقعة للوحدة الإقتصادية من جرّاء عمليات الصرف والتدفقات النقدية خلال فترة الموازنة، ومن خلالها يمكن الوقوف وبوقت مبكر على الوضع النقدي للوحدة خلال فترة الموازنة لتحقيق الإستخدام الأمثل للفائض النقدي (إن وجد) أو تلافي العجز فيه عن طريق توفير مصادر الأموال اللازمة وبأقل التكاليف.

الأسس العامة في إعداد الموازنة:

الشمولية- نظراً لشمول النظام المحاسبي الموحد للقطاع العام، لذلك جرى تصميم جداول الموازنة بالشكل الذي يغطي أنشطة وفعاليات القطاع المذكور كاملة، من خلال تبويبات النظام وتخصيص حسابات تعكس الأنشطة النوعية الرئيسة والفرعية للقطاع.

المرونة- إن مجموعة الجداول الخاصة بالموازنة تمثل الحد الأدنى المطلوب. وقد ترك النظام المرونة للوحدات المنفذة للتوسع في تحليل هذه الجداول إلى فرعيةتتماشى مع أنشطتها المختلفة مع الاستغناء عن الجداول التي لا علاقة لها بطبيعة ونشاط أياً منها.

التخطيط- تركز الجداول الخاصة بالموازنة على مبدأ التخطيط السليم للفعاليات، لذلك فإنها تعتمد المؤشرات المتحققة خلال الفترات السابقة والمتوقع تحقيقها خلال الفترة القادمة محتسبة في ضوء التوقعات والخطط والسياسات المعتمدة، والابتعاد عن الحدس والتخمين العشوائي.

المتابعة- احتوت جداول الموازنة حقول خاصة بمقارنة نسب التحقق مع الخطط السابقة لغرض إرشاد المخطط والجهات المركزية لمدى سلامة التخطيط والتنفيذ من جانب، ولمتابعة نسب النمو والتوسع للوحدات من جانب آخر. كما إنها وفرت منهجية لمتابعة نسب التنفيذ الفعلي في مختلف أوجه نشاط الوحدة خلال فترة الموازنة.

الحسابات الماليـــة والتكاليف- يلاحظ إن اغلب تبويبات الجداول تمثل حسابات ذات صفة مالية تعكس أقياماً إجمالية اقتصر تحليلها على مراقبات المراكز الكلفوية الرئيسية (٥ ، ٦ ، ٧ ، ٨ ، ٩) وترك تحليل تلك التبويبات والأقيام لحسابات التكاليف في جداول تفصيلية من قبل الوحدات تتناسب مع إحتياجاتها وطبيعتها ونظم التكاليف المطبقة فيها.

العمـــل الجماعي- اعتمد في بناء هيكل جداول الموازنة على المعلومات الكمية كأساس ومن ثم التكاليف كقيمة.إن هذا التراكم لا يمكن تحقيقه ما لم يجر التعاون ما بين الإدارات النوعية المختلفة في الوحدة الإقتصادية بمختلف المستويات الإدارية التي يتضمنها الهيكل التنظيمي لها صعوداً من القاعدة إلى القمة وبالعكس. ليس فقط في مرحلة الإعداد بل يجب إن يتعدى ذلك إلى مراحل التنفيذ والمتابعة وتحليل أسباب الانحرافات ومعالجتها.

التوزيـــع الزمني- ركزت جداول الموازنة على العامل الزمني كأساس في تحليل الجداول واعتمدتها لإجراء المقارنات ولتسهيل متابعة التنفيذ الفعلي للخطط.إذ يلاحظ تحليل الجداول إلى شهرية وفصلية كمرحلة مقبولة وترك التحليلات الإضافية للوحدات ليجري تكييفها مع إحتياجاتها.

جداول الموازنة التخطيطية:

١. الموازنة التخطيطية للمبيعات:

تعد هذه المجموعة من الموازنات حجر الزاوية في بناء هيكل الموازنات وبشكل خاص حين تهدف الوحدة الإقتصادية إلى تحقيق أوسع حصة في السوق لتصريف منتجاتها سواء كانت متمثلة بسلعة أو خدمة تعتمد في إعداد هذه الجداول عدداً من المؤشرات والعوامل المؤثرة والتي تتمثل في الآتي:

- مبيعات الفترات السابقة (كمية، قيمة، نوع المنتج)
- حجم الطلب الداخلي والخارجي والبدائل المتوفرة للمنتج.
- القدرة الشرائية والسياسات السعرية.
- الحالة الاجتماعية وذوق المستهلك.
- الطاقات الإنتاجية للوحدة.
- التوجيهات والسياسات المركزية.
- عوامل ومؤشرات تخصصية أخرى وحسب النشاط والقطاع.

وفي ضوء ذلك كانت الجداول التفصيلية للمجموعة تتمثل في الآتي:

جدول ١- الموازنة التخطيطية لكمية المبيعات المحلية موزعة حسب الأشهر.

جدول ٢- الموازنة التخطيطية لقيمة المبيعات المحلية موزعة حسب الأشهر.

جدول ٣- الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة المبيعات المحلية موزعة حسب الفصول.

جدول ٤- الموازنة التخطيطية لكمية الصادرات موزعة حسب الأشهر.

جدول ٥- الموازنة التخطيطية لقيمة الصادرات موزعة حسب الأشهر.

جدول ٦- الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة الصادرات موزعة حسب الفصول.

إن الجداول المذكورة تتخصص بإبراز نشاط الإنتاج السلعي لكونه النشاط الرئيسي ولم يغفل النظام الأنشطة الأخرى بل ترك تصميم مفردات الجداول لتلك القطاعات النوعية كونها متخصصة وان كانت لا تخرج في تبويباتها وتحليلها حسب العامل الزمني والنشاطات الفرعية واعتماد حقول المقارنة مع الأعوام السابقة، وكما هو الحال في جدول رقم (٣). أما بخصوص الأسعار المعتمدة لتقييم جداول المبيعات فان المحلية منها متروكة للقطاعات النوعية لتحديدها وفق أسس موحدة للقطاع سواء كان ذلك يأخذ بنظر الاعتبار العمولة (الخصومات) الممنوحة أو بدونها، وبالنسبة للصادرات فيعتمد على ما ثبت في العقود المبرمة لاحتساب وتقييم الصادرات.

٢. <u>الموازنة التخطيطية للإنتاج:</u>

لا تقل أهمية هذه الموازنة عن سابقتها وتعد حلقة مكملة لها بل تعد نقطة البدء في إعداد هيكل الموازنات في حال كون الطاقة الإنتاجية المتاحة للوحدة اقل حاجة السوق وبالتالي وجود سوق جاهزة لإنتاج الوحدة بالكامل، ومع ذلك ففي إعداد هذه الموازنة يؤخذ عدد من العوامل في الحسبان وكما يأتي:

- الموازنة التخطيطية لكمية ونوعية المبيعات المحلية والتصدير والمستخدمة ذاتياً.
- الخطط والسياسات الخزنية للبضاعة تامة الصنع.
- أرصدة وكميات الخزين في الإنتاج نصف المصنع والأعمال تحت التنفيذ.
- الطاقات الإنتاجية المتاحة للوحدة.
- مدى توفر المستلزمات الخاصة بالإنتاج.
- أية عوامل قطاعية نوعية أخرى ذات العلاقة بالنشاط.

وفي ضوء العوامل المذكورة سيجري إستعراض الجداول التفصيلية المكملة لموازنة الإنتاج بالتركيز على الإنتاج السلعي ومنح المرونة للوحدات النوعية للعمل بالجداول التي تراها ضرورية لتحقيق أغراضها.

جدول ٧- الموازنة التخطيطية لكمية الإنتاج موزعة حسب الأشهر.

جدول ٨- الموازنة التخطيطية لقيمة الإنتاج موزعة حسب الأشهر.

جدول ٩- الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة الإنتاج موزعة حسب الفصول.

جدول١٠- الموازنة التخطيطية لكمية المنتجات المستخدمة ذاتياً موزعة حسب الأشهر.

جدول ١١- الموازنة التخطيطية لقيمة المنتجات المستخدمة ذاتياً موزعة حسب الأشهر.

جدول ١٢- الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة المنتجات المستخدمة ذاتياً موزعة حسب الفصول.

يقصد بالمنتجات المستخدمة ذاتياً كميات الإنتاج المستخدمة من قبل الوحدة بحالتها الاعتيادية أو كمواد أولية محولة لمراحل إنتاج أخرى، وتعد هذه الموازنة جزءاً مكملاً للموازنة التخطيطية للإنتاج وتهدف إلى الرقابة على إستخدامات كميات الإنتاج.

وتسعر مفردات الجداول أعلاه بسعر البيع المعتمد.

٣. الموازنة التخطيطية لحركة البضاعة الجاهزة – جدول (١٣):

تعد هذه الموازنة من خلال مقابلة الموازنات الخاصة بكل من المبيعات والانتاج والخزين في أول وآخر المدة من البضاعة الجاهزة، آخذين بنظر الاعتبار كمية وقيمة الانتاج المستخدم ذاتياً ايضاً، يعتمد في تسعير هذه الجداول الأسعار ذاتها المعتمدة في الجداول السابقة ويمكن اعتماد هذه الموازنة ايضاً في القطاع التجاري بتعويض المشتريات بدلاً عن الانتاج لتحقيق الغرض ذاته.

٤.الموازنة التخطيطية للطاقات الإنتاجية:

بسبب تباين أنشطة وطبيعة الوحدات المطبقة فانالنظام المحاسبي الموحد لم يتطرق إلى أسس ومعايير احتساب الطاقات الإنتاجية وإنما ترك تحديدها إلى القطاعات المتخصصة لتحددها وفق الأسس المعتمدة في كل قطاع وكما جرى بالنسبة لوزارة الصناعة والمعادن وعلى أمل إن يكون ذلك مرحلياً لحين وضع أسس ومبادئ موحدة للاحتساب للقطاعات المختلفة.

وعليه فقد اقتصرت بيانات الطاقة الإنتاجية للوحدات المطبقة للنظام على جدولين فقط في الوقت الحاضر هما:

جدول ١٤- الموازنة التخطيطية للطاقات المضافة والمستبعدة.

جدول ١٥- الموازنة التخطيطية للطاقات الإنتاجية.

ولأجل اعتماد مبدأ في تفسير الطاقات الإنتاجية نورد أدناه تعريفاً عاماً للطاقة الإنتاجية: (هي الطاقة المحددة للإنتاج لفترة زمنية معينة وبافتراض توافر مستلزمات الانتاج بالمواصفات المطلوبة).

٥. الموازنة التخطيطية لكلف العاملين (جدول رقم ١٦)

تحتوي الموازنة على معلومات كمية تتعلق بعدد العاملين في الوحدة من عمال وموظفين وغير عراقيين وعاملين مؤقتين مبرزة بذلك المعلومات الكمية بنوعية وعدد العاملين في مراقبات المراكز أو الأنشطة النوعية الممارسة في الوحدة الإقتصادية، مقارنة ذلك بالأعوام السابقة.

وبجانب ذلك فان الموازنة تحلل عمودياً عنصر تكلفة العاملين وفق تبويبات النظام المحاسبي الموحد من مكونات أجور العمال ورواتب الموظفين وغير العراقيين وكذلك مساهمة الوحدة في الضمان الاجتماعي للعاملين، إضافة إلى التحليل الأفقي للمكونات المذكورة على حسابات المراقبات لمراكز التكلفة النوعية، ومقارنة ذلك بالمخطط والمتحقق للفترات السابقة، وحيث تجري المطابقات مابين المعلومات المثبتة في هذه الموازنة وجداول الملاكات.

٦. الموازنة التخطيطية لمشتريات المستلزمات السلعية:

تهدف هذه الموازنة إلى تحديد أقيام مشتريات المستلزمات السلعية القابلة للخزن والمتمثلة في الخامات والمواد الأولية والوقود والزيوت والأدوات الاحتياطية وغيرها كما في الجدول رقم (١٧)، ويجري احتساب الكميات بإضافة أو تنزيل أرصدة الخزين لما مطلوب للإنتاج المخطط والمحتسبة وفق معايير ومؤشرات فنية توفرها الدوائر الفنية كالتخطيط وبرمجة الانتاج، ويقصد بخزين آخر المدة الكميات المتوقعة في نهاية الفترة وليس تلك المنقولة من الميزانية السابقة، ويعتبر الجدول (١٨) تفصيلاً وأساساً للأعداد إذ يجري تثبيت الكميات الأساسية اللازمة أولاً ومن ثم تقييمها ونقل مجاميع تبويبات المواد بموجب النظام المحاسبي الموحد إلى الجدول رقم

(١٧)، ويمثل الجدول (١٩) استكمالاً للجدولين المذكورين إذ يجري من خلاله تحليل قيمة مشتريات الوحدة حسب مصادر الشراء محلية أو مستوردة لكل نوع من المواد ومقارنة أقيام المخطط مع المتحقق منها خلال الفترات السابقة.

٧. **الموازنة التخطيطية لكلفة المستلزمات السلعية المستخدمة (جدول رقم ٢٠):**

وتهدف هذه الموازنة إلى تحديد كلفة المستلزمات السلعية المصروفة من المخازن والمشتراة واللازمة لتحقيق الخطة الإنتاجية أو لتنفيذ النشاط إذ يجري تحليل حساب المستلزمات السلعية حسب تبويبات النظام عمودياً ومن ثم يجري توزيع مفردات الحساب على مراقبات مراكز التكاليف النوعية مقارنة إجمالي المخطط مع المخطط والمتحقق من هذه المصاريف خلال الفترات السابقة.

٨. **الموازنة التخطيطية للمستلزمات الخدمية (جدول رقم ٢١):**

وتعكس الموازنة المذكورة كلفة المستلزمات الخدمية اللازمة لتنفيذ النشاط سواء كان إنتاجي أو تجاري أو خدمي إذ يجري تحليل مفردات حساب المستلزمات الخدمية حسب تبويبات النظام المحاسبي الموحد، وفيما يتعلق بالتحليل الأفقي لمكونات هذا الحساب وتوزيعه على مراقبات المراكز فيجري اعتماد حسابات التكاليف في ذلك وفي الوحدات الخدمية التي لم تطبق مفاهيم التكاليف وحيث يتعذر تحليل هذا الحساب على المراقبات فتظهر المجاميع ويجري مقارنتها مع المخطط للسنة السابقة والمتحقق للسنة قبل السابقة.

٩. **الموازنة التخطيطية لقيمة المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل (جدول رقم ٢٢):**

أبرز النظام المحاسبي الموحد الأنشطة النوعية بشكل يتلاءم مع حجمها وأهميتها وما هو في حساب (٣٤) الخاص بالمصاريف المتعلقة بالمقاولات وخدمات التشغيل، إذ تمثل هذه الموازنة المصروفات المباشرة لنشاط المقاولات محللة حسب المقاولات ومقارنة المخطط مع المنفذ السابق والتخصيص الإجمالي لها، وكذلك فيما يتعلق بخدمات التشغيل، المقدمة من قبل الغير.

١٠. **الموازنة التخطيطية لقيمة المشتريات بغرض البيع (جدول رقم ٢٣):**

تتخصص هذه الموازنة بإبراز نشاط القطاع التجاري لمبيعاته من السلع والأراضي التي لا يجري عليها أية إضافة ضمن نشاط الوحدة الإقتصادية والمتمثلة بحساب (٣٥) وتحليلاته مقارنة مع المخطط خلال العام السابق والمخطط والمتحقق خلال العام قبل السابق.

١١. **الموازنة التخطيطية للفوائد وإيجارات الأراضي (جدول رقم ٢٤).**

١٢. **الموازنة التخطيطية لحساب الإندثارات (جدول رقم ٢٥).**

١٣. **الموازنة التخطيطية لحساب المصروفات التحويلية (جدول رقم ٢٦).**

١٤. **الموازنة التخطيطية لحساب المصروفات والخسائر الأخرى (جدول رقم ٢٧).**

فيما يتعلق بالجدول الخاصة بالموازنات المذكورة فتعتمد نفس الأسس العامة المذكورة عدا ما يتعلق منها بقطاعات متخصصة كنفقات الضمان الاجتماعي وتعويضاته التي يجري تحليلها وفق القانون الخاص بها، ويجري مقارنة المبالغ المخططة مع المخطط منها للسنة السابقة وكذلك المخطط والمتحقق للسنة قبل السابقة.

١٥. كشف توزيع الإستخدامات على المراقبات (جدول رقم ٢٨):

يوضح هذا الكشف إجمالي تخصيصات عناصر الإستخدامات السنوية كافة موزعة على مراقبات التكاليف التي تتضمنها الوحدة الإقتصادية مما يسهل معه الوقوف على مقارنة التخصيصات للسنة موضوعة البحث مع سابقتها على المستويين الإجمالي والتفصيلي.

١٦. الموازنة التخطيطية لقائمة الدخل الشامل الاخر (جدول رقم (٢٩):

وتهدف هذه الموازنة إلى مقابلة المصروفات بالإيرادات المخطط تحقيقها خلال فترة الموازنة وبشكل يغطي مختلف نشاطات الوحدة وابتداءً من نشاط الانتاج السلعي والتجاري وخدمات التشغيل وصولاً إلى تحديد النتيجة وكما يأتي:

- فائض / عجز النشاط الجاري.
- فائض / عجز الانتاج والمتاجرة.
- فائض / عجز العمليات الجارية.
- الفائض القابل للتوزيع.

وحيث يجري مقارنة المخطط مع المخطط للعام السابق.

ولقد صمم إنموذجان لهذا الجدول وتقوم الوحدة بإستخدام الإنموذج الذي ينسجم وطبيعة نشاطها الجاري.

١٧. الموازنة التخطيطية الرأسمالية (الجدولين رقم ٣٠ و ٣١):

يظهر الجدول رقم (٣٠) إجماليات الأصول غير المتداولة المخطط اقتناؤها محللة طبقاً لتبويبات الدليل والإضافات المطلوبة للكلف الكلية الحالية والملاحظات والمبررات لذلك، ويرافق الجدول الإجمالي المذكور جداول فرعية لتحليل التبويبات المذكورة إلى مفرداتها كما هو مبين في الجدول (٣١).

١٨. الموازنة التخطيطية النقدية (جدول رقم ٣٢):

وتمثل هذه الموازنة الحركة النقدية الناجمة عن ممارسة الوحدات لانشاطتها المختلفة والمتمثلة بالتدفقات النقدية الناجمة عن الإيرادات والمنح والقروض المستلمة وغيرها من المعاملات التي تحقق تدفقاً نقدياً ومقارنتها مع المدفوعات النقدية للوحدة والمتحققة عن صرف الرواتب والأجور والمشتريات والمصروفات والذمم...الخ من مصروفات نقدية محللة حسب فصول فترة الموازنة.

جدول رقم (١)	الموازنة التخطيطية لكمية المبيعات المحلية لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة													
المنتوج/ البضاعة	الرمز	الوحدة القياسية	كانون الثاني	شباط	آذار	نيسان	آيار	حزيران	تموز	آب	أيلول	تشرين الأول	تشرين الثاني	كانون الأول	المجموع

جدول رقم (٢)	الموازنة التخطيطية لقيمة المبيعات المحلية لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة													
المنتوج/ البضاعة	الرمز	سعر الوحدة	كانون الثاني	شباط	آذار	نيسان	آيار	حزيران	تموز	آب	أيلول	تشرين الأول	تشرين الثاني	كانون الأول	المجموع

جدول رقم (٣)	الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة المبيعات المحلية لسنة ----- موزعة حسب الفصول													
المنتوج / البضاعة	الرمز	الفصل الأول		الفصل الثاني		الفصل الثالث		الفصل الرابع		المجموع		مخطط السنة السابقة		المتحقق للسنة قبل السابقة	
		كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة
مجموع القيمة															

جدول رقم (٤)	الموازنة التخطيطية لكمية الصادرات لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة													
اسم المنتوج/ البضاعة	الرمز	الوحدة القياسية	كانون الثاني	شباط	آذار	نيسان	آيار	حزيران	تموز	آب	أيلول	تشرين الأول	تشرين الثاني	كانون الأول	المجموع

جدول رقم (٥)	الموازنة التخطيطية لقيمة الصادرات لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة													
اسم المنتوج/ البضاعة	الرمز	سعر الوحدة	كانون الثاني	شباط	آذار	نيسان	آيار	حزيران	تموز	آب	أيلول	تشرين الأول	تشرين الثاني	كانون الأول	المجموع

جدول رقم (٦)	الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة الصادرات لسنة ----- موزعة حسب الفصول																	
المنتوج / البضاعة	الرمز	سعر الوحدة	الفصول								المجموع		مخطط السنةالسابقة		المتحقق للسنة قبل السابقة	
			الأول		الثاني		الثالث		الرابع							
			كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة
مجموع القيمة																

جدول رقم (٧)	الموازنة التخطيطية لكمية الإنتاج لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة													
المنتوج / البضاعة	الرمز	الوحدة القياسية	كانون الثاني	شباط	آذار	نيسان	آيار	حزيران	تموز	آب	أيلول	تشرين الأول	تشرين الثاني	كانون الأول	المجموع

جدول رقم (٨)	الموازنة التخطيطية لقيمة الإنتاج لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة													
المنتوج / البضاعة	الرمز	سعر الوحدة	كانون الثاني	شباط	آذار	نيسان	آيار	حزيران	تموز	آب	أيلول	تشرين الأول	تشرين الثاني	كانون الأول	المجموع

جدول رقم (٩)	الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة الإنتاج لسنة ----- موزعة حسب الفصول																	
المنتوج / البضاعة	الرمز	سعر الوحدة	الفصول								المجموع		مخطط السنةالسابقة		المتحقق للسنة قبل السابقة	
			الأول		الثاني		الثالث		الرابع							
			كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة
مجموع القيمة																

جدول رقم (١٠)	الموازنة التخطيطية لكميات المنتجات المستخدمة ذاتياً لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة													
المنتوج / البضاعة	الرمز	الوحدة القياسية	كانون الثاني	شباط	آذار	نيسان	آيار	حزيران	تموز	آب	أيلول	تشرين الأول	تشرين الثاني	كانون الأول	المجموع
المجموع															

جدول رقم (١١)	الموازنة التخطيطية لقيمة المنتجات المستخدمة ذاتياً لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة														
المنتوج / البضاعة	الرمز	سعر الوحدة	كانون الثاني	شباط	آذار	نيسان	آيار	حزيران	تموز	آب	أيلول	تشرين الأول	تشرين الثاني	كانون الأول	المجموع
المجموع															

جدول رقم (١٢)	الموازنة التخطيطية بكمية وقيمة المنتجات المستخدمة ذاتياً للسنة ----- موزعة حسب الفصول																	
المنتوج / البضاعة	الرمز	سعر الوحدة	الفصول								المجموع		مخطط السنةالسابقة		المتحقق للسنة قبل السابقة	
			الأول		الثاني		الثالث		الرابع							
			كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة
مجموع القيمة																

جدول رقم (١٣)	الموازنة التخطيطية لكميات المنتجات المستخدمة ذاتياً لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة													
المنتوج	الوحدة	بضاعة أول المدة (١)		الإنتاج المخطط (٣)		المجموع (١+٢)		المبيعات الكلية (٣)		الإنتاج المخطط المستخدم ذاتياً (٤)		خزين البضاعة آخر المدة (٥)		المجموع (٣+٤+٥)	
		كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة
مجموع القيمة															

جدول رقم (١٤)	الموازنات التخطيطية للطاقات المضافة والمستبعدة لسنة -----								
اسم المنتوج أو الخدمة	الرمز	الوحدة القياسية	الطاقة أول المدة	الطاقة المضافة		الطاقة المستبعدة		صافي الطاقة		الملاحظات
				القصوى	المتاحة	القصوى	المتاحة	القصوى	المتاحة	

جدول رقم (١٥)	الموازنة التخطيطية للطاقات لسنة-----							
أسم المنتوج أو الخدمة	الرمز	الوحدة القياسية	الطاقة الإنتاجية		الإنتاج المخطط (٣)	أسباب انحراف (٢) عن (٣)	نسبة استغلال الطاقة	
			القصوى (١)	المتاحة (٢)			المخطط / القصوى = ٣ / ١	المخطط / المتاحة = ٣ / ٢

جدول رقم (١٦)
صفحة (١)

الموازنة التخطيطية لكلف العاملين للسنة-----
حـ/ ٣١

رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المركز					المجموع	المقارنات		
		إنتاجية ٥	خدمات أنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩		مخطط السنة السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	متحقق السنة قبل السابقة
	عدد الموظفين عدد العمال عدد العاملين غير العراقيين عدد العاملين المؤقتين									
	المجموع									
٣١١	الرواتب النقدية للموظفين									
٣١١١	رواتب									
٣١١٢	مخصصات الشهادة									
٣١١٣	مخصصات المنصب									
٣١١٤	مخصصات عائلية									
٣١١٥	مخصصات مهنية وفنية									
٣١١٦	إجور أعمال إضافية									
٣١١٧	مخصصات تعويضية									
٣١١٨	مكافآت تشجيعية وحوافز الانتاج									
٣١١٩	مخصصات أخرى									
٣١٢	الإجور النقدية للعمال									
٣١٢١	إجور									
٣١٢٢	مخصصات الشهادة									
	المجموع									

جدول رقم (١٦) صفحة (٢)		الموازنة التخطيطية لكلف العاملين للسنة----- حـ/ ٣١							
رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المركز					المجموع	المقارنات	
		إنتاجية ٥	خدمات أنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩		مخطط السنة السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	متحقق السنة قبل السابقة
٣١٢٣ ٣١٢٤ ٣١٢٥ ٣١٢٦ ٣١٢٧ ٣١٢٨ ٣١٢٩	**مخصصات المنصب** **مخصصات عائلية** **مخصصات مهنية وفنية** **إجور أعمال إضافية** **مخصصات تعويضية** **مكافآت تشجيعية** **مخصصات أخرى**									
	المجموع									
٣١٣	**<u>رواتب وإجور ومخصصات غير العراقيين</u>**									
	المجموع									
٣١٤ ٣١٤١ ٣١٤٢ ٣١٤٣	**<u>المساهمة في الضمان الاجتماعي للموظفين</u>** حصة الوحدة الإقتصادية في التقاعد التأمين على الموظفين الضمان الصحي للموظفين									
٣١٥ **٣١٥١** **٣١٥٢** **٣١٥٣**	**<u>المساهمة في الضمان الاجتماعي للعمال</u>** حصة الوحدة الإقتصادية في الضمان التأمين على العمال الضمان الصحي للعمال									
٣١٦	**<u>المساهمة في الضمانالاجتماعي لغير العراقيين</u>**									

جدول رقم (١٧)

الميزانية التخطيطية لمشتريات المستلزمات السلعية بالقيمة
لسنة-----

رقم الدليل المحاسبي	التبويب المحاسبي	( ) المطلوب للإنتاج	( ) خزين آخر المدة	المجموع	( ) خزين أول المدة	( ) المشتريات المطلوبة
١٣١١	الخامات والمواد الأولية					
١٣١٢	الوقود والزيوت					
١٣١٣	الأدوات الاحتياطية					
١٣١٤	مواد التعبئة والتغليف					
١٣١٥	المتنوعات					
	المجموع					

جدول رقم (١٨)

الموازنة التخطيطية لمشتريات المستلزمات السلعية بالكمية
لسنة---------

رقم الدليل المحاسبي	المادة			سعر المادة		الكميات				( ) المشتريات المطلوبة	
	أسم	رمز	وحدة قياسية	الحالي	المتوقع	( ) المطلوب للإنتاج	( ) خزين آخر المدة	المجموع	خزين أول المدة	كمية	مبلغ

جدول رقم (١٩)

جدول تحليل قيمة مشتريات المستلزمات السلعية المستوردة والمحلية
لسنة-----

أسم المادة	المستوردة		المحلية	
	المخطط	المتحقق للسنة قبل السابقة	المخطط	المتحقق للسنة قبل السابقة
المجموع				

جدول رقم (٢٠) صفحة (١)		الموازنة التخطيطية للمستلزمات السلعية المستخدمة بالقيمة للسنة----- حـ/٣٢							
رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المراكز					المجموع	المقارنات	
		إنتاجية ٥	خدمات أنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩		مخطط السنة السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	متحقق السنة قبل السابقة
٣٢١	الخامات والمواد الأولية									
	المجموع									
٣٢٢	الوقود والزيوت									
٣٢٢١	مواد نفطية									
٣٢٢٢	غاز									
٣٣٢٣	زيوت وشحوم									
٣٢٢٤	فحم									
	المجموع									
٣٢٣	الأدوات الاحتياطية									
	المجموع									
٣٢٤	مواد تعبئة وتغليف									
٣٢٤١	مواد التعبئة والتغليفالمستهلكة									
٣٢٤٢	مواد التعبئة والتغليف المتداولة									
	المجموع									
٣٢٥	المتنوعات									
٣٢٥١	اللوازم والمهمات									
٣٢٥٢	القرطاسية									
٣٢٥٣	الكتب التعليمية									
	المجموع									

جدول رقم (٢٠)
صفحة (٢)

الموازنة التخطيطية للمستلزمات السلعية المستخدمة بالقيمة للسنة-----

رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المراكز					المجموع	المقارنات		
		إنتاجية ٥	خدمات أنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩		مخطط السنة السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	متحقق السنة قبل السابقة
٣٢٦ ٣٢٦١ ٣٢٦٢ ٣٢٦٣	تجهيزات العاملين كساوي مواد غذائية مواد طبية									
	المجموع									
٣٢٧ ٣٢٧١ ٣٢٧١١ ٣٢٧١٢ ٣٢٧٢	المياه والكهرباء المياه مياه شرب مياه خام الكهرباء									
	المجموع									
٣٢٩	مستلزمات سلعية أخرى									
	المجموع									
	أجمالي حساب /٣٢									

جدول رقم (٢١)
صفحة (١)

الموازنة التخطيطية للمستلزمات الخدمية لسنة-----
حـ/٣٣

رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المركز					المجموع	المقارنات		
		إنتاجية ٥	خدمات أنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩		مخطط السنة السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	متحقق السنة قبل السابقة
٣٣١	خدمات صيانة									
٣٣١١	صيانة الممتلكات والالات والمعدات									
٣٣١١١	صيانة مشاتل ومتنزهات وحدائق									
٣٣١١١	صيانة المشاتل									
٣٣١١١٢	صيانة متنزهات									
٣٣١١١٣	صيانة حدائق									
٣٣١١٢١	صيانة مباني ومنشآت وطرق									
٣٣١٢١١	صيانة مباني									
٣٣١٢١١١	صيانة مباني صناعية									
٣٣١٢١١٢	صيانة مباني تجارية									
٣٣١٢١١٣	صيانة مباني خدمية									
٣٣١٢١١٤	صيانة مباني ترفيهية									
٣٣١٢١١٥	صيانة مباني صحية									
٣٣١١٢٢	صيانة مخازن وخزانات وسايلوات									
٣٣١١٢٣	صيانة منشآت سكنية									
٣٣١١٢٤	صيانة آبار ومناجم ومقالع									
٣٣١١٢٥	صيانة سدود وقنوات									
٣٣١١٢٦	صيانة منشآت عائمة									
٣٣١١٢٧	صيانة طرق وجسور									
٣٣١١٢٨	صيانة منشآت نقل									
٣٣١١٢٩	صيانة منشآت أخرى									

جدول رقم (٢١)
صفحة (٢)

الموازنة التخطيطية للمستلزمات الخدمية لسنة-----
حـ/٣٣

رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المركز					المجموع	المقارنات		
		إنتاجية ٥	خدمات أنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩		مخطط السنة السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	متحقق السنة قبل السابقة
٣٣١١٢٩٢	صيانة أحواض مائية									
٣٣١١٢٩٣	صيانة بيوت زجاجية									
٣٣١١٢٩٥	صيانة خطوط الكهرباء والهاتف									
٣٣١١٣	صيانة الآلات والمعدات									
٣٣١١٤	صيانة وسائط نقل وانتقال									
٣٣١١٤١	صيانة وسائط نقل بالسيارات									
٣٣١١٤١١	صيانة وسائط نقل الركاب									
٣٣١١٤١٢	صيانة وسائط نقل البضائع									
٣٣١١٤١٣	صيانة وسائط نقل أخرى									
٣٣١١٤٢	صيانة وسائط نقل بالسكك الحديدية									
٣٣١١٤٣	صيانة وسائط النقل النهري									
٣٣١١٤٤	صيانة وسائط النقل البحري									
٣٣١١٤٥	صيانة وسائط النقل الجوي									
٣٣١١٤٦	صيانة خطوط أنابيب النفط والغاز									
٣٣١١٥	صيانة عدد وقوالب									
٣٣١١٦	صيانة أثاث وأجهزة مكاتب									
٣٣١١٦١	صيانة أثاث									
٣٣١١٦٢	صيانة أجهزة تكييف وتبريد									
٣٣١١٦٣	صيانة حاسبات الكترونية									
٣٣١١٦٤	صيانة آلات حاسبة وكاتبة واستنساخ									

جدول رقم (٢١)
صفحة (٣)

الموازنة التخطيطية للمستلزمات الخدمية لسنة-----
حـ/٣٣

رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المركز					المجموع	المقارنات		
		إنتاجية ٥	خدمات أنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩		مخطط السنة السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	متحقق السنة قبل السابقة
٣٣١١٦٥	صيانة أدوات وأجهزة مكاتب									
٣٣١١٦٧	صيانة كتب ومراجع علمية									
٣٣١١٧	صيانة خطوط انابيب النفط والغاز									
٣٣١٢	صيانة العقارات الاستثمارية									
٣٣١٣	صيانة الأصول غير المتداولة المستأجرة									
٣٣٢	خدمات أبحاث واستشارات									
٣٣٣	دعاية وطبع وضيافة									
٣٣٣١	دعاية وإعلان									
٣٣٣٢	نشر وطبع									
٣٣٣٣	ضيافة									
٣٣٣٤	مصاريف المعارض									
٣٣٣٥	احتفالات									
٣٣٣٦	المؤتمرات والندوات									
٣٣٤	نقل وإيفاد واتصالات									
٣٣٤١	نقل العاملين									
٣٣٤٢	نقل السلع والبضائع									
٣٣٤٣	السفر والإيفاد									
٣٣٤٣١	السفر والإيفاد لأغراض التدريب والدراسة									
٣٣٤٣٢	السفر والإيفاد لأغراض النشاط									
٣٣٤٤	اتصالات عامة									
٣٣٥	إستئجار الأصول غير المتداولة									
٣٣٥١	استئجار الممتلكات والالات والمعدات									

جدول رقم (٢١)
صفحة (٤)

الموازنة التخطيطية للمستلزمات الخدمية لسنة-----
حـ/٣٣

رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المركز					المجموع	المقارنات		
		إنتاجية ٥	خدمات أنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩		مخطط السنة السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	متحقق السنة قبل السابقة
٣٣٥١١	استئجار الاراضي									
٣٣٥١٢	إستئجار مباني وإنشاءات									
٣٣٥١٣	إستئجار آلات ومعدات									
٣٣٥١٤	إستئجار وسائط نقل وانتقال									
٣٣٥١٥	إستئجار عدد وقوالب									
٣٣٥١٦	إستئجار أثاث وأجهزة مكاتب									
٣٣٥٢	إستئجار العقارات الاستثمارية									
٣٣٦	مصروفات خدمية متنوعة									
٣٣٦١	اشتراكات وانتماءات									
٣٣٦١١	اشتراكات وانتماءات داخلية									
٣٣٦١٢	اشتراكات وانتماءات خارجية									
٣٣٦١٣	الاشتراك في المناقصات والمزايدات									
٣٣٦١٣١	شراء وثائق المناقصات والمزايدات									
٣٣٦١٣٢	الرسم الهندسي									
٣٣٦١٣٣	الرسم العدلي									
٣٣٦١٣٤	رسم الإعلان									
٣٣٦١٣٥	رسم الطابع									
٣٣٦٢	أقساط التأمين									
٣٣٦٣	مكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة									
٣٣٦٤	ضرائب ورسوم مدفوعة لجهات أجنبية									

جدول رقم (٢١)
صفحة (٥)

الموازنة التخطيطية للمستلزمات الخدمية لسنة-----
حـ/٣٣

رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المركز					المجموع	المقارنات		
		إنتاجية ٥	خدمات أنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩		مخطط السنة السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	متحقق السنة قبل السابقة
٣٣٦٥	خدمات قانونية									
٣٣٦٦	خدمات مصرفية									
٣٣٦٧	تدريب وتأهيل									
٣٣٦٧١	مخصصات الطلبة والمتدربين									
٣٣٦٧٢	أجور التدريب والدراسة									
٣٣٦٨	أجور تدقيق وتنظيم الحسابات									
٣٣٦٨١	أجور تدقيق									
٣٣٦٨٢	أجور تنظيم الحسابات									
٣٣٦٨٣	استشارات محاسبية									
٣٣٧	فوائد مدينة									
٣٣٧١	فوائد مدينة محلية									
٣٣٧٢	فوائد مدينة خارجية									
٣٣٨	مصروفات تشغيلية أخرى									
٣٣٨١	مصاريف عمولات الشراء									
٣٣٨٢	مصاريف عمولات البيع									
٣٣٨٣	مصاريف بدل استخدام الأصول غير الملموسة									
٣٣٨٤	خسائر إعادة تقييم زراعة قائمة									
٣٣٨٥	خسائر إعادة تقييم الإنتاج الحيواني تحت التكوين									
٣٣٨٦	نفقات خاصة									
٣٣٨٩	مصروفات أخرى									
٣٣٩	خسائر الاستثمارات المالية وفروقات أسعار الصرف									
٣٣٩٢	خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر									
٣٣٩٣	خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر									
٣٣٩٤	خسائر المشتقات المالية									
٣٣٩٥	خسائر فروقات أسعار الصرف									
	أجمالي حساب حـ/٣٣									

جدول رقم (٢٢)	الموازنة التخطيطية لقيمة المقاولات والخدمات لسنة-----				
رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	المخطط	مخطط للسنة السابقة	مخطط للسنة قبل السابقة	متحقق للسنة قبل السابقة
٣٤ ٣٤١ ٣٤١١ ٣٤١٢	المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل مقاولات الثانوية مبالغ مدفوعة لمقاولين عراقيين مبالغ مدفوعة لمقاولين غير عراقيين (تعزز بجداول تفصيلية)				
	المجموع				
٣٤٢	خدمات التشغيل				
	المجموع				

جدول رقم (٢٣)	الموازنة التخطيطية لقيمة المقاولات والخدمات لسنة				
رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	المبالغ	مخطط للسنة السابقة	مخطط للسنة قبل السابقة	المتحقق للسنة قبل السابقة
٣٥	مشتريات البضائع والأراضي بغرض البيع				
٣٥١	مشتريات البضائع بغرض البيع				
٣٥١١	محلية				
٣٥١٢	مستوردة				
٣٥١٢١	مشتريات لحساب الوحدة الإقتصادية				
٣٥١٢٢	مشتريات لحساب الغير (طلبيات خاصة)				
٣٥١٢٣	مشتريات نماذج تجارية				
٣٥١٢٤	مشتريات بغرض البيع متضررة				
٣٥٢	مشتريات الأراضي بغرض البيع				
٣٥٢١	الأراضي بالأسعار التجارية				
٣٥٢٢	الأراضي بالأسعار المخفضة				
٣٥٣	مردودات ومسموحات المشتريات				
	أجمالي حساب /٣٥				

جدول رقم (٢٤)

الموازنة التخطيطية لحسابات الإندثارات
لسنة-------

رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المراكز					المجموع	المقارنات		
		٥	٦	٧	٨	٩		مخطط السنة السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	متحقق السنة قبل السابقة
٣٧	الاندثارات والاطفاءات									
٣٧١	الاندثارات									
٣٧١١	اندثار الممتلكات والالات والمعدات									
٣٧١١٢	اندثار مباني وإنشاءات وطرق									
٣٧١١٣	اندثار آلات ومعدات									
٣٧١١٤	اندثار وسائط نقل وانتقال									
٣٧١١٥	اندثار عدد وقوالب									
٣٧١١٦	اندثار أثاث وأجهزة مكاتب									
٣٧١٢	اندثار العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الايجار)									
٣٧١٣	اندثار الأصول غير المتداولة المستأجرة (ايجار تمويلي)									
٣٧١٧	اندثار الممتلكات والالات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة									
٣٧٢	الاهلاكات والاطفاءات									
٣٧٢١	إهلاك اصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة									
٣٧٢١١	إهلاك اصول حية لأغراض العرض									
٣٧٢١١١	إهلاك نباتات لأغراض العرض									
٣٧٢١١٢	إهلاك حيوانات لأغراض العرض									
٣٧٢١٢	إهلاك اصول حية لأغراض الانتاج									
٣٧٢١٢١	إهلاك نباتات لأغراض الانتاج									
٣٧٢١٢٢	إهلاك حيوانات لأغراض الانتاج									
٣٧٢١٣	إهلاك اصول حية لأغراض الحراسة									
٣٧٢٢	إطفاء أصول غير ملموسة (يراعى تصنيف الأصول غير ملموسة (حساب ١٥) عند تصنيف الاطفاء									
	أجمالي حساب الإندثارات									

جدول رقم (٢٥)
صفحة (١)

الموازنة التخطيطية لحساب المصروفات التحويلية لسنة-----
حـ/٣٨

رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المراكز					المجموع	المقارنات		
		إنتاجية ٥	خدمات أنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩		مخطط للسنة السابقة	مخطط للسنة قبل السابقة	متحقق للسنة قبل السابقة
٣٨	المصروفات التحويلية									
٣٨١	نفقات التقاعد والضمان الاجتماعي									
٣٨١١	رواتب تقاعدية									
٣٨١٢	مكافآت تقاعدية									
٣٨١٣	منح الحماية ورعاية القاصرين									
	المجموع									
٣٨٢	المساهمة في نفقات الوحدات المركزية أو التابعة									
٣٨٣	مصروفات تحويلية متنوعة									
٣٨٣١	تبرعات للغير									
٣٨٣٢	تعويضات وغرامات									
٣٨٣٣	ديون مشطوبة									
٣٨٣٤	نفقات خدمات خاصة									
٣٨٣٥	إطفاء سلف الزواج									
٣٨٣٦	حصة الوحدة الإقتصادية في تمويل الجهات ذات النفع العام									
٣٨٣٧	سلع وخدمات مجانية									
٣٨٣٧١	سلع وخدمات مجانية مقدمة بموجب التشريعات									
٣٨٣٧٢	سلع وخدمات مجانية بموجب قرارات الإدارة									
٣٨٣٨	سلع وخدمات مخفضة									
	المجموع									

جدول رقم (٢٥) صفحة (٢)		الموازنة التخطيطية لحساب المصروفات التحويلية حـ/٣٨							
رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المراكز					المجموع	المقارنات	
		إنتاجية ٥	خدمات أنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩		مخطط للسنة السابقة	مخطط للسنة قبل السابقة	متحقق للسنة قبل السابقة
٣٨٢٨١	سلع وخدمات مخفضة مقدمة بموجب التشريعات									
٣٨٢٨٢	سلع وخدمات مخفضة مقدمة بموجب قرارات إدارية									
٣٨٣	المصروفات والخسائر المتحققة والمحتملة									
٣٨٣١	خسائر انخفاض قيمة الأصول									
٣٨٣٢	خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز									
٣٨٣٣	مصاريف الصيانة المحتملة وخدمات ما بعد البيع									
٣٨٣٣١	مصاريف الصيانة المحتملة									
٣٨٣٣٢	مصاريف خدمات ما بعد البيع									
٣٨٣٤	مصروفات الشراء المحتملة									
٣٨٣٤٧	خسائر المطالبات والغرامات									
٣٨٣٤٧١	التعويضات									
٣٨٣٤٧٢	الغرامات									
	المجموع									

جدول رقم (٢٥) صفحة (٣)		الموازنة التخطيطية لحساب المصروفات التحويلية حـ/٣٨							
رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المراكز					المجموع	المقارنات	
		إنتاجية ٥	خدمات أنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩		مخطط للسنة السابقة	مخطط للسنة قبل السابقة	متحقق للسنة قبل السابقة
٣٨٦	إعانات									
٣٨٦١	إعانات داخلية									
٣٨٦١١	اعانات خدمات اجتماعية									
٣٨٦١١١	اعانات خدمات اجتماعية للموظفين									
٣٨٦١١٢	اعانات خدمات اجتماعية لغير الموظفين									
٣٨٦٢	إعانات خارجية									
	المجموع									
	أجمالي حساب /٣٨									

جدول رقم (٢٦)		الموازنة التخطيطية لحساب/ المصروفات التحويلية حـ/٣٩						
رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المراكز					المجموع	المقارنات
		إنتاجية ٥	خدمات أنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩		مخطط للسنة السابقة	مخطط للسنة قبل السابقة	متحقق للسنة قبل السابقة
٣٩١	الخسائر الرأسمالية									
٣٩١١	خسائر الممتلكات والآلات والمعدات									
٣٩١٢	خسائر العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الايجار)									
٣٩١٣	خسائر الأصول غير المتداولة المستأجرة									
٣٩١٤	خسائر اصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة									
٣٩١٥	خسائر الاستثمارات المالية									
٣٩١٥١	خسائر الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية									
٣٩١٥٣	خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر									
٣٩١٦	خسائر الأصول غير الملموسة									
٣٩١٧	خسائر الانخفاض في عقود التعدين غير المؤكدة									
٣٩٢	مصروفات عرضية									
	أجمالي حساب /٣٩									

جدول رقم (٢٧)		كشف توزيع الإستخدامات على المراقبات				
رقم الدليل المحاسبي	حسابات الإستخدامات	مراقبة مراكز الإنتاج (٥)	مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية (٦)	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية (٧)	مراقبة مراكز الخدمات الإدارية (٨)	مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية (٩)	المجموع
٣١	الرواتب والأجور						
٣٢	المستلزمات السلعية						
٣٣	المستلزمات الخدمية						
٣٤	المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل						
٣٥	البضائع والأراضي بغرض البيع						
٣٦	الفوائد وإيجارات الأراضي						
٣٧	الإندثار						
٣٨	المصروفات التحويلية						
٣٩	الخسائر الرأسمالية						
	المجموع						

جدول رقم (٢٨)

(لأغراض القطاع الصناعي والزراعي والتجاري)

حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المالية المنتهية في ٢٠ /١٢/٣١

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينـار	السنة السابقة دينـار
	٤١-٤٥	إيرادات النشاط الجاري	×××	×××
		ينزل : كلفة النشاط الجاري		
	٥	كلفة الإنتاج	×××	×××
	٦	كلفة الخدمات الإنتاجية	×××	×××
	٤١٢٣	التغير في مخزون الإنتاج تحت التشغيل بالكلفة	×××	×××
		صافي كلفة الإنتاج	×××	×××
	٣٥	مشتريات بضائع واراضي بغرض البيع	×××	×××
	٤١٢٢	التغير في مخزون الإنتاج التام	×××	×××
	٤٢٢	التغير في مخزون بضائع واراضي بغرض البيع	×××	×××
		صافي كلفة النشاط الجاري	×××	×××
		فائض (عجز) النشاط الجاري	×××	×××
	٧	ينزل : كلفة الخدمات التسويقية	×××	×××
		فائض (عجز) الإنتاج والمتاجرة	×××	×××
	٤٦	يضاف : فوائد وإيجار أراضي دائنة	×××	×××
	٤٧	الإعانات	×××	×××
	٨	ينزل : كلفة الخدمات الإدارية والتمويلية	×××	×××
		فائض (عجز) العمليات الجارية	×××	×××
	٤٨	يضاف : الإيرادات التحويلية	×××	×××
	٤٩	الإيرادات الأخرى	×××	×××
			×××	×××
	٣٨	تنزل : المصروفات التحويلية (عدا حـ/٣٨٤)	×××	×××
	٣٩	المصروفات الأخرى	×××	×××
			×××	×××
		الفائض (العجز)	×××	×××
		الفائض موزع كما يأتي	×××	×××
		(نسب التوزيعات وفقا لأحكام التشريعات النافذة)		

جدول رقم (٢٨ أ)

لأغراض القطاع الخدمي/ حساب الإيرادات والمصروفات للسنة ----

رقم الكشف	الدليل المحاسبي	٢٠_ دينار	٢٠_ دينار
	إيراد النشاط الجاري		
٤٣	إيراد النشاط الخدمي		
	تنزيل مصروفات النشاط الجاري		
٣١	رواتب وإجور		
٣٢	مستلزمات سلعية		
٣٣	مستلزمات خدمية		
٣٤	المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل		
٣٧	الإندثارات		
	فائض النشاط الجاري (قبل الإعانات)		
٤٧	مضاف الإعانات		
	تضاف إيرادات عن النشاط غير الجاري		
٤٨٣	إيرادات تحويلية متنوعة		
٤٩	الإيرادات والمكاسب الأخرى		
	تنزل مصروفات عن النشاط غير الجاري		
٣٦	فوائد وإيجارات الأراضي		
٣٨	مصروفات تحويلية		
٣٩	الخسائر الرأسمالية		
	صافي العجز		
٤٨٢	تضاف منح تحويلية		
	الفائض القابل للتوزيع		
	يوزع كما يأتي:		
	الاحتياطي العام		
	حصة الخزينة		

جدول رقم (٢٩)

الموازنة التخطيطية للنفقات الرأسمالية لسنة ٢٠_

رقم الدليل	اسم الحساب	الكلفة الكلية	المبلغ المطلوب تخصيصه لسنة الخطة	الملاحظات
١١١١	أراضي			
١١١٢	مباني وإنشاءات وطرق			
١١١٣	آلات ومعدات			
١١١٤	وسائط نقل			
١١١٥	عدد وقوالب			
١١١٦	أثاث وأجهزة مكاتب			
١١٢	العقارات الاستثمارية (أصول بغر الايجار)			
١١٣	الأصول غير المستأجرة (ايجار تمويلي)			
١١٤	اصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة			
١١٧	الممتلكات والالات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة			

جدول رقم (٣٠)

جدول تفصيلي للموازنة التخطيطية الرأسمالية لسنة------

رقم الدليل	التفاصيل	المبلغ المطلوب تخصيصه	الملاحظات

جدول رقم (٣١) **الموازنة التخطيطية النقدية لسنة------- موزعة حسب الفصول**

رقم الدليل	التفاصيل	الفصل الأول	الفصل الثاني	الفصل الثالث	الفصل الرابع	المجموع
	التدفقات النقدية					
	الرصيد النقدي الافتتاحي وفر (عجز)					
٤١-٤٥	إيرادات النشاط الجاري					
٤٨	الإيرادات التحويلية					
٤٩	الإيرادات والمكاسب الأخرى					
٢٤	قروض مستلمة					
	تسديد المدينين					
	المدفوعات النقدية					
٣١	الرواتب والإجور					
٣٢	مشتريات المستلزمات السلعية					
٣٣	المستلزمات الخدمية					
٣٤	المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل					
٣٥	مشتريات بضائع وأراضي بغرض البيع					
٣٨	المصروفات التحويلية					
٣٩	المصروفات الاخرى					
	تسديدات دائنون					
١٤	القروض الممنوحة					

جدول رقم (٢٨)		الموازنة التخطيطية للنفقات الرأسمالية لسنة			
رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	الكلفة الكلية	المخصص للسنة السابقة	المخصص للسنة قبل السابقة	الملاحظات
١	الاصول				
١١	الأصول غير المتداولة				
١١١	الممتلكات والآلات والمعدات				
١١١١	أراضي				
١١١١١	أراضي زراعية				
١١١١١١	كلفة الشراء				
١١١١١٢	كلفة استصلاح الأراضي				
١١١١١٢١	أراضي الحدائق والمتنزهات				
١١١١١٢٢	أراضي المشاتل				
١١١١٢	أراضي بناء				
١١١١٣	أراضي تجارية				
١١١١٤	أراضي سكنية				
١١١١٦	أراضي فضاء				
١١١١٧	أراضي أخرى				
١١١٢	مباني وإنشاءات وطرق				
١١١٢١	مباني				
١١١٢١١	مباني صناعية				
١١١٢١٢	مباني تجارية				
١١١٢١٣	مباني خدمية				
١١١٢١٤	مباني ترفيهية				
١١١٢١٥	مباني صحية				
١١١٢١٦	مباني أخرى				
١١١٢٢	مخازن وخزانات وسايلوات				
١١١٢٣	منشآت سكنية				

جدول رقم (٢٨)		الموازنة التخطيطية للنفقات الرأسمالية لسنة			
رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	الكلفة الكلية	المخصص للسنة السابقة	المخصص للسنة قبل السابقة	الملاحظات
١١١٢٤	آبار ومناجم ومقالع				
١١١٢٤١	آبار				
١١١٢٤٢	مناجم				
١١١٢٤٣	مقالع				
١١١٢٥	سدود وقنوات				
١١١٢٦	منشآت عائمة				
١١١٢٧	طرق وجسور				
١١١٢٨	منشآت نقل				
١١١٢٨١	خطوط السكك الحديدية				
١١١٢٨٢	أرصفة الموانئ والمراسي				
١١١٢٨٢١	أرصفة الموانئ.				
١١١٢٨٢٢	المراسي				
١١١٢٨٢٣	مدارج الطائرات				
١١١٢٩	منشآت أخرى				
١١١٢٩١	أحواض مائية				
١١١٢٩٢	بيوت زجاجية				
١١١٢٩٣	حواجز كونكريتية				
١١١٢٩٤	خطوط الكهرباء والهاتف				
١١١٣	آلات ومعدات				
١١١٤	وسائط نقل وانتقال				
١١١٤١	وسائط نقل بالسيارات				
١١١٤١١	وسائط نقل الركاب				
١١١٤١٢	وسائط نقل البضائع				
١١١٤١٣	وسائط نقل أخرى				

جدول رقم (٢٨)		الموازنة التخطيطية للنفقات الرأسمالية لسنة			
رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	الكلفة الكلية	المخصص للسنة السابقة	المخصص للسنة قبل السابقة	الملاحظات
١١١٤٢	وسائط نقل بالسكك الحديدية				
١١١٤٣	وسائط النقل النهري				
١١١٤٤	وسائط النقل البحري				
١١١٤٥	وسائط النقل الجوي				
١١١٤٦	خطوط أنابيب النفط والغاز				
١١١٤٧	خطوط أنابيب نقل الماء				
١١١٥	عدد وقوالب				
١١١٥١	عدد				
١١١٥٢	قوالب				
١١١٥٣	خيم وجوادر				
١١١٦	أثاث وأجهزة مكاتب				
١١١٦١	أثاث				
١١١٦٢	أجهزة تكييف وتبريد				
١١١٦٣	حاسبات الكترونية				
١١١٦٤	آلات حاسبة وكاتبة واستنساخ				
١١١٦٥	أدوات وأجهزة مكاتب				
١١١٦٦	كتب ومراجع علمية				
١١١٦٧	ستائر ومفروشات				
١١١٧	ممتلكات وآلات ومعدات الاستدامة				
١١١٧١	ممتلكات والات ومعدات الاستدامة البيئية				
١١١٧٢	ممتلكات والات ومعدات الاستدامة الاجتماعية				
١١١٨	الممتلكات وآلات والمعدات لدى الغير				
١١١٨١	أراضي				
١١١٨٢	مباني وانشاءات وطرق				

جدول رقم (٢٨)		الموازنة التخطيطية للنفقات الرأسمالية لسنة			
رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	الكلفة الكلية	المخصص للسنة السابقة	المخصص للسنة قبل السابقة	الملاحظات
١١١٨٣	الات ومعدات				
١١١٨٤	وسائط نقل وانتقال				
١١١٨٥	عدد وقوالب				
١١١٨٦	اثاث وأجهزة مكاتب				
١١٢	العقارات الاستثمارية				
١١٢١	أراضي				
١١٢٢	مباني				
١١٣	الاصول غير المتداولة المستأجرة				
١١٣١	الاصول غير المتداولة المستأجرة ايجار تمويلي				
١١٣٢	الاصول غير المتداولة المستأجرة ايجار تشغيلي				
١١٤	اصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة				
١١٤١	نباتات لأغراض العرض والإنتاج				
١١٤١١	نباتات لأغراض العرض				
١١٤١٢	نباتات لأغراض الإنتاج				
١١٤٢	حيوانات لأغراض العرض والإنتاج والحراسة				
١١٤٢١	حيوانات لأغراض العرض				
١١٤٢٢	حيوانات لأغراض الإنتاج				
١١٤٢٣	حيوانات لأغراض الحراسة				
١١٥	القروض والاستثمارات طويلة الاجل				
١١٥١	القروض الممنوحة طويلة الاجل				
١١٥١١	قروض طويلة للقطاع العام				
١١٥١٢	قروض طويلة للقطاع التعاوني				
١١٥١٣	قروض طويلة للقطاع المختلط				
١١٥١٤	قروض طويلة للقطاع الخاص				

جدول رقم (٢٨)		الموازنة التخطيطية للنفقات الرأسمالية لسنة			
رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	الكلفة الكلية	المخصص للسنة السابقة	المخصص للسنة قبل السابقة	الملاحظات
١١٥١٥	قروض طويلة للعالم الخارجي				
١١٥٢	استثمارات مالية				
١١٥٢١	استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة				
١١٥٢٢	الاستثمار في الشركات الزميلة				
١١٥٢٣	الاستثمار في الشركات التابعة				
١١٥٢٤	الاستثمار في المشاريع المشتركة				
١١٥٣	منافع الموظفين				
١١٥٣١	الإجازات المتراكمة				
١١٥٣٢	إجازات مدفوعة				
١١٥٣٣	مكافآت المشاركة في الربح				
١١٦	عقود التعدين				
١١٦١	عقود التعدين المؤكدة				
١١٦١١	عقود التعدين المؤكدة ملموسة				
١١٦١٢	عقود التعدين المؤكدة غير ملموسة				
١١٧	الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة				
المجموع					

جدول رقم (٢٩)		كشف توزيع الإستخدامات على المراقبات					
رقم الدليل المحاسبي	حسابات الإستخدامات	مراقبة مراكز الإنتاج (٥)	مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية (٦)	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية (٧)	مراقبة مراكز الخدمات الإدارية (٨)	مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية (٩)	المجموع
٤	الموارد						
٤١	إيراد النشاط السلعي						
٤١١	إيراد نشاط الصناعات الاستخراجية						
٤١١١	ايراد المبيعات (نشاط الصناعات الاستخراجية)						
٤١١٢	مردودات ومسموحات المبيعات						
٤١٢	إيراد نشاط الصناعات التحويلية						
٤١٢١	ايراد المبيعات (نشاط الصناعات التحويلية)						
٤١٢٢	مردودات ومسموحات المبيعات						
٤١٣	إيراد نشاط التشييد						
٤١٣١	إيرادات ذرعات منجزة						
٤١٣٢	مسموحات نشاط التشييد						
٤١٣٣	تغير أعمال تحت التنفيذ						
٤١٤	إيراد نشاط الإنتاج النباتي						
٤١٤١	ايراد مبيعات الإنتاج النباتي						
٤١٤٢	مردودات ومسموحات المبيعات						
٤١٥	إيراد نشاط الإنتاج الحيواني						
٤١٥١	ايراد المبيعات إنتاج الحيواني						
٤١٥٢	مردودات ومسموحات المبيعات						
٤١٦	إيراد ماء وكهرباء						
٤١٦١	إيراد الماء						
٤١٦١١	إيراد ماء الشرب						
٤١٦١٢	إيراد ماء خام						
٤١٦٢	إيراد الكهرباء						
٤١٧	إيراد بيع المخلفات والمنتجات العرضية						

جدول رقم (٢٩)		كشف توزيع الإستخدامات على المراقبات					
رقم الدليل المحاسبي	حسابات الإستخدامات	مراقبة مراكز الإنتاج (٥)	مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية (٦)	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية (٧)	مراقبة مراكز الخدمات الإدارية (٨)	مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية (٩)	المجموع
٤٢	إيراد النشاط التجاري						
٤٢١	ايراد مبيعات بضائع وأراضي بغرض البيع						
٤٢١١	ايراد مبيعات بضائع بغرض البيع						
٤٢١٢	ايراد مبيعات أراضي بغرض البيع						
٤٢١٢١	الأراضي بالأسعار التجارية						
٤٢١٢٢	الأراضي بالأسعار المخفضة						
٤٢١٣	مردودات ومسموحات بضائع واراضي بغرض البيع						
٤٢١٤	السلع المخفضة						
٤٢٣	عمولة مستلمة						
٤٢٤	إيراد الفندقة والسياحة						
٤٢٥	إيرادات متنوعة						
٤٣	إيراد النشاط الخدمي						
٤٣١	ايراد خدمات أساسية						
٤٣١١	إيراد خدمات النقل						
٤٣١١١	إيرادات خدمات النقل بالسيارات						
٤٣١١٢	إيرادات خدمات بالسكك الحديدية						
٤٣١١٣	إيرادات خدمات النهري والبحري						
٤٣١١٤	إيرادات خدمات النقل الجوي						
٤٣١١٥	إيرادات خدمات الملاحة والعبور						
٤٣١١٦	ايرادات النقل بالانابيب						
٤٣١١٧	ايرادات النقل بالاسلاك						
٤٣١١٩	إيراد خدمات النقل الاخرى						
٤٣١٢	ايراد خدمات صحية						
٤٣١٢١	ايراد خدمات مقدمة						

جدول رقم (٢٩)		كشف توزيع الإستخدامات على المراقبات					
رقم الدليل المحاسبي	حسابات الإستخدامات	مراقبة مراكز الإنتاج (٥)	مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية (٦)	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية (٧)	مراقبة مراكز الخدمات الإدارية (٨)	مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية (٩)	المجموع
٤٣١٢٢	ايراد اشتراك وانتساب						
٤٣١٢٣	ضرائب محولة						
٤٣١٣	إيراد خدمات الاتصالات						
٤٣١٤	إيراد خدمات استشارية وفنية						
٤٣١٥	ايراد خدمات التربية والتعليم						
٤٣١٥١	أجور دراسية						
٤٣١٥٢	إيرادات اخرى						
٤٣١٦	ايراد خدمات الترويج والضيافة						
٤٣١٦١	دعاية						
٤٣١٦٢	طبع						
٤٣١٦٣	ضيافة						
٤٣١٦٤	ايرادات ترويجية اخرى						
٤٣١٩	ايرادات اساسية اخرى						
٤٣٢	إيراد خدمات الصيانة والتصليح						
٤٣٣	ايرادات التقاعد والضمان الاجتماعي						
٤٣٣١	مساهمات التقاعد والضمان الاجتماعي						
٤٣٣٢	حصة الضمان من أرباح الوحدة الاقتصادية						
٤٣٤	إيجار اصول غير المتداولة						
٤٣٤١	ايراد ايجار الممتلكات والآلات والمعدات						
٤٣٤١١	ايجار الاراضي						
٤٣٤١٢	إيجار مباني						
٤٣٤١٢١	إيجار مباني سكنية						
٤٣٤١٢٢	إيجار مباني تجارية						
٤٣٤١٢٣	إيجار مباني خدمية						

جدول رقم (٢٩)		كشف توزيع الإستخدامات على المراقبات					
رقم الدليل المحاسبي	حسابات الإستخدامات	مراقبة مراكز الإنتاج (٥)	مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية (٦)	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية (٧)	مراقبة مراكز الخدمات الإدارية (٨)	مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية (٩)	المجموع
٤٣٤١٣	إيجار آلات ومعدات						
٤٣٤١٤	إيجار وسائط نقل						
٤٣٤١٥	إيجار العدد						
٤٣٤١٦	إيجار الأثاث						
٤٣٤٢	ايراد ايجار العقارات الاستثمارية						
٤٣٥	ارباح استثمارات مالية وفروقات اسعار الصرف الاجنبي						
٤٣٥١	ايراد مقسوم ارباح الاستثمارات المالية						
٤٣٥٢	ارباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر						
٤٣٥٣	ايراد مقسوم الارباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر						
٤٣٥٤	ارباح المشتقات المالية						
٤٣٥٥	ارباح فروقات أسعار الصرف الأجنبي						
٤٣٦	إيراد خدمات متنوعة						
٤٣٦١	ايراد انتساب واشتراك						
٤٣٦٢	إيراد خدمات التنظيف						
٤٣٦٤	إيراد خدمات اجتماعية						
٤٣٧	فوائد دائنة						
٤٣٩	إيرادات تشغيلية اخرى						
٤٣٩٢	ايراد عمولة بيع						
٤٣٩٣	ايراد حق استخدام الأصول غير الملموسة						
٤٣٩٤	أرباح إعادة تقييم زراعة قائمة						
٤٣٩٥	أرباح إعادة تقييم الإنتاج الحيواني تحت التكوين						
٤٤	إيراد التشغيل للغير						
٤٤١	إيراد التشغيل للغير						

جدول رقم (٢٩)		كشف توزيع الإستخدامات على المراقبات					
رقم الدليل المحاسبي	حسابات الإستخدامات	مراقبة مراكز الإنتاج (٥)	مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية (٦)	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية (٧)	مراقبة مراكز الخدمات الإدارية (٨)	مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية (٩)	المجموع
٤٤٢	مسموحات التشغيل للغير						
٤٥	كلفة الاصول المصنعة داخلياً						
٤٥١	كلفة الاصول غير المتداولة المصنعة						
٤٥٢	كلفة الأدوات الاحتياطية المصنعة						
٤٥٣	كلفة مواد التعبئة المتداولة المصنعة						
٤٦	كلف الإنتاج المحول الى المخازن						
٤٦١	كلف الإنتاج التام المحول الى المخازن						
٤٦١١	كلف الانتاج التام للصناعة الاستخراجية						
٤٦١٢	كلف الانتاج التام للصناعة التحويلية						
٤٦١٣	الكلف المحولة لنشاط التشييد						
٤٦١٤	كلف الانتاج التام المحول للإنتاج النباتي						
٤٦١٥	كلف الانتاج التام المحول للإنتاج الحيواني						
٤٦٢	كلف الإنتاج تحت التشغيل المحول الى المخازن						
٤٦٢١	كلف الانتاج تحت التشغيل للصناعة الاستخراجية						
٤٦٢٢	كلف الانتاج تحت التشغيل للصناعة التحويلية						
٤٦٢٣	الكلف تحت التشغيل المحولة لنشاط التشييد						
٤٦٢٤	كلفة انتاج الزراعة القائمة المحول للمخازن						
٤٦٢٥	كلفة الانتاج الحيواني تحت التكوين المحول للمخازن						
٤٨	الإيرادات التحويلية						
٤٨١	منح تمويلية						
٤٨١١	المنح الحكومية						
٤٨١١١	منح سلع مستوردة						
٤٨١١٢	منح منتج محلي						
٤٨١١٣	منح تصدير						

جدول رقم (٢٩)		كشف توزيع الإستخدامات على المراقبات					
رقم الدليل المحاسبي	حسابات الإستخدامات	مراقبة مراكز الإنتاج (٥)	مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية (٦)	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية (٧)	مراقبة مراكز الخدمات الإدارية (٨)	مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية (٩)	المجموع
٤٨١١٤	منح رواتب						
٤٨١١٥	منح تشغيلية						
٤٨١١٦	منح نقدية أخرى						
٤٨١١٧	منح تخفيض او الغاء دين حكومي						
٤٨١١٨	منح عينية (مقدمة على شكل اصل ثابت)						
٤٨١١٩	منح حكومية أخرى						
٤٨١٢	منح الوحدات الاقتصادية الرئيسية والتابعة						
٤٨١٣	المنح الاخرى الداخلية						
٤٨١٤	منح عالم خارجي						
٤٨٢	إيرادات تحويلية متنوعة						
٤٨٢١	تبرعات مستلمة						
٤٨٢٢	تعويضات وغرامات						
٤٨٢٢١	تعويضات						
٤٨٢٢٢	غرامات						
٤٨٢٣	ديون سبق شطبها						
٤٨٣	مخصصات انتفى الحاجة منها						
٤٨٣١	مخصص انخفاض قيمة الأصول						
٤٨٣١١	مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة انتفى الحاجة منه						
٤٨٣١١١	مخصص انخفاض الممتلكات وآلات ومعدات انتفى الحاجة منه						
٤٨٣١١٢	مخصص انخفاض العقارات الاستثمارية انتفى الحاجة منه						
٤٨٣١١٣	مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة المستأجرة انتفى الحاجة منه						
٤٨٣١١٤	مخصص انخفاض أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة انتفى الحاجة منه						
٤٨٣١١٥	مخصص انخفاض الاستثمارات المالية انتفى الحاجة منه						
٤٨٣١١٥١	مخصص انخفاض الاستثمارات المالية في أدوات حقوق الملكية انتفى الحاجة منه						

جدول رقم (٢٩)		كشف توزيع الإستخدامات على المراقبات					
رقم الدليل المحاسبي	حسابات الإستخدامات	مراقبة مراكز الإنتاج (٥)	مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية (٦)	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية (٧)	مراقبة مراكز الخدمات الإدارية (٨)	مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية (٩)	المجموع
٤٨٣١١٥٢	مخصص انخفاض الاستثمارات المالية المصنفة من خلال الأرباح والخسائر انتفى الحاجة منه						
٤٨٣١١٥٣	مخصص انخفاض الاستثمارات المالية المصنفة من خلال الدخل الشامل الآخر انتفى الحاجة منه						
٤٨٣١٢	مخصص انخفاض الأصول المتداولة انتفى الحاجة منه						
٤٨٣١٢١	مخصص انخفاض أسعار المخزون انتفى الحاجة منه						
٤٨٣١٢١١	مخصص انخفاض أسعار المخزون السلعي انتفى الحاجة منه						
٤٨٣١٢١٢	مخصص انخفاض أسعار الخامات والمواد الأولية انتفى الحاجة منه						
٤٨٣١٢١٣	مخصص انخفاض أسعار الأدوات الاحتياطية انتفى الحاجة منه						
٤٨٣١٢٢	مخصص انخفاض قيمة المدينون انتفى الحاجة منه						
٤٨٣١٢٣	مخصص انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة المعروضة للبيع انتفى الحاجة منه						
٤٨٣٢	مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز انتفى الحاجة منه						
٤٨٣٣	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة وخدمات ما بعد البيع انتفى الحاجة منه						
٤٨٣٣١	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة انتفى الحاجة منه.						
٤٨٣٣٢	مخصص خدمات ما بعد البيع انتفى الحاجة منه.						
٤٨٣٤	مخصص مصروفات الشراء انتفى الحاجة منه.						
٤٨٣٦٢	مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية انتفى الحاجة منه						
٤٨٣٨	مخصصات متنوعة انتفى الحاجة منها .						
٤٨٣٨١	مخصص انخفاض الموجودات المحتفظ بها للبيع انتفى الحاجة منه						
٤٨٣٨٢	مخصص مصروف تعويضات الأسهم المصدرة انتفى الحاجة منه						
٤٨٣٨٣	مخصص التزام منافع موظفين انتفى الحاجة منه						
٤٨٣٨٤	مخصص مردودات ومسموحات المبيعات انتفى الحاجة منه						
٤٨٣٨٥	مخصص التزام تفكيك الاصول انتفى الحاجة منها.						

جدول رقم (٢٩)		كشف توزيع الإستخدامات على المراقبات					
رقم الدليل المحاسبي	حسابات الإستخدامات	مراقبة مراكز الإنتاج (٥)	مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية (٦)	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية (٧)	مراقبة مراكز الخدمات الإدارية (٨)	مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية (٩)	المجموع
٤٨٣٨٦	**مخصص ضريبة الدخل انتفى الحاجة منه**						
٤٨٦	إيرادات الاستدامة						
٤٨٦١	إيرادات الاستدامة البيئية						
٤٨٦٢	إيرادات الاستدامة الاجتماعية						
٤٩	**الإيرادات والمكاسب الأخرى**						
٤٩١	**المكاسب الرأسمالية**						
٤٩١١	**مكاسب الممتلكات والآلات والمعدات**						
٤٩١٢	**مكاسب بيع العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الايجار)**						
٤٩١٣	**مكاسب الأصول غير المتداولة المستأجرة (ايجار تمويلي)**						
٤٩١٤	**مكاسب موجودات حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة**						
٤٩١٥	**مكاسب بيع الاستثمارات المالية**						
٤٩١٥١	**مكاسب الاستثمارات المصنفة بالكلفة المستنفذة**						
٤٩١٥٢	**مكاسب استثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر**						
٤٩١٦	**مكاسب الأصول غير الملموسة**						
٤٩٢	**إيرادات عرضية**						
المجموع							

الفصل السابع
التكاليف في ظل النظام المحاسبي الموحد

التكاليف في ظل النظام المحاسبي الموحد

مقدمـة

يقصد بالنظام الموحد للتكاليف مجموعة المصطلحات والتعاريف والأسس الموحدة التي تقوم بتطبيقها الوحدات التابعة لنشاط معين لإحتساب كلف منتجاتها وإعداد النتائج وإصدار البيانات المتعلقة بها.

وبذلك فأن التوحيد في مجال التكاليف ليس وضع نظام موحد للتكاليف على غرار الجانب المالي الذي تم تغطيته بالنظام المحاسبي الموحد، حيث يعتبر ذلك أمراً مستحيلاً على مستوى القطر بالنظر لإختلاف طبيعة النشاط من قطاع لأخر وكذلك إختلاف وحدات المنتج النهائي ومراكز وعناصر التكاليف في كل منها وإنما الهدف من التوحيد هو مراعاة بعض الإعتبارات الهامة التي تتخذ صفة التوحد على الوحدات التابعة مع تحقيق قدر معقول من المرونة وبحسب المستويات المختصة.

في كافة الأحوال من الضروري جداً الأخذ بنظر الإعتبار تعدد المستويات التي يتم على أساسها التوحيد ، فعلى المستوى القومي يمكن توحيد المفاهيم والمصطلحات والتعاريف وبعض الأسس الكلفوية وهذا صلب ما تضمنه هذا الفصل ، أما على مستوى القطاعات الرئيسة في القطر كالزراعة والصناعة والتجارة والتشييد والنفط والنقل فأنه يمكن توحيد المبادئ والأسس الكلفوية وعلى مستوى القطاعات النوعية التي تشرف عليها المؤسسات العامة داخل قطاع رئيسي معين فأنه يمكن توحيد وحدات التكلفة وبعض الأسس الكلفوية الخاصة مثال ذلك أسس تبويب وتحليل عناصر التكاليف وأسس إحتساب تكاليف المنتج.

إن التوجه نحو التوحيد في مجال التكاليف جاء نتيجة حتمية لما حققته محاسبة التكاليف من تطور في السنوات الأخيرة لتكون الأداة الفاعلة لتوفير البيانات اللازمة للجهات التخطيطية والتنفيذية والرقابية لتأدية المهام الموكلة إليها ولكافة المستويات سواء الوحدة الإقتصادية أو على مستوى المؤسسة العامة النوعية أو على مستوى الإقتصاد القومي.

والنظام المحاسبي الموحد شأنه شأن بقية النظم الإدارية الأخرى المتطورة وبما اتصف به من مرونة وشمول فقد تضمن بإطاره العام بعض المبادئ والأسس والمعالجات الكلفوية إضافة إلى المحاسبة المالية التي هي أساس النظام ، وفي مقدمة ما تضمنته هو تخصيص الحسابات(٥، ٦، ٧، ٨، ٩) لمراقبات مراكز التكاليف في المستوى الأول من الدليل المحاسبي الموحد استكمالاً للحسابات المالية المتعارف عليها في عكس المركز المالي ونتيجة النشاط والتي خصص لها الحسابات الأربعة الأولى(١، ٢ ، ٣ ، ٤) وبذلك يمكن القول بأن النظام لم ينتهج مبدأ الإنفصال بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف وإنما توجه منذ البداية نحو مبدأ الإندماج وترك إستخدام منهجيات وأساليب وأسس تبويب وتحليل عناصر التكاليف (الإستخدامات) إلى المحاسب في الوحدة ليوائم ذلك مع طبيعة عمل الوحدة وإحتياجات الإدارات فيها من البيانات والتحليلات التي باستطاعة النظام توفيره بمراعاة مبدأ الكلفة تلافياً للهدر والضياع في النفقات والجهود.

إن حسابات التكاليف تبدأ من حيثما تنتهي الحسابات المالية ومع هذا فقد وفر النظام المحاسبي الموحد التلاقي المجدد بينها في تصميمه لقائمة نتائج الأعمال والمتمثلة في حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر الذي تضمنته نماذج الموازنة التخطيطية في ظل النظام والذي يبرز نتيجة النشاط المالية وفق مؤشرات وتحاليل كلفوية.

التعاريف والمصطلحات

في مقدمة الأمور التي سيشملها التوحيد هو التعاريف والمصطلحات التي تتناولها أنظمة التكاليف بإعتبارها إحدى مقوماتها الأساسية مع مراعاة مطابقة هذه المصطلحات والتعاريف لما هو مطبق من قبل الجهات المركزية في القطر، وسنعرض في أدناه المصطلحات التي تضمنها النظام:

أولاً- التكاليف

تعريف عام للتكاليف

التكاليف هي القيمة الإقتصادية لأية تضحية سواء أكانت مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية.

ثانياً- تبويب التكاليف

١- تبويب التكاليف حسب الزمن:

أ- تكاليف فعلية (تأريخية)

هي التكلفة المتحققة عن تجميع عناصر الإنفاق (الإستخدامات) للنشاط لفترة تكاليفية سابقة.

ب- تكاليف معيارية (قياسية)

هي التكلفة المحددة مقدماً والتي تبين ما يجب إن تكون تكلفة المنتج عند إتمام إنتاجه وتحتسب في ضوء دراسات علمية وفنية وتحليلية لكل عنصر من عناصر التكاليف المعنية.

وعند الانتهاء من الفترة التكاليفية تقارن بموجبها التكاليف الفعلية لتحديد الإنحرافات الحاصلة بغية دراستها واتخاذ الإجراءات بصددها.

٢- تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج:

أ- تكاليف مباشرة

هي مجموعة عناصر التكاليف التي يمكن قياسها وتخصيصها مباشرة وبسهولة بوحدة المنتج النهائي.

ب- تكاليف غير مباشرة

هي مجموعة عناصر التكاليف التي يصعب تخصيصها وربطها مباشر وبسهولة بوحدة المنتج النهائي وإنما يجري تجميعها وتوزيعها وفق أسس علمية تنسجم وطبيعة كل منها.

٣- تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج:

أ- التكاليف المتغيرة

هي مجموعة عناصر الإستخدامات التي تتغير طردياً مع التغير في حجم الإنتاج أو المبيعات أما حصة المنتج من هذه التكاليف فإنها تبقى ثابتة إلى حد كبير.

ب- التكاليف الثابتة

هي عناصر الإستخدامات التي لا تتغير مع التغير في حجم الإنتاج وإنما تميل إلى الثبات عموماً في ظل مدى معين من الطاقة الإنتاجية وإنها تنفق خلال الفترة التكاليفية بمبالغ محددة بغض النظر عن حجم الإنتاج أو

المبيعات وإن حصة وحدة المنتج من هذه التكاليف تتغير باتجاه معاكس لتغير حجم النشاط حيث كلما زاد حجم الإنتاج كلما انخفضت معه حصة الوحدة الواحدة للمنتج النهائي من هذه التكاليف والعكس بالعكس.

جـ- التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة

هي عناصر التكاليف التي تشمل صفتي التغيير والثبات في إن واحد مقارنة بالتغيرات الحاصلة في حجم المبيعات والإنتاج خلال فترة زمنية محددة، وبذلك عندما تكون الصفة الغالبة للعنصر هي التغيير مع حجم الإنتاج أو المبيعات يطلق عليها عندئذ تسمية (التكاليف شبه المتغيرة) أما إذا كان العكس أي كون الصفة الغالبة للعنصر هي الثبات بغض النظر عن التغير في حجم الإنتاج أو المبيعات فعندئذ يطلق عليها تسمية (تكاليف شبه الثابتة).

٤- تبويب التكاليف حسب الوظائف الأساسية للوحدة:

أ- تكاليف الإنتاج

وتتمثل بمجمل عناصر الإستخدامات المنفقة على مجموع مراكز الإنتاج والخدمات الإنتاجية.

ب- تكاليف التسويق

وتتمثل بمجمل عناصر الإستخدامات المنفقة على مجموعة مراكز الخدمات التسويقية في الوحدة إبتداءً من تخزين المنتج التام ولحين توزيعه وتحصيل قيمته، وهي تشمل كذلك تكاليف الأبحاث التسويقية لتصريف المنتج.

جـ- التكاليف الإدارية

وتتمثل بمجل عناصر الإستخدامات المنفقة على مجموعة مراكز الخدمات الإدارية وتتضمن كذلك الكلف التي تتحملها الوحدة بسبب توفير الأموال اللازمة من الغير لتسيير أعمالها الإنتاجية والتسويقية.

٥- تبويب التكاليف حسب إمكانية السيطرة عليها:

أ- التكاليف الممكن السيطرة عليها

هي عناصر الإستخدامات التي تحدد مسؤولية تحققها بالشخص المسؤول عن الوحدة الفرعية (مركز كلفة، قسم، شعبة) والتي تتأثر بقراراته وأعماله وبذلك يعتبر مسؤولاً عنها.

ب- التكاليف التي لا يمكن السيطرة عليها

هي عناصر الإستخدامات التي لا تحدد مسؤولية تحققها بالشخص المسؤول عن الوحدة الفرعية (مركز كلفة، قسم، شعبة) موضوع المحاسبة وإنما هي تكاليف تتحمل بها هذه الوحدة الفرعية دون تدخل أو تأثير أو قرار للمسؤولين فيها.

ثالثاً- مقومات نظام التكاليف:

١- وحدة التكلفة

هي وحدة قياس قد تتمثل بكمية منتوج أو خدمة أو وقت انجاز والتي بالإمكان تخصيص النفقات إليها بسهولة ولا يستلزم إن تكون وحدة التكلفة مطابقة لوحدة الإنتاج.

٢- وحدة الإنتاج

هي وحدة القياس التي تستخدم للتعبير عن المنتج النهائي وتوصيفه سواء كان سلعة أو خدمة ولكل مرحلة من مراحل إنتاجه، وتتعدد وحدات قياس الإنتاج بتعدد أنواع المنتجات في الوحدة.

وفي حالة المنتجات النمطية يعبر عن وحدة الإنتاج بوحدة قياس مطلقة على أساس الحجم أو الوزن أو الطول أو العدد، أما في حالة المنتجات غير النمطية التي لا تشترك في مواصفاته الأساسية فيعتبر أمر العمل كوحدة إنتاج وبصفة عامة يسترشد في تحديد وحدات قياس الإنتاج والسلع بدراسة المواصفات الفنية لها وتسلسل العمليات الصناعية والغرض التجاري في تسويق السلعة وطبيعتها.

٣- الفترة التكاليفية

هي الفترة الزمنية التي تقفل في نهايتها حسابات التكاليف وتستخلص عنها النتائج والتقارير الكلفوية ويجب إن تغطي على الأقل الفترة الزمنية لدورة إنتاج كاملة.

٤- عنصر التكاليف

هو أحد أنواع الإستخدامات التي تتكون منها كلفة المنتج كالرواتب والإجور والمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية وغيرها سواء كانت نقدية أو غير نقدية.

٥- مركز التكاليف

هو دائرة أداء نشاط اقتصادي متجانس ويحتوي على مجموعة متماثلة من عوامل الإنتاج وينتج عنه منتج أو خدمة متميزة قابلة للقياس ويتعين إن يكون المركز ممثلاً لوحدة مسؤولية محددة طبقاً للهيكل التنظيمي في الوحدة الإقتصادية، ويسترشد في تحديد مراكز التكلفة بطبيعة العمليات التي تجريها الوحدة والخصائص الفنية للمنتجات والخدمات المنتجة.

وبصفة عامة تنقسم مراكز التكلفة في ظل النظام المحاسبي الموحد إلى المجموعات التالية:

- مركز التكاليف المباشرة
- مركز التكاليف غير المباشرة
- مركز خدمات تسويقية
- مركز خدمات إدارية
- مركز خدمات رإسمالية

وان هذه المجموعات لمراكز التكلفة تعتبر حداً أقصى لما يجب إن يمثله نشاط الوحدة ولا يجوز تجاوزها وللوحدة الإقتصادية اختيار ما يناسب طبيعة نشاطها مراعية في ذلك اقتران مراكز التكلفة بالإشراف والمسؤولية طبقاً للهيكل التنظيمي للوحدة.

والمبدأ الرئيسي هو إن مراكز التكلفة هذه يجب إن تتم في ضوء دراسة الأهداف التي تبتغيها الإدارة في تحليل بياناتها الكلفوية والموازنة بين الفوائد المتوخاة والتكلفة المتوقعة لها.

أ- مركز التكاليف المباشرة

هي المراكز التي تمارس النشاط الرئيسي للوحدة الإقتصادية والذي يتمثل قيمة عناصر التكاليف المباشرة لإنتاج السلعة أو أداء الخدمة. وتستطيع الوحدة تقسيم مراكز الإنتاج إلى مراكز فرعية تتفق وطبيعة النشاط ذو المراحل والعمليات الإنتاجية وبما يحقق حصر تكلفة المنتجات في مراحل إنتاجها أو أدائها.

ب- مركز التكاليف غير المباشرة

هي المراكز التي تنشأ لخدمة مراكز الإنتاج وتوفير مستلزماتها ولا ترتبط هذه المراكز بخدمة المنتج ذاته وإنما ترتبط ارتباطاً غير مباشر به، وتمثل بشكل أساسي عناصر التكاليف المنفقة بشكل غير مباشر لانتاج السلعة او الخدمة وتعتبر مراكز الخدمات الإجتماعية (الطبابة، الإسكان، نقل العاملين، المطعم وغيرها) من ضمن مجموعة مراكز الخدمات الإنتاجية.

جـ- مراكز الخدمات التسويقية

هي المراكز التي تتولى بحوث التسويق وتصريف المنتج سواء سلعة أو خدمة ويعتبر مخزن البضاعة الجاهزة من ضمن هذه المجموعة.

د- مراكز الخدمات الإدارية

هي المراكز التي تتولى الخدمات الإدارية والمالية في الوحدة وتمارس فعاليات الأشراف والرقابة والمتابعة الداخلية.

هـ- مراكز العمليات الرأسمالية

هي المراكز التي تنشأ لإنتاج أصول داخل الوحدة الإقتصادية لا بقصد البيع وإنما بقصد الإستخدام الذاتي.

رابعاً- الطاقة الإنتاجية:

١- الطاقة التصميمية

هي أعلى كمية إنتاج موصوف ممكن تحقيقه خلال فترة زمنية معينة في ظل توفر مستلزمات وظروف تشغيل محددة لتصاميم مفردات المكائن.

٢- الطاقة المتاحة السنوية

هي أعلى كمية إنتاج موصوف ممكن تحقيقه بتشغيل المكائن الأساسية للمشروع بوضعها القائم بأقصى ساعات عمل في اليوم ولأيام الإشتغال المتاحة في السنة وعلى افتراض توفر مستلزمات الإنتاج من عمالة مدربة ومواد وبالمواصفات المطلوبة.

معادلة الإحتساب

(الطاقة الإنتاجية المتاحة في الساعة × ساعات العمل المتاحة في اليوم × عدد أيام السنة مطروحاً منها الوقت المخصص للصيانة وتبديلات القوالب وتحضيرات العمل وأيام الجمع والعطل الرسمية)

إيضاحات عن عملية الإحتساب:

١) الطاقة الإنتاجية المتاحة في الساعة

يقصد بها الإنتاج الممكن تحقيقه خلال ساعة تشغيلية واحدة بموجب ساعة ضبط الوقت على افتراض توافر مستلزمات الإنتاج وباستبعاد كافة الأوقات الضائعة نتيجة العطلات والتوقفات الحاصلة خلال الساعة.

٢) ساعات العمل المتاحة في اليوم

يتوقف تحديد ساعات العمل المتاحة في اليوم على طبيعة الصناعة فيما إذا كانت من الصناعات المستمرة (كصناعة الإسمدة والإسمنت) أو بنظام الوجبات، فبالنسبة للنوع الأول (الصناعات المستمرة تعتبر ساعات العمل المتاحة في اليوم ٢٤ ساعة). أما بالنسبة للصناعات غير المستمرة (نظام الوجبات) فتحدد ساعات العمل وفق وجبات العمل التي تضمنها العقد بعد استبعاد الأوقات المطلوبة على المستوى اليومي للتهيؤ والتشغيل وتبديل القوالب والصيانة وغيرها.

٣) عدد أيام السنة

لدى إحتساب الطاقات السنوية تنزل الأيام التالية:

- أيام الجمع والعطل الرسمية (الصناعات غير المستمرة).
- أيام الصيانة السنوية.
- أيام الصيانة الدورية (فصلية، شهرية، أسبوعية) مع مراعاة إستغلال أيام الجمع والعطل الرسمية قدر الإمكان لهذا الغرض.
- فترات تبديل القوالب (ما يعادل بالأيام وبشكل علمي).
- فترات التهيؤ والتشغيل (للصناعات المستمرة).

خامساً- الإنتاج:

١- أمر الإنتاج

هو تعليمات مكتوبة لإنجاز عملية إنتاجية أو إنتاج سلعة خلال فترة زمنية محددة، وان هذه التعليمات تحمل في طياتها تخويل بإستخدام عناصر الإنتاج بالكميات والمواصفات المطلوبة.

٢- المرحلة الإنتاجية

هي حلقة من سلسلة عمليات متوالية لتكوين المنتج بشكله النهائي وتتميز كل مرحلة من مراحل الإنتاجية بأنها تضفى على المنتج خواص جديدة تمهيداً لتسليمه إلى مراحل إنتاجية لاحقة أو لتسليمه إلى مخزن البضاعة الجاهزة بالنسبة للمرحلة الأخيرة.

٣- الإنتاج الفعلي

هو مجمل الإنتاج الجيد المتحقق خلال فترة زمنية محددة وطبقاً للمواصفات الأساسية المحددة للمنتج.

٤- الإنتاج التالف

هو ذلك الجزء من الإنتاج الذي يخالف المواصفات الأساسية المحددة للإنتاج الجيد.

أ- الإنتاج التالف الاعتيادي

هو ذلك الجزء من الإنتاج التالف الذي يحصل في العمليات والمراحل الإنتاجية لأسباب طبيعية لا يمكن تفاديها وبنسب مسموح بها.

ب- الإنتاج التالف غير الاعتيادي

هو ذلك الجزء من الإنتاج التالف الذي يحصل في العمليات والمراحل الإنتاجية لأسباب غير طبيعية أو بتجاوز النسب المسموح بها.

٥- الإنتاج العرضي (الثانوي)

هو الإنتاج الذي يشتق أو يظهر عرضاً من خلال تصنيع المنتجات الرئيسة وان تكاليفه المستقلة (إن وجدت) لا تظهر إلا بعد انفصاله عن المنتج الرئيسي.

٦- الإنتاج المعادل (المكافئ)

هو عدد الوحدات التامة الصنع التي تعادل بها الوحدات تحد التشغيل في نهاية المدة بعد تقرير نسبة التشغيل التي وصلت إليها وترجمتها بصورة وحدات تامة بإعتبار إن الوحدات التامة لأية مرحلة لابد من إن تحصل على قدر معين من عناصر التكاليف.

سادساً- نقطة التعادل

هي النقطة المعبرة لمستوى إنتاج معين والتي تتساوى عندها إيرادات النشاط الجاري مع التكاليف الكلية، وبتغيير مستوى الإنتاج يتحدد الفائض أو العجز المتوقع بحيث يمكن الإسترشاد بها عند وضع سياسات وخطط الإنتاج المستقبلية.

وتتحدد نقطة التعادل عند تساوي الفرق بين الإيرادات والكلف المتغيرة مع التكاليف الثابتة وفق المعادلة التالية :-

مجموع الإيرادات – الكلف المتغيرة = الكلف الثابتة

الإطار العام لدليل مراكز التكاليف

دليل مراكز التكاليف هو دليل رقمي للتعرف ولتحديد مراكز النشاط في الوحدة الإقتصادية من خلال تبويبها في مجاميع ذات طبيعة واحدة ومن ثم تحليلها بشكل يتلائم مع الطبيعة الفنية والهندسية والمحاسبية والكلفوية.

وفي ضوء ذلك وباعتماد الإطار العام لدليل النظام المحاسبي الموحد فأن المجموعات الرئيسة لتبويبات الأقسام والأنشطة في الوحدات تتمثل في الآتي :-

المجموعات	الرمز بموجب الدليل
مراقبات مركز التكاليف المباشرة	٥
مراقبات مركز التكاليف غير المباشرة	٦
مراقبات مركز الخدمات التسويقية	٧
مراقبات مركز الخدمات الإدارية	٨
مراقبات مركز العمليات الرأسمالية	٩

يلاحظ بأن النظام المحاسبي الموحد قد اقتصر التبويبات على المجاميع الرئيسة أعلاه وترك تحليلها للمنشآت والوحدات نظراً لتباين طبيعة وأنشطة الوحدات وإحتياجاتها، وفيما يأتي بعض الأسس العامة التي يمكن الإسترشاد بها وصولاً إلى وضع دليل خاص بالتكاليف بالإطار العام المذكور.

أسس تحديد مراكز الكلفة

١-التمييز بين الأنشطة الممارسة وحسب التبويبات الإجمالية المذكورة.

٢-يجب إن يتصف مركز التكلفة بما يأتي:-

- يمارس نشاط من خلال عوامل إنتاج متشابهة.
- ينتج عنه سلعة أو خدمة ممكنة التحديد والقياس.
- متمثلة بوحدة مسؤولية ضمن الهيكل التنظيمي للوحدة.

٣-دراسة الأهداف التي تتوخاها الوحدة الإقتصادية من خلال تحديد المراكز.

٤-ملاحظة تكلفة تنفيذ التحليلات المتأتية مقارنة بالنتائج المتوقعة (أي مراعاة مبدأ كلفة الكلفة).

الخطوط العامة لتحليل مراقبات المراكز

تحلل مراقبات المراكز النوعية حسب الأساس الوظيفي لها حيث يجري تحليل مراقبات المراكز الإنتاجية في المشروع الصناعي مثلاً إلى:-

- المعامل
- خطوط الإنتاج في كل معمل
- المرحلة ضمن خط الإنتاج
- العملية ضمن المرحلة

ومراقبات مراكز الخدمات الإنتاجية:-

- الجهة المتخصصة في تقديم الخدمة

- طبيعة الخدمة المؤداة

ومراقبات مراكز الخدمات التسويقية :-

- مراكز التسويق
- مواقع تقديم الخدمات التسويقية
- أنواع الخدمات التسويقية

ومراقبات مراكز الخدمات الإدارية :-

- طبيعة الخدمة المؤداة

تحديد أرقام الدليل:

هناك أساليب وطرق متباينة في تصميم الدليل الرقمي لمراكز التكاليف ولكن نظراً لاعتماد دليل النظام المحاسبي الموحد كأساس، فمن الأجدر اعتماد الإسلوب المعمول به في ذلك التحليل بغية تجنب الإختلافات والتوفير في النفقات، وعليه مثلاً يجري تحليل مراقبات المراكز الإنتاجية (مراقبة ٥) إلى المعامل ومن ثم إلى الخطوط الإنتاجية وبعدها حسب المراحل الإنتاجية وكما يأتي:

البيان	المستوى الرابع	المستوى الثالث	المستوى الثاني	المستوى الأول
مراقبات مركز التكاليف المباشرة				٥
معمل رقم (١)			١	
خط إنتاج المنتج (س)		١		
مرحلة (١) من خط الإنتاج	١			

ملاحظة :

في حالة عدم كفاية المستوى الثاني لتغطية عدد المعامل التابعة للوحدة عندما يكون عددها عشرة معامل فأكثر تخصص مرتبتان في الدليل بدلاً من مرتبة واحدة بإضافة صفر على اليسار (٠١) ونفس الشيء بالنسبة للمستويات الأخرى (الثالث والرابع) عندما يبلغ عددها عشرة فأكثر.

لا يستنتج مما ورد سلفاً بأن هذه التقسيمات والتطبيقات يقتصر إستخدامها على القطاع الصناعي فقط وإنما بالإمكان تنفيذها في كافة القطاعات كالزراعة والنفط والتعدين والنقل وغيرها بالنظر للمرونة الكبيرة التي يتضمنها النظام الرقمي المركب الذي إعتمده دليل النظام المحاسبي الموحد حيث يتكون الرمز بموجب هذا النظام من عدة مقاطع رقمية ولكل مقطع دلالة على صفة معينة وليس هناك تحديد معين لعدد المقاطع المستخدمة في الدليل.

أسس توزيع الإستخدامات على مراكز التكاليف

يقصد بالإستخدامات كافة النفقات التي تتحملها الوحدة خلال فترة مالية محددة والتي يحمل بها نشاطها الجاري سواء كانت هذه النفقات نقدية أو غير نقدية (أي بعبارة أخرى هي عناصر التكاليف التي تتكون منها كلفة المنتج النهائي سواء كانت سلعة أو خدمة) ويشمل الحسابات التالية:

٣١ الرواتب والإجور

٣٢ المستلزمات السلعية

٣٣	المستلزمات الخدمية
٣٤	المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل
٣٥	مشتريات البضائع والاراضي بغرض البيع
٣٦	كلف الإنتاج والبضاعة المباعة
٣٧	الإندثارات والاطفاءات
٣٨	المصروفات التحويلية
٣٩	المصروفات والخسائر الأخرى

ويجري توزيع عناصر التكاليف على مراكز التكلفة التي يتضمنها دليل مراكز التكاليف المعمول به في الوحدة كل حسب إستفادته (أي إن المبدأ في التوزيع هو مدى الإستفادة من الخدمة).

وتعتمد الأسس العلمية والعملية في عمليات التوزيع مراعين في ذلك ظروف الوحدة وحجم المبلغ والجهد الحسابي المطلوب لتحقيق ذلك.

وتجري عملية توزيع الإستخدامات من قبل إدارة التكاليف في الوحدة وفق إستمارة خاصة يطلق عليها(إستمارة توزيع الإستخدامات على مراكز التكاليف) التي ترفق مع المستند المالي «مستند القيد أو الصرف» ويمكن الإستغناء عن إعداد مثل هذه الإستمارة عندما تكون أوليات المستند معدة بشكل يوضح الجهات المستفيدة من كل عنصر كما هو الحال بالنسبة لقيود الرواتب والإجور الشهرية وقيود الصادر المخزني وكذلك عندما تنحصر الإستفادة من الصرف بمركز كلفة واحد حيث يكتفي آنذاك بتأشير إسم المركز ورقمه على المستند المالي دون تعزيزه بالإستمارة موضوع البحث، وفيما يأتي إنموذجاً لإستمارة التوزيع:-

(إستمارة توزيع الإستخدامات على مراكز التكاليف)

رقم المستند المالي ـــــ نوعه ـــــ تاريخه ـــــ

رقم الحساب ـــــ إسم الحساب ـــــ المبلغ( ) دينار

رقم المركز المستفيد	إسم المركز	المبلغ	
		فلس	دينار
	المجموع		

النفقات المشتركة:

بإستعراض الحسابات الفرعية للإستخدامات يلاحظ بأن البعض منها يمكن تخصيصه بسهولة بمركز التكلفة المستفيدة في حين إن البعض الآخر قد يشمل أكثر من مركز واحد وهي التي يطلق عليها النفقات المشتركة (مثال ذلك نفقات الكهرباء) مما يتطلب تحليل عنصر الإستخدام على المراكز المستفيدة كل حسب استفادته في ضوء الأسس والمبادئ العملية المتعارف عليها في توزيع عناصر التكاليف مراعين في ذلك كل الوقت والجهد المصروفين في عملية التحليل مقارنة بالنتائج المتوخاة (مبدأ كلفة الكلفة).

إن تحليل النفقات المشتركة على المراكز المستفيدة يجرى حال صرف المبلغ وتثبيته في السجلات، وفي حالة تعذر ذلك يبوب المبلغ بشكل إجمالي على أحد المراكز الوسيطة بهدف تجميعه مع نفقات أخرى لنفس المركز ومن ثم إجراء عملية التوزيع مرة واحدة في نهاية الفترة التكالفية.

ومن الجدير بالذكر بأن كافة عناصر الإستخدامات (الرئيسة والفرعية) التي يتضمنها الدليل المحاسبي لابد من تبويبها على مراكز التكاليف ذات العلاقة (المراقبات ٥ – ٦ – ٧ – ٨ – ٩) وبغض النظر فيما إذا كانت تمثل نفقات تتعلق بالنشاط الجاري للوحدة أو نفقات لغير النشاط الذي يرحل.

كشف توزيع الإستخدامات على مراقبات مراكز التكاليف

عناصر الإستخدام		مراقبات مراكز الكلفة				
رقم الدليل	نوع العنصر	الإنتاج ٥	الخدمات الإنتاجية ٦	الخدمات التسويقية ٧	الخدمات الإدارية ٨	الخدمات الرأسمالية ٩
٣١	الرواتب والإجور	٥٣١	٦٣١	٧٣١	٨٣١	٩٣١
٣٢	المستلزمات السلعية	٥٣٢	٦٣٢	٧٣٢	٨٣٢	٩٣٢
٣٣	المستلزمات الخدمية	٥٣٣	٥٣٣	٧٣٣	٨٣٣	٩٣٣
٣٤	المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل	٥٣٤	-	-	-	-
٣٥	مشتريات البضائع والاراضي بغرض البيع	يرحل إلى حساب المتاجرة مباشرة				
٣٦	كلف الإنتاج والبضاعة المباعة	٥٣٦	٦٣٦	٧٣٦	٨٣٦	٩٣٦
٣٧	الإندثارات والاطفاءات	٥٣٧	٦٣٧	٧٣٧	٨٣٧	٩٣٧
٣٨	المصروفات التحويلية	٥٣٨	-	-	بقية	-
٣٩	المصروفات والخسائر الأخرى	-	-	-	٨٣٩	-

ملاحظة: لا يوزع (٣٥) على المراقبات مما يستوجب إضافته لدى إجراء المطابقة لإجمالي عناصر الإستخدامات.

توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج

يقصد بمراكز الخدمات الإنتاجية (كما سبقت الإشارة إليها في التعاريف) بأنها المراكز التي تنشأ لخدمة مراكز الإنتاج وتوفير مستلزماتها ولا ترتبط هذه المراكز بخدمة المنتج ذاته وإنما ترتبط ارتباطاً غير مباشر به وتعتبر مراكز الخدمات الإجتماعية للعاملين كالطبابة والإسكان والنقل والمطعم من ضمن مجموعة مراكز الخدمات الإنتاجية وتعتبر تكاليفها بمثابة المزايا العينية التي تقدمها الوحدة لمنتسبيها.

يتباين عدد وموقع وطبيعة الخدمات الإنتاجية بحسب حجم الوحدة الإقتصادية ونوع نشاطها، إلا إن هناك مجموعة من هذه المراكز تتواجد عموماً في كافة الوحدات كحد أدنى، مثال ذلك المخازن والمشتريات وورش الصيانة والتصليح، وفيما يأتي إنموذجاً لدليل بعض مراكز الخدمات الإنتاجية التي قد تتواجد في الوحدات الإقتصادية وعلى الوحدة المعنية الإسترشاد بهذا الدليل عند إعدادها لنظام التكاليف الخاص بها:

رقم الدليل	مراكز الخدمات الإنتاجية
٦	مراقبة مركز التكاليف غير المباشرة
٦١	مراكز الخدمات الإجتماعية للعاملين
٦١١	المطعم التعاوني
٦١٢	الطبابة
٦١٣	الإسكان

	٦١٤	نقل العاملين
٦٢		ورش التصنيع والصيانة
	٦٢١	الورشة الميكانيكية
	٦٢٢	الورشة الكهربائية
	٦٢٣	ورش التجارة
	٦٢٤	ورشة الهندسة المدنية
٦٣		المخازن
	٦٣١	مخزن الخامات والمواد الأولية
	٦٣٢	مخزن الوقود والزيوت
	٦٣٣	مخزن الأدوات الاحتياطية
	٦٣٤	مخزن مواد التعبئة والتغليف
	٦٣٥	مخزن المتنوعات
٦٥		محطات القوى المحركة
	٦٥١	محطة الكهرباء
	٦٥٢	مح طة المراجل البخارية
	٦٥٣	محطة المياه
	٦٥٤	محطة تصفية المياه الصناعية
	٦٥٥	التكييف

بعد إن يتم حصر تكاليف هذه المراكز توزع تكاليفها على المراكز الإنتاجية بحسب استفادة كل منها وفق أسس علمية وعملية وصولاً إلى توزيع عادل لها.

وهناك عدد من الطرق والأساليب للتوزيع تتناسب مع طبيعة هذه المراكز ونوع الخدمة المؤداة، وأدناه أكثر الطرق شيوعاً في التوزيع:

١- طريقة التوزيع الإجمالي

بموجب هذه الطريقة يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية دفعة واحدة على مراكز الإنتاج المستفيدة حيث يجري تجميع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية برقم إجمالي واحد ومن ثم يوزع المبلغ دفعة واحدة على مراكز الإنتاج باختيار إحدى أسس التوزيع المناسبة، وتتصف هذه الطريقة بالسهولة والبساطة إلا انه يؤخذ عليها بكونها غير عادلة في التوزيع بسبب توزيع جميع تكاليف المراكز الخدمية على أساس واحد بالرغم من إن طبيعة خدماتها مختلفة كما إنها لا تراعي الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات الإنتاجية ذاتها.

٢- طريقة التوزيع الافرادي

وفقاً لهذه الطريقة يتم توزيع تكاليف كل مركز خدمي بصورة منفردة ومستقلة عن بقية المراكز الخدمية ويقتصر التوزيع على مراكز الإنتاج المستفيدة دون مراعاة للخدمات المتبادلة التي تقدمها هذه المجموعة من المراكز لبعضها البعض.

٣- طريقة التوزيع التنازلي

بموجب هذه الطريقة يجري توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية انفرادياً لكل مركز تكلفة على حدة وتبدأ من المركز الذي يخدم أكبر عدد من المراكز الإنتاجية والخدمية وفي حالة تساوي عدد المراكز يجري

توزيع تكاليفه مرة أخرى بحصته من تكاليف المراكز الأخرى، وتعتبر هذه الطريقة أفضل من الطريقتين السابقتين لكونها قد أخذت بنظر الإعتبار ولحد ما الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات الإنتاجية ذاتها.

٤- طريقة التوزيع التبادلي

تعالج هذه الطريقة عيوب الطرق السابقة حيث تعتمد التوزيع المتبادل لتكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية طبقاً للاستفادة المتبادلة من الخدمات وبموجب معادلات جبرية ورياضية تعتمد المتغيرات الخاصة بكل مركز خدمي ومقدار وأساس الإستفادة، ويؤخذ على هذه الطريقة بأنها طريقة معقدة تتطلب جهوداً إضافية لا تتناسب مع الفوائد المتوخاة منها خاصة لدى تطبيقها يدوياً.

إن الطرق المذكورة والمعتمدة في توزيع تكاليف مراكز خدمات الإنتاج تخدم الغرض العام ذاته ألا وهو تحديد تكلفة المركز الإنتاجي بتكاليفه المباشرة وغير المباشرة موزعة بموجب إحدى الطرق المذكورة غير إن الطرق تتباين في دقة وعدالة وصعوبة التوزيع.

وفي ضوء الإعتبارات أعلاه تعتمد الطريقة الثالثة (طريقة التوزيع التنازلي) لأغراض التوزيع لكونها توازي بين الدقة والعدالة من جهة والجهود المبذولة من جهة أخرى إضافة إلى إنها أكثر الطرق شيوعاً في التطبيق في العراق.

أسس توزيع تكاليف مركز التكاليف غير المباشرة

بالنظر لتعدد المراكز الخدمية وإختلاف طبيعة نشاطها وحجمها فأن الأمر يتطلب اعتماد الأسس المناسبة لتوزيع كل منها وفيما يأتي الأسس المقترحة لتوزيع تكاليف هذه المراكز وعلى الوحدة الإقتصادية اختيار الأساس المناسب منها:

ملاحظة :-

مما تجدر الإشارة إليه في حالة وجود مراكز خدمية غير صناعية (تسويقية وإدارية) مستفيدة من مراكز الخدمات الإنتاجية فإنها تحمل بحصتها من تكاليف هذه المراكز لدى القيام بعمليات توزيع التكاليف.

مراكز الخدمات الإنتاجية	أسس التوزيع المقترح
١- مراكز الخدمات الإجتماعية للعاملين	عدد المستفيدين من كل مركز، عدد العاملين
٢- ورش الصيانة والتصنيع	تطبيق نظام المشغولات الداخلية
٣- المخازن	
(المخازن المتخصصة)	المراكز المستخدمة للمواد
(المخازن العامة)	قيمة المواد المصروفة
٤- المشتريات	قيمة المواد المصروفة
٥- محطات القوى المحركة	
(محطة الكهرباء)	عدادات الكهرباء المستخدمة كيلو واط × ساعات التشغيل
(محطة المراجل البخارية)	حجم البخار المستخدم
(محطة المياه)	عدادات الماء المستخدم
(محطة تصفية المياه الصناعية)	عدادات الماء المستخدم

(محطة التكييف)	حجم المساحة المكيفة مراعين قوة التكييف
٦- النقل	
(نقل المنتسبين)	عدد المستفيدين من النقل في كل مركز، عدد العاملين
(نقل المستلزمات السلعية)	طن / كيلو متر
(نقل البضاعة الجاهزة)	طـن / كيلـو متـر (تحمـل علـى مراكـز الخـدمات التسويقية)

تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة

أولاً- التكاليف الصناعية غير المباشرة

قبل التطرق إلى الأسس المعتمدة في تحميل وحدات الكلفة بحصتها من التكاليف الصناعية غير المباشرة لابد من الإشارة إلى النظريات الشائعة في إستخراج كلفة الوحدة المنتجة والتي هي:-

١- نظرية التكاليف الكلية (الإجمالية): وبموجبها يتم تحميل المنتج النهائي بكافة عناصر الكلفة سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة.

٢- نظرية التكاليف المباشرة: وبموجبها تقتصر كلفة المنتج على التكاليف المباشرة أما التكاليف غير المباشرة فيتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر بإعتبارها أعباء مالية متصلة بالفترة الزمنية.

٣- نظرية التكاليف المتغيرة: وبموجبها يتم تحميل كلفة المنتج على التكاليف المتغيرة المباشرة وغير المباشرة لوحدة المنتج أما التكاليف الثابتة فيتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر بإعتبارها أعباء مالية متصلة بالفترة الزمنية.

٤- نظرية التكاليف المستغلة: وبموجبها يتم تحميل التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة لوحدة المنتوج مضافاً إليها حصة المنتج في التكاليف الثابتة بقدر إستغلال الطاقة الإنتاجية، أما التكاليف الثابتة للطاقة الإنتاجية غير المستغلة فتحمل على حساب الأرباح والخسائر.

إن النظرية الشائعة التطبيق في العراق في إستخراج تكاليف المنتج هي نظرية التكاليف الكلية وهذا ما توصي به اللجنة، إلا أن هذا لا يمنع من إستخدام النظريات الأخرى في إحتساب الكلفة لأغراض الوحدة الإقتصادية لتقييم الأداء ورسم السياسات الإنتاجية في ضوء البدائل المتاحة وغيرها من المؤشرات التي تسعى الوحدة لتحقيقها على أن يشار في مثل هذه الحالات إلى الطريقة المطبقة والغرض منها.

أسس التحميل

بغية التوصل إلى الكلفة الكلية للمنتج فإن الأمر يتطلب تحميل المنتجات النهائية بعناصر الكلفة سواء المباشرة أم غير المباشرة. وحيث إن عناصر التكاليف المباشرة من السهولة تخصيصها على وحدات المنتج النهائي، فإن الأمر يختلف مع التكاليف المباشرة التي تتصف بالشمولية لعدد من المنتجات والمراحل والتي يصعب تخصيصها مباشرة على وحدات المنتج مما يتطلب الأمر إتباع طريقة معينة لتحميل هذه التكاليف على المنتجات المستفيدة. وهناك عدة طرق وأساليب تستخدم في التحميل والتي سيرد ذكرها لاحقاً وإن عملية التحميل هذه تتم حسبما ينص عليه نظام الكلفة المعمول به في الوحدة والذي أما أن يكون على الأساس الفعلي بعد انتهاء الفترة التكاليفية أو على أساس تقديري في بداية وخلال الفترة التكاليفية على أمل تسوية الفروقات لاحقاً.

١. التكاليف غير المباشرة الفعلية

بموجب هذه الطريقة يجري تحميل التكاليف الفعلية وفق الإنتاج الفعلي لمكوناته الفعلية، لذا فأن المعدل المستخرج قد يختلف من فترة إلى أخرى في ضوء هذه التحققات مما يجعل مقارنة كلفة الإنتاج الخاص بجزء من السنة مع الجزء الآخر صعباً.

٢. التكاليف غير المباشرة المقدرة

بموجب هذه الطريقة تقدر التكاليف غير المباشرة مقدماً في ضوء المعلومات المتوفرة وبعد أخذ كافة العوامل والظروف المحيطة بنظر الإعتبار.

وإن معدلات التحميل قد تكون معدل تحميل واحد شامل أو عدة معدلات بحسب المراكز المختلفة، ويحسن تتبع تدفق بنود التكاليف غير المباشرة من مراكز الكلف المختلفة وإستخدام معدلات تحميل تقديرية وفعلية حتى يمكن:

أ) زيادة فاعلية الرقابة على بنود التكاليف غير المباشرة.

ب) تحميل أوامر الإنتاج بما يخصها من التكاليف بدرجة أكثر دقة من إستخدام معدلات شاملة.

ج) أوامر الإنتاج التي لا تمر بمركز معين لا تتحمل بأي نفقات تتعلق بتلك المراكز.

طرق التحميل

إن اختيار الطريقة الملائمة يعتمد على طبيعة نشاط الوحدة وحجمها وعدد الوحدات الفرعية المرتبطة بها وتشكيلة المنتجات التي تقدمها ودرجة الدقة المطلوبة من النتائج بإعتبار إن هناك عدة طرق لحساب معدلات التحميل ندرج أهمها في أدناه وعلى الوحدة اختيار الطريقة أو الطرق الأكثر ملائمة:

١. نسبة من كلفة المواد المباشرة.
٢. نسبة من كلفة الإجور المباشرة.
٣. نسبة من الكلفة الأولية المباشرة.
٤. معدل الوحدة المنتجة.
٥. معدل ساعات العمل المباشرة.
٦. معدل ساعات العمل الآلي.

ثانياً: التكاليف التسويقية

يعتبر النشاط التسويقي من الأنشطة الرئيسة في الوحدة ولا يقل أهمية عن النشاط الإنتاجي. ففي الوقت الذي يتوجه مسؤولي الإنتاج لإستخدام أحدث الآلات والمعدات في العمليات الإنتاجية وتوفير مستلزمات تشكيلها لتحقيق أفضل المؤشرات فأن مسؤولي التسويق يتوجهون لدراسة أفضل قنوات التسويق وطرق النقل والتخزين ووسائل الدعاية والإعلان المناسبة بهدف زيادة المبيعات وتخفيض كلفة تسويق المنتج، وبذلك فأن إجراءات تحديد تبويب وتحميل هذه التكاليف لا تختلف من حيث المبدأ عن الإجراءات المتبعة بالنسبة للنوع الأول من التكاليف غير المباشرة (التكاليف الصناعية غير المباشرة) وهي:

١. تحديد عناصر التكاليف التسويقية.
٢. تبويب عناصر التكاليف التسويقية على مراكز الكلفة التسويقية التي يتضمنها دليل الوحدة.
٣. توزيع تكاليف الكلفة التسويقية على المنتجات المستفيدة.
٤. تحميل الوحدة التكاليفية للمنتج بحصتها من التكاليف التسويقية.

أما تفاصيل هذه الإجراءات فأنها قد تختلف من وحدة لأخرى في ضوء طريقة التكاليف المعتمدة (الكلية، المباشرة، المتغيرة، المستغلة) وحسب طبيعة مراكز الكلف التسويقية وتشكيلة المنتجات فيها ووحدات القياس التي يسوق بها المنتج والهدف في كل ذلك هو تحديد أساس سليم لتحميل كل منتج بحصته من تكاليف هذا النشاط.
إن الإختلاف الرئيسي في معالجة كل من التكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف التسويقية هو أن الأول تحمل بها الوحدات المنتجة في حين إن الثانية تحمل على الوحدات المباعة فقط.

ثالثاً: التكاليف الإدارية

لا يقل النشاط الإداري أهمية عن كل من نشاط الإنتاج والتسويق وهو مكمل لهما ويتمثل هذا النشاط رسم السياسات والخطط للوحدة والإشراف على تنفيذها والرقابة عليها والتنسيق بين الأنشطة المختلفة في الوحدة.

تتمثل تكاليف هذا النشاط بمجموع الأعباء التي تتحملها الوحدة عن أقسامها الإدارية التي يتضمنها الهيكل التنظيمي للوحدة الإدارية الواحدة (الإدارة العليا، الشؤون الإدارية، ذاتية العاملين، الحسابات، مراقبة الحسابات، الحفظ والأرشيف، العلاقات، الطابعة ... الخ) وتتميز التكاليف الصناعية والتسويقية بأنها تميل إلى الثبات بغض النظر عن مستويات الإنتاج والمبيعات وعليه فأنه يفضل حصرها بمراكز تكلفة محدودة دون أي توسع.

أما الإجراءات الكلفوية لهذا النوع من التكاليف غير المباشرة فأنها لا تختلف عن الإجراءات المتبعة في معالجة كل من التكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف التسويقية من تحديد وتبويب وتوزيع وتحميل هذه التكاليف على المنتجات التي تتعامل بها الوحدة على أساس عادل وسليم بما يضمن تحميل كل منتج بحصته من هذه التكاليف.

ومن الجدير بالذكر إن التكاليف التسويقية والتكاليف الإدارية التي يجري تحميلها لا تقتصر فقط على المبالغ المبوبة على المراقبات الخاصة بهما (مراقبة ٧) و(مراقبة ٨) وإنما تشتمل كذلك حصتها من التكاليف الصناعية غير المباشرة (تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية/مراقبة٦) قدر تعلق الأمر بمراكز الخدمات التي يستفاد منها هذين النشاطين (كمراكز الخدمات الإجتماعية وورش الصيانة والمخازن ... الخ).

المجموعة الدفترية للتكاليف

إن أحد المقومات الأساسية لأي نظام تكاليف هو المجموعة الدفترية والمستندية التي من خلالها يتم تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكلفة على المراكز الكلفوية المعمول بها في الوحدة الإقتصادية ومنتجاتها.

ولابد قبل تصميم المجموعة الدفترية والمستندية اللازمة لنظام التكاليف من تحديد شكلية العلاقات بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف للوحدة فيما إذا كانت مبنية على طريقة الإنفصال أو طريقة الإندماج حيث يستوجب مجموعة خاصة في حالة إقرار أي من الطريقتين.

طريقة الإنفصال:

بموجب هذه الطريقة تكون محاسبة التكاليف مستقلة إستقلالاً تاماً عن المحاسبة المالية في وسائل حصر البيانات وطريقة التجميع والتبويب وتقوم العلاقة على إجراء المقارنات والمطابقات الدورية في نهاية كل فترة وذلك بإعداد كشف مطابقة النتائج وتحديد الفروقات إن وجدت.

طريقة الإندماج:

بموجب هذه الطريقة ترتبط محاسبة التكاليف ارتباطاً تاماً مع المحاسبة المالية في الاعتماد على وسائل واحدة في عمليات حصر وتجميع البيانات المتعلقة بالنشاط وخاصة فيما يتعلق بعناصر الكلفة (حسابات الإستخدامات).

إن الطريقة التي صممت لتطبيقها في ظل النظام المحاسبي الموحد هو خليط من الطريقتين وبتقارب كبير من الطريقة الثانية (الإندماج) لهذا يطلق عليها طريقة (شبه الإندماج) وبموجبها يتم الاعتماد على وسائل واحدة في عمليات حصر وتجميع البيانات المتعلقة بالتكاليف وبنفس الوقت تخصيص مجموعة دفترية مستقلة للتكاليف، إذ تعتمد على مستندات المحاسبة المالية (نسخة محاسبة التكاليف) التي يجري تثبيت عناصر التكاليف على آخر مستوى من مراكز الكلف. إن هذه الطريقة تحقق مزايا عديدة في مقدمتها تسوية الفروق الحاصلة بين نوعي المحاسبة أولا بأول وبأنها لا تتطلب مجموعة مستندية مستقلة لمحاسبة التكاليف لأن وسائل الحصر والتجميع واحدة، وعليه فأن المتطلبات تقتصر فقط على إيجاد مجموعة دفترية مناسبة لتوفير المطابقة والتي بالإمكان تحقيقها بمسك سجل التكاليف بأحد الإسلوبين التاليين:

الإسلوب الأول: سجل التكاليف ذو الحقول المتعددة تخصص صفحاته لمراكز التكلفة المعمول بها في الوحدة الإقتصادية أما حقول الصفحة فتشمل ما يأتي:

١. التأريخ
٢. رقم المستند ونوعه
٣. البيان
٤. رقم الدليل المحاسبي
٥. المبلغ
٦. بقية الحقول تخصص لأنواع حسابات الإستخدامات التي يتضمنها الدليل المحاسبي في نهاية الفترة التكاليفية وبعد مطابقة صفحات السجل بالجمع العمودي والأفقي تعد خلاصة على غرار التقسيمات

التي تتضمنها صفحات السجل ومن خلالها يتم التوصل إلى مجاميع التكلفة النهائية لكل مركز من مراكز التكلفة محللة على بنود الإستخدامات المختلفة وإن مجاميع هذه الأخيرة (بنود الإستخدامات) يجب مطابقتها مع الحسابات المعنية كما يظهرها ميزان مراجعة الحسابات المالية لنفس الفترة وفي حالة حصول أي إختلاف لابد من المراجعة التفصيلية لإكتشاف الفرق، وفيما يأتي إنموذجاً لهذا السجل:

إنموذج سجل التكاليف
(الإسلوب الأول حسب مراكز التكلفة)

إنموذج سجل التكاليف الموحد على مستوى الوحدة الإقتصادية

التأريخ	المستند		البيان	المبلغ	رقم المعمل	رقم الدليل المحاسبي (وحسب الحاجة)										المجموع
	رقمه	نوعه				٣١١	٣١٢	٣١٣	٣١٤	٣١٥	٣١٦	٣٢٢	٣٢٣	٣٢٤		

إنموذج سجل التكاليف للمعمل محلل على مستوى الأقسام

التأريخ	المستند		البيان	المبلغ	رقم القسم	رقم الدليل المحاسبي (وحسب الحاجة)										المجموع
	رقمه	نوعه				٣١١	٣١٢	٣١٣	٣١٤	٣١٥	٣١٦	٣٢٢	٣٢٣	٣٢٤		

إنموذج سجل التكاليف للقسم محلل على مستوى مراكز النشاط

التأريخ	المستند		البيان	المبلغ	رقم المعمل	رقم الدليل المحاسبي (وحسب الحاجة)										المجموع
	رقمه	نوعه				٣١١	٣١٢	٣١٣	٣١٤	٣١٥	٣١٦	٣٢٢	٣٢٣	٣٢٤		

إنموذج سجل التكاليف على مستوى مركز النشاط

التأريخ	المستند		البيان	المبلغ	رقم المعمل	رقم الدليل المحاسبي (وحسب الحاجة)										المجموع
	رقمه	نوعه				٣١١	٣١٢	٣١٣	٣١٤	٣١٥	٣١٦	٣٢٢	٣٢٣	٣٢٤		

<u>الإسلوب الثاني:</u> سجل تكاليف ذو الحقول المتعددة تخصص صفحاته لحساب الإستخدامات بحسب المستوى الذي يفي بمتطلبات الوحدة أما حقول الصفحة فإنها تشمل:

١. التأريخ
٢. رقم المستند ونوعه

٣. البيان
٤. رقم الدليل المحاسبي
٥. المبلغ
٦. تخصيص بقية الحقول لمراكز التكاليف المعمول بها في الوحدة وفي حالة تعددها بشكل يتجاوز إمكانية العمل، لا بأس عندئذ من تخصيص صفحة/صفحات إضافية لتغطية أو تخصيص سجلات فرعية للمنشآت التي تضم عدد كبير من الوحدات التابعة (معامل، مكاتب، فروع ...الخ) ومصممة بشكل يضمن مطابقتها مع السجل الإجمالي موضوع البحث.

في نهاية الفترة التكاليفية تجمع كل صفحة من صفحات السجل وتجري لها المطابقة العمودية والأفقية ، كما تجري مطابقة لمجموع الحقل الخامس (المبلغ) مع مبلغ الحساب كما يظهره ميزان المراجعة المعد من قبل المحاسبة المالية.

وبغية التوصل إلى الكلفة الإجمالية للمراكز تعد خلاصة على غرار تقسيمات صفحات السجل وبجمعها يتم التوصل إلى إجمالي إستخدامات الوحدة موزعة على مراكز التكلفة المعمول بها في الوحدة. وفيما يأتي إنموذجاً لهذا السجل:

إنموذج سجل التكاليف
(الإسلوب الثاني حسب مراكز الإستخدام)

رقم الحساب:

اسم الحساب:

التاريخ	المستند		البيان	رقم الدليل المحاسبي	المبلغ	مركز التكاليف المباشرة			مركز التكاليف غير المباشرة				مركز الخدمات التسويقية		مركز الخدمات الإدارية	مركز العملياتالرأسمالية
	رقمه	نوعه				٥١	٥٢	٥٣	٦١	٦٢	٦٣	٦٤	٧١	٧٢		

دليل عناصر الإستخدامات في سجلات التكاليف

بإستعراض حسابات الإستخدامات يلاحظ بأن هذه الحسابات هي بحدود مائة حساب وقد إقتصر تبويب البعض منها على المستوى الثلاثي في حين توسع البعض الآخر ليصل إلى المستوى الرباعي والخماسي.

وبغية تحقيق أفضل النتائج وبأقل الجهود فإن المفضل اقتصار فتح السجلات الكلفوية علة عناصر الإستخدام الرئيسة للمنشأة دون الحاجة للتعامل مع الحسابات الفرعية، ويتوقف تحديد هذه الحسابات على طبيعة عمل المنشأة وإحتياجات الإدارات المختلفة في ضوء نظام المعلومات المعمول به وعلى أن يجري التحديد في بداية السنة وفق دليل يعد لهذا الغرض وفيما يأتي إنموذجاً لتحديد الحسابات الرئيسة لحساب الرواتب والإجور (دليل محاسبي ٣١) حسبما ترتأيه إحدى الوحدات الإقتصادية:

٣١١	الرواتب النقدية للموظفين
٣١٢	الإجور النقدية للعمال
٣١٣	رواتب واجور مخصصات غير العراقيين
٣١٤	المساهمة في الضمان الاجتماعي للموظفين
٣١٥	المساهمة في الضمان الاجتماعي للعمال
٣١٦	المساهمة في الضمان الاجتماعي لغير العراقيين
٣١٨	منافع موظفين

الرقابة على التكاليف

بغض النظر عن الغرض الذي أنشأت من أجله الوحدة فإنها جميعاً تعمل على إستخدام الموارد المتاحة لها لتحقيق أكبر قدر من الإنتاج، أو بمعنى أخر تحقيق أهدافها بإستخدام أقل قدر من الموارد المتاحة لها، وبإعتبار إن محاسبة التكاليف هي المصب النهائي لكافة أنشطة الوحدة فعليه من الضروري أن تهتم الإدارة لمختلف مستوياتها على التكاليف وإتباع الوسائل الرقابية المتطورة التي تساعدها في تحقيق ذلك ومن بينها:

١. الموازنات التخطيطية.
٢. التقارير الكلفوية.
٣. الكلف المعيارية.

أولاً: الموازنات التخطيطية

تعتبر الموازنة التخطيطية أحدى الوسائل الرقابية المتطورة التي من خلالها يمكن تقييم أداء الوحدة لدى مقارنة المؤشرات المالية والكمية مع ما كان مخطط لها وتحديد الإنحرافات الحاصلة حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.

ونظراً لأهمية هذه الوسيلة الرقابية (الموازنة) فقد اعتبرت جزءاً أساسياً من النظام المحاسبي الموحد وخصص لها فصلاً كاملاً الذي تمت الإشارة فيه إلى الأهداف التي تسعى الموازنة إلى تحقيقها وأنواع الموازنات والجداول المختلفة التي تتكون منها الموازنة والتي اتخذت صفة التوحيد لكافة الوحدات المشمولة بتطبيق النظام.

ثانياً: التقارير الكلفوية

إن الوظيفة الأساسية للتقارير بأنواعها هو نقل المعلومات من جهة لأخرى وإن دور العنصر البشري هو إعداد تلك المعلومات بالشكل المطلوب من جهة وإستخدامها من جهة أخرى، وعليه فأن التقارير بحد ذاتها لا تحقق الرقابة وإنما هي أداة تساعد على الرقابة فيما لو استخدمت بالشكل المطلوب.

وتعتبر التقارير المعدة من خلال تطبيق أي نظام، النتائج النهائية لمجمل الإجراءات والتبويبات المطبقة وفي ضوء ذلك تكون المعلومات والبيانات المتوفرة هي الأساس المعتمد في إعداد التقرير.

ونظراً لما تمتاز به نظم التكاليف من مرونة في ملائمتها لطبيعة النشاط الممارس في الوحدة وتطبيقها لإحتياجات الإدارات بمختلف مستوياتها وكذلك لكونها محوراً للنظم الإدارية الأخرى وارتباطها بالنظام المحاسبي الموحد والرقابة والسيطرة على الإنتاج والنوعية والحسابات المخزنية وغيرها من النظم الفرعية المطبقة فإن لهذه المزايا الأثر الفعال في احتلال نظم التكاليف الاهمية والدور البارز في عكس نتائج القرارات والتصرفات المالية حسب الأنشطة الممارسة وقد اعتمد النظام المحاسبي الموحد نظم التكاليف أساساً لتحليل النفقات الإجمالية الظاهرة في القوائم المالية على الأنشطة الممارسة ومن ثم رفع المعلومات المتعلقة بنفقات وتكاليف كل نشاط من هذه الأنشطة.

وفي ضوء ذلك ونظراً لسعة وتباين نظم التكاليف وكذلك إحتياجات الإدارات بمستوياتها المختلفة للبيانات والمعلومات ومستويات الكادر ونوعية النظم المطبقة في المنشأة فقد ترك المجال والمرونة للعاملين بهذا المجال لتكييف النظم وكما يأتي:

أ- المواصفات العامة للتقارير

- ضرورة مراعاة البساطة والوضوح في إعداد التقارير بشكل يغطي الحقائق والنشاط المتحقق بشكل واضح ومختصر مستبعداً البيانات غير الضرورية والمتكررة.
- المدى الزمني، تعتمد أهمية التقرير وفعاليته المدى الذي تستغرقه مرحلتي الإعداد والرفع والدراسة واتخاذ القرار وكذلك الفترة التي يغطيها التقرير، كلما كان المدى أقل كلما كان التقرير أقرب للواقع وكانت القرارات مجدية وفاعلة.
- ثبات أسس ومنهجية صياغة وإعداد التقرير، وبشكل خاص عند إعداد المقارنات والتحليلات.
- الدورية والدقيق المستمر.

ب-مستويات التقرير

كلما ارتفعنا في الهرم التنظيمي كلما كان نطاق المسؤولية أوسع وعليه تكون النظرة أشمل وعليه وجب أن تكيف التقارير ومحتوياتها من المعلومات لتلائم ما ذكر. وفي ظل ذلك يمكن تلخيص التقارير وفق المستويات الإدارية كما يأتي:

- مستوى الإدارة العليا – تقارير إجمالية حول الخطط والأهداف العامة والأنشطة الرئيسة قيد التنفيذ.
- مستوى الإدارة الوسطى – تقارير المتابعة التفصيلية من النشاطات النوعية وتقارير المقارنة.
- مستوى الإدارات الدنيا والتنفيذية – تقارير تفصيلية ومقارنة المتحقق فعلاً مع الخطة.

وفي ضوء التكاليف المذكورة يمكن أن تصنف التقارير بشكل عام بموجب نظم التكاليف وحسب المستويات الإدارية كالآتي:

الإدارات العليا

- تقرير متابعة كمية وتكاليف المنتجات / النشاط.
- تقرير إستغلال الطاقات والامكانات الإنتاجية.
- تقرير متابعة إجمالي تكاليف المراكز والمنتجات.

الإدارة الوسطى

- تقرير تكاليف صنع المنتج وأجزاءه وأسعار البيع.
- تقرير تحليل كفاءة إستغلال عوامل الإنتاج.
- تقرير متابعة التلف والسيطرة النوعية.

الإدارة الدنيا

- تقرير متابعة إستخدام المواد الفعلية مقارنة بالقياسي أو المخطط.
- تقرير متابعة ساعات الإشتغال الفعلية مع المخطط أو القياسي.
- تقرير متابعة التلف والسيطرة النوعية.

ثالثاً: التكاليف المعيارية

سبق تعريف التكاليف المعيارية بأنها:

(خطة تكاليف محددة مقدماً والتي تبين التكلفة التي يجب أن يكون عليها المنتج عند أتمامه وتحتسب في ضوء دراسات فنية وتحليلية لكل عنصر من عناصر التكاليف المعنية، وعند انتهاء فترة التكاليف تقارن بموجبها التكاليف الفعلية لتحديد الإنحرافات الحاصلة بغية ملافاتها).

بإستعراض التعريف أعلاه يلاحظ بأن التكلفة المعيارية هي خطة شأنها في ذلك شأن الموازنة التخطيطية من حيث الإجراءات التي تتمثل بوضع الخطة والمقارنة عند التنفيذ ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تلجأ إليها الإدارة في تقييم الأداء وتحديد الإنحرافات الحاصلة بين المتحقق فعلاً وبين ما كان ينبغي أن تكون عليه كلفة الوحدة إجمالاً ولكل عنصر من عناصرها وعليه من الضروري أن تتوجه الوحدات الإقتصادية إلى وضع وتطبيق أنظمة التكاليف المعيارية كأسلوب لتحقيق رقابة أدق في سبيل الوصول إلى الكفاية الإنتاجية.

معيار التكلفة

هو القياس الذي يوضع لعناصر التكلفة المختلفة والذي يعتبر الأساس في عملية تقييم الأداء ويتحدد المعيار بثلاث عوامل أساسية هي (مواصفة العنصر، الكمية المطلوب إستخدامها، السعر).

تستقى البيانات اللازمة لتحديد المعيار أما من البيانات التأريخية التي وقعت في الماضي وفي ظروف مشابهة أو من بيانات إحصائية باللجوء إلى النظريات المختصة في علو الإحصاء أو بالاعتماد على بيانات علمية ومعملية من واقع ما تقوم به الإدارات الفنية في المصنع كدائرة البحوث، دائرة التصاميم، دائرة تخطيط الإنتاج، دائرة السيطرة على الإنتاج وغيرها.

بطاقة التكلفة المعيارية

يجري تثبيت معايير التكلفة في بطاقة خاصة لكل منتوج أو عملية وتصمم هذه البطاقة بحيث تشتمل على المعلومات الأساسية لكل عنصر من عناصر التكاليف (مواد، عمل، تكاليف صناعية غير مباشرة) ولكل عامل من العوامل الثلاث التي يتحدد بموجبها المعيار (المواصفة، الكمية، السعر) وفيما يأتي إنموذجاً لما قد تكون عليه هذه البطاقة.

تعتمد البيانات المثبتة في هذه البطاقة لإجراء المقارنة مع البيانات الفعلية التي يفورها نظام التكاليف المعمول به في الوحدة لتحديد الإنحرافات الحاصلة وتحليلها والتعرف على مسبباتها تمهيداً لإتخاذ الإجراءات المناسبة لتلافيها مستقبلاً.

بطاقة التكاليف المعيارية

نوع المنتوج ـــ **الوحدة القياسية ـــ** **المواصفات ـــ**

أولاً:	**عنصر المواد المباشرة**					**التكلفة**
	إسم المادة ومواصفاتها	**الوحدة القياسية**	**رقم الصنف**	**الكمية المعيارية**	**السعر المعياري**	
					مجموع التكلفة المعيارية للمواد	
ثانياً:	**عنصر الإجور المباشرة**					
	مواصفات العمل المطلوب	**الوقت المعياري**		**معدل الأجر المعياري**		
					مجموع التكلفة المعيارية للإجور	
ثالثاً:	**عنصر التكاليف غير المباشرة**					
	نوع التكاليف غير المباشرة			**أسس التحميل**		
					مجموع التكاليف المعيارية للتكاليف غير المباشرة	
					التكلفة المعيارية الإجمالية	

الأنظمة الفرعية للتكاليف

إضافة إلى الهيكل العام للتكاليف الذي تضمنه هذا الفصل الذي أشير فيه إلى المبادئ والأسس والمصطلحات والمعالجات الكلفوية التي اتخذت صفة التوحيد على الوحدات الملزمة للنظام المحاسبي الموحد، فإن الأمر يستوجب كذلك وضع النظم الفرعية لبعض الأنشطة والأصول الرئيسة التي تلعب دوراً هاماً في هذه الوحدات بسبب ما تمثله من نفقات عالية وطاقات لا يستهان بها والتي من الضروري جداً إخضاعها إلى نظم متابعة وتقييم ومن هذه الأنشطة:

١. أعمال الورش (المشغولات الداخلية)
٢. الموجودات الثابتة
٣. النقل
٤. المطعم التعاوني
٥. المواد الصيدلانية

حيث سيجري وضع نظام كلفوي فرعي لكل منها وتصدر تباعاً إلى كل الوحدات، وفي مقدمة هذه النظم هو نظام المشغولات الداخلية الذي يغطي أعمال الورش المختلفة داخل الوحدة الإقتصادية.

تعليمات المشغولات الداخلية

للتوصل إلى كلفة الأعمال التي تقوم بها الورش المختلفة في الوحدة سواء ما كان منها لإنجاز أصول أو صنع مواد مخزنية أو القيام بأعمال تصليح وصيانة، ولغرض تحميل الجهات المستفيدة من هذه الخدمات تتبع التعليمات التالية:

١. إعداد طلب العمل

لدى نشوء الحاجة إلى صنع مادة ما أو إجراء بعض التصليحات تقوم الأقسام والشعب الطالبة بتنظيم طلب العمل بموجب الإنموذج رقم (١) المرفق طياً مراعين في ذلك التعليمات والصلاحيات الداخلية بهذا الشأن والإمكانيات المتوفرة في ورش الوحدة ومدى اقتصادية الصنع داخلياً وغيرها من الإعتبارات التي تراعيها إدارة الوحدة، ترسل الطلبات إلى إدارة القسم المسؤول عن الورش ويرفق مع الطلب المواصفات الكاملة للمواد المطلوب صنعها معززة بالمخططات والرسومات المتعلقة بها إن وجدت.

يقوم رئيس قسم الورش بتحويل الطلبات الواردة إليه إلى الورشة أو الورش ذات العلاقة حسب الإختصاصات والتي تكون:

١. الورشة الميكانيكية.
٢. الورشة الكهربائية.
٣. ورشة النجارة.
٤. ورشة الهندسة المدنية.
٥. ورشة السيارات.

٢. دراسة الطلب

بعد إحالة الطلب على الورشة المختصة، يقوم مسؤول الورشة بدراسة وتحليل الطلب للأغراض التالية:

أ- تحديد كميات وأنواع المواد اللازمة لإنجاز الطلب.

ب-إدخال الطلب ضمن برنامج عمل الورشة في ضوء الإمكانيات المتوفرة في الورشة من مكائن وألآت وأيدي عاملة وكذلك الزخم الموجود على الورشة وذلك بغية تحديد تأريخ المباشرة بالعمل.

٣. طلب المواد اللازمة

في ضوء الدراسة المشار إليها أعلاه، ينظم المسؤول عن الورشة طلب المواد من المخازن في حالة توفرها أو ينظم بها طلب شراء في حالة تأييد المخازن بعدم توفرها، يذكر في إستمارة المواد إسم الشعبة أو القسم طالب الصنع ورقم إستمارة طلب العمل أما بالنسبة للأعمال الرأسمالية فيذكر إسم المشروع كاملاً ورقمه كما هو وارد في الموازنة التخطيطية للوحدة الإقتصادية.

إذا ظهرت أثناء العمل الحاجة إلى كميات إضافية ينظم طلب لاحق بها أما إذا تبين بأن المواد المسحوبة تزيد عن الحاجة فإن المتبقي من الوحدات الكاملة بحالتها الأصلية تعاد إلى المخازن بسند استرجاع أصولي مع الإشارة إلى سند الإصدار الذي سحبت بموجبه أو الاحتفاظ بها لإستعمالها في أعمال لاحقة وإذا كان المتبقي جزءاً من وحدة فلا ينظم بها سند استرجاع وإنما تبقى في الورشة للاستفادة منها في إنجاز أعمال أخرى ويطلق عليها تسمية (فضلات عمل).

٤. إصدار المواد من المخازن

تقوم المخازن بإصدار المواد المسجلة بطلب تسليم نسخة من سند الإصدار إلى الورشة طالبة المواد، وتزود حسابات المخازن بنسخة من السند المذكور كما هو الحال بالنسبة لكافة سندات الإصدار.

أما المواد ذات الإستعمال العام (كالمسامير والدهون والواشرات والبراغي... الخ) فأنه يفضل سحبها بسندات إصدار مستقلة ويؤشر على السندات (مواد عامة).

٥. المباشرة بالصنع

تباشر الورشة المختصة بالإشتغال على العمل المطلوب في ضوء برنامج العمل المحدد من قبل المشرف على إدارة الورشة.

٦. تنظيم إستمارة العمل المنجز

أ- لدى استكمال العمل يقوم كاتب الورشة بتنظيم إستمارة العمل المنجز (إنموذج رقم ٢) بثلاث نسخ مستخلصاً البيانات التي يثبتها من المستندات ذات العلاقة، تسلم نسخة من هذه الإستمارة إلى مأمور المخزن بمعية المواد المصنوعة ويقوم مأمور المخزن بتحرير سندات استلام مخزنية حسب الأصول يشير فيها إلى رقم إستمارة العمل الذي تم استلام المواد بموجبها، أما النسخة الثانية من الإستمارة فترسل إلى دائرة التكاليف وتحتفظ بالنسخة الثالة لديها.

ب-تستعمل إستمارة العمل المنجز بحسب تسلسلها الرقمي ولا يجوز إستعمال أية إستمارة في غير تسلسلها.

٧. سجل متابعة طلبات الصنع

يمسك هذا السجل من قبل كاتب الورشة وتسجل فيه كافة طلبات الصنع الواردة للورشة.

ويكون الهدف من مسك السجل المذكور هو مراقبة ما أنجز من طلبات الصنع الواردة للورشة والكمية المنجزة ... الخ.

وأدناه الحقول المقترحة للسجل موضوع البحث:

- رقم الطلب وتأريخه
- القسم طالب العمل
- مركز الكلفة
- بيان العمل المطلوب
- الكمية المطلوب صنعها
- تأريخ المباشرة بالصنع
- تأريخ الانتهاء منه
- الكمية المصنوعة والمسلمة إلى المخزن
- سند الاستلام المخزني وتأريخه
- الملاحظات

المعالجة المحاسبة

المواد المباشرة

١. تبوب كافة المواد المسحوبة من قبل الورش مصرفاً على الورش ذات العلاقة بغض النظر عن طبيعة الأعمال التي سحبت من أجلها بما فيها المواد العامة ومن ثم تحمل على أوامر العمل المعنية باستثناء المواد العامة.

٢. تسعر المواد المخزنية المستعملة في إنجاز العمل بالرجوع إلى أسعارها بموجب سندات الإصدار.

الإجور المباشرة

تحتسب رواتب وأجور كافة منتسبي الورشة مصرفاً على الورشة ذات العلاقة بغض النظر عن الأعمال التي يقومون بها.

ولغرض تحميل الأعمال المنجزة بحصتها من الإجور المباشرة تتبع طريقة معدل الأجر في الساعة وبموجب الخطوات التالية:

١. تقوم كل ورشة بإعلام شعبة التكاليف بعدد الساعات المصروفة من قبل منتسبيها على كل عمل وتأشير ذلك على إستمارة العمل المنجز.

٢. في نهاية كل فصل تقوم شعبة التكاليف بإستخراج إجمالي الإجور المدفوعة لعمال كل ورشة للعمل الاعتيادي وإستخراج معدل الأجر في الساعة وذلك بقسمة الإجور المدفوعة للعمال على عدد ساعات العمل المقررة في ضوء عدد العاملين وساعات العمل اليومية ويستمر العمل بهذا المعدل لمدة ثلاث أشهر حيث يستخرج معدل جديد في نهايتها وهكذا. وبالنسبة للورش التي تعمل ساعات عمل إضافية تعدل معدل الأجر بنسبة مبلغ مخصصات الأعمال الإضافية إلى الأجر الاعتيادي.

٣. يقوم قسم التكاليف بإستخراج كلفة الإجور الواجب إحتسابها على العمل المنجز وذلك بضرب معدل الأجر للساعة في عدد ساعات العمل المباشر المسجلة في إستمارة العمل.

إندثار المكائن

بالنظر لمحدودية المكائن والآلات المستعملة من قبل الورش نقترح إتباع ما يأتي:

أ- قيام قسم التكاليف بتثبيت المعلومات المتعلقة بهذه المكائن في استمارات أو سجلات خاصة مقسمة بحسب الورش التي تستخدمها.

ب-إحتساب إندثار الماكنة في الساعة وذلك بقسمة الإندثار السنوي للماكنة على عدد ساعات العمل المقرر اشتغالها خلال السنة.

ج- يقوم قسم التكاليف بإستخراج كلفة تشغيل الماكنة لكل عمل منجز وذلك بضرب عدد ساعات اشتغال الماكنة التي يتم ذكرها من قبل الورشة ذات العلاقة(بموجب إستمارة العمل المنجز) في معدل إندثار الماكنة في الساعة الذي تم استخلاصه بموجب الفقرة (ب) أعلاه.

ملاحظة: يطبق ما جاء أعلاه على المكائن والآلات الرئيسة في الورش مثال ذلك مكائن الخراطة والبرادة والفريزة ... الخ، أما المكائن الثانوية والمعدات الصغيرة فيغض النظر عنها وتعتبر ضمن المصروفات الأخرى.

المصروفات الأخرى:

وتشمل كافة النفقات الأخرى المترتبة على الورش عدا الفقرات الثلاث الوارد ذكرها أعلاه (المواد، الإجور وإندثار المكائن) ويتم توزيع هذه النفقات على الأعمال المنجزة بموجب الأسس التالية:

١. تقدير هذه النفقات في بداية كل سنة مالية، ويكون الأساس في التقدير تحققات السنة السابقة وتخصيصات السنة المالية المعنية.

٢. يكون توزيع النفقات المقدرة على الأعمال المنجزة بواسطة إستخدام معدل تحميل نسبة مئوية من كلفة الإجور المباشرة الذي يستخرج في بداية السنة المالية وكما يأتي:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{المصروفات الأخرى السنوية المقدرة}}{\text{كلفة أجور العمل المباشر}} \times ١٠٠\%$$

ويضرب هذا المعدل في كلفة أجور العمل المباشر المحتسبة لكل عمل منجز للتوصل إلى حصة الشغلة من المصروفات الأخرى.

ملاحظة: لا مانع من إعادة النظر في معدل التحميل المشار إليه أعلاه على ضوء التطورات الحاصلة في المنشأة.

الأعمال الخارجية:

قد يحصل في بعض الحالات أن تعهد بعض أعمال الشغلة الواحدة إلى متعهدين خارجيين لسبب ما. مثال ذلك عدم توفر الإمكانيات في المنشأة أو كثرة الأعمال المعهدة على الورشة لكون عملية الإحالة أكثر اقتصادية للمنشأة.. الخ من الإعتبارات التي ترتأيها المنشأة بهذا الصدد.

وبالنظر لكون عملية الإحالة تتم بمعرفة مسؤولي الورشة ذات العلاقة فعليه يستوجب ذكر تفاصيل هذه الإحالة في الجزء المخصص لها في إستمارة كلفة العمل المنجز ويقوم قسم التكاليف بتثبيت المبالغ المدفوعة عن هذه الأعمال في الحقل المخصص لها في إستمارة العمل المنجز.

القيود المحاسبية:

بالإمكان تقسيم الأعمال التي تقوم بها الورش إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:

أ- انجاز أصول ثابتة

ب-صنع مواد مخزنية

ج- القيام بأعمال التصليح والصيانة

وبالنظر لالتزام كافة المنشأة بالنظام المحاسبي الموحد فأن القيود المحاسبية ستكون حدود النظام المذكور وكما يأتي:

أ- لدى إنجاز أصول ثابتة

×× من حـ/ الانفاق الرأسمالي/ دليل محاسبي رقم (١٢) حسب نوع الأصول

×× إلى حـ / كلفة الاصول المصنعة داخلياً / دليل محاسبي رقم (٤٥١)

ثم يعقب ذلك غلق حساب مشروعات تحت التنفيذ وإظهار حساب الأصل كما يأتي:

×× من حـ / أصول غير متداولة / دليل محاسبي رقم (١١) (حسب النوع)

×× إلى حـ / الانفاق الرأسمالي / دليل محاسبي رقم (١٢)

ب-لدى صنع مواد مخزنية

×× من حـ / مخزون الأدوات الاحتياطية / دليل محاسبي رقم (١٣١٣)

×× من حـ / مخزون مواد التعبة المتداولة / دليل محاسبي رقم (١٣١٤٢)

×× من حـ / كلفة الأدوات الاحتياطية المصنعة / دليل محاسبي رقم (٤٥٢)

×× من حـ / كلفة مواد التعبئة المتداولة المصنعة / دليل محاسبي رقم (٤٥٣)

ج- لدى القيام بأعمال التصليح والصيانة

تتبع نفس خطوات العمل باستثناء عدم إجراء إي قيد وإنما الاكتفاء بإعداد خلاصات أو كشوفات تحليلية تبين فيها كلفة أعمال التصليح والصيانة المؤداة لكل مركز كلفة خلال الفترة الكلفوية وبموجب هذا الكشف تحمل المراكز ذات العلاقة بالمبالغ المترتبة عليها حسابياً وينزل مجموع الكشف من الكلفة الكلية للورشة.

المشغولات الداخلية تحت التشغيلة

تعالج المشغولات الداخلية تحت التشغيلة في نهاية المدة على إنها إنتاج غير تام أو أعمال تحت التنفيذ وضمن حسابات الإنتاج تحت التشغيل في نهاية المدة بعد حصر وتجميع عناصر كلفتها.

السيطرة على المواد المسحوبة

لضمان سيطرة كاملة على المواد المسحوبة من قبل الورش تتبع دائرة حسابات الكلفة إحدى الطريقتين التاليتين:

١. فتح سجل بالمواد الرئيسة المصدرة إلى الورش المختلفة في ضوء سندات الإصدار التي وردت نسخه منها إلى دائرة حسابات المخازن، ومن ثم التأشير إزاء هذه المواد أرقام استمارات إنجاز العمل التي استخدمت المواد من أجلها.

٢. أو الاكتفاء بالتأشير على سندات الإصدار ذات العلاقة بأرقام استمارات إنجاز العمل التي استخدمت المواد بموجبها.

وبين فترة وأخرى يراجع سجل المواد الرئيسة أو سندات الإصدار الوارد ذكرها أعلاه للتأكد من ورود استمارات العمل بالمواد المسحوبة.

إنموذج رقم (١)

رقم ---------- تأريخ ----------

إستمارة طلب العمل

لإستعمال القسم طالب الصنع	لإستعمال قسم الورش
القسم طالب الصنع: العمل المطلوب توقيع طالب العمل تأييد رئيس القسم	إلى/ الورشة ---------- لإجراء الكشف واتخاذ ما يلزم رئيس قسم الورش ---------- تم الكشف على العمل وتقرر أن تباشر الورشة ببدء العمل بتأريخ وقد طلبت المواد اللازمة بموجب إستمارة طلب المواد المرقمة والمؤرخة ---------- ---------- رئيس الورشة

إنموذج رقم (٢)

رقم ---------- قسم الورش ---------- الورشة القائمة بالعمل ----------
إستمارة طلب الصنع ---------- إستمارة العمل المنجز ---------- تأريخ المباشرة بالعمل ----------
الصادرة من القسم ---------- تأريخ الانتهاء منه ----------
بتأريخ ----------

لإستعمال قسم الحسابات		البيان
المبلغ	السعر	
		١. المواد المخزنية المستعملة الكمية المستلمة / الوحدة القياسية / موصفات المواد / سند الإصدار رقمه / تأريخه
		كلفة المواد المستعملة
		٢. أجور العمل المباشر: عدد ساعات العمل × معدل الأجر في الساعة
		٣. كلفة تشغيل المكائن نوع الماكنة / عدد ساعات الإشتغال / إندثار الماكنة في الساعة
		٤. المصروفات الاخرى
		٥. الاعمال الخارجية المبلغ / البيان / سند الصرف رقمه تأريخه
		الكلفة الكلية

سعرت الإستمارة من قبل ---------- كاتب الورشة ---------- رئيس الورشة

معالجة العمليات الرأسمالية

كما سبقت الإشارة قد تختلف أعمال الورشة حسب طبيعة وحجم الوحدة الإقتصادية. فقد تقوم الورشة بتصنيع موجودات ثابتة أو صنع قطع غيار أو القيام بأعمال التصليح والصيانة.

وعليه فمن الصعوبة جداً فرز العمليات الرأسمالية عن غيرها من العمليات وإذا كان من السهل تخصيص الغرض الذي من أجله تسحب المواد اللازمة من المخازن فأنه من الصعب جداً التحديد المسبق لرواتب وأجور العاملين في الورشة فيما إذا كانت للعمليات الرأسمالية أو لغيرها بسبب إن الفنيين العاملين في الورشة يمارسون مختلف العمليات التي تعهد إليهم وحسبما يرد إلى الورشة من طلبات. لهذا فأن المعالجة المثلى لمثل هذه الورش هي إعتبارها من مراكز خدمات الإنتاج (مراقبة ٦) وتطبيق تعليمات المشغولات الداخلية بصددها.

أما بالنسبة للورش المتخصصة التي يقتصر عملها على تصنيع مادة أو مواد محددة أو إنشاء أصول ثابتة محددة (تمويل ذاتي) فإنها تعتبر من مراكز العمليات الرأسمالية وتبوب عليها عندئذ كافة عناصر الإستخدامات المتعلقة بها حيث تجمع هذه النفقات في حساب العمليات الرأسمالية بغية التوصل إلى الكلفة الإجمالية للمشغولات المنجزة وتطبق بشأنها المعالجة المحاسبية المشار إليها في تعليمات المشغولات الداخلية أنفة الذكر وحسب طبيعة الأعمال المنجزة فيما إذا كانت إنجاز أصول ثابتة أو صنع مواد مخزنية.

الفصل الثامن

الحسابات القومية

الحسابات القومية

المقدمـة

استكمالا للفائدة وتحقيق الأهداف المنشودة من النظام المحاسبي الموحد وبغية مساعدة كافة الجهات المستفيدة من النظام في تهيئة البيانات والمعلومات المطلوبة سيتم في هذا الفصل توضيح الهيكل العام للحسابات القومية عموما مع إشارة خاصة إلى النظام المتبع حاليا في العراق كما سنتطرق إلى أهم التطورات الحاصلة بشأن المفاهيم المتعارف عليها بهذا الخصوص سواء في أوساط الأمم المتحدة أو في المؤسسات العلمية الاخرى لكي يتم التنسيق والانسجام التام بين النظام المحاسبي الموحد والإطار العام للحسابات القومية من حيث المفاهيم والتعارف والتبويب بالاسترشاد بنظام الحسابات القومية لسنة ١٩٩٣ (المعدل) المعد من قبل الأمم المتحدة والدراسات والنظم المماثلة المعمول بها في العالم .

ونظرا لأهمية حسابات الدخل القومي وتكوين رأس المال الثابت والتغير بالمخزون بين مفاهيم الحسابات القومية فقد افرد الجزء الأكبر من هذا الفصل لتوضيح طرق احتسابها من البيانات المحاسبية وفق إحداث التعديلات التي أدخلت على النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق معززة بالجدول والكشوفات اللازمة.

أولا: أهمية الحسابات القومية وعلاقتها بالنظام المحاسبي الموحد

لقد ازدادت أهمية الحسابات القومية في ظل التخطيط الاقتصادي الشامل الذي يستهدف تنظيم وتطوير حياة المجتمع من النواحي الاقتصادية والاجتماعية حيث تعتبر الحسابات القومية من الأدوات المهمة في مرحلة التهيئة والتحضير لإعداد أهداف واستراتيجيات الخطة الاقتصادية لأنها تعرض، وبشكل واضح، دور كل قطاع من القطاعات الاقتصادية وتساعد على بيان وتفهم التركيب الهيكلي الاقتصادي وترابط أجزاءه وتوضيح كيفية سير العملية الإنتاجية ومدى تأثيرها بقرارات الوحدات الإنتاجية والاستهلاكية وكذلك توضح الحقائق الهيكلية التي تربط بين قطاعات الاقتصاد القومي كتقدير الناتج القومي ونسب توزيعه بين الاستهلاك والاستثمار ومعاملات رأس المال ودوال الاستهلاك ومعدلات الادخار وأنماط الاستهلاك والاستثمار وكيفية تركيبها والعوامل التي تتأثر بها وكذلك التركيب النمطي للموارد المالية والبشرية وكيفية تطويرها .

وعلى أساس هذه المعلومات يمكن حساب معدل نمو الدخل القومي ومعدلات نمو القطاعات والتعرف على مواطن الضعف والقوة في الاقتصاد وتقدير الطاقات الإنتاجية المتاحة والمعطلة وكذلك الموارد المادية والمالية المتاحة بما يساعد على التنبؤ بالوضع الاقتصادي في المستقبل الذي سيشكل بصورة عامة هدفا للخطة الاقتصادية.

هذا من جانب ومن جانب آخر تعتبر الحسابات القومية أداة مهمة للمتابعة الاقتصادية لتنفيذ الخطة وذلك بالحصول على البيانات الخاصة بما يتم تنفيذه في مختلف القطاعات وتصويرها على هيئة حسابات ومقارنتها بما كان مستهدفا للوقوف على مدى التقدم والتخلف في التنفيذ مع بحث واستقصاء الأسباب في الحالتين ومعالجة المعوقات بما يضمن سير الخطة في الاتجاه والمعدل المحددين لها مسبقا.

إن الحسابات القومية تحتاج إلى بيانات كثيرة عن نشاط المؤسسات والوحدات الإنتاجية وكذلك الوحدات الاستهلاكية والاستثمارية وعلى المستوى الجزئي (مستوى الوحدة الاقتصادية) بغرض تجميعها وعرضها على المستوى القومي.

تعتبر الميزانيات والحسابات الختامية والكشوفات الملحقة من المصادر المهمة للبيانات حيث أنها تعكس بشكل واضح ومحاسبي دقيق نشاط المؤسسة ودورها في القطاع الاقتصادي الذي تصنف ضمنه وفي الاقتصاد ككل.

وبما أن الحسابات القومية يجب أن تعرض بشكل تجميعي وموحد فأذن يجب أيضا أن تكون مصادر البيانات الأولية موحدة في عرضها النشاط على المستوى الجزئي ويكون النظام المحاسبي الموحد أفضل مجال يستفاد منه في الحصول على بيانات موحدة صالحة لأغراض الحسابات القومية.

إن العلاقة بين المحاسبة القومية والمحاسبة المالية (التجارية) للمنشآت لا يقتصر على عرض وتبويب المعاملات المالية وإنما تشمل كذلك المفاهيم والمبادئ المحاسبية المعمول بها كمبدأ الاستحقاق ومفهوم الإنتاج والنشاط الجاري والدخول الناجمة عن العمليات الإنتاجية. هذا بالإضافة إلى توحيد التعاريف والمصطلحات بشأن الموجودات الثابتة وتكوين رأس المال والاستثمار ومفهوم الاندثار.

عليه وبالرغم من اختلاف طبيعة المعاملات الاقتصادية التي تدخل في كل من الحسابات المالية والاقتصادية، فقد أصبح بالإمكان عن طريق النظام المحاسبي الموحد بناء نموذج مصغر للحسابات القومية على المستوى الجزئي (المؤسسة) ليتم بموجبه تصوير كافة العمليات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي ضمن إطار محاسبي معين.

وبذلك يمكن التوفيق بين المتطلبات المحاسبية والاقتصادية بحيث يكون إعداد القوائم المالية لإغراض المحاسبة المالية بالطرق المعتادة في الميزانية العامة وحساب الإنتاج والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وحساب توزيع الأرباح والخسائر. كما ويتم إصدار البيانات الاخرى المتعلقة بالحسابات القومية كحساب العمليات الجارية وكشف القيمة المضافة التي سنأتي إلى شرحها لاحقا كجزء من البيانات الدورية للوحدة الاقتصادية وفق مقتضيات الحسابات القومية التي تتطلب إعادة ترتيب البيانات والتركيز على جوانب معينة وإبرازها ضمن تلك الكشوفات لأغراض تحليلية معينة.

ثانياً: استخدامات نظام الحسابات القومية

إن نظام الحسابات القومية نظام متعدد الأغراض، فهو كما ذكر أعلاه، مصمم من أجل التحليل الاقتصادي واتخاذ القرارات ورسم السياسات بغض النظر عن الهيكل الصناعي لبلد ما أو مرحلة التطور الاقتصادي التي بلغها. وتستند مفاهيم وتعاريف النظام الأساسية إلى التبرير الاقتصادي والمبادئ الاقتصادية التي ينبغي أن تكون صحيحة وثابتة بصورة عامة بالنسبة للظروف الاقتصادية المعنية التي يجرى تطبيقها عليها، إن الهدف الرئيس لنظام الحسابات القومية هو توفير إطار مفاهيمي ومحاسبي شامل لوضع قاعدة

بيانات لاقتصاد كلي لتحليل وتقييم أداء هذا الاقتصاد، ووجود هذه القاعدة شرط أساسي لرسم السياسات واتخاذ القرارات على نحو منطقي ومدروس، ونبين فيما يأتي وصف لبعض الاستخدامات لنظام الحسابات القومية:

١- رصد سلوك الاقتصاد:

توفر بيانات الحسابات القومية معلومات تشمل مختلف أنواع الأنشطة والقطاعات الاقتصادية على السواء، ويمكن رصد تحركات التدفقات الاقتصادية الرئيسة كالإنتاج واستهلاك الأسر المعيشية واستهلاك الحكومة العامة وتكوين رأس المال والصادرات والاستيرادات والأجور والأرباح والضرائب والإقراض والاقتراض.. الخ.

٢- تحليل الاقتصاد الكلي:

تستعمل الحسابات القومية أيضاً لدراسة آليات العمل غير النظامية في اقتصاد ما، وتأخذ هذه التحليلات في العادة شكل تقدير للعوامل الوظيفية التي تحدد العلاقات بين مختلف عناصر الاقتصاد بتطبيق أساليب الاقتصاد القياسي على السلاسل الزمنية للبيانات بالأسعار الجارية والأسعار الثابتة المجمعة والمبوبة في هيكل محاسبي قومي.

٣- رسم السياسات واتخاذ القرارات الاقتصادية:

توضح السياسة الاقتصادية على المدى القصير بالاستناد إلى تقييم السلوك للاقتصاد وحالته الراهنة أو بالاستناد إلى رأي أو تنبؤ دقيق لما ستكون عليه التطورات في المستقبل، وعادةً تجري التنبؤات قصيرة الأجل باستخدام نماذج الاقتصاد القياسي، أما السياسات الاقتصادية على الأجلين المتوسط والطويل فينبغي أن تصاغ في إطار إستراتيجية اقتصادية أوسع قد يلزم تحديدها كمياً على هيئة خطة، ومعظم العناصر التي تكون خطة اقتصادية متوسطة وطويلة الأجل تتكون من تدفقات الحسابات القومية. ويجري وضع السياسة الاقتصادية واتخاذ القرارات الاقتصادية على جميع مستويات الحكومة والشركات العامة والخاصة أيضاً بالاستناد إلى الحسابات القومية.

٤- المقارنات الدولية:

إن نظام الحسابات القومية هو النظام المستعمل لتقديم تقارير إلى المنظمات الدولية أو فوق الوطنية عن بيانات الحسابات القومية المطابقة للمفاهيم والتعاريف والتصنيفات الموحدة المقبولة دولياً، والبيانات الناتجة تستعمل على نطاق واسع لمقارنة حجوم الإجماليات الرئيسة، مثل إجمالي الناتج المحلي أو إجمالي الناتج المحلي لكل فرد على صعيد دولي، كما تستعمل للمقارنة بين الإحصاءات الهيكلية مثل نسب الاستثمار أو الضرائب أو النفقات الحكومية إلى إجمالي الناتج المحلي، ويستعمل الاقتصاديون أو الصحافيون أو غيرهم من المحللين هذه المقارنات لتقييم أداء الاقتصاد بالمقارنة مع اقتصاديات مماثلة اخرى.

ثالثاً: تقسيمات وتصنيفات القطاعات الاقتصادية:

يتضمن هذا القسم بتعريف ووصف الوحدات المؤسسية والطريقة التي تصنف بها في مجموعات لتشكيل القطاعات الاقتصادية والفرعية في النظام، فالكيانات الاقتصادية التي تستطيع امتلاك الموجودات وتحمل الالتزامات وممارسة الأنشطة الاقتصادية والدخول في معاملات مع كيانات اخرى توصف في النظام وحدات مؤسسية وتتألف القطاعات الاقتصادية والقطاعات الفرعية المختلفة في الاقتصاد من وحدات مؤسسية مقيمة في الاقتصاد وبالتالي يتألف مجموع الاقتصاد من مجموع الوحدات المؤسسية المقيمة فيه، ونبين فيما يأتي القطاعات الاقتصادية حسب تقسيمات وتصنيفات الاقتصاد الكلي في الحسابات القومية:-

١- **<u>قطاع الشركات غير المالية وقطاعاته الفرعية:</u>**

وهي الشركات أو أشباه الشركات ينصب نشاطها الرئيس على إنتاج السلع السوقية أو الخدمات غير المالية وتشمل جميع الشركات وأشباه الشركات غير المالية المقيمة بغض النظر عن مكان إقامة المساهمين فيها بما في ذلك فروع أو وكالات المشاريع غير المالية الأجنبية التي تعمل على إنتاج كميات كبيرة من الإنتاج في الإقليم الاقتصادي على أساس طويل الأجل، وكذلك جميع المؤسسات غير الهادفة للربح المقيمة التي تعمل في إنتاج السلع أو الخدمات غير المالية للسوق، أما القطاعات الفرعية لهذا القطاع الاقتصادي تتمثل بالأتي:

أ- الشركات العامة غير المالية.

ب- الشركات الوطنية الخاصة غير المالية.

ج- الشركات غير المالية المملوكة التي يسيطر عليها الأجانب.

إن المقصود بأشباه الشركات (هي مشاريع غير ذو شخصية اعتبارية تتصرف كما لو كانت شركات، تملكها وحدة مؤسسية مقيمة أو غير مقيمة ويعتبر مقيماً لأنه وحدة مؤسسية تعمل بقسط وافر من الإنتاج في الإقليم الاقتصادي على مدى مدة طويلة أو غير محددة من الزمن).

٢- **<u>قطاع الشركات المالية وقطاعاته الفرعية:</u>**

يتألف من جميع الشركات أو أشباه الشركات المقيمة التي تعمل بصورة رئيسة بالوساطة المالية أو بأنشطة مالية مساعدة تتصل اتصالاً وثيقاً بالوساطة المالية، وتقسم إلى القطاعات الفرعية الآتية:

أ- الشركات المالية العامة.

ب- الشركات المالية الوطنية الخاصة.

ج- الشركات المالية التي يسيطر عليها الأجانب.

٣- **<u>القطاع الحكومي العام وقطاعاته الفرعية:</u>**

توصف الوحدات الحكومية بوجه عام بأنها أنواع فريدة من الكيانات القانونية تنشأ بعمليات سياسية ولها سلطات تشريعية وقضائية وتنفيذية على وحدات مؤسسية اخرى في منطقة معينة، ويتألف القطاع الحكومي العام من مجموعة من الوحدات المؤسسية المقيمة الآتية:

أ- جميع وحدات الحكومة المركزية أو الحكومة المحلية.

ب- جميع صناديق الضمان الاجتماعي على كل مستوى من مستويات الحكومة.

ج- جميع المؤسسات غير الهادفة للربح المنتجة غير السوقية التي تسيطر عليها وتمولها بصورة رئيسة وحدات حكومية.

لا يشمل هذا القطاع الشركات العامة حتى وإن كان رأسمالها مملوكاً كله لوحدات حكومية، ولا يشمل أيضاً أشباه الشركات التي تملكها وتسيطر عليها وحدات حكومية، غير أن المشاريع غير ذو الشخصية الاعتبارية التي تملكها وحدات حكومية ليست أشباه شركات تبقى أجزاء لا تتجزأ من تلك الوحدات وتشتمل بالقطاع الحكومي العام.

٤- **قطاع الأسر المعيشية وقطاعاته الفرعية:**

كمقدمة يمكن تعريف الأسر المعيشية بأنها (مجموعة صغيرة من الأشخاص يشتركون في السكن ويجمعون بعض أو كل دخلهم أو ثروتهم ويستهلكون أنواعاً معينة من السلع والخدمات بصورة جماعية يتألف معظمها من السكن والغذاء)، يتألف قطاع الأسر المعيشية من جميع الأسر المعيشية التي تعرف بأنها وحدات مؤسسية، المشاريع غير ذو الشخصية الاعتبارية التي تملكها الأسر المعيشية سواء كانت منتجة سوقية أو تنتج لاستعمالها النهائي كجزء لا يتجزأ من تلك الأسر، ومشاريعها التي تشكل أشباه الشركات هي فقط التي تعامل باعتبارها وحدات مؤسسية مستقلة، وتقسم إلى القطاعات الفرعية الآتية:-

أ- أرباب العمل.

ب- العاملون لحساب أنفسهم.

ج- المستخدمون.

د- متلق دخول الملكية والتحويلات.

٥- **العالم الخارجي:**

ويتألف من جميع الوحدات المؤسسية غير المقيمة التي تدخل في معاملات مع الوحدات المقيمة أو التي لها علاقات اقتصادية اخرى مع الوحدات المقيمة ويضم العالم الخارجي مجموعة من الوحدات المؤسسية، مثال ذلك (السفارات، القنصليات، القواعد العسكرية، المنظماتالدولية.. الخ).

رابعاً: الإطار العام للحسابات القومية:

بعد أن بينا في هذا الفصل أهمية واستخدامات وتقسيمات وتصنيفات القطاعات الاقتصادية لنظام الحسابات القومية في التخطيط الاقتصادي. نبين فيما يأتي الإطار العام لتلك الحسابات والمشاكل النظرية في المفاهيم التي قد تواجه خلال التطبيقات العملية من حين لآخر.

إن مسألة تحديد مؤشرات الحسابات القومية تعتمد كثيرا على الأهداف التي تستخدم لأغراضها هذه المؤشرات وان هذه الأهداف تختلف من دولة إلى اخرى تبعا لاختلاف الأنظمة الاقتصادية السائدة فيها فمجموعة الدول الرأسمالية (أو أنظمة الاقتصاد الحر) تعد الحسابات القومية بشكل مختلف عما هو في مجموعة الدول الاشتراكية، وفي الدول النامية تعد بشكل يختلف عما هو في المجموعتين، الرأسمالية والاشتراكية.

وفي الواقع أن الاختلاف أو التباين في مؤشرات الحسابات القومية بين الأنظمة لا يأتي من استخدام مفاهيم ومصطلحات مختلفة وإنما يأتي من كون المصطلح أو المفهوم يختلف من حيث الشمول بين مجموعة واخرى وعليه فليس مستبعد إن نجد دولة اشتراكية أو دولة رأسمالية تطبق نفس النظام للحسابات القومية (نظام هيئة الأمم المتحدة مثلا) لكن درجة الشمول للمفاهيم والمصطلحات الواردة في النظام مختلفة، ولهذا السبب قامت هيئة الأمم المتحدة بأعداد نظام للحسابات القومية موحد تستخدمه جميع الدول، على اختلاف نظمها الاقتصادية.

يتكون نظام الحسابات القومية كما ذكر سابقاً من مجموعة مترابطة منطقياً ومتسقة ومتكاملة من حسابات الاقتصاد الكلي والميزانيات والجداول المستندة إلى مجموعة من المفاهيم والتعاريف والتصنيفات والقواعد المحاسبية المتفق عليها دولياً، ويقدم إطاراً محاسبياً شاملاً يمكن ضمنه تجميع البيانات الاقتصادية وعرضها في شكل مصمم لأغراض التحليل الاقتصادي واتخاذ القرارات ورسم السياسات العامة، وتقدم الحسابات القومية على نحو مكثف كماً هائلاً من المعلومات المفصلة عن عمل اقتصاد ما معدة وفقاً للقواعد والمفاهيم المحاسبية، وتوفر سجلاً شاملاً ومفصلاً للأنشطة الاقتصادية المعقدة، ويتكون الإطار العام للحسابات القومية من الحسابات الآتية :-

١- **<u>الحسابات الجارية:</u>**

تتناول الحسابات الجارية الإنتاج والدخل واستخدام الدخل، ويبدأ كل حساب بقيد البند الموازن للحساب السابق بوصفه مورداً، وآخر بند موازن هو الادخار وهو في سياق نظام الحسابات القومية (ذلك الجزء من الدخل الناشئ عن الإنتاج محلياً أو في الخارج، الذي لا يستعمل لأغراض الاستهلاك النهائي)، وتجري دراسة إنتاج الدخل وتوزيعه واستخدامه على التعاقب، وتشمل الحسابات الجارية ما يأتي:

أ- <u>حساب الإنتاج:</u>

إن حساب الإنتاج مصمم للتأكيد على القيمة المضافة بوصفها أحد بنود الموازنة الرئيسة في النظام، وبالتالي لا يشمل جميع المعاملات المتصلة بعملية الإنتاج، بل يشمل فقط نتيجة الإنتاج (المخرجات) واستهلاك السلع والخدمات عندما يُنتج هذه المخرجات (الاستهلاك الوسيط)، ولا يشمل الاستهلاك الوسيط التدريجي لرأس المال الثابت، ويقيد هذا الأخير بوصفه معاملة منفصلة.

ب- <u>حساب توزيع الدخل:</u>

إن عملية توزيع الدخل وإعادة توزيعه هي من الأهمية بحيث يتم تمييز مختلف الخطوات ووصفها بصورة منفصلة في الحسابات المختلفة، ويقسم توزيع الدخل إلى ثلاث خطوات رئيسة وكما يأتي:-

أولاً: <u>حساب التوزيع الأولي للدخل:</u> ويبين كيفية توزيع إجمالي القيمة المضافة على عاملي، اليد العاملة ورأس المال والحكومة، وإذا اقتضى الأمر إلى بقية العالم ومنه، وبنده الموازن هو رصيد الدخول الأولية، ويقسم هذا الحساب بدوره إلى حسابين:

<u>حساب توليد الدخل:</u> ويقيد فيه المعاملات التوزيعية المتصلة مباشرةً بعملية الإنتاج، وتتألف الموارد من القيمة المضافة وتشمل استخداماته (تعويضات المستخدمين والضرائب على الإنتاج وعلى

المستوردات مخصوماً منها الإعانات بقدر ما تكون مشمولة في تقييم المخرجات، والبند الموازن هو فائض التشغيل (الدخل المختلط).

حساب تخصيص الدخل الأولي: ويمثل الجزء المتبقي من التوزيع الأولي للدخل ويقيد فيه دخل الملكية المقبوض والمدفوع، وتعويضات المستخدمين، والضرائب مخصوماً منها الإعانات على الإنتاج وعلى الاستيرادات من قبل الأسر المعيشية والحكومة، بالإضافة إلى المعاملات التي تظهر مع بقية العالم والبند الموازن هو ميزان الدخول الأولية.

ثانياً: حساب التوزيع الثانوي للدخل: ويبين مبدأ إعادة توزيع الدخل من خلال التحويلات النقدية فقط، بغية تمييز خطوتين في عملية إعادة التوزيع واحدة من خلال التحويلات النقدية والاخرى من خلال التحويلات العينية، ويجري هذا التمييز في العلاقات بين الأسر المعيشية من جهة الحكومة العامة والمؤسسات غير الهادفة للربح التي تخدم الأسر المعيشية من جهة اخرى، يقيد في هذا الحساب كموارد الضرائب الجارية على الدخل والثروة، والتحويلات الجارية الاخرى ما عدا التحويلات الاجتماعية العينية بالإضافة إلى ميزان الدخول الأولية، كما يقيد في جانب الاستخدامات أنواع التحويلات ذاتها، نظراً لأن هذه التحويلات هي موارد لبعض القطاعات واستخدامات لقطاعات اخرى، والبند الموازن لهذا الحساب هو الدخل المتاح للتصرف به، وهذا الدخل يمكن استعماله للأنفاق على الاستهلاك النهائي والادخار.

ثالثاً: حساب إعادة توزيع الدخل العيني: يبين هذا الحساب عنصرين آخرين في وصف عملية إعادة التوزيع فهو يقيد أولاً المنافع الاجتماعية العينية، وثانياً تحويل السلع والخدمات غير السوقية الفردية مثل التعليم، والبند الموازن لهذا الحساب هو الدخل المتاح للتصرف به، وهو الدخل بعد الضريبة غير الموزع على حاملي الأسهم.

ج- حساب استخدام الدخل:

يبين هذا الحساب للقطاعات التي لديها بعض الاستهلاك النهائي، كيف يوزع الدخل المتاح للتصرف به أو الدخل المتاح التصرف به والمعدل بين الاستهلاك النهائي والادخار، يقيد الدخل المتاح التصرف به الموارد والاستهلاك النهائي (الاستخدامات) والبند الموازن لهذا الحساب هو الادخار.

٢- حسابات التراكم:

يشمل حسابات التراكم جميع التغيرات في الموجودات والمطلوبات وصافي القيمة المالية (الفرق بين موجودات ومطلوبات أي قطاع)، تقيد جميع التغيرات في الأصول سواء كانت موجبة أم سالبة في الجانب الأيمن، وتقيد جميع التغيرات في الخصوم صافي القيمة المالية سواء أكانت موجبة أم سالبة في الجانب الأيسر، ويعتبر الادخار هو البند الموازن لجميع المعاملات/الحسابات الجارية، فأنه يعتبر العنصر الافتتاحي لحسابات التراكم، ويشمل حسابي رأس المال والحساب المالي، وإن البند الموازن لهما هو صافي الإقراض/صافي الاقتراض، وكما مبين بالآتي:-

أ- حساب رأس المال:

يقيد بهذا الحساب المعاملات المتصلة باقتناء الموجودات غير المالية والتحويلات الرأسمالية التي تنطوي على إعادة توزيع للثروة في الجانب الأيسر، وصافي الادخار والتحويلات الرأسمالية المستلمة والتحويلات الرأسمالية المدفوعة (بإشارة سالبة) بغية التوصل إلى التغيرات في صافي القيمة الناجم عن الادخار وصافي التحويلات الرأسمالية، ويقيد بين الاستخدامات مختلف أنواع الاستثمار في الموجودات غير المالية، ونظراً لأن استهلاك رأس المال الثابت هو تغير سالب في الموجودات الثابتة، فإنه يقيد مسبوقاً بإشارة سالبة في الجانب الأيمن من الحساب، وقيد إجمالي تكوين رأس المال الثابت(+) واستهلاك رأس المال الثابت (−) في هذا الجانب يعادل قيد صافي تكوين رأس المال الثابت، والبند الموازن هو أما صافي الإقراض(+) الذي يقيس المبلغ الصافي الذي يتاح في النهاية لوحدة أو قطاع ما لتمويل وحدات أو قطاعات اخرى، أو صافي الاقتراض(−) الذي يقابل المبلغ الذي تكون وحدة أو قطاع ما مضطراً في النهاية لاقتراضه من الآخرين.

ب- الحساب المالي:

يقيد بهذا الحساب المعاملات في الأدوات المالية، فيشمل الجانب الأيمن صافي اقتناء الموجودات المالية، وفي الجانب الأيسر صافي المطلوبات المالية، والبند الموازن هو أما صافي الإقراض (+) أو صافي الاقتراض (−) الذي يظهر في هذا الحساب بالجانب الأيسر.

ج- حساب التغيرات الاخرى في حجم الموجودات وحساب إعادة التقييم:

ويشمل هذا الحساب ثلاثة حسابات وكما مبين بالأتي: −

أولاً: حساب التغيرات الاخرى في حجم الموجودات: يقيد في هذا الحساب الأحداث الاستثنائية التي تؤدي إلى تغير حجم الموجودات والمطلوبات، وليس فقط إلى تغير قيمتها، فبالإضافة إلى الأحداث التي تؤدي إلى تغيير قيمة الموجودات والمطلوبات ومنها الحروب والكوارث الطبيعية (الزلازل، الفيضانات.. الخ) يشمل هذا الحساب التغيرات في التصنيف والهيكل التي قد يؤثر أو لا يؤثر في صافي القيمة، ويكون البند الموازن التغيرات في صافي القيمة المالية الناجمة عن التغيرات في حجم المطلوبات في الجانب الأيسر.

ثانياً:حساب إعادة التقييم: يقيد في هذا الحساب مكاسب أو خسائر الاقتناء، ويبين أولا مكاسب أو خسائر الاقتناء الاسمية، وهذا البند يقيد التغير الكامل للقيمة الناتج عن التغير في أسعار محددة لمختلف الموجودات والمطلوبات منذ بدء الفترة الحسابية ووقت إخراجها منه أو انتهاء الفترة المحاسبية، ويظهر هذا الحساب الموجودات والمكاسب أو الخسائر الاسمية في الموجودات في الجانب الأيمن والمطلوبات والمكاسب أو الخسائر الاسمية في المطلوبات في الجانب الأيسر، وتعادل إعادة التقييم الموجبة لمطلوباتها المالية خسارة اقتناء اسمية، والبند الموازن للحساب هو التغيرات في صافي القيمة المالية الناجمة عن مكاسب/خسائر الاقتناء الاسمية، ويقسم هذا الحساب إلى ما يأتي:−

- مكاسب/خسائر الاقتناء المحايدة: ويشمل إعادة التقييم بشكل يتناسب مع مستوى الأسعار العام الذي يحصل عليه خلال نفس الفترات الزمنية، بتطبيق رقم قياسي للتغير في مستوى الأسعار العام على القيمة الأولية لجميع الموجودات أو المطلوبات، بضمنها المحددة بمعايير نقدية، وتدعى نتائج هذه العملية مكاسب/خسائر الاقتناء المحايدة لأن جميع الموجودات والمطلوبات يعاد تقييمها بنفس النسبة تماماً، والبند الموازن في الحساب يسمى التغيرات في صافي القيمة المالية الناتجة عن مكاسب/خسائر الاقتناء المحايدة.
- مكاسب/خسائر الاقتناء الحقيقية: ويشمل الفرق بين مكاسب/خسائر الاقتناء الاسمية ومكاسب/خسائر الاقتناء المحايدة فإذا نظر إلى الجانب الأيمن (التغيرات في الموجودات)من هذا الحساب الفرعي لوحدة أو لمجموعة من الوحدات المعنية وكانت مكاسب/خسائر الاقتناء الاسمية أعلى من مكاسب/خسائر الاقتناء المحايدة تكون هناك مكاسب اقتناء حقيقية ناجمة عن إن متوسط الأسعار الفعلية لموجوداتها قد أرتفع أكثر (أو أنخفض أقل) من المستوى العام للأسعار، والبند الموازن في الحساب يسمى التغيرات في صافي القيمة الحقيقية الناجمة عن مكاسب/خسائر الاقتناء الحقيقية..

٣- **حساب الميزانيات العمومية:**

ويشمل الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية وتتضمن الموجودات في الجانب الأيمن والمطلوبات وصافي القيمة المالية في الجانب الأيسر، وتقيم الموجودات والمطلوبات بالأسعار السائدة في التاريخ الذي تعد فيه الميزانيات العمومية وصافي القيمة أي الفرق بين الموجودات والمطلوبات هو البند الموازن للميزانيات العمومية وهو يساوي القيمة الحالية لمخزون القيمة الاقتصادية الذي تقتنيه وحدة أو قطاع ما.

٤- **حساب بقية العالم (المعاملات الخارجية):**

يشمل هذا الحساب المعاملات التي تجري بين الوحدات المؤسسية المقيمة وغير المقيمة، كما يشمل مخزونات الموجودات والمطلوبات المتصلة بها حين تكون ذات صلة، وتقيد المعاملات في حسابين فقط الحساب الأول للسلع والخدمات والبند الموازن هو الميزان الخارجي للسلع والخدمات، وإذا كان موجباً يكون هناك فائض بالنسبة لبقية العالم وعجز بالنسبة للدولة، والحساب الثاني هو الحساب الخارجي للدخول الأولية والتحويلات الجارية والبند الموازن لهذا الحساب هو الميزان الخارجي الجاري.

٥- **الحسابات الإجماليات:**

إن إجماليات النظام – كالقيمة المضافة والدخل والاستهلاك والادخار – تمثل قيم مركبة تقيس نتيجة النشاط في الاقتصاد بشكل عام من وجهة نظر معينة، وهي مؤشرات موجزة ومقادير رئيسة لأغراض التحليل الاقتصادي الكلي والمقارنات حسب المكان والزمان، ويمكن الحصول على بعض الإجماليات مباشرة بوصفها مجاميع معاملات معينة في النظام ومنها، الاستهلاك النهائي وإجمالي تكوين رأس المال الثابت والمساهمات الاجتماعية، ويمكن أن ينتج بعضها الآخر من خلال جمع البنود الموازنة للقطاعات

المؤسسية مثل، القيمة المضافة وميزان الدخول الأولية والدخل المتاح للتصرف به والادخار، ونود الإشارة إلى إيضاح بعض بنود الحسابات الإجمالية كما مبين بالأتي:-

- إجمالي الناتج المحلي بأسعار السوق يمثل النتيجة النهائية للنشاط الإنتاجي للوحدات الإنتاجية المقيمة.
- إن إجمالي الناتج المحلي في الأساس هو مفهوم للقيمة المضافة، فهو مجموع إجمالي القيمة المضافة لجميع الوحدات المنتجة المقيمة مضافاً إليه ذلك الجزء من الضرائب مخصوماً منه الإعانات على المنتجات غير المشمولة في تقييم المخرجات، وإجمالي القيمة المضافة هو الفرق بين المخرجات والاستهلاك الوسيط.
- كما إن إجمالي الناتج المحلي يعادل أيضاً مجموع الاستخدامات النهائية للسلع والخدمات (جميع الاستخدامات باستثناء الاستهلاك الوسيط) مقاسه بأسعار البيع مخصوماً منها قيمة إستيرادات السلع والخدمات.
- يعادل إجمالي الناتج المحلي أيضاً مجموع الدخول الأولية التي توزعها الوحدات المنتجة المقيمة.
- يتم الوصول إلى صافي الناتج المحلي بأسعار السوق من خلال تنزيل استهلاك رأس المال الثابت من إجمالي الناتج المحلي.
- ينبغي أن يستثنى من مفهوم القيمة المضافة ما يقابل استهلاك رأس المال الثابت، وذلك لكون القيمة المضافة هي من الناحية النظرية مفهوم لقيمة صافية، وينطبق أيضاً على الناتج المحلي.
- لا يعتبر إجمالي الناتج المحلي ولا صافي الناتج المحلي مقياساً للرفاه، فالناتج المحلي هو مؤشر للنشاط الإنتاجي العام.
- إن أهمية أسعار السوق تحدد مدلول القيم التي تقاس حين يجمع الناتج المحلي.
- إن الناتج المحلي ليس مفهوماً للدخل المستدام بقدر ما يعتبر فيه أن النمو الاقتصادي يتوقف على الموارد وعلى التغيرات في رأس المال البشري وعلى أحداث استثنائية.
- عند تنزيل استهلاك رأس المال الثابت من إجمالي الدخل القومي يتم التوصل إلى صافي الدخل القومي بأسعار السوق.
- باقتطاع استهلاك رأس المال الثابت من إجمالي الدخل القومي المتاح للتصرف به يتم التوصل إلى صافي الدخل القومي المتاح للتصرف به.
- إذا تم جمع إجمالي تكوين رأس المال والاستهلاك النهائي فإنهما يشكلان الإنفاق القومي بالمعيار الإجمالي، أما إذا تم جمع صافي تكوين رأس المال والاستهلاك النهائي فإنهما يشكلان الإنفاق القومي بمعياره الصافي.

وفيما يأتي شرح لطرق تقدير الدخل القومي وتكوين رأس المال الثابت وبعض المعالجات الخاصة بهما وفق نظام الحسابات القومية لسنة /١٩٩٣ (المعدل) المعد من قبل هيئة الأمم المتحدة وهو النظام المتبع في العراق، وكما مبيت بالآتي: -

١ - **الناتج المحلي والدخل القومي:**

يمكن تعريف الدخل القومي بأنه يمثل مجموع الناتج الصافي من السلع والخدمات المتحقق خلال السنة نتيجة لمساهمة عناصر الإنتاج للقوى البشرية والمادية في العملية الإنتاجية المملوكة للمقيمين (داخل وخارج حدود القطر المعني).

كذلك فأن الدخل القومي يساوي مجموع الدخول المتحققة كعائد لعناصر الإنتاج بأنواعها المختلفة بالإضافة إلى مجموع فائض العمليات، ويعتبر الدخل القومي مساويا لمجموع الإنفاق القومي أو الطلب النهائي على السلع والخدمات (سواء لإغراض الاستهلاك النهائي بنوعيه العائلي (الحكومي) زائد ذلك الجزء الموجه نحو عملية التراكم الرأسمالي بهدف زيادة الطاقة الإنتاجية للقطر لتحقيق دخول إضافية في المستقبل ويضاف إلى ذلك الصادرات وينزل منها الاستيرادات من السلع والخدمات زائدا صافي التغير في المخزون.

وعليه فأن التعاريف الثلاثة المذكورة أعلاه تشير إلى ثلاث طرق لاحتساب الدخل القومي:

١- طريقة الإنتاج (طريقة القيمة المضافة):

بموجب هذه الطريقة يتم احتساب الناتج المحلي المتحقق لدى المنشأة ويتم بعد ذلك التجميع على مستوى القطاع وفق التقسيم القطاعي للمؤسسات والناتج المحلي الإجمالي يساوي الإنتاج الإجمالي ناقصا المستلزمات السلعية والخدمية التي ساهمت في العملية الإنتاجية.

وبهذا يكون الناتج المحلي الإجمالي يساوي مجموع القيم المضافة المتحققة في قطاعات الاقتصاد الوطني وبعبارة اخرى فهو يساوي مجموع القيمة النهائية للسلع والخدمات المنتجة من قبل المنتجين المحليين بعد استبعاد قيمة مستلزمات الإنتاج السلعية والخدمية سواء كانت من داخل أو خارج العراق.

لأجل التوصل إلى الناتج القومي الإجمالي نضيف إلى الناتج المحلي الإجمالي صافي عوائد عوامل الإنتاج من الخارج وهذا يمثل الفرق بين ما تستلمه عناصر الإنتاج الوطنية التي ساهمت في خلق الناتج المحلي في العالم الخارجي وبين ما يدفعه القطر للعناصر الأجنبية التي ساهمت في تحقيق ناتجة المحلي الإجمالي.

واعتبار الناتج المحلي القومي إجماليا جاء بسبب كون الاندثارات (التخصيصات التي تحجزها المنشأة سنويا عن استهلاك رأس المال الثابت في العملية الإنتاجية) لم تستبعد بعد، وعند استبعادها يصبح الناتج المحلي صافيا. وكذلك الناتج القومي صافيا. وصافي الناتج القومي يساوي الدخل القومي.

إما من ناحية التسعير فهناك مفهومان للأسعار هما أسعار تكلفة عناصر الإنتاج (أي ما يتم دفعه لعناصر الإنتاج في إنتاج وحدة واحدة) وأسعار السوق وهو السعر الذي يبيع به المنتج عند باب المصنع.

إن المنتج قد حمل قيمة الإنتاج بجميع الضرائب غير المباشرة التي تحملها والتي هي في واقع الحال لا تعود إلى عناصر الإنتاج وإنما تحول إلى خزينة الدولة، وبنفس الوقت هناك حالات يستلم فيها المنتج إعانة مقابل خسارته التي تمت نتيجة قرارات حكومية معينة لبيع الإنتاج بأقل من الكلفة الحقيقية. والإعانة بصورة غير مباشرة توزع على عناصر الإنتاج إذا فالناتج المحلي الإجمالي بأسعار تكلفة الإنتاج= الناتج المحلي الإجمالي بسعر السوق- (الضرائب غير المباشرة - الإعانات).

٢- طريقة الدخول:

يمكن التوصل إلى الدخل القومي بواسطة متابعة دخول العناصر التي ساهمت في خلق الإنتاج وبالتالي في خلق الدخل.

وبطبيعة الحال في بداية الأمر التوصل إلى الناتج المحلي أولا أي تلك الدخول التي استلمت من قبل عناصر الإنتاج الوطنية والمحلية داخل الحدود الإقليمية للقطر. ثم نعالج الناتج المحلي مع صافي عوائد عوامل الإنتاج من الخارج لنتوصل إلى الناتج القومي ثم إلى الدخل القومي.

وعلى العموم فأن الناتج المحلي الإجمالي (القيمة المضافة) ينقسم إلى تعويضات المشتغلين وعائد الملكية وفائض العمليات + الاندثارات وصافي الضرائب غير المباشرة.

وتشتمل تعويضات المشتغلين على (١) الأجور والرواتب العينية والنقدية (٢) ما يدفعه أصحاب العمل لصناديق الضمان الاجتماعي والمشاريع الخاصة للضمان الاجتماعي نيابة عن المشتغلين (٣) ما يدفعه أصحاب العمل لصناديق التقاعد الخاصة بالتعويض العائلي والضمان الصحي وغير ذلك من الضمانات ضد الإصابات والتأمين على الحياة نيابة عن المشغلين.

كما إن الأجور والرواتب العينية يجب أن تشمل على تكلفة صاحب العمل من ثمن السلع والخدمات التي يقدمها إلى المشتغلين مجانا أو بأسعار مخفضة والتي تظهر بوضوح أنها لمصلحة المشتغلين (أي لا تظهر وكأنها مستلزمات الإنتاج). مع ملاحظة استبعاد المدفوعات التي تتم على شكل هدايا أو منح أو تلك المدفوعات عند الطوارئ من المزايا العينية حيث إن هذه تعتبر تحويلات من قطاع الإعمال إلى الإفراد.

ما يتم إنفاقه على تحسين مكان العمل أو الفحوصات الطبية (الدورية) والتدريب أثناء العمل والتسهيلات الرياضية وغيرها يجب إن يعامل باعتباره استهلاك وسيط وليس أجور ورواتب.

إما عائد الملكية فيتضمن التحويلات الفعلية والمحتسبة من الدخل والناتجة في الوحدة الاقتصادية عن الموجودات المالية، والأراضي والموجودات غير الملموسة، ومن الأنواع الشائعة من عائد الملكية هي صافي الفائدة (أرباح الأسهم والسندات)، صافي إيجارات الأراضي (الزراعية والفضاء)، عائدات حقوق الطبع والامتيازات وغيرها.

ويجري تسجيل فقرات عائد الملكية حسب تواريخ استحقاقها وتعبر الاندثارات عن التخصيصات التي تحتجزها المؤسسة لمواجهة استهلاك رأس المال الثابت.

إما صافي الضرائب غير المباشرة فالمقصود به (الضرائب غير المباشرة – الإعانات) الضرائب غير المباشرة هي المدفوعات الإجبارية لخزينة الدولة والتي تعتبرها الصناعات كجزء من نفقات الإنتاج. وهي تشمل على الضرائب التي تقدر على الإنتاج أو المبيعات أو الشراء أو استعمال السلع والخدمات التي تنتجها الصناعات.

الإعانات هي منح على الحساب الجاري تتلقاها الصناعات المختلفة من الحكومة وتمثل دخلا للمنتج من الانتهاج الجاري، إما التحويلات التي تجريها الحكومة للصناعات من اجل توظيفها أو لتغطية أضرار أو خسائر لحقت برأس المال وبالموجودات فتعتبر إضافة لرأس المال وليس إعانة، الضرائب غير المباشرة والإعانات تسجل بتاريخ الاستحقاق.

إما فائض العمليات فسيمثل الفرق بين القيمة المضافة (المحسوبة بطريقة الإنتاج) وباقي عناصرها، وعلى كل حال ففائض العمليات هنا يمثل الإرباح والمبالغ التي في حكم الإرباح.

ومن الجدير بالذكر إن نظام الحسابات القومية لسنة ١٩٦٨ المعدل يقسم القيمة المضافة إلى تعويضات المشتغلين وفائض التشغيل والاندثارات وصافي الضرائب غير المباشرة، ومن الواضح إن فائض التشغيل يساوي عائد الملكية + فائض العمليات (الإرباح).

القيمة المضافة والدخول الموزعة كلاهما تقودها إلى الناتج المحلي الإجمالي وبعد إضافة أو طرح صافي عوائد عوامل الإنتاج من الخارج فتوصل إلى إجمالي الناتج القومي ومن هذا الأخير نستبعد الاندثارات لنتوصل إلى صافي الناتج القومي والذي بدوره يساوي الدخل القومي.

بالرغم من هذا الحصر الدقيق لعناصر القيمة المضافة لا تزال هناك بعض النقاط أو المعالجات تمر إمام المحاسب القومي نذكر هنا بعض منها.

الدخل الفردي القومي

الدخل المتحقق خلال السنة (أو أي فترة زمنية) وفق تعريف الدخل أعلاه لا يشتمل على كافة الإيرادات التي يستلمها الفرد خلال السنة، ولا بد من التمييز بين هذا النوع من الدخل والدخل الذي يستلمه الإفراد فعلا. فالأفراد قد يستلمون دخولا لتعود إلى فترة الاحتساب، أي الختامية بالحقيقة يجب التميز بين الدخل الفردي والدخل القومي، فالدخل الفردي يمثل مجموع ما يستلمه الإفراد من إيرادات إما الدخل القومي فهو يمثل الدخل الذي تحقق عن عملية اقتصادية جرت خلال فترة الاحتساب. هذا من ناحية ومن ناحية اخرى هناك دخولا يساهم الإفراد في تحقيقها لكنها تستبعد من الدخل الفردي في حين أنها تحسب ضمن الدخل القومي كالأرباح غير الموزعة لدى المشروعات، وعلى العموم يجري احتساب الدخل الفردي بالصورة التالية: –

الدخل الفردي = الدخل القومي

منزلا منه

١ – الأرباح المحتجزة لدى المشروعات

٢ – ضريبة دخل المشروعات

٣ – مساهمات في التأمينات الاجتماعية

مضافا أليه

١ – المدفوعات التحويلية من الحكومة إلى الإفراد

٢ – صافي الفوائد مدفوعة من قبل الحكومة.

الدخل الفردي القابل التصرف به

بالإضافة إلى التمييز بين الدخل القومي والدخل الفردي نشير إلى مفهوم ثالث للدخل هو الدخل القابل التصرف به الذي يمثل ذلك الدخل الذي يمكن فعلا توجيهه نحو الإنفاق، وهو يحسب كالآتي: –

الدخل الفردي القابل التصرف به = الدخل – الضرائب التي يدفعها الإفراد

التحويلات الرأسمالية والأرباح الرأسمالية

وفي سياق تحديد مفهوم الدخل يجابه المعنيين بالحسابات القومية مشاكل اخرى تتعلق بمفهوم التحويلات والأرباح الرأسمالية.

ولمعالجة ذلك يتم التمييز بين الدخل المتحقق من العمليات الإنتاجية وبين المورد المتأتي في التحويلات الرأسمالية. حيث إن المورد المتحقق عن بيع دار أو سهم أو حق اختراع أو استعادة الديون لا يجوز إن يعتبر دخلا وإنما تحويلات رأسمالية، ولكن من الجانب الآخر يعتبر الإيجار المستلم عن دار أو الفائدة عن الأسهم المملوكة مدخولات سنوية لإغراض المحاسبة القومية.

إن الإرباح الرأسمالية المتأتية عن بيع موجودات بسعر اعلى من سعر كلفتها لا يمكن اعتبارها دخولا أو تحويلات رأسمالية حيث أنها أقرب إلى مفهوم التمويلات الجارية ويستثنى من ذلك الأشخاص الذين يزاولون هذه العملية باعتبارها مصدر معيشتهم الاعتيادية فالفرق المتأتي عن مبيعاتهم يعتبر من ضمن المدخولات السنوية لهم. وبصورة عامة فأن الإرباح الرأسمالية هذه لا تعتبر دخلا وإنما تحويلات رأسمالية وذلك لكونها لا تمثل دخلا ناتجا عن الخدمات أو العمليات الإنتاجية.

وانطلاقا من هذه القاعدة ينبغي التمييز بين التحويلات الجارية والرأسمالية لما لذلك من أهمية في تقدير مجموع الادخار في القطر وان المعيار المعمول به في نظام الحسابات القومية المعدل هو اعتماد مصدر التمويل كأساس للتمييز أي فيما إذا كان التحويل ناجما عن الثروة أو الدخل.

٣ – طريقة الإنفاق:

الطريقة الأخيرة للتوصل إلى الدخل القومي هي بمفهوم الإنفاق القومي. وهذه الطريقة نادرة الاستخدام وذلك لأنها تحتاج إلى بيانات تفصيلية وبحوث خاصة لتقدير الإنفاق الاستهلاكي الخاص والإنفاق الرأسمالي والتغير في المخزون وكذلك دراسات عن الاستيرادات والصادرات يتطلب درجة عالية من الدقة في بيانات التجارة الخارجية والاستثمار والاستهلاك من الصعوبة توفرها في البلدان النامية وعلى كل حال يتم تجميع البيانات بطريقة الإنفاق المذكور أعلاه وفقا لما يأتي: –

الإنفاق الاستهلاكي الخاص على السلع والخدمات
+ الإنفاق الاستهلاكي الحكومي
+ إجمالي تكوين رأس المال الثابت
+ صافي التغير في المخزون من السلع
+ الصادرات من السلع والخدمات
– الاستيراد من السلع والخدمات
= مجموع الإنفاق على إجمالي الناتج المحلي وبسعر المشتري
– تخصيصات استهلاك رأس المال الثابت
= الإنفاق على صافي الناتج المحلي
+ صافي عوائد عوامل النتاج من الخارج
= الإنفاق على صافي الناتج القومي بسعر السوق
= الدخل القومي بسعر السوق
– (الضرائب غير المباشرة – الإعانات)

الإنفاق على صافي الناتج القومي بسعر تكلفة عوامل الإنتاج = الدخل القومي بسعر تكلفة عناصر الانتاج.

٢ - **تكوين رأس المال الإجمالي:**

يتألف تكوين رأس المال الإجمالي من زيادة في المخزون وتكوين رأس المال الثابت الإجمالي. والزيادة في المخزون تعادل الفرق بين مجموع العرض من البضائع، خلال الفترة المحاسبية من الإنتاج المحلي ومجموع الطلب على هذه السلع للاستهلاك الوسيط والاستهلاك النهائي والتكوين الإجمالي لرأس المال الثابت والصادرات، ويتألف التكوين الإجمالي لرأس المال الثابت من المشتريات وما ينتج للحساب الخاص من قبل الصناعات ومنتجي الخدمات الحكومية والمنتجين في الهيئات الخاصة التي لا تهدف الربح من الخدمات والسلع التي يبلغ معدل عمر استعمالها المتوقع سنة وأكثر.

أ- التكوين الإجمالي لرأس المال الثابت

إن التكوين الإجمالي لرأس المال الثابت يتألف من منتجي السلع الحقيقية القابلة لإعادة الإنتاج والتي يتوقع لها إن تعمر سنة على الأقل أو أكثر. وقد يكون هؤلاء بصورة صناعات أو بصورة منتجي خدمات حكومية أو منتجي خدمات للأسر في القطاع غير الهادف إلى الربح. ويمكن شراء السلع الإنتاجية أو إنتاجها للحساب الخاص. إن مبيعات المنتج ناقص المشتريات من الموجودات الثابتة المستعملة ومبيعات الموجودات الثابتة التالفة، يجب إن تطرح من التكوين الإجمالي لرأس المال ويشمل البنود الآتية: -

أولا: ما يتملكه المنتجون للاستعمال المدني من الموجودات الحقيقية التي يقدر لها إن تعمر في الاستعمال سنة وأكثر باستثناء الأرض، ومخزون المعادن، وإخراج الخشب وما شابه ذلك من الموجودات الحقيقية التي لا يمكن إعادة إنتاجها كذلك يمكن، لإغراض عملية، استبعاد بعض السلع غير المكلفة نسبيا والمعمرة القابلة لإعادة الإنتاج مثل بعض المعدات المكتبية، إما ما تنفقه الحكومة على البناء والآليات والمعدات المعمرة لأغراض الاستعمال العسكري فأنه يصنف كاستهلاك وسيط وليس كتكوين إجمالي لرأس المال الثابت.

ثانيا: الإنفاق على تحسين وتحويل السلع الإنتاجية بما يزيد عمر استعمالها كثيرا أو يزيد طاقتها الإنتاجية زيادة كبيرة يعتبر تكوين إجمالي لرأس المال الثابت.

ثالثا: الإنفاق على استصلاح الأراضي وتحسينها وتحسين وتوسيع نطاق إخراج الخشب والمناجم والمزروعات والبساتين وغير ذلك من الملكيات الزراعية وإعداد برك لصيد الأسماك يدخل كله في التكوين الإجمالي لرأس المال الثابت.

رابعا: المشتريات من خيول جر الأثقال والأبقار الحلوبة والأغنام وغير ذلك من الحيوانات المنتجة للصوف وللشعر تعتبر على أنها إضافة إلى الموجودات الثابتة.

خامسا: يشمل إجمالي تكوين رأس المال الثابت على الرسوم التي تدفع كربح تجاري وكأجور محامين، وعلى طوابع مالية رسمية ورسوم تحويل ملكية الأراضي ومخزون المعادن وإخراج الخشب، والموجودات غير القابلة للإنتاج وغير ذلك من الموجودات غير الحقيقية وغير المالية، والموجودات التي تشتري مستعملة.

سادسا: ويشتمل تكوين رأس المال الثابت الإجمالي على ما تدفعه الوحدات المقيمة لقاء استعمالها سفن وطائرات وزوارق صيد سمك وعوامات مقرر لها العمل في مياه إقليمية أو أن تؤجر لتشغيلها من قبل وحدات غير مقيمة. إن إجمالي رأس المال الثابت في الموجودات الثابتة التي لا يمكن نقلها على ارض بلد الشركات التي تشغل خطوط سكك حديدية وخطوط نقل بري، وخطوط أنابيب وكهرباء وغاز في عدد من البلدان يجب أن تنسب إلى تلك البلاد، أما التكوين الإجمالي لرأس المال للشركات الواردة أعلاه بموجودات ثابتة قابلة للنقل وتستعمل في عدة بلدان فيجب إلا تنسب إلى البلاد التي تعتبر تلك الشركات مقيمة فيها.

سابعا: إن التكوين الإجمالي لرأس المال للسفارات والقنصليات وغير ذلك من الهيئات الدبلوماسية ينتسب إلى بلدان تلك الهيئات وليس إلى البلد الذي توجد فيه. والتكوين الإجمالي لرأس المال الثابت للوكالات الدولية القائمة في بلد ما تعتبر كتكوين رأس المال الثابت لهيئات غير خاضعة لقانون البلد.

والتكوين الإجمالي لرأس المال في أعمال بناء تقوم بها هيئات دولية يجب أن يسجل كصادرات للبلد الذي يتم فيه الشراء، وعندما يتم الشراء في البلد الأم فأنه يعتبر صفقات بين المقيمين في ذلك البلد.

والتكوين الإجمالي لرأس المال تموله مساعدات خارجية والموجودات الثابتة التي تتلقاها دولة من دولة ثانية كهبات تعتبر تكوين رأس المال الثابت الإجمالي للبلد المستفيد وكصادرات من الدولة الواهبة يموله تحويل من رأس المال إلى الدول المستفيدة.

ب- **<u>الزيادة في مخزون السلع</u>**

يتألف مخزون البضائع بصورة رئيسية من السلع التي تملكها الصناعة والمباعة لغرض استعمالها كمدخلات في الإنتاج وسواء أنتجت للبيع أو التي هي في مرحلة الإنتاج. ومخزون البضائع لمنتجي الخدمات الحكومية يتألف من مواد إستراتيجية وحبوب وغير ذلك من السلع الأساسية التي لها أهمية خاصة للدولة في أيام الأزمات، والعمل الجاري على إنتاج الآليات الثقيلة والسفن وما شابه ذلك من البنود فيجب أن يدخل في حساب مخزون بضائع المنتجين لهذه البنود، بينما العمل الجاري في حقل البناء يجب أن يدخل في التكوين الإجمالي لرأس المال الثابت للوحدات التي من اجلها تتم هذه الأعمال. ومن ناحية التقديرات يصعب أحيانا التمييز بين دفعات للأعمال الجارية في البناء والدفعات لعمل قد اكتمل. ولا يدخل الخشب غير المستخرج والغلال غير المستخرجة ضمن المخزون السلعي.

في الحياة العملية تنشأ صعوبات في التمييز بين الزيادة في مخزون البضائع والتكوين الإجمالي لرأس المال الثابت في حال السلع الإنتاجية (الرأسمالية) التي تنتج بناءا على الطلب ويستغرق إنتاجها وقتا طويلا مثل السفن والآليات الكبيرة، ويحصل ذلك عندما لا يتم التمييز في المعلومات الأساسية المستعملة في التقدير بين قيمة البضائع التي اكتمل إنتاجها والبضائع التي لم يكتمل إنتاجها بعد من هذه الفئة.

إن تربية الخيول لجر العربات والأبقار لإنتاج الحليب والحيوانات لإنتاج الصوف يجب أن تصنف مع الموجودات الثابتة، أما باقي المواشي فتصنف مع مخزون البضائع في بعض الحالات يصعب التمييز بين نوعي المواشي لان الحيوانات نفسها التي تستعمل للتوالد وغير ذلك تذبح فيما بعد.

ج- تقييم الزيادات على مخزون البضائع والسحوبات منه

إن الزيادات الإجمالية على مخزون البضائع يجب إن تقيم مبدئيا بقيمة المشتري عند الحصول عليها من وحدات اخرى وبقيمة الإنتاج عندما تنتجها الوحدة التي تملك مخزون البضائع ويجب إن يرتكز التقييم على الأسعار السائدة عندما تتم عملية ضم البضائع إلى المخزون، والسحوبات من المخزون لإعمال تحويلية داخلية أو للبيع يجب إن تقيم حسب قيمة المنتج أذا أنتجت داخليا وحسب قيمة المشتري إذا تم الحصول عليها من الآخرين، أما العمل الجاري في الإنتاج فيجب أن يقيم حسب قيمة المنتج التي كان يمكن أن يتلقاها لو انه انزل السلع في وضعها الحالي وباعها في السوق. وفي الحالات التي لا يوجد فيها أسعار سوق للسلع المنتجة جزئيا فقد يقتضي الأمر تقييم العمل في مرحلة الإنتاج حسب سعر الكلفة وتتطابق هذه المبادئ في تقييم مخزون البضائع مع مبادئ تقييم المنتجات الإجمالية والاستهلاك الوسيط وهي تضمن أن يكون تقييم السحوبات من المخزون متطابقة مع كلفة تأمين البديل عليها بالأسعار الجارية في وقت إجراء السحوبات.

استخراج الحسابات الإجمالية بطرق رياضية (معادلات)

أ. إجمالي الناتج المحلي بأسعار السوق = المخرجات + الضرائب، مخصوماً منها الإعانات على المنتجات (الاستهلاك الوسيط)

ب. إجمالي الناتج المحلي بأسعار السوق= الإنفاق على الاستهلاك النهائي الفعلي + التغيرات في المخزونات + إجمالي تكوين رأس المال الثابت + النفائس المقتناة مخصوماً منها النفائس المتخلص منها + صادرات السلع والخدمات – استيرادات السلع والخدمات.

ج. إجمالي الدخل القومي بأسعار السوق= إجمالي الناتج المحلي بأسعار السوق + الضرائب مخصوماً منها الإعانات على الإنتاج والاستيرادات (صافي برسم القبض من الخارج) + تعويضات المستخدمين + دخل الملكية.

د. صافي الدخل القومي بأسعار السوق= إجمالي الدخل القومي بأسعار السوق – استهلاك رأس المال الثابت.

هـ. صافي الدخل القومي المتاح للتصرف به= صافي الدخل القومي بأسعار السوق + الضرائب الجارية على الدخل والثروة + المساهمات والمنافع الاجتماعية والتحويلات الجارية الأخرى

و. صافي الإقراض / صافي الاقتراض= صافي اقتناء الموجودات المالية – صافي تكبد المطلوبات

ز. صافي القيمة المالية الافتتاحية= الموجودات الافتتاحية – المطلوبات الافتتاحية

ح. صافي القيمة المالية الختامية= الموجودات الختامية – المطلوبات الختامية

خامساً: كشوفات الحسابات القومية:

١- كشف القيمة المضافة:

يتم إعداد الكشف المذكور في نهاية السنة المالية عند إعداد الحسابات الختامية ويتم استخراجه استنادا إلى تبويب النظام المحاسبي الموحد الخاص بالإيرادات والمصروفات (الموارد والاستخدامات) والحسابات المتقابلة وينقسم الكشف المذكور إلى قسمين يشتمل أولهما على إجمالي القيمة المضافة ويشتمل ثانيهما على توزيع إجمالي القيمة المضافة. ويتضمن القسم الأول كافة العناصر المكونة لحساب الإنتاج المشار إليه في القسم السابق من هذا الفصل وفقا للخطوات المبينة أدناه حيث تشمل إيرادات الحسابات (٤١- ٤٦) في حين تشمل الاستخدامات (٣١- ٣٧) من الحسابات المتعلقة بالاستهلاك الوسيط من المستلزمات السلعية والخدمية والحسابات المتعلقة بعوائد عوامل الإنتاج التي تدخل في مكونات القيمة المضافة.

في حين إن الاستخدامات (٣٨، ٣٩) لا تدخل في الكشف المذكور عدا الضرائب والرسوم (حـ/٣٨٤) وحساب سلع وخدمات مجاناً وحساب سلع وخدمات مخفضة (٣٨٢٧ و٣٨٢٨) الواردة ضمن حسابات المصروفات/التحويلية باعتبارها لا تتعلق بالنشاط الإنتاجي للوحدة وتعتبر توزيعا أو استخداما للدخل.

أ – تشمل فقرة الموارد (المخرجات) ثلاث بنود رئيسة وكما مبين بالأتي: –

أولاً: <u>مخرجات سوقية:</u> وهي عبارة عن السلع والخدمات التي تباع أو يتم مبادلتها بأسعار السوق وتشمل: –

– إيرادات النشاط الجاري حسب طبيعة المنشأة (المبيعات + التغير في المخزون) بالإضافة إلى الهدايا والعينات والمخلفات والمنتجات التالفة.. الخ.

– لغرض التوصل إلى سعر السوق يتم إضافة فرق تقويم تغير المخزون (الحسابات المتقابلة حـ/١٩٣٣ و١٩٣٤) الذي يمثل هامش الربح الإجمالي أي الفرق بين كلفة المخزون من الإنتاج والبضائع المعدة للبيع وبسعر البيع ويحدد ذلك عادة أما بإضافة نسبة مئوية أو على أساس التقدير.

ثانياً: <u>مخرجات لإستعمال المنتج (الاستهلاك الوسيط):</u> يتكون الاستهلاك الوسيط من قيمة السلع والخدمات التي تستهلك كمدخلات لعملية إنتاجية، وانطلاقا من المفهوم الاقتصادي للإنتاج يتم التمييز بين الإنتاج المخصص للبيع وقيمة الإنتاج المخصص للتكوين الرأسمالي حيث يثبت في جانب الإيرادات (حـ/٤٥) كلفة الموجودات المصنعة داخليا (مشغولات داخلية تامة بالكلفة).

ثالثاً: <u>مخرجات غير سوقية:</u> وتشمل مجموع السلع والخدمات المقدمة مجاناً أو بأسعار غير مهمة اقتصادياً إلى وحدات مؤسسية اخرى أما بصورة فردية أو جماعية.

ب– تمثل فقرة (٢) مستلزمات الإنتاج السلعية والخدمية من الجدول الاستخدامات المتعلقة بالاستهلاك الوسيط حسابات (٣٢- ٣٥) بعد تنزيل المبالغ الخاصة بالمزايا العينية وإضافتها إلى حساب الرواتب والأجور المتعلقة بعائد العمل (الاستهلاك النهائي) المبين في كشف توزيع القيمة المضافة.

ج– لغرض الوصول إلى القيمة المضافة أي الدخول المتولدة من العملية الإنتاجية يتم تنزيل المستلزمات المضافة بسعر السوق لأنها تتضمن الاندثار والضرائب غير المباشرة حيث تتضمن إيراد النشاط الإنتاجي قيمة السلع بأسعار المنتجين (سعر السوق) قبل إضافة الإعانات.

د– وبعد تنزل (حـ /٣٨٤ وحـ/٤٨١) يتم التوصل إلى إجمالي القيمة المضافة بتكلفة عناصر الإنتاج.

هـ- أما الضرائب الكمركية فأنها تدخل في حساب المستلزمات السلعية المختصة وحساب المبيعات وعليه فأنها تهمل لأغراض إعداد الكشف المذكور حيث يكون تأثيرها لاغيا بالنسبة للقيمة المضافة أو أنها تعالج على المستوى القومي بصورة إجمالية للوصول إلى الناتج المحلي بتكلفة عناصر الإنتاج.

و- يتم التوصل إلى صافي القيمة المضافة من خلال تنزيل استهلاك رأس المال الثابت (حساب الاندثارات حـ/٣٧) من إجمال القيمة المضافة.

كشف رقم (١)

كشف القيمة المضافة بسعر تكلفة

عناصر الإنتاج (حساب الانتاج)

رقم الدليل	التفاصيـل	المبلغ
	(١) الموارد (المخرجات)	
	المخرجات السوقية	
٤١	إيراد نشاط الإنتاج السلعي	
٤٢	إيراد النشاط التجاري	
٤٣	إيراد النشاط الخدمي	
٤٤	إيراد التشغيل للغير	
١٩٣٣	فرق تقويم تغير مخزون الإنتاج التام	
١٩٣٤	فرق تقويم تغير مخزون للبضائع بغرض البيع	
	مخرجات لاستعمال المنتج	
٤٥	كلفة الموجودات المصنعة داخليا	
	مخرجات غير سوقية	
٣٨٢٧	سلع وخدمات مجانية	
٣٨٢٨	سلع وخدمات مخفضة	
	(٢) مستلزمات الإنتاج	
٣٢	المستلزمات السلعية	
٣٣	المستلزمات الخدمية	
٣٤	مقاولات وخدمات وخدمات التشغيل	
٣٥	مشتريات البضائع والأراضي بغرض البيع	
	(٣) إجمالي القيمة المضافة بسعر السوق = (١) - (٢)	
٣٨٤٣	ينزل: الرسوم والضرائب غير المباشرة	
٤٨١١	يضاف: منح حكومية	
	(٤) إجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الانتاج	
٣٧	ينزل: الاندثارات والاطفاءات (استهلاك رأس المال الثابت)	
	(٥) صافي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الانتاج	

٢- **كشف توزيع القيمة المضافة (حساب توليد الدخل):**

يبين هذا الكشف توزيع إجمالي القيمة المضافة على عوامل الإنتاج التي ساهمت في تكوين الدخل السنوي للوحدة أو القيمة المضافة ويتضمن ما يأتي: -

أ- **الموارد:** وتشمل الموارد لهذا الكشف القيمة المضافة الإجمالية أو الصافية المستخرجة من الكشف السابق (كشف القيمة المضافة).

ب- **الاستخدامات:** وتشمل الاستخدامات الحسابات الآتية: -

أولاً: تعويضات المشتغلين: ويشمل حساب الرواتب والأجور وما في حكمها ويشمل عائد العمل حساب الرواتب والأجور (حـ/٣١) بأكمله أي كافة الرواتب والاجور النقدية وكذلك المزايا العينية المبينة في جدول المزايا العينية الملحقة كحساب وسيط حيث يثبت فيه فقرات الاستخدامات حسب أنواعها (حـ/ ٣١، ٣٢، ٣٣) عموديا والمزايا العينية حسب أنواعها أفقيا (نقل العاملين، سكن، مطعم، طبابة، خدمات اجتماعية متنوعة) وكما مبين في الكشف رقم (٣).

ثانياً: مساهمات أرباب العمل الاجتماعية: وهي عبارة عن قيمة المساهمات الاجتماعية التي يتحملها أرباب العمل للحصول على منافع اجتماعية لسد حاجة المستخدمين وتأمين ما يستحقونه في حالة وقوع أحداث معينة وتشمل: -

- مساهمات أرباب العمل الاجتماعية الفعلية: (حـ/٣١٤،٣١٥،٣١٦) وتشمل كل ما يدفعه أرباب العمل بأنفسهم لمنفعة مستخدميهم لصناديق التقاعد والضمان الاجتماعي والتأمين.
- مساهمات أرباب العمل الاجتماعية المحتسبة: وتشمل كل ما يوفره أرباب العمل بأنفسهم لمنفعة مستخدميهم دون إشراك أي مشروع للتأمين أو صندوق مستقل لمعاشات التقاعد.

ثالثاً: الضرائب الاخرى على الإنتاج(حـ/٣٨٤٢): ويشمل ضرائب ملكية أو استعمال الأراضي أو المباني أو أصول اخرى تستعمل في الإنتاج أو اليد العاملة.

رابعاً: الإعانات (حـ/٤٨١١): وهي مدفوعات جارية بدون مقابل تقدمها الوحدات الحكومية بما فيها غير المقيمة إلى المشاريع على أساس مستويات أنشطتها الإنتاجية أو على أساس كمية أو قيمة السلع أو الخدمات التي تنتجها أو تبيعها أو تستوردها.

خامساً: فائض التشغيل أو الدخل المختلط الإجمالي أو الصافي: ويساوي القيمة المضافة الإجمالية أو الصافية مطروح منها تعويضات المشتغلين وصافي الضرائب، وهو مقياس للفائض المتحصل من عمليات الإنتاج قبل تنزيل أية فوائد مباشرة أو ضمنية أو أي ريع أو دخول ملكية اخرى تدفع على الأصول المالية أو الأراضي أو غيرها من الموجودات الملموسة.

كشف توزيع إجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة كشف رقم (٢)

عناصر الإنتاج (حساب توليد الدخل)

رقم الدليل	التفاصيـل	المبلغ/ دينـار
	(١) **الموارد**	
	القيمة المضافة الإجمالية أو الصافية (من الكشف السابق)	
	(٢) **الاستخدامات.**	
	تعويضات المشتغلين:	
٣١	الرواتب والأجور	
	المزايا العينية (بموجب الكشف رقم (٣))	
	مساهمات أرباب العمل الاجتماعية:	
٣١٤و٣١٥	مساهمات أرباب العمل الاجتماعية الفعلية/ضمان اجتماعي وتأمين	
و٣١٦	مساهمات أرباب العمل الاجتماعية المحتسبة/تدفع مباشرة للمستخدمين.	
٣٨٤٢	**رسوم الإنتاج**	
٤٨١١	**المنح الحكوميةالإنتاج (-)**	
	مجموع الاستخدامات	
	الرصيد يمثل فائض التشغيل/الدخل المختلط (الإجمالي أو الصافي)	

كشف رقم (٣)

كشف المزايـا العينيـة

المزايـــــــا العينية / الاستخدامات	نقل العاملين	السكن	المطعم	الطبابـة	خدمات اجتماعية متنوعة
٣١					
٣٢					
٣٣					

٣- كشف تخصيص الدخل الأولي:

ويمثل الجزء المتبقي من التوزيع الأولي للدخل ويقيد فيه دخل الملكية المقبوض والمدفوع، وتعويضات المستخدمين، والضرائب مخصوماً منها الإعانات على الإنتاج وعلى الاستيرادات من قبل الأسر المعيشية والحكومة، بالإضافة إلى المعاملات التي تظهر مع بقية العالم والبند الموازن هو ميزان الدخول الأولية ويشمل هذا الحساب ما يأتي: -

أ- **الموارد:** وتشمل: -

أولاً: فائض التشغيل (إجمالي أو صافي): سبق وتم التطرق إلى مفهوم هذا الحساب ويتم ترحيله من حساب توليد الدخل إلى هذا الحساب.

ثانياً: دخل الملكية المقبوض: وهو الدخل الذي يتلقاه مالك أصل مالي أو أصل ملموس غير منتج مقابل تقديم أموال إلى أو وضع الأصل الملموس غير المنتج تحت تصرف وحدة مؤسسية اخرى وتصنف إلى (الفوائد، دخل الشركات الموزع، الحصص الموزعة، السحب من دخول أشباه الشركات، عوائد الاستثمار الأجنبي المباشر المعاد استثمارها، دخول الملكية التي تعزى إلى حاملي بوليصات التأمين، الريع)

ب- **الاستخدامات:** وتشمل: -

أولاً: دخل الملكية المستلم:

ثانياً: الرصيد ميزان الدخول الأولية:

كشف رقم (٤)

كشف تخصيص الدخل الأولي

رقم الدليل	التفاصيل	المبلغ/ دينار
	(١) الموارد	
	فائض التشغيل الإجمالي أو الصافي (من الكشف السابق)	
	دخل الملكية المقبوض	
٤٣٧	الفائدة المقبوضة	
٤٣٥	ارباح استثمارات مالية وفروقات اسعار الصرف	
	الاجنبيالمسحوبات من دخل الشركات	
٤٣٤١١	إيجارات الأراضي	
	(٢) الاستخدامات	
	دخل الملكية المدفوع	
٣٣٧	فوائد مدينة	
	دخل الشركات الموزع/مقسوم أرباح	
	المسحوبات من دخل الشركات	
٣٣٤١١	استئجار الأراضي	
	الرصيد يمثل ميزان الدخول الأولية	

٤- **كشف حساب التوزيع الثانوي للدخل:** ويشمل هذا الحساب التحويلات الجارية، والتحويل معاملة تقدم فيها وحدة مؤسسية سلعة أو خدمة أو أصل إلى وحدة اخرى دون أن تتلقى من الأخيرة أية سلعة أو خدمة أو أصل في المقابل، والتحويل الرأسمالي هو تحويل تنقل فيه ملكية أصل أو يلزم أحد الطرفين أو كليهما بامتلاك أصل أو التخلص منه وتوصف التحويلات الاخرى تحويلات جارية، ويشمل ما يأتي: -

أولاً: ميزان الدخول الأولية: ويكون رصيد هذا الحساب مرحل من الكشف السابق (كشف تخصيص الدخول الأولية).

ثانياً: الضرائب الجارية على الدخل والثروة: وتشمل الضرائب على دخل الأسر المعيشية أو على أرباح الشركات أو على الثروة، التي تدفع بصورة منتظمة كل فترة ضريبية.

ثالثاً: المساهمات والمنافع الاجتماعية: أن المنافع الاجتماعية هي تحويلات جارية تتلقاها الأسر المعيشية ويقصد منها سد الاحتياجات التي تنشأ في مناسبات أو ظروف معينة.

رابعاً: التحويلات الجارية الاخرى: وتشمل على سبيل المثال أقساط التأمين على غير الحياة والمطالبات منه مخصوماً منها تكاليف الخدمة التي تتلقاها شركات التأمين.

خامساً: الدخل المتاح للتصرف به: وهو البند الموازن في حساب التوزيع الثانوي للدخل.

كشف رقم (٥)

كشف حساب التوزيع الثانوي للدخل

رقم الدليل	التفاصيـل	المبلغ/ دينـار
	(١) الموارد	
	ميزان الدخول الأولية	
	المساهمات الاجتماعية	
٣١٤و٣١٥	المساهمات الاجتماعية الفعلية	
٣١٦	المساهمات الاجتماعية المحتسبة	
٤٨و٤٩	تحويلات جارية اخرى	
	مطالبات على التأمين على غير الحياة	
	تحويلات جارية متنوعة	
	(٢) الاستخدامات	
	الضرائب الجارية على الدخل والثروة	
	الضرائب على الدخل	
	ضرائب جارية اخرى	
	المنافع الاجتماعية باستثناء التحويلات الاجتماعية العينية	
	المنافع الاجتماعية الخاصة الممولة	
	منافع المستخدمين الاجتماعية غير الممولة	
	تحويلات جارية اخرى	
	أقساط التأميم على غير الحياة	
	تحويلات جارية متنوعة	
	الرصيد يمثل الدخل المتاح للتصرف به	

٥- كشف حساب رأس المال: ويقيد في هذا الحساب الموجودات غير المالية التي تمتلكها الوحدات المؤسسية المقيمة أو تتخلص منها بالدخول في معاملات، وإظهار التغير في صافي القيمة نتيجة الادخار والتحويلات الرأسمالية، والبند الموازن هو أما صافي الإقراض (+) أو صافي الاقتراض (-)، ويميز في حساب رأس المال بين خمس فئات من التغيرات في الموجودات وكما يأتي: -

أ- **إجمالي تكوين رأس المال الثابت:** يقاس إجمال تكوين رأس المال الثابت لوحدة مؤسسية ما أو قطاع ما بقيمة ما يقتنيه من موجودات ثابتة جديدة أو موجودة مخصوماً منها قيمة الموجودات التي يجري التخلص منها، ولا تشمل قيمة الموجودات المتخلص منها استهلاك رأس المال الثابت (الاندثارات).

ب- **استهلاك رأس المال الثابت:** يقيد في الجانب الأيمن من حساب رأس المال بوصفه تغيراً في الموجودات، ويمثل تخفيض في قيمة الأصول الثابتة المستعملة في الإنتاج أثناء الفترة المحاسبية.

ج- **التغيرات في المخزونات:** إن قيمة التغيرات في المخزونات تساوي قيمة المخزونات التي أمتلكها مشروع ما مخصوماً منها قيمة المخزونات التي تخلص منها المشروع خلال الفترة المحاسبية، وبعض عمليات الامتلاك والتخلص تعزى إلى عمليات شراء أو بيع فعلية

د- **امتلاك السلع الثمينة(النفائس) مخصوماً منها المتخلص منها:** النفائس هي سلعة لا تستعمل بصورة أساسية للإنتاج أو الاستهلاك مثل (أحجار كريمة ومعادن، اللوحات الفنية والتماثيل، المجوهرات).

هـ- **إمتلاك الموجودات غير المالية مخصوماً منها المتخلص منها.**

كشف رقم (٦)

كشف حساب رأس المال

رقم الدليل	التفاصيل	المبلغ/ دينار
	الدخل المتاح للتصرف به	
	إجمالي تكوين رأس المال الثابت	
	استهلاك رأس المال الثابت	
	التغيرات في المخزونات	
	امتلاك السلع الثمينة(النفائس) مخصوماً منها المتخلص منها	
	امتلاك الموجودات غير المالية مخصوماً منها المتخلص منها	
	صافي الإقراض(+) / صافي الاقتراض(-)	

٦٥٧

ع ٤٩٩

العراق – ديوان الرقابة المالية الاتحادي

النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية – ط ١ – بغداد: مطبعة الوقف السني، ٢٠٢٥.

(٦١٩) ص (٢٩,٥ × ٢١) سم

رقم الإيداع

٥٩٩٤ / ٢٠٢٥

المكتبة الوطنية / الفهرسة أثناء النشر

رقم الإيداع في دار الكتب والوثائق ببغداد (٥٩٩٤) لسنة ٢٠٢٥