



النظام المحاسبي الموحد وفق معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي

2024



تمهيد

يهدف هذا الدليل إلى مساعدة المحاسبين في تطبيق معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي في الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح ولا يقصد أن يكون بديلاً للمعايير نفسها بل أن يكون ميسراً في تطبيقها الأمر الذي يتطلب مراعاة تحديثه على وفق المتغيرات والتحديثات في المعايير ذات الصلة.

بدء العمل بالنظام المحاسبي الموحد بموجب طبعته الأولى سنة ١٩٨٥ ومن ثم تم اجراء مجموعة من التعديلات وحسب متطلبات العمل في العراق بموجب الطبعة الثانية من هذا النظام سنة ٢٠١١ .

ويهدف مساعدة الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح في اعتماد المعايير الدولية في تسجيل المعاملات والاحداث الاقتصادية تم تشكيل لجنة من داخل ديوان الرقابة المالية الاتحادي بموجب الأوامر الديوانية المرقمة (٤٩٨٨) و(٢٦٨٧٧) في ٢٠١٧/٣/١٢ و ٢٠١٨/١٢/٢٣ ، إذ أن اعتماد المعايير الدولية يتطلب إعادة صياغة النظام المحاسبي السابق في طبعته الاولى والثانية وصولاً لإصدار الطبعة الحالية وبما يتوافق مع المعايير ذات الصلة وحسب ما تم اعتماده في هذا المنشور .

ويقدم النظام الحالي امثلة وتطبيقات لحالات تطبيقية متنوعة مع بيان الإيضاحات المطلوبة وبما يضمن تبسيط عمليات التسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية للوحدات الهادفة للربح وهي تمثل الحد الأدنى لمتطلبات العمل .

واخيراً نرحب بكافة الملاحظات والمقترحات التي من شأنها تطوير هذا الجهد الذي يهدف الى الارتقاء بالمهنة والعمل المحاسبي .

مع التقدير .

فريق العمل

١- مهدي مطرود رضا	رئيس الفريق
٢- لؤي تقي كاظم	عضو الفريق
٣- د . شيماء عباس هويرف	عضو الفريق
٤- د . ذوالفقار محمد فليح	عضو الفريق
٥- د . سامي جبار عنبر	عضو الفريق
٦- د . مكّي قاسم كعبير	عضو الفريق

المحتويات

المقدمة	١٥-١
الفصل الأول شرح دليل النظام المحاسبي على وفق معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي	٦٥-١٦
الفصل الثاني المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي	٢٤٥-٦٦
القسم الأول: الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة	٩٢-٦٧
• الممتلكات والآلات والمعدات	٦٧
• الأصول غير الملموسة	٨١
• الأصول غير المتداولة والمحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة	٨٥
• الهبوط في قيمة الأصول	٨٨
• العقارات الاستثمارية	٩١
القسم الثاني: القطاعات المتخصصة	١٠٥ - ٩٣
• الزراعة	١١٠
• استكشاف الموارد المعدنية	١٠٣
القسم الثالث: الأدوات المالية والاستثمارات في الشركات الزميلة والترتيبات المشتركة	١٣٤ - ١٠٦
• الاستثمارات التي تكون درجة التأثير فيها على قرارات الشركة المستثمر فيها	
قليلة أو معدومة	١٠٧
• الاستثمارات في الشركات الزميلة والترتيبات المشتركة	١٢٣
• الاستثمارات التي تكون درجة التأثير فيها على قرارات الشركة المستثمر فيها	
جوهري	١٢٨
• اندماج وتوحيد الأعمال	١٣٢
القسم الرابع: الاعتراف في بنود القوائم المالية	٢٠١ - ١٣٥
• المخزون	١٣٥

١٥٤	• ضرائب الدخل
١٦٠	• عقود الايجار
١٦٥	• منافع الموظفين
١٦٨	• تكاليف الاقتراض
١٧٤	• الإيرادات من العقود مع العملاء
١٨٣	• نشاط المقاولات
١٩٤	• الدفع على أساس السهم
١٩٧	• المنح والمساعدات الحكومية
٢٤٥-٢٠٢	القسم الخامس: حالات عامة
٢٠٢	• حالات عامة
٢٣٤	• السياسات المحاسبية التغييرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء
٢٤١	• المخصصات والالتزامات المحتملة والاصول المحتملة
٢٤٣	• اثار التغييرات في اسعار صرف العملات الاجنبية
٣٤٩-٢٤٦	الفصل الثالث متطلبات العرض والافصاح في القوائم المالية
	- 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

- مرجية السهم	
- التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح	
الفصل الرابع القوائم المالية والقوائم الموحدة والمنفصلة	٣٥٠ - ٤٤٠
القسم الأول: القوائم المالية	٣٥١ - ٤١٩
• قائمة المركز المالي	
• قائمة الدخل الشامل	
• قائمة التدفقات النقدية	
• قائمة التغير بحقوق الملكية	
القسم الثاني: القوائم المالية الموحدة	٤١٩ - ٤٤٠
• القوائم المالية الموحدة	٤١٩
• محاسبة تجميع الاعمال	٤٢٣
• الاستثمارات التي تكون فيها درجة تأثير الشركة القابضة على قرارات الشركة التابعة تأثير كبير وبدون سيطرة أو درجة تأثير فعالة	٤٢٨
• آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية على ترجمة القوائم المالية	٤٣٨
الفصل الخامس: المجموعة المستندية والدفترية	٤٤١ - ٤٩٤
الفصل السادس: الموازنات التخطيطية	٤٩٥ - ٥٣٨
الفصل السابع: التكاليف في ظل النظام المحاسبي الموحد	٥٣٩ - ٧٠٥
الفصل الثامن: الحسابات القومية	٥٧١ - ٥٩٧

المقدمة

١- مبررات تحديث النظام المحاسبي الموحد

انسجماً مع الهدف الرئيس لمعايير المحاسبة الدولية، المتمثلة بتوحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية وإصدار التقارير المالية الملائمة للمقارنة على المستوى الدولي، سعى الديوان في الحفاظ على منحى التوحيد المحاسبي داخل العراق عن طريق توحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية والتقارير المالية الملائمة للمقارنة داخل مؤسسات القطاع العام والمختلط والخاص، في ظل معايير الإبلاغ المالي 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 عام (٢٠١٩) خطة للتحول إلى معايير المحاسبة ومعايير الدولية، والتي يستدعي تنفيذها تبني منهجية مناسبة لدراسة لمعايير الدولية والنظر في مراحل التطبيق ومدى الحاجة لإجراء لاستحداث أو إجراء التعديلات اللازمة على النسخة القديمة من النظام المحاسبي الموحد واقتراح تعديل أو 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 الدولية.

وقد اعتمدت اللجنة في عملها على مقترحات وآراء الأكاديميين 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، وضيفت بعض المقترحات من قبله ليأخذ صيغته النهائية.

٣- السمات الأساسية للنظام المحاسبي الموحد

أ- الشمولية:

أولاً: شموليته لجميع الوحدات الاقتصادية الهادفة لتحقيق أرباح.

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

ثالثاً: إعادة تبويب الحسابات بصورة تخدم متطلبات الحسابات المالية التقليدية بالإضافة إلى متطلبات الحسابات الكفوية والسعرية والحسابات القومية وغيرها من البيانات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة وعلى وجه الخصوص مايتعلق بمكونات القيمة المضافة حيث خصصت لها الحسابات المناسبة وهي :

د/ ٣١ الرواتب والاجور

د/ ٣٣٧ الفوائد وايجارات الاراضي

د/ ٣٧ الاندثار

د/ ٣٨ المصروفات التحويلية

ب- البساطة والمرونة في التطبيق:

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

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

٢- اعداد كشوفات احصائية ملحقه بالنظام لتغطية متطلبات المحاسب القومي التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

٤- المبادئ والاسس

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

- ترتيب تبويب الحسابات بصورة تخدم متطلبات الحسابات المالية والتقليدية بالاضافة إلى متطلبات الحسابات الكفوية والسعرية والحسابات القومية وغيرها من البيانات اللازمة لاجراض التخطيط والرقابة وعلى وجه الخصوص مايتعلق بمكونات القيمة المضافة .
- اعتماد الترتيب العشري والتبويب المتسلسل المنطقي لحسابات الدليل بهدف وضع الحسابات على الحاسبة الالكترونية بشكل يؤدي إلى تجميع البيانات تلقائياً وفق تبويات الدليل بما يخدم التخطيط والمتابعة والرقابة ومايقابلها من حسابات الاندثار وتخصيصاتها وكذلك حسابات المخزون ومايقابلها من استخدامات .
- التمييز بين النشاط الجاري والنشاط الاستثماري وكذلك التمييز بين النشاط الاعتيادي والنشاط الاستثنائي للوحدة.
- اعتمادها الحسابات المتقابلة ضمن حسابات الميزانية وذلك لظهار المركز المالي ومسؤوليات والتزامات الوحدة بصورة واضحة تطبيقاً لمبدأ الالتزام وتأميناً لمؤسسات الرقابة والضبط الداخلي وتوفير المعلومات المطلوبة .
- ابراز قطاع التشيد والبناء في الدليل المحاسبي بالنظر لاهمية وخصوصية هذا القطاع في المرحلة الحالية واعتماد اسلوباً وسطاً بين اسلوب الغلق السنوي واسلوب الغلق عند الانجاز الكلي في تدوير الاعمال المنجزة.
- ابراز حسابات التكاليف في فصل خاص نظراً لاهميتها مما يساعد في عملية تجميع البيانات لاجراض احتساب عناصر التكاليف وفق حسابات المراقبة ومراكزها الفرعية.
- استبعاد الحسابات التي لاتعكس واقعها الفعلي كما هو الحال بالنسبة لحسابات المزايا العينية وتعويض ذلك بالاعتماد على التحليلات الكفوية والاحصائية.
- تبويب الاصول غير المتداولة بصورة عامة حسب طبيعتها واستخداماتها في النشاط وعلى اساس التمييز بين الطاقات الانتاجية المستغلة والمشروعات التي لم تنتهياً للاستغلال بعد أي التمييز بين الاصول غير المتداولة والمشروعات تحت التنفيذ مما يساعد في قياس حجم الاستثمار ونوعيته.
- وضع الاسس التي تميز بين الملكية العامة (راس المال والاحتياطي) وملكية الوحدة من حيث المعالجة المحاسبية والتبويب لاجراض راس المال الثابت.

نطاق تطبيق النظام المحاسبي الموحد

- يطبق النظام المحاسبي الموحد على جميع الوحدات الاقتصادية الهادفة لتحقيق ربح والتي تتعامل على اسس اقتصادية.
- تستثنى من تطبيق النظام المحاسبي الموحد الوحدات الاقتصادية التي لا تهدف لتحقيق ربح أو لا تقوم بتوزيع ارباح على العاملين او الجهات المشاركة في رأس المال أو الوحدات الاقتصادية التي تطبق نظم محاسبية خاصة بموجب القوانين النافذة.

محتويات النظام المحاسبي الموحد

يتضمن النظام المحاسبي الموحد من عدة فصول وهي (الاطار العام لدليل الحسابات، شروحات الدليل، المعالجات القيدية، القوائم المالية والحسابات الختامية، الإفصاح، المجموعة

المستندية والدفترية، تعليمات وجداول الاندثار، التكاليف، الموازنات التخطيطية، الحسابات القومية ومكننة النظام بالحاسبة الالكترونية) وكما مبين بالآتي:-

الفصل الأول:

القسم الأول: الاطار العام لدليل الحسابات

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 إلى ان تصل إلى 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.

القسم الثاني: شرح دليل النظام

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.

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية (الاعتراف والقياس)

إن المعالجات المحاسبية لكافة الحسابات التي يتضمنها الدليل المحاسبي للنظام تم بطريقة القيد المزدوج فالقيد بطرفيه المدين والدائن يثبت على عدة مستويات تحليلية ابتداءً من المستوى الثالث فإذا كان هذا المستوى يحل إلى حسابات فرعية أدنى فيتم تثبيتها أيضاً إلى أن تصل إلى المستوى المقصود وإن لم يحل 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: 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 بوحدة 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 الرابع: متطلبات العرض والافصاح 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 الآتية:

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

الفصل الخامس: المجموعة المستندية والدفترية

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: التكاليف في ظل النظام المحاسبي الموحد:

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 الكفوية 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 السابع: الموازنات التخطيطية

يعتبر نظام الموازنات التخطيطية أحد 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 الرئيسية للنظام فقط وترك إعداد الجداول التفصيلية المتفرعة عنها للوحدات الاقتصادية واستخدامها تبعاً لطبيعتها واحتياجاتها.

الفصل الثامن: الحسابات القومية

استكمالاً 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 عموماً مع إشارة خاصة إلى النظام المتبع حالياً في العراق كما سنتطرق إلى أهم التطورات الحاصلة بشأن المفاهيم المتعارف عليها بهذا الخصوص سواء في أوساط الأمم المتحدة أو في المؤسسات العلمية الأخرى، 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.

٥- أطار مفاهيم التقرير المالي

يتناول أطار مفاهيم التقرير المالي، الآتي:

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.

أ- هدف وفائدة وحدود التقرير المالي ذي الغرض العام

يشكل هدف التقرير المالي ذي الغرض العام الأساس لـ "إطار المفاهيم" وتتبع 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 أيضاً 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 أساس أفضل 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 للمنشأة على أن تولد صافي تدفقات نقدية داخلية.

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 وتعتبر بصدق عما تستهدف أن تعبر عنه .تُعزّز 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 تنبؤية، أو قيمة تأكيدية، أو كلاهما، ويكون للمعلومات المالية قيمة تنبؤية 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 (تؤكد، أو تغير) تقويمات سابقة ، وترتبط القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية ببعضها البعض فالمعلومات التي يكون لها قيمة تنبؤية غالباً يكون لها قيمة تأكيدية أيضاً.

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 معاً.

ج- التعبير الصادق:

تعتبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية بكلمات وأرقام 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 غير ملائمة، أو التعبير غير الصادق عن ظاهرة ملائمة، لا يساعد 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 الخاصة 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 لا يلزم 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 لنموذج أو معادلة، أو أسلوب آخر، وإعادة حساب المخرجات باستخدام المنهجية نفسها.

و - توفير المعلومات في الوقت المناسب:

يعني توفير المعلومات في الوقت المناسب إتاحة المعلومات لصانعي القرار 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 موفرة 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، ولا يمكن 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، وبناءً عليه، يُحتمل أن تكون مضللة. تُعد التقارير المالية للمستخدمين الذين على قدر معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، والذين يستعرضون المعلومات ويحلونها بقدر من العناية أحياناً قد يحتاج المستخدمون، المطلعون والجادون، إلى الحصول على مساعدة مستشار لفهم معلومات عن ظواهر اقتصادية معقدة.

ب - 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، فإنه يُفترض أنه 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، لا يحدد إطار المفاهيم "عناصر متفردة لهذه القائمة، ينطوي عرض هذه العناصر في الميزانية وقائمة الدخل على إجراء تبويب فرعي. 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، أو قائمة الدخل، ينبغي أن تُثبت البنود التي تستوفي ضوابط الإثبات، في الميزانية، أو في قائمة الدخل ولا يمكن 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 معادلات النقد المدفوع، أو بالقيمة العادلة للعرض المُقدم لاقتنائها في تاريخ اقتنائها. تُسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المُستلمة في مقابل الالتزام، أو في بعض الحالات، بمبالغ النقد أو معادلات النقد المتوقع أن تُدفع للوفاء بالالتزام في السياق العادي للأعمال.

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

- القيمة القابلة للتحقق (قيمة التسوية) تُسجل الأصول بمبلغ النقد أو معادلات 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 معادلات 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 بالآتي:-

- 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 ، وإن 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 والإبلاغ 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 أخرى.
- 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 الإبلاغ المالي 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 الإبلاغ المالي 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، وتستمر 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 أخرى 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 الأخرى 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 أخرى ، كما وينظر إلى الأهمية النسبية من حيث المعالجة المحاسبية ، وإن 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 أخرى ، ويستفيد مستخدمي المعلومات المحاسبية من ذلك في تقييم أداء الوحدة الاقتصادية من فترة لآخرى ومن وحدة اقتصادية لآخرى 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 ، فإن 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 المالي .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
دليل النظام المحاسبي
على وفق معايير المحاسبة الدولية
والإبلاغ المالي

القسم الأول

دليل النظام المحاسبي الموحد على وفق معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي

١ الأصول			
الأصول غير المتداولة			
١١١ الممتلكات والآلات والمعدات			
١١١١ أراضي			
١١١١١ أراضي زراعية			
١١١١١١ كلفة الشراء			
١١١١١٢ كلفة استصلاح الأراضي			
١١١١٢١ أراضي الحدائق والمتنزهات			
١١١١٢٢ 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 وسيلوات			
١١١٢٣ منشآت سكنية			
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 وسائل نقل وانتقال			

وسائط نقل بالسيارات	١١١٤١			
وسائط نقل الركاب	١١١٤١١			
وسائط نقل البضائع	١١١٤١٢			
وسائط نقل أخرى	١١١٤١٣			
وسائط نقل بالسكك الحديدية	١١١٤٢			
وسائط النقل النهري	١١١٤٣			
وسائط النقل البحري	١١١٤٤			
وسائط النقل الجوي	١١١٤٥			
خطوط أنابيب النفط والغاز	١١١٤٦			
خطوط أنابيب نقل الماء	١١١٤٧			
عدد وقالب	١١١٥			
عدد	١١١٥١			
قالب	١١١٥٢			
أثاث وأجهزة مكاتب	١١١٦			
أثاث	١١١٦١			
أجهزة تكييف وتبريد	١١١٦٢			
حاسبات الكترونية	١١١٦٣			
آلات حاسبة وكاتبة واستنساخ	١١١٦٤			
أدوات وأجهزة مكاتب	١١١٦٥			
كتب ومراجع علمية	١١١٦٦			
العقارات الاستثمارية	١١٢			
أراضي	١١٢١			
مباني	١١٢٢			
الاصول غير المتداولة المستأجرة	١١٣			
الاصول غير المتداولة المستأجرة ايجار تمويلي	١١٣١			
الاصول غير المتداولة المستأجرة ايجار تشغيلي	١١٣٢			
اصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	١١٤			
نباتات لأغراض العرض والإنتاج	١١٤١			
نباتات لأغراض العرض	١١٤١١			
نباتات لأغراض الإنتاج	١١٤١٢			
حيوانات لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	١١٤٢			
حيوانات لأغراض العرض	١١٤٢١			
حيوانات لأغراض الإنتاج	١١٤٢٢			
حيوانات لأغراض الحراسة	١١٤٢٣			
القروض والاستثمارات طويلة الاجل	١١٥			
القروض الممنوحة طويلة الاجل	١١٥١			
قروض طويلة للقطاع العام	١١٥١١			
قروض طويلة للقطاع التعاوني	١١٥١٢			
قروض طويلة للقطاع المختلط	١١٥١٣			
قروض طويلة للقطاع الخاص	١١٥١٤			
قروض طويلة للعالم الخارجي	١١٥١٥			
استثمارات مالية	١١٥٢			
استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة	١١٥٢١			
الاستثمار في الشركات الزميلة	١١٥٢٢			
الاستثمار في الشركات التابعة	١١٥٢٣			
الاستثمار في المشاريع المشتركة	١١٥٢٤			
منافع الموظفين	١١٥٣			
الإجازات المتراكمة	١١٥٣١			
إجازات مدفوعة	١١٥٣٢			
مكافآت المشاركة في الربح	١١٥٣٣			
عقود التعيين	١١٦			

			١١٦١	عقود التعدين المؤكدة
			١١٦١١	عقود التعدين المؤكدة ملموسة
			١١٦١٢	عقود التعدين المؤكدة غير ملموسة
	١١٧			الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة.
	١٢			الانفاق الرأسمالي
		١٢١		الانفاق الرأسمالي على الممتلكات والآلات 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 وسابيلوات
			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

وسائط النقل النهري	١٢١٤٣			
وسائط النقل البحري	١٢١٤٤			
وسائط النقل الجوي	١٢١٤٥			
خطوط أنابيب النفط والغاز	١٢١٤٦			
عدد وقالب	١٢١٥			
عدد	١٢١٥١			
قوالب	١٢١٥٢			
أثاث وأجهزة مكاتب	١٢١٦			
أثاث	١٢١٦١			
أجهزة تكييف وتبريد	١٢١٦٢			
حاسبات الكترونية	١٢١٦٣			
آلات حاسبة وكاتبة استنساخ	١٢١٦٤			
أدوات وأجهزة مكاتب	١٢١٦٥			
كتب ومراجع علمية	١٢١٦٦			
الانفاق الرأسمالي على العقارات الاستثمارية	١٢٢			
أراضي	١٢٢١			
مباني	١٢٢٢			
الانفاق الرأسمالي على الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي)	١٢٣			
الانفاق الرأسمالي على الأصول الحية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	١٢٤			
نباتات لأغراض العرض والإنتاج	١٢٤١			
نباتات لأغراض العرض	١٢٤١١			
نباتات لأغراض الإنتاج	١٢٤١٢			
حيوانات لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	١٢٤٢			
حيوانات لأغراض العرض	١٢٤٢١			
حيوانات لأغراض الإنتاج	١٢٤٢٢			
حيوانات لأغراض الحراسة	١٢٤٢٣			
إنفاق استثماري	١٢٥			
دفعات مقدمة	١٢٥١			
إعتمادات مستندية لشراء أصول غير متداولة	١٢٥٢			
أصول غير متداولة بطريق الشحن	١٢٥٣			
عقود التعدين	١٢٦			
ويحلل هذا الحساب الى :				
عقود التعدين المؤكدة	١٢٦١			
عقود التعدين المؤكدة ملموسة	١٢٦١١			
عقود التعدين المؤكدة غير ملموسة	١٢٦١٢			
عقود التعدين غير المؤكدة	١٢٦٢			
عقود التعدين غير المؤكدة ملموسة	١٢٦٢١			
عقود التعدين غير المؤكدة غير ملموسة	١٢٦٢٢			
الممتلكات والآلات والمعدات خاضعة لسيطرة مشتركة	١٢٧			
الأصول المتداولة	١٣			
المخزون	١٣١			
مخزون الخامات والمواد الأولية	١٣١١			
مخزون الوقود والزيوت	١٣١٢			
مخزون الأدوات الاحتياطية	١٣١٣			
مخزون أدوات احتياطية للصيانة	١٣١٣١			
مخزون أدوات احتياطية قطع غيار الأصول	١٣١٣٢			
مخزون مواد التعبئة والتغليف	١٣١٤			
مخزون مواد التعبئة والتغليف المستهلكة	١٣١٤١			
مخزون مواد التعبئة المتداولة	١٣١٤٢			
مخزون المتنوعات	١٣١٥			
مخزون اللوازم والمهمات	١٣١٥١			

مخزون القرطاسية	١٣١٥٢			
مخزون الكتب التعليمية	١٣١٥٣			
مخزون المخلفات والمستهلكات	١٣١٥٤			
مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف عادية	١٣١٥٤١			
مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية	١٣١٥٤٢			
مخزون تجهيزات العاملين	١٣١٥٥			
مخزون الإنتاج	١٣١٦			
مخزون الإنتاج التام	١٣١٦١			
الإنتاج التام في المخازن	١٣١٦١١			
بضائع لدى الغير	١٣١٦١٢			
بضائع لدى الوكلاء	١٣١٦١٣			
بضائع لدى الغير اخرى	١٣١٦١٤			
بضائع لدى الغير بحق الارجاع	١٣١٦١٥			
بضائع لدى المعارض للنشاط الانتاجي	١٣١٦١٦			
مخزون الإنتاج غير التام	١٣١٦٢			
أعمال تحت التنفيذ	١٣١٦٣			
مخزون الإنتاج النباتي زراعة قائمة	١٣١٦٤			
مخزون الإنتاج الحيواني تحت التكوين	١٣١٦٥			
مخزون البضائع والأراضي بغرض البيع	١٣١٧			
مخزون البضائع بغرض البيع	١٣١٧١			
الأراضي بغرض البيع	١٣١٧٢			
الأراضي بالأسعار التجارية	١٣١٧٢١			
الأراضي بالأسعار المخفضة	١٣١٧٢٢			
بضائع لدى المعارض للنشاط التجاري	١٣١٧٣			
إعتمادات مستندية لشراء مواد ويحلل إلى الحسابات الآتية:	١٣١٨			
إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية	١٣١٨١			
بضاعة بطريق الشحن لحساب الوحدة الاقتصادية	١٣١٨٢			
إعتمادات مستندية لحساب الغير	١٣١٨٣			
بضاعة بطريق الشحن لحساب الغير	١٣١٨٤			
حوالات مستندية	١٣١٨٥			
مخزون المواد الأخرى	١٣١٩			
بضائع لصالح الغير	١٣١٩١			
الذمم المدينة	١٣٢			
المدينون التجاريون	١٣٢١			
مدينون قطاع عام	١٣٢١١			
مدينون قطاع تعاوني	١٣٢١٢			
مدينون قطاع مختلط	١٣٢١٣			
مدينون قطاع خاص	١٣٢١٤			
مدينون عالم خارجي	١٣٢١٥			
أوراق قبض	١٣٢٢			
أوراق قبض قطاع عام	١٣٢٢١			
أوراق قبض قطاع تعاوني	١٣٢٢٢			
أوراق قبض قطاع مختلط	١٣٢٢٣			
أوراق قبض قطاع خاص	١٣٢٢٤			
أوراق قبض قطاع خارجي	١٣٢٢٥			
أوراق قبض برسم التحصيل	١٣٢٢٦			
أوراق قبض مرفوضة	١٣٢٢٧			
حسابات جارية مدينة	١٣٢٣			
حسابات جارية مدينة غير تجارية	١٣٢٣١			
حسابات جارية مدينة بين الوحدة الاقتصادية الرئيسة	١٣٢٣١١			
حسابات جارية مدينة داخل الوحدة الاقتصادية وفروعها	١٣٢٣١٢			

مدينو نشاط التشييد	١٣٢٤		
مدينو اعمال تحت التنفيذ	١٣٢٤١		
سلف تعهدات ثانوية	١٣٢٤٢		
مدينو النشاط غير الجاري	١٣٢٥		
حسابات مدينة متنوعة يحلل إلى الحسابات الآتية:	١٣٢٦		
تأمينات لدى الغير	١٣٢٦١		
إيرادات مستحقة	١٣٢٦٢		
مصاريف مدفوعة مقدماً	١٣٢٦٣		
وزارة المالية – رواتب إجازات الأمومة والملتحقين بالخدمة العسكرية	١٣٢٦٧		
رواتب إجازات الأمومة	١٣٢٦٧١		
رواتب الملتحقين بالخدمة العسكرية	١٣٢٦٧٢		
فروقات اصول نقدية ومخزنية وغير متداولة	١٣٢٦٨		
فروقات اصول نقدية ومخزنية وغير متداولة مدينة لظروف عادية	١٣٢٦٨١		
فروقات نقدية لظروف عادية	١٣٢٦٨١١		
فروقات مخزنية لظروف عادية	١٣٢٦٨١٢		
فروقات أصول غير متداولة لظروف عادية	١٣٢٦٨١٣		
فروقات اصول نقدية ومخزنية وغير متداولة مدينة لظروف غير عادية	١٣٢٦٨٢		
فروقات نقدية لظروف غير عادية	١٣٢٦٨٢١		
فروقات مخزنية لظروف غير عادية	١٣٢٦٨٢٢		
فروقات أصول غير متداولة لظروف غير عادية	١٣٢٦٨٢٣		
طلبات التعويض	١٣٢٦٩		
سلف	١٣٢٧		
سلف مستديمة	١٣٢٧١		
سلف لأغراض النشاط	١٣٢٧٢		
سلف المنتسبين	١٣٢٧٣		
سلف الزواج	١٣٢٧٤		
مدينو عقود تأجير	١٣٢٩		
أصول غير متداولة معروضة للبيع او محتفظ بها للتوزيع على الملاك او الاهداء	١٣٣		
أصول غير متداولة معروضة للبيع	١٣٣١		
أصول غير متداولة محتفظ بها للتوزيع على الملاك	١٣٣٢		
أصول غير متداولة بغرض الاهداء	١٣٣٣		
النقود	١٣٤		
نقدية بالصندوق	١٣٤١		
نقدية لدى صندوق المركز	١٣٤١١		
نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١		
نقدية لدى صندوق المركز بالعملة الأجنبية	١٣٤١١٢		
نقدية لدى صندوق الفروع	١٣٤١٢		
نقدية لدى صندوق الفروع بالعملة المحلية	١٣٤١٢١		
نقدية لدى صندوق الفروع بالعملة الأجنبية	١٣٤١٢٢		
نقدية لدى صندوق المعارض	١٣٤١٣		
نقدية لدى صندوق المعارض بالعملة المحلية	١٣٤١٣١		
نقدية لدى صندوق المعارض بالعملة الأجنبية	١٣٤١٣٢		
نقدية لدى المصارف	١٣٤٢		
نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١		
نقدية لدى المصارف بالعملة الاجنبية	١٣٤٢٢		
نقدية لدى الخزائن	١٣٤٣		
صكوك وحوالات	١٣٤٤		
صكوك وحوالات قيد التحصيل	١٣٤٤١		

	حالات بالطريق	١٣٤٤٢		
	صكوك وحالات مرفوضة	١٣٤٤٤		
١٣٥	القروض والاستثمارات قصيرة الأجل			
	قروض ممنوحة قصيرة الأجل	١٣٥١		
	قروض قصيرة للقطاع العام	١٣٥١١		
	قروض قصيرة للقطاع التعاوني	١٣٥١٢		
	قروض قصيرة للقطاع المختلط	١٣٥١٣		
	قروض قصيرة للقطاع الخاص	١٣٥١٤		
	قروض قصيرة للعالم الخارجي	١٣٥١٥		
	الاستثمارات في الأسهم والسندات والأوراق التجارية	١٣٥٢		
	استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	١٣٥٢١		
	المشتقات المالية	١٣٥٢٢		
	الاستثمار في العقود المستقبلية	١٣٥٢٢١		
	الاستثمار في العقود الآجلة	١٣٥٢٢٢		
	الاستثمار في عقود المبادلات	١٣٥٢٢٣		
	عقود مبادلة العملات	١٣٥٢٢٣١		
	عقود مبادلة أسعار الفائدة	١٣٥٢٢٣٢		
	عقود مبادلة السلع	١٣٥٢٢٣٣		
	عقود مبادلة حقوق الملكية	١٣٥٢٢٣٤		
	الاستثمار في عقود الخيار	١٣٥٢٢٤		
	الاستثمارات الأخرى	١٣٥٢٢٥		
	عقود الصرف المؤجلة	١٣٥٢٢٥١		
	الاستثمار في المشتقات المالية الأخرى	١٣٥٢٢٥٢		
	حسابات التوفير والودائع النقدية	١٣٥٢٣		
	منافع الموظفين	١٣٥٣		
	الاجازات المتراكمة	١٣٥٣١		
	الاجازات المدفوعة	١٣٥٣٢		
	مكافآت المشاركة في الربح	١٣٥٣٣		
١٤	الأصول الأخرى			
	أصول ضريبية مؤجلة	١٤١		
	تعويضات و غرامات مؤجلة	١٤٢		
	استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	١٤٥		
	حقوق بيع البضائع وإعادة الشراء	١٤٦		
	حقوق إعادة البضائع المباعة	١٤٦١		
	حقوق إعادة شراء البضائع المباعة	١٤٦٢		
	الحقوق في توزيعات أرباح الشركات الزميلة والتابعة	١٤٧		
١٥	الأصول غير ملموسة			
	شهرة المحل	١٥١		
	حقوق اختراع	١٥٢		
	حقوق الامتياز والتراخيص	١٥٣		
	حقوق الامتياز	١٥٣١		
	حقوق التراخيص	١٥٣٢		
	العلامة التجارية	١٥٤		
	الأبحاث والتجارب	١٥٥		
	المسح والاستكشاف	١٥٥١		
	بحث وتطوير	١٥٥٢		
	حقوق النشر والطبع والتأليف	١٥٦		
	حقوق عقود التأجير طويلة الأجل	١٥٧		
	أصول غير ملموسة أخرى	١٥٨		
١٨	الأرصدة المدينة لحسابات التأجيل التنظيمية			
١٩	الحسابات المتقابلة المدينة			

١٩١	حركة الإنتاج التام والبضائع والأراضي بسعر البيع	
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	
١٩٢٢	مقابل الإعتمادات المستندية الصادرة	
١٩٢٢١	مقابل الإعتمادات المستندية الصادرة لحساب الوحدة	
١٩٢٢٢	مقابل الإعتمادات المستندية الصادرة لحساب الغير	
١٩٢٣	خطابات الضمان المستلمة	
١٩٢٤	مقابل خطابات الضمان الصادرة	
١٩٢٥	العقود	
١٩٣	حسابات النتيجة المدينة	
١٩٣١	فرق الإيجار المحتسب	
١٩٣٢	فرق الفوائد المحتسبة	
١٩٣٣	فرق تقويم تغير مخزون الإنتاج التام	
١٩٣٤	فرق تقويم تغير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع	
١٩٤	حسابات بالقيمة الرمزية	
١٩٥	اصول أثرية وفنية	
١٩٦	حركة الاستثمار في المشتقات المالية	
١٩٦١	حركة الاستثمار في العقود المستقبلية	
١٩٦٢	حركة الاستثمار في العقود الاجلة	
١٩٦٣	حركة الاستثمار في عقود المبادلات	
١٩٦٤	حركة الاستثمار في عقود الخيار	
١٩٦٥	حركة الاستثمارات الاخرى	
٢	الالتزامات وحقوق الملكية	
٢١	الالتزامات غير المتداولة	
٢١٣	التزامات تمويل عقود الايجار	
٢١٣١	التزامات عقود الايجار التمويلي	
٢١٣٢	التزامات عقود الايجار التشغيلي	
٢١٥	التزامات طويلة الاجل	
٢١٥١	قروض مستلمة طويلة الاجل	
٢١٥١١	قروض طويلة الاجل من القطاع العام	
٢١٥١٢	قروض طويلة الاجل من القطاع التعاوني	
٢١٥١٣	قروض طويلة الاجل من القطاع المختلط	
٢١٥١٤	قروض طويلة الاجل من القطاع الخاص	
٢١٥١٥	قروض طويلة الاجل من العالم الخارجي	
٢١٥٢	سندات الدين	
٢١٥٣	التزام منافع الموظفين طويلة الاجل	
٢١٥٤	التزامات أخرى طويلة الاجل	
٢٢	متراكم الاندثار والديون المشكوك في تحصيلها	
٢٢١	متراكم اندثار الممتلكات والآلات والمعدات	
٢٢١٢	متراكم الاندثار مباني وإنشاءات وطرق	
٢٢١٣	متراكم اندثار آلات ومعدات	
٢٢١٤	متراكم اندثار وسائل نقل وانتقال	
٢٢١٥	متراكم اندثار عدد وقوالب	
٢٢١٦	متراكم اندثار أثاث وأجهزة مكاتب	
٢٢٢	متراكم اندثار العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الايجار)	

٢٢٣	متراكم اندثار الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي)		
٢٢٤	متراكم الديون المشكوك في تحصيلها		
٢٢٥	تعديلات القيمة العادلة		
	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 الآخر		
	٢٢٥٤ تعديلات القيمة العادلة للزراعة القائمة		
	٢٢٥٥ تعديلات القيمة العادلة للإنتاج الحيواني تحت التكوين		
٢٢٦	متراكم إطفاء الأصول غير الملموسة		
٢٢٧	متراكم اندثار الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة		
٢٣	الالتزامات المتداولة		
٢٣٢	الذمم الدائنة		
	٢٣٢١ دائنون تجاريون		
	٢٣٢١١ دائنون قطاع عام		
	٢٣٢١٢ دائنون قطاع تعاوني		
	٢٣٢١٣ دائنون قطاع مختلط		
	٢٣٢١٤ دائنون قطاع خاص		
	٢٣٢١٥ دائنون عالم خارجي		
	٢٣٢١٦ دائنون بالدفع الآجل		
	٢٣٢٢ أوراق دفع		
	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		
	٢٣٢٣١ حسابات جارية دائنة غير تجارية		
	٢٣٢٣١١ حسابات جارية دائنة بين الوحدة الاقتصادية الرئيسة		
	٢٣٢٣١٢ حسابات جارية دائنة داخل الوحدة الاقتصادية وفروعها		
	٢٣٢٤ حسابات التعهدات		
	٢٣٢٤١ دفعات مستلمة مقدماً		
	٢٣٢٤٢ الذرعات المنجزة		
	٢٣٢٥ دائنو نشاط غير جاري		
	٢٣٢٦ حسابات دائنة متنوعة		
	٢٣٢٦١ تأمينات مستلمة وحسابات البريد		
	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		
	٢٣٢٦٣ مصاريف مستحقة		
	٢٣٢٦٤ رواتب وأجور مستحقة		
	٢٣٢٦٥ رواتب وأجور معادة		
	٢٣٢٦٦ هيئة التقاعد الوطنية		
	٢٣٢٦٧ دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي		
	٢٣٢٦٨ فروقات اصول نقدية ومخزنية وغير متداولة دائنة		
	٢٣٢٦٨١ فروقات نقدية		

٢٣٢٦٨٢	فروقات مخزنية				
٢٣٢٦٨٣	فروقات اصول غير متداولة				
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				
٢٣٤	المصارف الدائنة (جاري مكشوف)				
٢٣٥	الالتزامات قصيرة الاجل				
٢٣٥١	قروض مستلمة قصيرة الأجل				
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				
٢٤	الالتزامات الأخرى				
٢٤١	التزامات ضريبية مؤجلة				
٢٤٢	التزامات ومطالبات وغرامات مؤجلة				
٢٤٤	إيرادات مؤجلة				
٢٤٤١	إيرادات منح مؤجلة				
٢٤٥	التزامات عقود الايجار				
٢٤٦	التزامات بيع البضائع وعقود الصرف المؤجلة				
٢٤٦١	التزامات بيع البضائع بحق الارجاع				
٢٤٦٢	التزامات بيع البضائع بحق اعادة الشراء				
٢٤٦٣	التزامات عقود الصرف المؤجلة				
٢٤٧	التزام حق استخدام الأصول غير الملموسة				
٢٥	التخصيصات				
٢٥١	مخصص مصروفات الشراء				
٢٥٢	مخصص الخسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز				
٢٥٣	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة وخدمات ما بعد البيع				
٢٥٣١	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة				
٢٥٣٢	مخصص خدمات ما بعد البيع				
٢٥٤	مخصص هبوط أسعار المخزون				
٢٥٤١	مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي .				
٢٥٤٢	مخصص هبوط أسعار الخامات والمواد أولية				
٢٥٤٣	مخصص هبوط أسعار الأدوات الاحتياطية.				
٢٥٥	مخصص الالتزامات والمطالبات والغرامات				
٢٥٥١	مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية				
٢٥٥٢	مخصص المطالبات والغرامات				
٢٥٦	مخصص هبوط الاستثمارات المالية				
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 الأصول		
٢٦	حقوق الملكية		
٢٦١	رأس المال		
٢٦١١	رأس المال المدفوع		
٢٦١١١	رأس المال (الشركات العامة)		
٢٦١١٢	رأس المال (الأسهم العادية)		
٢٦١١٣	رأس المال أسهم المتاجرة		
٢٦١١٤	رأس المال الاسهم الممتاز		
٢٦١١٥	رأس المال حصص المساهمين		
٢٦١٢	رأس المال المتبرع به		
٢٦١٣	رأس المال صافي الموجودات		
٢٦١٤	رأس المال الاجتماعي		
٢٦١٥	الحصص خارج السيطرة (يظهر هذا الحساب عند توحيد القوائم المالية للشركات القابضة)		
٢٦٢	رأس المال الإضافي (الاحتياطيات)		
٢٦٢١	علاوة اصدار الاسهم والسندات		
٢٦٢٢	احتياطيات رأسمالية		
٢٦٢٢١	احتياطي التوسعات		
٢٦٢٢١١	احتياطي توسعات مستخدم		
٢٦٢٢١٢	احتياطي توسعات غير مستخدم		
٢٦٢٢٢	احتياطي عام		
٢٦٢٥	احتياطي قانوني		
٢٦٢٧	احتياطيات متنوعة		
٢٦٢٧١	بحث وتطوير		
٢٦٢٧٢	خدمات اجتماعية		
٢٦٢٧٣	أخرى		
٢٦٣	الأرباح المحتجزة		
٢٦٣١	الفائض المتراكم		
٢٦٣٢	العجز المتراكم		
٢٦٤	الدخل الشامل الاخر		
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 التحولات المالية		
٢٦٤٤	مكاسب وخسائر أسعار الصرف للعمليات الأجنبية		
٢٦٤٥	مكاسب وخسائر تدوير (الوفر الضريبي)		

٢٦٥	التغير بالسياسات المحاسبية والتقديرات وتصحيح الأخطاء	
٢٦٥١	تصحيح أخطاء سنوات سابقة	
٢٦٥٢	التغير في السياسات المحاسبية	
٢٦٥٣	التغير في التقديرات المحاسبية	
٢٦٥٤	تصحيح أخطاء سنوات سابقة	
٢٦٩	حساب النشاط الجاري	
٢٦٩١	النشاط الجاري	
٢٨	الحسابات التنظيمية المؤجلة	
٢٨١	تكاليف إضافية للسلع والخدمات	
٢٨٢	مكاسب نتيجة خفض الأسعار	
٢٩	الحسابات المتقابلة الدائنة	
٢٩١	مقابل حركة الإنتاج التام والبضائع والأراضي 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 الأراضي بسعر البيع	
٢٩١٣	مقابل حركة البضائع لحساب الغير بسعر البيع	
٢٩٢	حسابات الالتزامات الدائنة	
٢٩٢١	مقابل الإعتمادات المستندية المستلمة	
٢٩٢٢	الإعتمادات المستندية الصادرة	
٢٩٢٢١	الإعتمادات المستندية الصادرة لحساب الوحدة	
٢٩٢٢٢	الإعتمادات المستندية الصادرة لحساب الغير	
٢٩٢٣	مقابل خطابات الضمان المستلمة	
٢٩٢٤	خطابات الضمان الصادرة	
٢٩٢٥	مقابل العقود	
٢٩٣	حسابات النتيجة الدائنة	
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.	
٢٩٤	مقابل حسابات بالقيمة الرمزية	
٢٩٥	مقابل اصول أثرية وفنية	
٢٩٦	مقابل حركة الاستثمارات في المشتقات المالية	
٢٩٦١	مقابل حركة الاستثمار في العقود المستقبلية	
٢٩٦٢	مقابل حركة الاستثمار في العقود الآجلة	
٢٩٦٣	مقابل حركة الاستثمارات في عقود المبادلات	
٢٩٦٤	مقابل حركة الاستثمارات في عقود الخيار	
٢٩٦٥	مقابل حركة الاستثمارات في العقود الأخرى	
٣	الاستخدامات	
٣١	رواتب وأجور	
٣١١	الرواتب النقدية للموظفين	
٣١١١	رواتب	
٣١١٢	مخصصات الشهادة	
٣١١٣	مخصصات المنصب	
٣١١٤	مخصصات عائلية	
٣١١٥	مخصصات مهنية وفنية	
٣١١٦	أجور أعمال إضافية	
٣١١٧	مخصصات تعويضية	
٣١١٨	مكافآت تشجيعية وحوافز الانتاج	

المكافآت تشجيعية	٣١١٨١			
حوافز الانتاج	٣١١٨٢			
مخصصات أخرى	٣١١٩			
الأجور النقدية للعمال		٣١٢		
أجور	٣١٢١			
مخصصات الشهادة	٣١٢٢			
مخصصات المنصب	٣١٢٣			
مخصصات عائلية	٣١٢٤			
مخصصات مهنية وفنية	٣١٢٥			
أجور أعمال إضافية	٣١٢٦			
مخصصات تعويضية	٣١٢٧			
مكافآت تشجيعية وحوافز الإنتاج	٣١٢٨			
المكافآت تشجيعية	٣١٢٨١			
حوافز الانتاج	٣١٢٨٢			
مخصصات أخرى	٣١٢٩			
رواتب وأجور ومخصصات غير العراقيين		٣١٣		
المساهمة في الضمان الاجتماعي للموظفين		٣١٤		
حصة الوحدة الاقتصادية في التقاعد	٣١٤١			
التأمين على الموظفين	٣١٤٢			
الضمان الصحي للموظفين	٣١٤٣			
المساهمة في الضمان الاجتماعي للعمال		٣١٥		
حصة الوحدة الاقتصادية في الضمان	٣١٥١			
التأمين على العمال	٣١٥٢			
الضمان الصحي للعمال	٣١٥٣			
المساهمة في الضمان الاجتماعي لغير العراقيين		٣١٦		
منافع الموظفين		٣١٨		
المستلزمات السلعية			٣٢	
الخامات والمواد الأولية		٣٢١		
الوقود والزيوت		٣٢٢		
مواد نفطية	٣٢٢١			
غاز	٣٢٢٢			
زيوت وشحوم	٣٢٢٣			
فحم	٣٢٢٤			
الأدوات الاحتياطية		٣٢٣		
مواد التعبئة والتغليف		٣٢٤		
مواد التعبئة والتغليف المستهلكة	٣٢٤١			
مواد التعبئة والتغليف المتداولة	٣٢٤٢			
المتنوعات		٣٢٥		
اللوازم والمهمات	٣٢٥١			
القرطاسية	٣٢٥٢			
الكتب التعليمية	٣٢٥٣			
المخلفات والمستهلكات	٣٢٥٤			
تجهيزات للعاملين		٣٢٦		
كساوى	٣٢٦١			
مواد غذائية	٣٢٦٢			
مواد طبية	٣٢٦٣			
		٣٢٧		
المياه	٣٢٧١			
مياه شرب	٣٢٧١١			
مياه سقي (مياه خام)	٣٢٧١٢			
الكهرباء	٣٢٧٢			

٣٢٩	مستلزمات سلعية أخرى			
٣٣	المستلزمات الخدمية			
٣٣١	نفقات الخدمات الأساسية			
	٣٣١١ نفقات النقل والإيفاد واتصالات			
	٣٣١١١ نقل العاملين			
	٣٣١١٢ نقل السلع والبضائع			
	٣٣١١٣ السفر والإيفاد			
	٣٣١١٣١ السفر والإيفاد لأغراض التدريب والدراسة			
	٣٣١١٣٢ السفر والإيفاد لأغراض النشاط			
	٣٣١٢ النفقات الصحية			
	٣٣١٣ نفقات الاتصالات			
	٣٣١٣١ اتصالات عامة			
	٣٣١٤ خدمات أبحاث واستشارات			
	٣٣١٥ نفقات التدريب والتطوير			
	٣٣١٥١ مخصصات الطلبة والمتدربين			
	٣٣١٥٢ أجور التدريب والدراسة			
	٣٣١٦ خدمات الترويج والضيافة			
	٣٣١٦١ دعابة وإعلان			
	٣٣١٦٢ نشر وطبع			
	٣٣١٦٣ ضيافة			
	٣٣١٦٤ مصاريف المعارض			
	٣٣١٦٥ احتفالات			
	٣٣١٦٦ المؤتمرات والندوات			
	٣٣١٩ نفقات أساسية أخرى			
٣٣٢	نفقات الصيانة			
	٣٣٢١ صيانة الممتلكات والآلات والمعدات			
	٣٣٢١١ صيانة مشاتل ومنتزهات وحدائق			
	٣٣٢١١١ صيانة مشاتل			
	٣٣٢١١٢ صيانة منتزهات			
	٣٣٢١١٣ صيانة حدائق			
	٣٣٢١٢ صيانة مباني الوحدة			
	٣٣٢١٢١ صيانة مباني وإنشاءات وطرق			
	٣٣٢١٢١١ صيانة مباني			
	٣٣٢١٢١١١ صيانة مباني صناعية			
	٣٣٢١٢١١٢ صيانة مباني تجارية			
	٣٣٢١٢١١٣ صيانة مباني خدمية			
	٣٣٢١٢١١٤ صيانة مباني ترفيهية			
	٣٣٢١٢١١٥ صيانة مباني صحية			
	٣٣٢١٢٢ صيانة مخازن وخزانات وسابيلوات			
	٣٣٢١٢٣ صيانة منشآت سكنية			
	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				
٣٣٢١٥	صيانة عدد وقالب				
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				
٣٣٢١٦٧	صيانة كتب ومراجع علمية				
٣٣٢١٧	صيانة خطوط أنابيب النفط والغاز				
٣٣٢٢	صيانة العقارات الاستثمارية				
٣٣٢٣	صيانة الأصول غير المتداولة المستأجرة				
٣٣٣	نفقات التقاعد والضمان الاجتماعي				
٣٣٣١	رواتب تقاعدية				
٣٣٣٢	مكافآت تقاعدية				
٣٣٣٣	منح الحماية الاجتماعية ورعاية القاصرين				
٣٣٣٤	نفقات تحسين المعيشة				
٣٣٤	استئجار أصول غير متداولة				
٣٣٤١	استئجار الممتلكات والآلات والمعدات				
٣٣٤١١	استئجار الأراضي				
٣٣٤١٢	استئجار مباني وإنشاءات				
٣٣٤١٣	استئجار آلات ومعدات				
٣٣٤١٤	استئجار وسائط نقل وانتقال				
٣٣٤١٥	استئجار عدد وقالب				
٣٣٤١٦	استئجار أثاث وأجهزة مكاتب				
٣٣٤٢	استئجار العقارات الاستثمارية				
٣٣٥	خسائر الاستثمارات المالية وفروقات اسعار الصرف الاجنبي				
٣٣٥١	خسائر الاستثمارات المالية				
٣٣٥٢	خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر				
٣٣٥٣	خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر				
٣٣٥٤	خسائر المشتقات المالية				
٣٣٥٥	خسائر فروقات اسعار الصرف				
٣٣٦	مصرفات خدمة 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	رسوم الاعلان				
٣٣٦١٣٥	رسم الطابع				
٣٣٦٢	أقساط التأمين				
٣٣٦٣	مكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة				

٣٣٦٤	ضرائب ورسوم مدفوعة لجهات أجنبية		
٣٣٦٥	خدمات قانونية		
٣٣٦٦	خدمات مصرفية		
٣٣٦٧	أجور تدقيق وتنظيم الحسابات		
٣٣٦٧١	أجور تدقيق		
٣٣٦٧٢	أجور تنظيم الحسابات		
٣٣٦٧٣	استشارات محاسبية		
٣٣٧	فوائد مدينة		
٣٣٧١	فوائد مدينة محلية		
٣٣٧٢	فوائد مدينة خارجية		
٣٣٩	مصرفات تشغيلية أخرى		
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	مصرفات أخرى		
٣٤	المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل		
٣٤١	مقاولات ثانوية		
٣٤١١	مبالغ مدفوعة لمقاولين عراقيين		
٣٤١٢	مبالغ مدفوعة لمقاولين غير عراقيين		
٣٤٢	خدمات التشغيل		
٣٥	مشتريات البضائع والأراضي بغرض البيع		
٣٥١	مشتريات البضائع بغرض البيع		
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		
٣٥٢١	الأراضي بالأسعار التجارية		
٣٥٢٢	الأراضي بالأسعار المخفضة		
٣٥٣	مردودات ومسموحات المشتريات		
٣٦	كلف الإنتاج والبضائع المباعة		
٣٦١	كلفة الإنتاج		
٣٦١١	كلفة الإنتاج التام		
٣٦١٢	كلفة الإنتاج غير التام		
٣٦٢	كلف البضائع المباعة للإنتاج السلعي		
٣٦٢١	كلف البضائع المباعة للصناعة الاستخراجية		
٣٦٢٢	كلف البضائع المباعة للصناعة التحويلية		
٣٦٢٣	كلف البضائع المباعة لنشاط التشييد		
٣٦٢٤	كلف البضائع المباعة للإنتاج النباتي		
٣٦٢٥	كلف البضائع المباعة للإنتاج الحيواني		
٣٦٣	كلف البضائع المباعة للنشاط التجاري		
٣٦٣١	كلف البضائع المباعة		
٣٦٣٢	كلف الأراضي المباعة		
٣٦٣٤	كلف السلع المخفضة		
٣٧	الاندثارات والاطفاءات		
٣٧١			

٣٧١١	اندثار الممتلكات والآلات والمعدات		
٣٧١١٢	اندثار مباني وإنشاءات وطرق		
٣٧١١٣	اندثار آلات ومعدات		
٣٧١١٤	اندثار وسائل نقل وانتقال		
٣٧١١٥	اندثار عدد وقالب		
٣٧١١٦	اندثار أثاث أجهزة ومكاتب		
٣٧١٢	اندثار العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الإيجار)		
٣٧١٣	اندثار الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي)		
٣٧١٧	اندثار الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة		
٣٧٢	الاهلاكات والإطفاءات		
٣٧٢١	إهلاك أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة		
٣٧٢١١	إهلاك أصول حية لأغراض العرض		
٣٧٢١١١	إهلاك نباتات لأغراض العرض		
٣٧٢١١٢	إهلاك حيوانات لأغراض العرض		
٣٧٢١٢	إهلاك أصول حية لأغراض الإنتاج		
٣٧٢١٢١	إهلاك نباتات لأغراض الإنتاج		
٣٧٢١٢٢	إهلاك حيوانات لأغراض الإنتاج		
٣٧٢١٣	إهلاك أصول حية لأغراض الحراسة		
٣٧٢٢	إطفاء الأصول غير الملموسة		
٣٨	المصروفات التحويلية		
٣٨١	المساهمة في نفقات الوحدة الاقتصادية الرئيسة أو التابعة		
٣٨١١	منح الوحدة الاقتصادية الرئيسة		
٣٨١٢	منح الوحدة الاقتصادية التابعة		
٣٨٢	مصروفات تحويلية متنوعة		
٣٨٢١	تبرعات للغير		
٣٨٢٢	تعويضات وغرامات		
٣٨٢٣	ديون مشطوبة		
٣٨٢٤	نفقات خدمات خاصة		
٣٨٢٥	إطفاء سلف الزواج		
٣٨٢٦	حصة الوحدة الاقتصادية في تمويل الجهات ذات النفع العام		
٣٨٢٧	سلع وخدمات مجانية		
٣٨٢٧١	سلع وخدمات مجانية مقدمة بموجب التشريعات		
٣٨٢٧٢	سلع وخدمات مجانية مقدمة بموجب قرارات الإدارة		
٣٨٢٨	سلع وخدمات مخفضة		
٣٨٢٨١	سلع وخدمات مخفضة مقدمة بموجب التشريعات		
٣٨٢٨٢	سلع وخدمات مخفضة مقدمة بموجب قرارات إدارية		
٣٨٣	المصروفات والخسائر المتحققة والمحتملة		
٣٨٣١	مصروفات الشراء المحتملة		
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	خسائر هبوط المخزون السلعي وبيع المستهلكات والخامات والمواد أولية والأدوات الاحتياطية:		
٣٨٣٤١	خسائر بيع وهبوط المخزون السلعي		
٣٨٣٤١١	خسائر بيع المخزون السلعي		
٣٨٣٤١٢	خسائر هبوط المخزون السلعي		
٣٨٣٤٢	خسائر الخامات والمواد أولية		
٣٨٣٤٣	خسائر الأدوات الاحتياطية		
٣٨٣٤٤	خسائر مخلفات ومستهلكات		
٣٨٣٧	خسائر المطالبات والغرامات		

			٣٨٤٧١	تعويضات
			٣٨٤٧٢	غرامات
		٣٨٣٨	نفقات المسح والاستكشاف	
	٣٨٤	ضرائب ورسوم		
		٣٨٤١	ضريبة دخل	
		٣٨٤٢	رسوم انتاج	
		٣٨٤٣	ضرائب ورسوم أخرى	
	٣٨٥	اعانات		
		٣٨٥١	اعانات داخلية	
		٣٨٥١١	اعانات خدمات اجتماعية	
		٣٨٥١١١	اعانات خدمات اجتماعية للموظفين	
		٣٨٥١١٢	اعانات خدمات اجتماعية لغير الموظفين	
		٣٨٥٢	اعانات عالم خارجي	
٣٩	المصروفات والخسائر الأخرى			
	٣٩١	الخسائر الرأسمالية		
		٣٩١١	خسائر الممتلكات والآلات والمعدات	
		٣٩١٢	خسائر العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الإيجار)	
		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	
		٣٩١٥٢	خسائر الاستثمارات المالية المصنفة من خلال الإرباح والخسائر	
		٣٩١٥٣	خسائر الاستثمارات المالية المصنفة من خلال الدخل الشامل الاخر	
		٣٩١٦	خسائر الأصول غير الملموسة	
		٣٩١٧	خسائر الانخفاض في عقود التعدين غير المؤكدة	
	٣٩٢	مصروفات عرضية		
٤ الموارد				
٤١	إيراد النشاط السلعي			
	٤١١	إيراد نشاط الصناعات الاستخراجية		
	٤١١١	إيراد المبيعات (نشاط الصناعات الاستخراجية)		
	٤١١٢	مردودات ومسموحات المبيعات		
	٤١٢	إيراد نشاط الصناعات التحويلية		
	٤١٢١	إيراد المبيعات (نشاط الصناعات التحويلية)		
	٤١٢٢	مردودات ومسموحات المبيعات		
	٤١٣	إيراد نشاط التشييد		
	٤١٣١	إيرادات ذرات منجزة		
	٤١٣٢	مسموحات نشاط التشييد		
	٤١٣٣	تغير أعمال تحت التنفيذ		
	٤١٤	إيراد نشاط الإنتاج النباتي		
	٤١٤١	إيراد مبيعات الإنتاج النباتي		
	٤١٤٢	مردودات ومسموحات المبيعات		
	٤١٥	إيراد نشاط الإنتاج الحيواني		
	٤١٥١	إيراد 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		
٤٢	إيراد النشاط التجاري			

٤٢١	إيرادات مبيعات بضائع وأراضي بغرض البيع	
٤٢١١	إيرادات مبيعات بضائع بغرض البيع	
٤٢١٢	إيرادات مبيعات أراضي بغرض البيع	
٤٢١٢١	الأراضي بالأسعار التجارية	
٤٢١٢٢	الأراضي بالأسعار المخفضة	
٤٢١٣	مردودات ومسموحات بضائع وأراضي بغرض البيع	
٤٢١٤	السلع المخفضة	
٤٢٣	عمولة مستلمة	
٤٢٤	إيرادات الفنادق والسياحة	
٤٢٥	إيرادات متنوعة	
٤٣	إيرادات النشاط الخدمي	
٤٣١	إيرادات خدمات أساسية	
٤٣١١	إيرادات 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	إيرادات النقل بالانابيب	
٤٣١١٧	إيرادات النقل بالاسلاك	
٤٣١١٩	إيرادات خدمات النقل الأخرى	
٤٣١٢	إيرادات خدمات صحية	
٤٣١٢١	إيرادات خدمات مقدمة	
٤٣١٢٢	إيرادات اشتراك وانتساب	
٤٣١٢٣	ضرائب محولة	
٤٣١٣	إيرادات خدمات الاتصالات	
٤٣١٤	إيرادات خدمات استشارية وفنية	
٤٣١٥	إيرادات خدمات التربية والتعليم	
٤٣١٥١	أجور دراسية	
٤٣١٥٢	إيرادات أخرى	
٤٣١٦	إيرادات خدمات الترويج والضيافة	
٤٣١٦١	دعاية	
٤٣١٦٢	طبع	
٤٣١٦٣	ضيافة	
٤٣١٦٤	إيرادات ترويجية أخرى	
٤٣١٩	إيرادات أساسية أخرى	
٤٣٢	إيرادات خدمات الصيانة والتصليح	
٤٣٣	إيرادات التقاعد والضمان الاجتماعي	
٤٣٣١	مساهمات التقاعد والضمان الاجتماعي	
٤٣٣٢	حصة الضمان من أرباح الوحدة الاقتصادية	
٤٣٤	إيجار أصول غير المتداولة	
٤٣٤١	إيرادات إيجار الممتلكات والآلات والمعدات	
٤٣٤١١	إيجار الأراضي	
٤٣٤١٢	إيجار مباني	
٤٣٤١٢١	إيجار مباني سكنية	
٤٣٤١٢٢	إيجار مباني تجارية	
٤٣٤١٢٣	إيجار مباني خدمية	
٤٣٤١٣	إيجار آلات ومعدات	
٤٣٤١٤	إيجار وسائل نقل	
٤٣٤١٥	إيجار العدد	
٤٣٤١٦	إيجار الأثاث	

٤٣٤٢	إيرادات إيجار العقارات الاستثمارية	
٤٣٥	أرباح استثمارات مالية وفروقات أسعار الصرف الأجنبي	
٤٣٥١	إيرادات مقسوم أرباح الاستثمارات المالية	
٤٣٥٢	أرباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	
٤٣٥٣	إيرادات مقسوم الأرباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	
٤٣٥٤	أرباح المشتقات المالية	
٤٣٥٥	أرباح فروقات أسعار الصرف الأجنبي	
٤٣٦	إيرادات خدمات متنوعة	
٤٣٦١	إيرادات انتساب واشتراك	
٤٣٦٢	إيرادات خدمات التنظيف	
٤٣٦٤	إيرادات خدمات اجتماعية	
٤٣٧	فوائد دائنة	
٤٣٩	إيرادات تشغيلية أخرى	
٤٣٩٢	إيرادات عمولة بيع	
٤٣٩٣	إيرادات حق استخدام الأصول غير الملموسة	
٤٣٩٤	أرباح إعادة تقييم زراعة قائمة	
٤٣٩٥	أرباح إعادة تقييم الإنتاج الحيواني تحت التكوين	
٤٤	إيرادات التشغيل للغير	
٤٤١	إيرادات التشغيل للغير	
٤٤٢	مسموحات التشغيل للغير	
٤٥	كلفة الأصول المصنعة داخلياً	
٤٥١	كلفة الأصول 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 الإنتاج التام للصناعة الاستخراجية	
٤٦١٢	كلف الإنتاج التام للصناعة التحويلية	
٤٦١٣	الكلف المحولة لنشاط التشييد	
٤٦١٤	كلف الإنتاج التام المحول للإنتاج النباتي	
٤٦١٥	كلف الإنتاج التام المحول للإنتاج الحيواني	
٤٦٢	كلف الإنتاج تحت التشغيل المحول الى المخازن	
٤٦٢١	كلف الإنتاج تحت التشغيل للصناعة الاستخراجية	
٤٦٢٢	كلف الإنتاج 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	
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	

المنح الأخرى الداخلية	٤٨١٣		
منح عالم خارجي	٤٨١٤		
إيرادات تحويلية متنوعة	٤٨٢		
تبرعات مستلمة	٤٨٢١		
تعويضات وغرامات	٤٨٢٢		
تعويضات	٤٨٢٢١		
غرامات	٤٨٢٢٢		
ديون سبق شطبها	٤٨٢٣		
مخصصات انتفى الحاجة منها	٤٨٣		
مخصص مصروفات الشراء انتفى الحاجة منه.	٤٨٣١		
مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز انتفى الحاجة منه .	٤٨٣٢		
مخصص مصاريف الصيانة المحتملة وخدمات ما بعد البيع انتفى الحاجة منه	٤٨٣٣		
مخصص مصاريف الصيانة المحتملة انتفى الحاجة منه.	٤٨٣٣١		
مخصص خدمات ما بعد البيع انتفى الحاجة منه.	٤٨٣٣٢		
مخصص هبوط أسعار المخزون انتفى الحاجة منه :	٤٨٣٤		
مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي انتفى الحاجة منه.	٤٨٣٤١		
مخصص هبوط أسعار الخامات والمواد الأولية انتفى الحاجة منه	٤٨٣٤٢		
مخصص هبوط أسعار الأدوات الاحتياطية انتفى الحاجة منه	٤٨٣٤٣		
مخصص المطالبات والغرامات انتفى الحاجة منه	٤٨٣٥		
مخصص هبوط الاستثمارات المالية الاستثمار بالعقود المستقبلية انتفى الحاجة منه.	٤٨٣٦		
مخصص هبوط الاستثمارات المالية انتفى الحاجة منه.	٤٨٣٦١		
مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية انتفى الحاجة منه	٤٨٣٦٢		
مخصصات متنوعة انتفى الحاجة منها .	٤٨٣٨		
مخصص انخفاض الموجودات المحتفظ بها للبيع انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨١		
مخصص مصروف تعويضات الأسهم المصدرة انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨٢		
مخصص التزام منافع موظفين انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨٣		
مخصص مردودات ومسموحات المبيعات انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨٤		
مخصص تفكيك الأصول انتفى الحاجة منها.	٤٨٣٨٥		
مخصص ضريبة الدخل انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨٦		
الإيرادات والمكاسب الأخرى	٤٩		
المكاسب الرأسمالية	٤٩١		
مكاسب الممتلكات والآلات والمعدات	٤٩١١		
مكاسب بيع العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الإيجار)	٤٩١٢		
مكاسب الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي)	٤٩١٣		
مكاسب موجودات حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	٤٩١٤		
مكاسب بيع الاستثمارات المالية	٤٩١٥		
مكاسب الاستثمارات المصنفة بالكلفة المستنفذة	٤٩١٥١		
مكاسب استثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	٤٩١٥٢		
مكاسب الأصول غير الملموسة	٤٩١٦		
إيرادات عرضية	٤٩٢		

القسم الثاني

شرح دليل النظام المحاسبي الموحد على وفق معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي

١ الأصول	
الأصول غير المتداولة ١١ يمثل حساب الأصول غير المتداولة ما يمتلكه الوحدة الاقتصادية من ممتلكات منقولة وغير منقولة مقتناة من قبل الوحدة مباشرة أو بموجب عقد ايجار تمويلي أو منتجة من قبلها سواء كانت داخل العراق أو خارجه وإن الغرض من اقتنائها هو استخدامها من قبل الوحدة الاقتصادية لأغراضها الخاصة، بهدف إنتاج سلعة أو تقديم خدمة أو الاستفادة من مبالغها الايجارية .	
١١١ الممتلكات والآلات والمعدات يمثل هذا الحساب كلفة الأصول غير المتداولة المنقولة وغير المنقولة الممتلكة من قبل الوحدة الاقتصادية والمقتناة أو المنتجة من قبلها سواء داخل العراق ام خارجه ويتركز الغرض من اقتنائها في استخدامها ولأغراضها الخاصة بهدف إنتاج سلع أو تقديم خدمات مضافاً لها كافة الإضافات والمصروفات والتجديدات التي تطيل العمر الإنتاجي للأصل أو تزيد من طاقته أو كفاءته الإنتاجية عما كانت عليه وكافة المبالغ الضرورية واللازمة لاستمرار التشغيل بالشكل القانوني والمنظم وتشمل القيمة المسجلة للأصول غير المتداولة بمبلغ النقد أو مكافئات النقد المدفوع أو القيمة العادلة لعوض آخر تم تقديمه لاقتناء أصل في تاريخ اقتنائه أو كلفة الإنتاج مضافاً إليها كافة المصاريف اللازمة لجعل الأصل جاهزاً للاستخدام، وتكلفة الاقتراض مثل مصاريف الحصول على الاقتراض والفوائد المستحقة والمدفوعة خلال اقتناء أو إنشاء الأصول غير المتداولة إذا ما استوفت شروط الرسملة لحين تهيئته للاستخدام ، وتكاليف الالتزامات بتفكيك ونقل وإعادة الموقع الذي يوجد به البند إلى ما كان عليه (على أن تثبت تلك القيمة ضمن حساب الالتزامات المحتملة / تفكيك الأصل) ، على أن لا تتضمن كلفة الأصول غير المتداولة التكاليف التي تتكبدها الوحدة بعد التشغيل للغرض الذي تم اقتنائه لاجله مثل تكاليف التشغيل إذا كان الأصل يعمل بطاقته التصميمية والكاملة وخسائر التشغيل الأول وتكاليف تغيير موقع العمل أو إعادة 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 وإثبات 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 يجر 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 الاحتياطات ويجر احتساب الاندثار على الأصل 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 الأصل وتبتيته في السجلات.	
أراضي ١١١١ 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 يلي:	

دليل النظام المحاسبي الموحد على وفق معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي/ المقدمة

أراضي زراعية	١١١١١				
يمثل هذا الحساب أقيام الأراضي التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية لغرض الاستغلال الزراعي سواء أكانت ديمية أو سحية 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.					
كلفة الشراء	١١١١١١				
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.					
كلفة استصلاح الأراضي	١١١١١٢				
يبين هذا الحساب المبالغ المصروفة لاستصلاح الأرض لأول مرة وبشكل كامل وذلك بجعلها جاهزة للاستخدام، كالمبالغ المصروفة على عمليات التعديل والتسوية ومنشآت المبالز 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.					
أراضي الحدائق والمنتزهات	١١١١١٢١				
يبين هذا الحساب المبالغ المصروفة لاستصلاح الأرض لأول مرة وبشكل كامل وذلك لغرض إنشاء الحدائق والمنتزهات.					
أراضي المشاتل	١١١١١٢٢				
يبين هذا الحساب المبالغ المصروفة لاستصلاح الأرض لأول مرة وبشكل كامل لغرض إنشاء المشاتل، ولا تتضمن الشتلات بغرض البيع.					
أراضي بناء	١١١١٢				
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 المشتري 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.				
أراضي تجارية يشمل هذا الحساب ثمن شراء الأراضي والمصاريف المترتبة على اقتنائها وتهيتها لحين جعلها جاهزة للاستخدام مثل ساحات وقوف السيارات وساحات بيع المشتقات النفطية.	١١١١٣			
أراضي سكنية يشمل هذا الحساب كلفة شراء الأراضي لأغراض السكن والمصاريف المترتبة على اقتنائها واستصلاحها لحين جعلها جاهزة للاستخدام.	١١١١٤			
أراضي فضاء وهي الأراضي المقتناة والتي لا تستخدم لأي من الأغراض السابقة وعند استعمالها لأي منها حينئذ تنقل للحساب الخاص بها.	١١١١٦			
أراضي أخرى يشمل هذا الحساب كلفة شراء الأراضي للأغراض غير المذكورة آنفاً والمصاريف المترتبة على اقتنائها واستصلاحها لحين جعلها جاهزة للاستخدام.	١١١١٧			
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.	١١١٢			
مباني يشمل هذا الحساب تكاليف شراء أو إنشاء المباني لأغراض النشاط الإنتاجي والخدمات الإنتاجية والنشاط التجاري والخدمات الترفيهية والاجتماعية مثل المعامل وورش الصيانة والمرائب والمجمعات 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 أجله، ويحمل أيضاً بقيمة المعدات والتركيبات التي تعتبر جزءاً متمماً للمبنى كتكاليف التأسيسات الصحية والكهربائية والقاطلات الرئيسية والأنابيب والمضخات غير المتداولة الخاصة بأجهزة الإطفاء ومعدات التهوية والمساعد الكهربائي وأجهزة التكييف المركزي وتكاليف إزالة أجزاء المباني القديمة المشتراة وتكاليف إعادة بناءها ومصاريف التحسينات لحين تهيئتها للاستخدام باستبعاد قيمة الأرض المقدرة للمباني المذكورة كافة.	١١١٢١			
مباني صناعية	١١١٢١١			

يشمل هذا الحساب تكاليف شراء أو إنشاء المعامل والأفران والمخابز... الخ، متضمناً المصاريف المترتبة عليها لحين تهيئتها للاستخدام باستبعاد قيمة الأرض.					
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.	١١١٢١٢				
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.	١١١٢١٣				
مباني ترفيهية يشمل هذا الحساب تكاليف شراء أو إنشاء المباني للأغراض الترفيهية والرياضية والاجتماعية، مثل دور السينما والمسرح والمساح والملاعب الرياضية والنوادي الاجتماعية... الخ، متضمناً المصاريف المترتبة عليها لحين تهيئتها للاستخدام باستبعاد قيمة الأرض.	١١١٢١٤				
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.	١١١٢١٥				
مباني أخرى ويتضمن هذا الحساب كلفة المباني التي لم يتم ذكرها ضمن الأنواع المشار إليها أعلاه والتي يكون العمر الانتاجي لها أكثر من سنة مالية مثل (الخيم التي تستخدم كمسارح أو ملاعب كرة القدم والكرفانات غير السكنية وما في حكمها)	١١١٢١٦				
مخازن وخزانات وسيلوات يشمل هذا الحساب تكاليف شراء أو إنشاء المخازن المخصصة للأغراض المختلفة وكذلك تكاليف إنشاء خزانات المياه والوقود، وسيلوات 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.	١١١٢٢				
منشآت سكنية	١١١٢٣				

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.				
آبار ومناجم ومقالع يشمل هذا الحساب تكاليف حفر الآبار وتهيئة المناجم والمقالع لحين اعتبارها جاهزة للاستخدام وتحلل إلى ما يلي:	١١١٢٤			
آبار ١١١٢٤١ يشمل هذا الحساب تكاليف حفر البئر وأقيام الأجهزة والمعدات والتأسيسات المتعلقة به وجميع المصاريف الأخرى اللازمة لإعداده للاستخدام وهي كما يلي: كلفة الحفر: وتمثل كلفة العمل والمواد والمصاريف بما فيها اندثار أبراجومعدات الحفر. كلفة الأجهزة والمعدات: وتمثل تكاليف الأجهزة والمعدات والتأسيسات المتعلقة بالبئر والتي تعتبر جزءاً منه سواء أكانت تحت أو فوق سطح الأرض.				
مناجم ١١١٢٤٢ يشمل هذا الحساب تكاليف تهيئة المناجم للإنتاج بما في ذلك كلفة المعدات وخطوط النقل التي تعتبر جزءاً من المنجم.				
مقالع ١١١٢٤٣ يشمل هذا الحساب تكاليف تهيئة المقالع للإنتاج بما في ذلك كلفة المعدات وخطوط النقل التي تعتبر جزءاً من المقالع.				
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.	١١١٢٥			
منشآت عائمة ١١١٢٦ يشمل هذا الحساب ثمن شراء وتكاليف إقامة المنشأة العائمة على سطح مياه الأنهار أو الأهوار والبحيرات وتسجيلها وإعدادها للغرض الذي أقيمت من أجله كالكاзиноهات والفنادق والدور العائمة، ويراعى بأن المنشأة العائمة تعتبر وحدة متكاملة بمعنى أنها تشمل أيضاً الأثاث والمعدات والتجهيزات المثبتة عليها.				
طرق وجسور ١١١٢٧ 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 أجله.
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 أجله.
١١١٢٨٢٣	مدارج الطائرات	يشمل هذا الحساب تكاليف إنشاء المدرج 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

خطوط الكهرباء والهاتف	١١١٢٩٤			
يشمل هذا الحساب تكاليف مد شبكة خطوط الكهرباء والهاتف، بما في ذلك المحولات والكابينات ومحطات التقوية الخاصة بها والأعمدة الناقلة لهذه الخطوط.				
آلات ومعدات	١١١٣			
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 الخدمة وتتضمن كذلك ما يلي: محطات الاتصال اللاسلكي - المايكرويف، وأجهزة اللاسلكي وأجهزة GPS. المطابع. الموازين الجسرية. أجهزة المختبرات. ورش التصليح المتنقلة. المجمدات الضخمة المستعملة 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.				
وسائط نقل وانتقال	١١١٤			
يشمل هذا الحساب النفقات الخاصة بشراء وسائط النقل والانتقال على اختلاف أنواعها سواء أكانت مستوردة أو مشتتة من الأسواق المحلية كما يتضمن نفقات الإضافات الجارية عليها وأية مصاريف أخرى لحين تهيئتها للاستخدام الفعلي. وتحلل إلى الحسابات الآتية:				
وسائط نقل بالسيارات	١١١٤١			
وسائط نقل الركاب	١١١٤١١			
يشمل هذا الحساب كلفة وسائط نقل الأشخاص بمختلف أحجامها وأنواعها.				
وسائط نقل البضائع	١١١٤١٢			

يشمل هذا الحساب كلفة وسائط نقل البضائع على اختلاف أنواعها ويدخل بضمنها وسائط النقل المبردة والمقطورات والسايكلوات والخزانات.					
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.	١١١٤١٣				
وسائط نقل بالسكك الحديدية يشمل هذا الحساب كلفة القاطرات وعربات السكك الحديدية بأنواعها سواء أكانت لنقل المسافرين أو لنقل البضائع	١١١٤٢				
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.	١١١٤٣				
وسائط النقل البحري يشمل هذا الحساب كلفة بواخر نقل المسافرين والبضائع ونقل الأسماك وناقلات النفط.	١١١٤٤				
وسائط النقل الجوي يشمل هذا الحساب كلفة كافة أنواع الطائرات المخصصة للنقل سواء أكانت للمسافرين أو للبضائع.	١١١٤٥				
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.	١١١٤٦				
خطوط أنابيب نقل الماء	١١١٤٧				
عدد وقوالب يشمل هذا الحساب جميع النفقات الخاصة بشراء أو صنع أو تحويل العدد والأدوات والقوالب والتي تؤدي خدمات لعمليات التصنيع أو لأعمال الصيانة المستخدمة في المطابخ او عمليات الصيد . . إلخ.	١١١٥				
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.	١١١٥١				
قوالب يشمل هذا الحساب كلفة شراء أو صنع جميع أنواع القوالب الصناعية وغيرها.	١١١٥٢				

أثاث وأجهزة مكاتب	١١١٦		
يشمل هذا الحساب كلفة شراء أو صنع الأثاث المكتبي. ويحلل إلى الحسابات الآتية:			
أثاث	١١١٦١		
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.			
أجهزة تكييف وتبريد	١١١٦٢		
يشمل هذا الحساب تكلفة شراء أجهزة التكييف والتبريد والتي لا تدخل ضمن تكلفة المباني عند إنشائها وإنما تضاف بعد أكمل المبنى، كأجهزة التكييف ومبردات الهواء والماء والمراوح والثلاجات... الخ.			
حاسبات الكترونية	١١١٦٣		
يشمل هذا الحساب كلفة شراء الحاسبات الالكترونية وخوادمها ومصاريف نصبها وتجهيزها للتشغيل.			
آلات حاسبة وكاتبة واستنساخ	١١١٦٤		
يشمل هذا الحساب كلفة شراء الآلات الحاسبة والكاتبة وآلات القيد بالدفاتر وأجهزة السحب والاستنساخ وساعات تسجيل الوقت... الخ.			
أدوات وأجهزة مكاتب	١١١٦٥		
يشمل هذا الحساب كلفة شراء معدات المكاتب كالبدالة وأجهزة التلكس والأجهزة الصوتية والصورية... الخ.			
كتب ومراجع علمية	١١١٦٦		
يشمل هذا الحساب كلفة شراء الكتب والمراجع العلمية والمخطوطات الأثرية الخاصة بالمكتبات، ولا ينصرف ذلك إلى الكتب التعليمية.			
العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الإيجار)	١١٢		
هو عقار (أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أو كلاهما) 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 أو بيعه في السياق العادي للأعمال وتسجل بتقويم جميع تكاليف حال تحملها ابتداءً من اقتناء العقار الاستثماري والتكاليف التي تتحملها لاحقاً للإضافة إلى العقار أو استبدال جزء منه أو خدمته.			
يحلل هذا الحساب الى:			
أراضي	١١٢١		
مباني	١١٢٢		
الاصول غير المتداولة المستأجرة ويمثل هذا الحساب قيمة الاصول غير المتداولة المستأجرة بموجب عقد وبما يستوفي شروط الاثبات لهذا النوع من الاصول.	١١٣		
يحلل هذا الحساب الى:			
الاصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي) ويمثل هذا الحساب قيمة الاصول غير	١١٣١		

المتداولة المستأجرة بموجب عقد تمويلي وبما يستوفي شروط الاثبات لهذا النوع من الاصول			
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	١١٣٢		
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 المشتات 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.	١١٤		
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 وتبويب 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:	١١٤١		
نباتات لأغراض العرض يشمل هذا الحساب تكاليف نباتات الزينة...الخ، لأغراض العرض للجمهور متضمناً المصاريف المترتبة عليها لحين جعلها جاهزة للاستخدام.	١١٤١١		
نباتات لأغراض الإنتاج يشمل هذا الحساب تكاليف النباتات لأغراض الإنتاج والإكثار متضمناً المصاريف المترتبة عليها لحين جعلها جاهزة للاستخدام.	١١٤١٢		
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 المتنزّهات 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.	١١٤٢		

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

				ويشمل هذا الحساب المبالغ المستثمرة مع الغير لإنجاز مشاريع بموجب عقد تم بموجبه تقسيم الواجبات بين أطرافه
		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
		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 الأخرى والحفر بجميع أنواعه ووسائله وجميع الأنشطة التي تطبق في فحص الأرض وباطنها والتي تؤدي إلى معرفة مدى انتشار المواد المعدنية وخامات التعدين الأخرى وتحديد أماكنها ودرجات وأشكال تراكيزها ومخزوناتا وبيئاتها المضيفة بمنطقة البحث أو الترخيص كما تشمل كل ما هو ضروري من دراسات واختبارات معملية مفصلة أخرى، متضمناً كل العمليات والأنشطة 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 مركباتها أو لتحويلها مباشرة عبر أي نوع من المعالجات لمكون معدني أو صناعي لتحديد جدوى استغلالها اقتصادياً، ويحلل هذا الحساب الى :
		١١٦١	عقود التعدين المؤكدة	
		١١٦١١	عقود التعدين المؤكدة ملموسة	
		١١٦١٢	عقود التعدين المؤكدة غير ملموسة	
	١١٧		الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة.	يراعى في تقسيم هذا الحساب ما تم تبويبه ضمن الحساب (١١١) وتمثل تلك الأصول التي تحصل عليها الوحدة نتيجة اتفاقيات بين شركتين أو أكثر على استحداث نشاط اقتصادي يتم إدارته بموجب عقود، وقد يأخذ هذا النشاط صورة (عملية مشتركة) أو (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 الأصول 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 وتهيتها وتكاليف تمهيد وتقسيم الأراضي للتعمير وتشبيد العقارات للإسكان، وتغلق مفردات هذا الحساب بالحسابات المقابلة لها في الأصول غير المتداولة والتي تحمل نفس المفهوم.

١٢١	الاتفاق 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 وسالونات			
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			

بيوت زجاجية	١٢١٢٩٣				
حواجز كونكريتية	١٢١٢٩٤				
خطوط الكهرباء والهاتف	١٢١٢٩٥				
آلات ومعدات	١٢١٣				
وسائط نقل وانتقال	١٢١٤				
وسائط نقل بالسيارات	١٢١٤١				
وسائط نقل الركاب	١٢١٤١١				
وسائط نقل البضائع	١٢١٤١٢				
وسائط نقل أخرى	١٢١٤١٣				
وسائط نقل بالسكك الحديدية	١٢١٤٢				
وسائط النقل النهري	١٢١٤٣				
وسائط النقل البحري	١٢١٤٤				
وسائط النقل الجوي	١٢١٤٥				
خطوط أنابيب النفط والغاز	١٢١٤٦				
عدد وقوالب	١٢١٥				
عدد	١٢١٥١				
قوالب	١٢١٥٢				
أثاث وأجهزة مكاتب	١٢١٦				
أثاث	١٢١٦١				
أجهزة تكييف وتبريد	١٢١٦٢				
حاسبات الكترونية	١٢١٦٣				
آلات حاسبة وكاتبة استنساخ	١٢١٦٤				
أدوات وأجهزة مكاتب	١٢١٦٥				
كتب ومراجع علمية	١٢١٦٦				
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 هذا الحساب الى:					
أراضي	١٢٢١				
مباني	١٢٢٢				
الانفاق الرأسمالي على الأصول غير المتداولة المستأجرة (ايجار تمويلي)	١٢٣				
الانفاق الرأسمالي على الاصول الحية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	١٢٤				

نباتات لأغراض العرض والإنتاج	١٢٤١		
نباتات لأغراض العرض	١٢٤١١		
نباتات لأغراض الإنتاج	١٢٤١٢		
حيوانات لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	١٢٤٢		
حيوانات لأغراض العرض	١٢٤٢١		
حيوانات لأغراض الإنتاج	١٢٤٢٢		
حيوانات لأغراض الحراسة	١٢٤٢٣		
إنفاق استثماري		١٢٥	
يشمل هذا الحساب كلفة ماينفق في مشروعات تحت التنفيذ دون أن يرد مقابلته سلع كالدفعات المقدمة والإعتمادات المستندية.			
ويحلل هذا الحساب إلى ما يلي:			
دفعات مقدمة	١٢٥١		
يشمل هذا الحساب المبالغ التي تدفع مقدماً لـ شراء أراضي أو مباني وإنشاءات أو طرق أو آلات ومعدات أو وسائل النقل والعدد والأدوات والأثاث وغيرها.			
إعتمادات مستندية لشراء أصول غير متداولة	١٢٥٢		
يشمل هذا الحساب كلفة الإعتمادات المستندية (قوب) مضافاً إليها تكاليف الشحن والتأمين لكافة الأصول غير المتداولة كالألات والمعدات ووسائل النقل والعدد والأدوات والأثاث وغيرها.			
أصول غير متداولة بطريق الشحن	١٢٥٣		
عقود التعدين		١٢٦	
ويحلل هذا الحساب إلى :			
عقود التعدين المؤكدة	١٢٦١		
عقود التعدين المؤكدة ملموسة	١٢٦١١		
عقود التعدين المؤكدة غير ملموسة	١٢٦١٢		
عقود التعدين غير المؤكدة	١٢٦٢		
عقود التعدين غير المؤكدة ملموسة	١٢٦٢١		
عقود التعدين غير المؤكدة غير ملموسة	١٢٦٢٢		
الممتلكات والآلات والمعدات خاضعة لسيطرة مشتركة ويراعى في تقسيم هذا الحساب ما تم تبويبه ضمن الحساب (١١١)		١٢٧	
الأصول المتداولة		١٣	
المخزون	١٣١		
يشمل هذا الحساب الأموال المادية المتداولة التي تقتنيها الوحدة الاقتصادية سواء خزنت في مخازن الوحدة الاقتصادية أم لدى الغير وسواء أكانت مواد مشترة أم بضاعة منتجة من قبل الوحدة الاقتصادية، كما أنها تشمل الإعتمادات المستندية المفتوحة لشراء المستلزمات السلعية بأنواعها سواء كانت لحساب الوحدة الاقتصادية أو لصالح الغير ومخزون البضائع المشترة بغرض البيع، كما أنها تتضمن بضائع الأمانة والتي تعود لجهات أخرى 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 بنوعها 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 الكرتونية، 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 والجوارير وغيرها من المهمات اللازمة للعملية الإنتاجية والخدمية. وكذلك الاصول أو اللوازم التي تدخل المخزن والتي تحدد قيمتها وفق القرارات والتعليمات النافذة .				
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.	١٣١٥٢			
مخزون الكتب التعليمية يشمل هذا الحساب مخزون الكتب المدرسية والجامعية التي تدخل ضمن مجانية التعليم.	١٣١٥٣			
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 والسرقه والتدمير والكوارث الطبيعية...الخ. ويحلل هذا الحساب إلى:	١٣١٥٤			
مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف عادية	١٣١٥٤١			
مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية	١٣١٥٤٢			
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.	١٣١٥٥			
مخزون الإنتاج يشمل هذا الحساب الاصول المخزنية من الإنتاج التام الصنع والنصف المصنع والأعمال التي لم يجر إنجازها في نهاية السنة المالية. يحلل إلى الحسابات الآتية:	١٣١٦			
مخزون الإنتاج التام يكون هذا الحساب مدينياً بالقيمة المسجلة (الكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق ايها 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	١٣١٦١			

الإنتاجية واستبعاد كلف الخدمات التسويقية والإدارية غير المباشرة , ويحلل إلى:				
الإنتاج التام في المخازن ١٣١٦١١				
بضائع لدى الغير: يشمل هذا الحساب قيمة البضائع التي تملكها الوحدة الاقتصادية والموجودة لدى الغير لأي سبب كان.	١٣١٦١٢			
بضائع لدى الوكلاء ١٣١٦١٣				
بضائع لدى الغير أخرى ١٣١٦١٤				
بضائع لدى الغير بحق الرجاء ١٣١٦١٥				
بضائع لدى المعارض للنشاط الانتاجي ١٣١٦١٦				
مخزون الإنتاج غير التام يعبر النوع الأول "الإنتاج غير التام" عن الإنتاج تحت التشغيل والذي يمثل 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، كيميائية، هندسية... الخ.	١٣١٦٢			
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.	١٣١٦٣			
مخزون الإنتاج النباتي زراعة قائمة يمثل هذا الحساب تكاليف النباتات لأغراض البيع التي تتولى الوحدات المتخصصة بهذا النشاط تنفيذها والتي لم تكتمل بعد.	١٣١٦٤			
مخزون الإنتاج الحيواني تحت التكوين يمثل هذا الحساب تكاليف الحيوانات لأغراض البيع التي تتولى الوحدة الاقتصادية المتخصصة بهذا النشاط تنفيذها والتي لم تكتمل بعد.	١٣١٦٥			
مخزون البضائع والأراضي بغرض البيع يشمل هذا الحساب الأصول المخزنية المشتراة بغرض البيع المتواجدة نهاية السنة المالية وتقيم حسب الكلفة أو القيمة التحصيلية القابلة للتحقق أيهما 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. يحلل إلى الحسابات الآتية:	١٣١٧			
مخزون البضائع بغرض البيع ١٣١٧١				
الأراضي بغرض البيع ١٣١٧٢				
الأراضي بالأسعار التجارية ١٣١٧٢١				
الأراضي بالأسعار المخفضة ١٣١٧٢٢				
بضائع لدى المعارض للنشاط التجاري ١٣١٧٣				

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 الموائى وغيرها من المصاريف.
	ويحلل إلى الحسابات الآتية:	
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 المجز الخارجى 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 أخرى لأي سبب كان كالإعارة أو الامانة أو 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 وتشمل الآتي:
١٣٢١	المدينون التجاريون:	يجعل هذا الحساب مدينياً بقيمة المبيعات وأوراق القبض المرفوضة وأية مصاريف يتحملها العميل ودائناً بإجمالي التسديدات وأوراق القبض المقدمة منهم وبقيمة مردودات المبيعات والدفعات المقدمة.
	ويحلل إلى الحسابات الآتية	
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 المرسله للتحصيل او المرفوضة، وأوراق القبض هي أوراق تجارية تستخدم كأداة لإثبات الدين تلجأ إليها الوحدات الاقتصادية عند القيام بعمليات البيع أو الشراء الآجل، ويحلل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية:			
أوراق قبض قطاع عام	١٣٢٢١		
أوراق قبض قطاع تعاوني	١٣٢٢٢		
أوراق قبض قطاع مختلط	١٣٢٢٣		
أوراق قبض قطاع خاص	١٣٢٢٤		
أوراق قبض قطاع خارجي	١٣٢٢٥		
أوراق قبض برسم التحصيل يشمل هذا الحساب قيمة أوراق القبض المرسله إلى المصارف لغرض تحصيل مبالغها.	١٣٢٢٦		
أوراق قبض مرفوضة يشمل هذا الحساب قيمة أوراق القبض المعادة من قبل المصارف لعدم قيام الجهات المدينة بالتسديد ولأي سبب كان .	١٣٢٢٧		
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:-	١٣٢٢٣		
حسابات جارية مدينة غير تجارية	١٣٢٣١		
حسابات جارية مدينة بين الوحدة الاقتصادية الرئيسة يشمل هذا الحساب حركة الحسابات غير التجارية بين الوحدة الاقتصادية الرئيسة والوحدات الفرعية التابعة لها.	١٣٢٣١١		
حسابات جارية مدينة داخل الوحدة الاقتصادية وفروعها يشمل هذا الحساب حركة الحسابات غير التجارية للفروع فيما بينها والتابعة لنفس الوحدة.	١٣٢٣١٢		
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:	١٣٢٢٤		
مدينو اعمال تحت التنفيذ	١٣٢٤١		
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	١٣٢٤٢		

مقابل ذرات العمل المنجزة من قبل المقاولين الثانويين.				
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.	١٣٢٥			
حسابات مدينة متنوعة يحلل إلى الحسابات الآتية:	١٣٢٦			
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.	١٣٢٦١			
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.	١٣٢٦٢			
مصاريف مدفوعة مقدماً يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة من قبل الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية والتي تعود إلى فترة مالية لاحقة.	١٣٢٦٣			
وزارة المالية - رواتب إجازات الأمومة والملتحقين بالخدمة العسكرية	١٣٢٦٧			
رواتب إجازات الأمومة ويشمل الرواتب والمخصصات المدفوعة إلى الموظفين المتمتعين بأجازات الأمومة من منتسبات الوحدات وتحمل الموازنة الجارية تلك النفقات.	١٣٢٦٧١			
رواتب الملتحقين بالخدمة العسكرية ويشمل الرواتب والمخصصات المدفوعة إلى الموظفين الملتحقين بالخدمة العسكرية من منتسبي الوحدات وتحمل الموازنة الجارية تلك النفقات.	١٣٢٦٧٢			
فروقات اصول نقدية ومخزنية وغير متداولة	١٣٢٦٨			
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:-	١٣٢٦٨١			
فروقات نقدية لظروف عادية	١٣٢٦٨١١			
فروقات مخزنية لظروف عادية	١٣٢٦٨١٢			
فروقات أصول غير متداولة لظروف عادية	١٣٢٦٨١٣			
فروقات اصول نقدية ومخزنية وغير متداولة مدينة لظروف غيرعادية	١٣٢٦٨٢			

ويشمل هذا الحساب مبالغ الفروقات المدينة الظاهرة نتيجة الجرد في الأصول النقدية والمخزنية وغير المتداولة لظروف غير اعتيادية مثل (الحرائق، الفيضانات، الأعمال العسكرية) ويحلل إلى الحسابات الآتية:-					
فروقات نقدية لظروف غير عادية	١٣٢٦٨٢١				
فروقات مخزنية لظروف غير عادية	١٣٢٦٨٢٢				
فروقات أصول غير متداولة لظروف غير عادية	١٣٢٦٨٢٣				
طلبات التعويض	١٣٢٦٩				
يشمل هذا الحساب قيمة الأضرار التي تصيب البضاعة المستوردة لحساب الوحدة الاقتصادية والتي يتحمل الغير مسؤولية التعويض كشركة التأمين والشركات الناقلة.					
سلف	١٣٢٧				
يشمل هذا الحساب حركة جميع المبالغ الممنوحة من قبل الوحدة الاقتصادية لمنتسبيها سواء كانت لتأدية أعمال لها أو سلف شخصية يحل إلى الحسابات الآتية:					
سلف مستديمة	١٣٢٧١				
يشمل هذا الحساب جميع المبالغ لأغراض محددة تتصف بالديمومة خلال السنة، كسلف المشتريات والنثرية .					
سلف لأغراض النشاط	١٣٢٧٢				
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 الاحتقالات، وسلف لجان توزيع الرواتب ولجات البناء والتنفيذ المباشر .					
سلف المنتسبين	١٣٢٧٣				
يشمل هذا الحساب مبالغ السلف التي تمنح للمنتسبين لأغراضهم الخاصة كذلك يسجل فيه الفروقات النقدية والمخزنية وفروقات الأصول غير المتداولة وفروقات الرواتب والأجور بعد إقرار تحميل العاملين بها.					
سلف الزواج	١٣٢٧٤				
يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة للموظفين بموجب عقود الزواج المقدمة من قبلهم حسب تعليمات منح سلف الزواج قانوناً.					
مدينو عقود تأجير	١٣٢٩				
أصول غير متداولة معروضة للبيع او محتفظ بها للتوزيع على الملاك او الاهداء ويمثل قيمة الأصل غير المتداول الذي تخطط المنشأة لبيعه او توزيعه على الملاك او اهداءه للغير والمقاس بمبلغه الدفترى أو قيمته 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	١٣٣				

هذه الأصول التي سيتم التخلي عنها والمستخدم 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 أو الاهداء بمبلغه الدفترى قبل القرار معدلاً بأي استهلاك أو استنفاد أو إعادة تقويم أو مبلغه القابل للاسترداد في تاريخ القرار اللاحق بعدم البيع أو التوزيع . ويحلل هذا الحساب الى :			
أصول غير متداولة معروضة للبيع	١٣٣١		
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)			
أصول غير متداولة محتفظ بها للتوزيع على الملاك	١٣٣٢		
ويمثل قيمة الأصل المحتفظ به للتوزيع على الملاك وأن تكون الأصول متاحة للتوزيع الفوري في حالتها الراهنة ويجب أن يكون التوزيع محتملاً بدرجة عالية.			
أصول غير متداولة بغرض الاهداء	١٣٣٣		
وتمثل تلك الأصول التي تقتنيها الوحدة بهدف اهداءها الى الغير وليس بقصد استخدامها في العملية الإنتاجية لانتاج السلع او تقديم الخدمات			
النقد	١٣٤		
يشمل هذا الحساب المبالغ النقدية الموجودة في الصندوق ورصيد الحسابات الجارية لدى المصارف، يحل إلى الحسابات الآتية:			
نقدية بالصندوق	١٣٤١		
يشمل هذا الحساب الموجود النقدي في صندوق الوحدة الاقتصادية وفروعها: يحل إلى الحسابات الآتية:			
نقدية لدى صندوق المركز	١٣٤١١		
نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١		
نقدية لدى صندوق المركز بالعملة الأجنبية	١٣٤١١٢		
نقدية لدى صندوق الفروع	١٣٤١٢		
نقدية لدى صندوق الفروع بالعملة المحلية	١٣٤١٢١		
نقدية لدى صندوق الفروع بالعملة الأجنبية	١٣٤١٢٢		
نقدية لدى صندوق المعارض	١٣٤١٣		
نقدية لدى صندوق المعارض بالعملة المحلية	١٣٤١٣١		
نقدية لدى صندوق المعارض بالعملة الأجنبية	١٣٤١٣٢		
نقدية لدى المصارف	١٣٤٢		
يشمل هذا الحساب رصيد الحسابات الجارية للوحدة الاقتصادية لدى المصارف سواء كانت محلية أو أجنبية، وبالإمكان تخصيص حساب فرعي مستقل لكل مصرف في حالة تعامل الوحدة الاقتصادية مع عدة مصارف.			

نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١			
نقدية لدى المصارف بالعملة الاجنبية	١٣٤٢٢			
نقدية لدى الخزائن يشمل هذا الحساب رصيد النقود المودعة من قبل الوحدات الاقتصادية في الخزائن.	١٣٤٢٣			
صكوك وحوالات يشمل هذا الحساب مبالغ الصكوك والحوالات التي لا تكون بعهددة الوحدة الاقتصادية كذلك التي بعهدتها ولا يمكن استلام مبالغها لأي سبب كان. يحلل إلى الحسابات الآتية:	١٣٤٢٤			
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.	١٣٤٤١			
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.	١٣٤٤٢			
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.	١٣٤٤٤			
١٣٥ القروض والاستثمارات قصيرة الاجل				
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:	١٣٥١			
قروض قصيرة للقطاع العام	١٣٥١١			
قروض قصيرة للقطاع التعاوني	١٣٥١٢			
قروض قصيرة للقطاع المختلط	١٣٥١٣			
قروض قصيرة للقطاع الخاص	١٣٥١٤			
قروض قصيرة للعالم الخارجي	١٣٥١٥			
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 تشتري بهدف تحقيق العوائد. يحلل إلى الحسابات الآتية:	١٣٥٢			
استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	١٣٥٢١			

				يشمل هذا الحساب الاستثمارات والأصول المالية التي يتم اقتنائها لغرض بيعها في الأجل القريب.
			١٣٥٢٢	المشتقات المالية يشمل هذا الحساب المبالغ المستثمرة في الأدوات المالية أو بعقد آخر تتغير قيمته استجابته للتغير في عوامل السوق، ويتم تسويته في تاريخ مستقبلي، ويمكن تقسيم هذا الحساب على الحسابات الفرعية الآتية:
			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، أو مبادلة معدل الفائدة ، ويمكن تقسيم هذا الحساب الى 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 أو الأدوات المالية من نفس الغرض لم يرد ذكرها ضمن الحسابات السابقة.
			١٣٥٢٢٥١	عقود الصرف المؤجلة
			١٣٥٢٢٥٢	الاستثمار في المشتقات المالية الأخرى

			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 الموظفون الخدمات ذات العلاقة، مثل (الاجازات السنوية والاجازات المدفوعة والمشاركة في الارباح ومنافع الموظفين المساهمة المحددة والمنفعة المحددة ... الخ)
			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 إستحصلها.	
		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	
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 الآتية :		
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 المبتكر، ويندرج تحت براءة الاختراع (التصاميم، والمعالجة والتحسينات، إلى جانب الاختراعات الفيزيائية 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 هذا الحساب الى:	
١٥٣١	حقوق الامتياز	
١٥٣٢	حقوق التراخيص	
١٥٤	العلامة التجارية	يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة لمالك العلامة التجارية لقاء حق استخدام العلامة التجارية للشركات الأخرى أو الشركات التي تم اقتنائها، وتشتمل العلامة التجارية كل 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 أحداث تحسين جوهري لأصول الوحدة الاقتصادية .
١٥٥١	المسح والاستكشاف	يشمل هذا الحساب المبالغ اللازمة لإجراءات عملية مسح الأرض واستكشاف مكوناتها، كالمسوحات الجيولوجية، وأعمال فرق الزلزالية لغرض اكتشاف آبار النفط والمعادن الأخرى.
١٥٥٢	بحث وتطوير	يشمل هذا الحساب كلف الدراسات والأبحاث فضلاً عن كلف الاستعانة بالخبراء والبعثات الخاصة بتقديم أو تطوير منتج أو خدمة .
١٥٦	حقوق النشر والطبع والتأليف	يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة لقاء الحقوق التي تصدر بشكل تلقائي لمؤلف العمل الأصلي؛ كالأعمال الأدبية، أو الأغاني، أو الأفلام، أو البرمجيات، ويندرج تحت هذه الحقوق: الحق في إعادة إنتاج العمل الأصلي، أو إنتاج أعمال مشتقة منه، إلى جانب توزيع نسخ منه، أو عرضه علناً، ومن الأمثلة على حقوق النشر: القصص المكتوبة على الورق، واللوحات القماشية الأصلية، وبرامج الحاسوب والهاتف المحمول .. الخ.
١٥٧	حقوق عقود التأجير طويلة الأجل	

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	
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 اعتماداً على البيانات الشهرية المتعلقة بالإنتاج التام والمبيعات. وكل ما يقيد في احد الحسابين المتقابلين يقيد في الجانب المعاكس من الحساب الآخر كما يقلل 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 وتحلل 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 الأصول، 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 الاحتياطيّات) 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 الأصول 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 أو (استبدال) عملة أو سلعة معينة في تاريخ محدد في المستقبل الغرض منها هو الحماية من مخاطر أو تحقيق مكاسب من تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية وتتضمن تلك العقود سعر التسليم المتفق عليه (السعر الآجل وقت إبرام العقد).
	١٩٦١	حركة الاستثمار في العقود المستقبلية
	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. يحلل إلى الحسابات الآتية:
	٢١٣	التزامات تمويل عقود الايجار
	٢١٣١	التزامات عقود الايجار التمويلي
	٢١٣٢	التزامات عقود الايجار التشغيلي
	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. يحلل الحساب وفقا لمصدر الاقتراض وكما يلي:
	٢١٥١١	قروض طويلة الأجل من القطاع العام
	٢١٥١٢	قروض طويلة الأجل من القطاع التعاوني
	٢١٥١٣	قروض طويلة الأجل من القطاع المختلط
	٢١٥١٤	قروض طويلة الأجل من القطاع الخاص

٢١٥١٥	قروض طويلة الأجل من العالم الخارجي		
٢١٥٢	سندات الدين صكوك متساوية القيمة قابلة للتداول تمثل قرضاً يُعقد عادة بواسطة الاكتتاب العام، تصدره الوحدة الاقتصادية ويعتبر حامل السند دائناً للوحدة الاقتصادية ولا يعد شريكاً 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 الأجل وهو الالتزام يقابل الأصول عن منافع الموظفين المحتفظ بها لأكثر من (١٢) شهر بعد نهاية فترة إعداد التقارير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمات ذات العلاقة، المحتفظ بها.		
٢١٥٤	التزامات أخرى طويلة الأجل وتشمل أي التزامات أخرى لم يتم ذكرها في أعلاه.		
٢٢	متراكم الاندثار والديون المشكوك في تحصيلها		
٢٢١	متراكم اندثار الممتلكات والآلات والمعدات يشمل هذا الحساب مجموع الإندثار المتجمعة من مبالغ اعتباراً من بدء استخدام الأصل غير المتداول بتاريخه على أن تغلق المبالغ المتجمعة في هذا الحساب عند شطبه، ويحلل هذا الحساب تبعاً لاختلاف طبيعة الأصول غير المتداولة باستثناء كلاً من الأراضي لعدم احتساب اندثار عليها. يحلل إلى الحسابات الآتية:		
٢٢١٢	متراكم الاندثار مباني وإنشاءات وطرق		
٢٢١٣	متراكم اندثار آلات ومعدات		
٢٢١٤	متراكم اندثار وسائل نقل وانتقال		
٢٢١٥	متراكم اندثار عدد وقوالب		
٢٢١٦	متراكم اندثار أثاث وأجهزة مكاتب		
٢٢٢	متراكم اندثار العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الإيجار)		
٢٢٣	متراكم اندثار الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي)		
٢٢٤	متراكم الديون المشكوك في تحصيلها يشمل هذا الحساب مقدار المبالغ المحتسبة عن تعديلات القيمة العادلة للمدينون التجاريون وأوراق القبض.		
٢٢٥	تعديلات القيمة العادلة هو الفرق بين الكلفة الدفترية للأصل أو الالتزام والقيمة التي يمكن بموجبها تبادل الأصل أو تسوية الالتزام بين الوحدة الاقتصادية والغير. ويحلل هذا الحساب إلى:		
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 الآخر		
٢٢٥٤	تعديلات القيمة العادلة للزراعة القائمة		

٢٢٥٥	تعديلات القيمة العادلة للإنتاج الحيواني تحت التكوين		
٢٢٦	متراكم إطفاء الأصول غير الملموسة يشمل هذا الحساب مجموع المبالغ المطفئة للأصول غير الملموسة من تأريخ تأهيل الأصل على أن تعلق المبالغ المتراكمة في هذا الحساب عند شطب الأصل أو التخلص منه ويحلل تبعاً لاختلاف طبيعة الأصل وتحتسب اطفاءات الأصول غير الملموسة.		
٢٢٧	متراكم اندثار الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة		
٢٣	الالتزامات المتداولة		
٢٣٢	الذمم الدائنة يشمل هذا الحساب حقوق الغير لدى الوحدة الاقتصادية وبصفة خاصة الائتمان الممنوح لها من قبل الغير. يحلل إلى الحسابات الآتية:		
٢٣٢١	دائنون تجاريون يشمل هذا الحساب إجمالي حسابات المجهزين للوحدة الاقتصادية من السلع والخدمات لتسهيل نشاطها. يحلل إلى الحسابات الآتية:		
٢٣٢١١	دائنون قطاع عام		
٢٣٢١٢	دائنون قطاع تعاوني		
٢٣٢١٣	دائنون قطاع مختلط		
٢٣٢١٤	دائنون قطاع خاص		
٢٣٢١٥	دائنون 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: يحلل 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 أو التي ليس لها علاقة بالنشاط لغرض تحديد العلاقة المالية وتبسيط عمليات المطابقة، أما المعاملات خارج الشركة وفروعها فيتم تثبيتها ضمن حساب المجهزون التجاريون أو حسابات دائنو النشاط غير الجاري وحسب طبيعتها، ويحلل إلى:-		
٢٣٢٣١	حسابات جارية دائنة غير تجارية		

حسابات جارية دائنة بين الوحدة الاقتصادية الرئيسية	٢٣٢٣١١				
يشمل هذا الحساب حركة الحسابات غير التجارية بين الوحدة الاقتصادية الرئيسية والوحدات الفرعية التابعة لها.					
حسابات جارية دائنة داخل الوحدة الاقتصادية وفروعها	٢٣٢٣١٢				
يشمل هذا الحساب حركة الحسابات غير التجارية للفروع فيما بينها والتابعة لنفس الوحدة.					
حسابات التعهدات	٢٣٢٤				
يشمل هذا الحساب المبالغ المستلمة من الغير لقاء القيام بتنفيذ التعهدات لصالحهم حسب شروط الاتفاق.					
يحلل إلى الحسابات الآتية:					
دفعات مستلمة مقدماً	٢٣٢٤١				
يشمل هذا الحساب المبالغ المستلمة كدفعات مقدمة عند البدء بأعمال التعهدات وبموجب نصوص العقد، كذلك مبالغ السلف الخاصة الأخرى.					
الذرات المنجزة	٢٣٢٤٢				
يشمل هذا الحساب المبالغ المستلمة مقابل الذرات المنجزة.					
دائنو نشاط غير جاري	٢٣٢٥				
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.					
حسابات دائنة متنوعة	٢٣٢٦				
يشمل هذا الحساب التزامات الوحدة الاقتصادية تجاه الغير عدا ما ذكر سابقاً يحلل إلى الحسابات الآتية:					
تأمينات مستلمة وحسابات البريد	٢٣٢٦١				
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:-					
تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١				
تأمينات مستلمة لصالح الغير	٢٣٢٦١٢				
حسابات التوفير والحوالات لدى البريد	٢٣٢٦١٣				
توفير عادي	٢٣٢٦١٣١				

٢٣٢٦١٣٢	توفير مدرسي					
٢٣٢٦١٣٣	حوالات داخلية					
٢٣٢٦١٣٤	حوالات خارجية					
٢٣٢٦١٣٥	تحاول بريرية					
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	هيئة 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 الحسابات الآتية:-					
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. يحلل إلى الحسابات الآتية:					
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. يحلل 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 إتمادات مستنديه.		
٢٣٥	الالتزامات قصيرة الاجل		
٢٣٥١	قروض مستلمة قصيرة الأجل يشمل هذا الحساب حركة القروض التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية والتي تنحصر فترة سدادها خلال سنة واحدة. يحلل الحساب وفقا لمصدر الإقراض وكما يلي:		
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		
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 .
٢٤٤		إيرادات مؤجلة ويحلل هذا الحساب الى:
		٢٤٤١ إيرادات منح مؤجلة
٢٤٥		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
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 المتوقعة 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 اطفائه خلال فترة استخدام هذا الحق ضمن حساب الايراد المقابل.
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 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.
	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 هبوط أسعار المخزون : يشمل هذا الحساب خسائر هبوط القيمة التحصيلية للمخزون عن الكلفة التاريخية في السنوات اللاحقة، ويحلل الى الحسابات ادناه:
	٢٥٤١	مخصص هبوط أسعار المخزون السلي .
	٢٥٤٢	مخصص هبوط أسعار الخامات والمواد أولية
	٢٥٤٣	مخصص هبوط أسعار الأدوات الاحتياطية.
	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
	٢٥٥١	مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية
	٢٥٥٢	مخصص المطالبات والغرامات
	٢٥٦	مخصص هبوط الاستثمارات المالية يشمل هذا الحساب انخفاض أسعار الاستثمارات المالية في السوق عن تكلفتها بتاريخ الميزانية نهاية السنة، ويخفض في حالة ارتفاع أسعار الاستثمارات المالية في السنة اللاحقة.
	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:
		٢٥٨١	مخصص انخفاض 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.
		٢٥٨٢	مخصص مصروف تعويضات الأسهم المصدرة
		٢٥٨٣	مخصص التزام منافع موظفين وهو المبالغ المحتسبة لمواجهة المصروفات المتوقعة دفعها عن منافع الموظفين لقاء الخدمات المقدمة من قبلهم.
		٢٥٨٤	مخصص مردودات ومسموحات المبيعات (خصم الكمية)
		٢٥٨٥	مخصص ضريبة الدخل
		٢٥٨٦	التزامات تفكيك الأصول: 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 أو عينياً، 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		رأس المال (الشركات العامة)
	٢٦١١٢		رأس المال (الأسهم العادية) الأسهم العادية هي الأوراق مالية تمثل حصصاً من الملكية في الشركة. يمارس حاملو الأسهم العادية السيطرة عن طريق انتخاب مجلس الإدارة، ولهم الحق في التصويت على 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		رأس المال الاسهم الممتاز

هي أسهم تُشكل نسبةً من ملكية الشركة ويتمتع حاملها الأسهم الممتازة بحقوق محدودة لا تتضمن - عادة - التصويت. وتُعتبر الأسهم الممتازة ذات أرباح مضمونة وثابتة، بعكس الأسهم العادية ذات الأرباح المتغيرة، وعند تصفية الشركة يحصل المساهم في السهم الممتاز على حصته قبل المساهمين الآخرين.				
راس المال حصص المساهمين	٢٦١١٥			
راس المال المتبرع به ويمثل هذا الحساب راس المال الممول من قبل المانحين والمتبرعين في الوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح.	٢٦١٢			
راس المال صافي الموجودات وهي الأسهم التي لا يجوز استرداد قيمتها إلا عند التصفية النهائية للشركة، فلا تستهلك قيمتها. وحكمها كحكم الاسهم العادية	٢٦١٣			
راس المال الاجتماعي	٢٦١٤			
الحصص خارج السيطرة (يظهر هذا الحساب عند توحيد القوائم المالية للشركات القابضة)	٢٦١٥			
رأس المال الإضافي (الاحتياطات) 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:	٢٦٢			
علاوة اصدار الأسهم والسندات تسمى ايضاً بفائض 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 الاسهم والسندات والتي تزيد عن قيمتها الاسمية.	٢٦٢١			
احتياطات رأسمالية	٢٦٢٢			
احتياطي التوسعات يمثل هذا الحساب المبالغ المحتجزة من الأرباح بهدف إجراء التوسعات في المستقبل. ويحلل إلى الحسابات الآتية:	٢٦٢٢١			
احتياطي توسعات مستخدم يمثل هذا الحساب المبالغ المحولة من حساب احتياطي التوسعات عن مشاريع التوسعات المنفذة	٢٦٢٢١١			
احتياطي توسعات غير مستخدم	٢٦٢٢١٢			

يمثل هذا الحساب المبالغ المحتجزة من الأرباح والمتبقية غير المستخدمة					
احتياطي عام يشمل هذا الحساب المبلغ المستقطع من الربح الصافي استناداً إلى القانون النافذ. كما يشمل الزيادة في الأصول غير المتداولة المستلمة بدون مقابل.	٢٦٢٢٢				
احتياطي قانوني	٢٦٢٢٥				
احتياطيات متنوعة يشمل هذا الحساب أي احتياطي آخر يجوز للوحدة الاقتصادية تكوينه وفق النصوص القانونية النافذة.	٢٦٢٢٧				
بحث وتطوير	٢٦٢٧١				
خدمات اجتماعية	٢٦٢٧٢				
أخرى	٢٦٢٧٣				
الأرباح المحتجزة يمثل هذا الحساب الرصيد المتبقي من الفائض بعد توزيع الربح أو العجز حسب القانون النافذ. ويحلل إلى الحسابات الآتية:	٢٦٣				
الفائض المتراكم	٢٦٣١				
العجز المتراكم	٢٦٣٢				
الدخل الشامل الآخر ويمثل قيمة المكاسب والخسائر غير المحققة في قيمة الأصول غير المتداولة والاستثمارات المالية ومكاسب وخسائر غير المتحققة الناتجة عن تغيير أسعار صرف العملات الأجنبية الناجمة عن ترجمة القوائم المالية وإية أرباح وخسائر أخرى غير محققة ويدخل هذا الحساب ضمن تكوينات رأس المال الإضافي. ويحلل إلى الحسابات الآتية:	٢٦٤				
فائض إعادة تقييم الأصول	٢٦٤١				
فائض (خسائر) إعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات	٢٦٤١١				
فائض (خسائر) إعادة تقييم العقارات الاستثمارية	٢٦٤١٢				
فائض إعادة تقييم الأصول غير الملموسة	٢٦٤١٣				
حصة المنشأة في الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة	٢٦٤٢				
مكاسب وخسائر من خلال الدخل الشامل الآخر	٢٦٤٣				
مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	٢٦٤٣١				
مكاسب وخسائر المشتقات المالية	٢٦٤٣٢				
مكاسب وخسائر التحوطات المالية	٢٦٤٣٣				
مكاسب وخسائر أسعار الصرف للعمليات الأجنبية	٢٦٤٤				
مكاسب وخسائر تدوير (الوفر الضريبي)	٢٦٤٥				

٢٦٥	التغير بالسياسات المحاسبية والتقديرات وتصحيح الأخطاء يشمل هذا الحساب الأثر المتراكم للتغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء عن فترة سابقة. ويحلل إلى:	
٢٦٥١	تصحيح أخطاء سنوات سابقة يشمل هذا الحساب أثر الأخطاء الناتجة عن الحذف من القوائم المالية للمنشأة وسوء عرض فيها لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة، تنشأ عن الفشل في استخدام أو سوء استخدام معلومات يمكن الاعتماد عليها، وتشمل مثل هذه الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للحقائق والغش.	
٢٦٥٢	التغير في السياسات المحاسبية يشمل هذا الحساب أثر التغير في السياسات المحاسبية إذا كان هذا التغير مطلوب بموجب معيار دولي للتقرير المالي أو تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات أكثر ملائمة عن آثار المعاملات والاحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة وعلى ادائها المالي وتدفعاتها النقدية.	
٢٦٥٣	التغير في التقديرات المحاسبية يشمل هذا الحساب تعديل المبلغ الدفترى لأصل أو التزام أو مبلغ الاستهلاك الدوري لأصل والذي ينتج عن تقويم الوضع الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات، تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة ومن ثم فهي لاتعد تصحيحاً لأخطاء، على سبيل المثال الديون المشكوك فيها، تقادم المخزون، الأعمار الانتاجية للأصول القابلة للاستهلاك.	
٢٦٥٤	تصحيح أخطاء سنوات سابقة يشمل هذا الحساب أثر الأخطاء الناتجة عن الحذف من القوائم المالية للمنشأة وسوء عرض فيها لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة، تنشأ عن الفشل في استخدام أو سوء استخدام معلومات يمكن الاعتماد عليها، وتشمل مثل هذه الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للحقائق والغش.	
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 به وفقاً لقانون توزيع الأرباح النافذ أو العجز المدور.	
٢٦٩١	النشاط الجاري	
٢٨	الحسابات التنظيمية المؤجلة يشمل هذا الحساب صافي الحركة في جميع أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية لفترة التقرير المتعلقة بالبند المثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر، أو قائمة الربح والخسارة. ويحلل إلى الحسابات الآتية:	
٢٨١	تكاليف إضافية للسلع والخدمات يشمل هذا الحساب المبالغ المترتبة عند الاعتراف بحساب مؤجل تنظيمياً برصيد مدين عندما يحق لها في حالة زيادة فعالية أي زيادة فعالية أو متوقعة بأسعار السلع أو الخدمات الخاضعة للتسعير لتغطية	

		تكاليف تتحملها الوحدة خلال الفترة الحالية وستعوض برفع أسعار سلعها او خدماتها للعملاء مستقبلاً.
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 خلال الفترة الحالية ووجود فائض أرباح مقارنة بأسعار البيع العادية فيعترف به كالتزام يطفأ بالفترات القادمة عند تخفيض الأسعار. - خسائر بيع أصول غير متداولة (الالات مثلاً) - ارباح بيع أصول غير متداولة (الالات مثلاً) 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 الأراضي 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 أو (استبدال) عملة أو سلعة معينة في تاريخ محدد في المستقبل الغرض منها هو الحماية من مخاطر أو تحقيق مكاسب من تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية وتتضمن تلك العقود سعر التسليم المتفق 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 أو 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 الأخرى		
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.		

٣١١	الرواتب النقدية للموظفين	يشمل هذا الحساب ما يستحقه الموظفون في الوحدة الاقتصادية من رواتب نقدية وملحقاتها قبل الاستقطاعات. تحلل إلى الحسابات الآتية:
٣١١١	رواتب	يشمل هذا الحساب رواتب الموظفين ورواتب الإجازات الاعتيادية التي تدفع لهم خلال السنة أو 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 بصفاتهم المهنية والفنية كالمهندسين والمحاسبين والأطباء وكتاب الطابعة.... الخ. كما أنها تشمل مخصصات منع مزاوله المهنة لمختلف الاختصاصات.
٣١١٦	أجور أعمال إضافية	يشمل هذا الحساب الأجور المدفوعة 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 الإنتاج	يشمل هذا الحساب المكافآت والحوافز التي تدفعها الوحدة الاقتصادية للموظفين لديها لتحفيزهم ومكافئتهم تقييماً لجهودهم الاستثنائية وتحفيزاً لزيادة الإنتاج. ويحلل إلى:
٣١١٨١	المكافآت تشجيعية	
٣١١٨٢	حوافز الإنتاج	
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. يحلل إلى الحسابات الآتية:
٣١٢١	أجور	يشمل هذا الحساب الأجر الأساسي للعمال الدائمين والمؤقتين بالإضافة إلى أجور الإجازات الاعتيادية التي تدفع لهم خلال السنة أو 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 تقيماً 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 أو المؤقت حسب قوانين وأنظمة الخدمة.
٣١٤	المساهمة في الضمان الاجتماعي للموظفين	يشمل هذا الحساب مساهمة الوحدة الاقتصادية في التقاعد والتأمينات الاجتماعية للموظفين. يحلل إلى الحسابات الآتية:
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 الموظفون .
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. يحلل إلى الحسابات الآتية:
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	
٣١٨١	منافع الموظفين الاجازات المتراكمة	
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 تشتري من الغير أو تنتج ذاتياً ثم تخزن وتصرف لأغراض الاستخدام. - سلع تشتري من الغير للاستخدام المباشر دون توسط 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 الاستخدام .
٣٢٥	المتنوعات	
٣٢٥١	اللوازم والمهمات	
٣٢٥٢	القرطاسية	
٣٢٥٣	الكتب التعليمية	

المخلفات والمستهلكات	٣٢٥٤		
تجهيزات للعاملين	٣٢٦		
كساوى	٣٢٦١		
مواد غذائية	٣٢٦٢		
مواد طبية	٣٢٦٣		
المياه والكهرباء يشمل هذا الحساب كلفة ما يجهز للوحدة الاقتصادية من مياه وكهرباء المستخدم لأغراضها. يحلل إلى الحسابات الآتية:	٣٢٧		
المياه	٣٢٧١		
مياه شرب	٣٢٧١١		
مياه سقي (مياه خام)	٣٢٧١٢		
الكهرباء	٣٢٧٢		
مستلزمات سلعية أخرى وتشمل أية مستلزمات سلعية أخرى لم تذكر ضمن الأنواع أعلاه.	٣٢٩		
المستلزمات الخدمية يشمل هذا الحساب كلفة الخدمات المؤداة من الغير واللازمة لنشاط الوحدة الاقتصادية. يحلل إلى الحسابات الآتية:	٣٣		
نفقات الخدمات الاساسية	٣٣١		
نفقات النقل والإيفاد 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. يحلل إلى الحسابات الآتية:	٣٣١١		
نقل العاملين يشمل هذا الحساب المبالغ المصروفة للغير من خدمات نقل العاملين من وإلى 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.	٣٣١١١		
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.	٣٣١١٢		
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. يحلل إلى الحسابات الآتية:	٣٣١١٣		
السفر والإيفاد لأغراض التدريب والدراسة	٣٣١١٣١		
السفر والإيفاد لأغراض النشاط	٣٣١١٣٢		
النفقات الصحية	٣٣١٢		

نققات الاتصالات	٣٣١٣		
اتصالات عامة	٣٣١٣١		
يشمل هذا الحساب أجور ومصاريف البريد والبرق والهاتف والتلكس وغيرها من المصاريف ذات الطبيعة المشابهة.			
خدمات ابحاث واستشارات	٣٣١٤		
نققات التدريب والتطوير	٣٣١٥		
يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة لقاء نققات تدريب وتأهيل العاملين داخل العراق أو خارجه بما فيها أجور ومكافآت المحاضرين والمدربين وغيرها. وكذلك مصاريف ومخصصات طلاب البعثات من غير منتسبي الوحدة الاقتصادية. يحلل إلى الحسابات الآتية:			
مخصصات الطلبة والمتدربين	٣٣١٥١		
يشمل هذا الحساب جميع المخصصات التي تدفع إلى الطلبة والمتدربين خلال فترة دراستهم أو تدريبهم.			
أجور التدريب والدراسة	٣٣١٥٢		
وتشمل الأجور التي تدفعها الوحدة الاقتصادية إلى معاهد التدريب والجامعات في العراق أو خارجه لتدريب وتدريب المتدربين والطلبة، وتشمل كذلك أجور المحاضرات والمكافآت المدفوعة للمحاضرين.			
خدمات الترويج والضيافة	٣٣١٦		
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:-			
دعاية وإعلان	٣٣١٦١		
ويشمل هذا الحساب المبالغ المنفقة على الإعلانات والدعاية والهدايا والنماذج			
نشر وطبع	٣٣١٦٢		
ضيافة	٣٣١٦٣		
مصاريف المعارض	٣٣١٦٤		
يشمل هذا الحساب نفقات إقامة المعارض أو الاشتراك بها للأغراض الدعائية والإعلامية.			
احتفالات	٣٣١٦٥		
يشمل هذا الحساب نفقات إقامة الاحتفالات الوطنية والقومية والدينية.			
المؤتمرات والندوات	٣٣١٦٦		
نققات اساسية اخرى	٣٣١٩		
نققات الصيانة	٣٣٢		
صيانة الممتلكات والالات والمعدات	٣٣٢١		
يحلل إلى الحسابات الآتية:			
صيانة مشاتل ومنتزهات وحدائق	٣٣٢١١		
يحلل إلى الحسابات الآتية:			
صيانة مشاتل	٣٣٢١١١		
صيانة منتزهات	٣٣٢١١٢		
صيانة حدائق	٣٣٢١١٣		
صيانة مباني الوحدة	٣٣٢١٢		
ويحلل إلى الحسابات الآتية:			

٣٣٢١٢١	صيانة مباني وإنشاءات وطرق يحلل إلى الحسابات الآتية:					
٣٣٢١٢١١	صيانة مباني يحلل إلى الحسابات الآتية:					
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 والعروض 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 وسيلوات وتشمل على سبيل المثال صيانة المخازن المخصصة للأغراض المختلفة وكذلك صيانة خزانات المياه والوقود، وسيلوات الحبوب بما فيها المعدات والتأسيسات والتركيبات غير المتداولة التي تعتبر جزءاً متمماً لها مثل الرافعات والعدادات والموازن 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					

صيانة منشآت نقل	٣٣٢١٢٨					
صيانة منشآت أخرى ويحلل إلى الحسابات الآتية:	٣٣٢١٢٩					
صيانة أحواض مائية	٣٣٢١٢٩٢					
صيانة بيوت زجاجية	٣٣٢١٢٩٣					
خطوط الكهرباء والهاتف وشبكات الاتصالات	٣٣٢١٢٩٥					
صيانة الآلات والمعدات	٣٣٢١٣					
صيانة وسائط نقل وانتقال ويحلل إلى الحسابات الآتية	٣٣٢١٤					
صيانة وسائط نقل بالسيارات	٣٣٢١٤١					
صيانة وسائط نقل الركاب	٣٣٢١٤١١					
صيانة وسائط نقل البضائع	٣٣٢١٤١٢					
صيانة وسائط نقل أخرى	٣٣٢١٤١٣					
صيانة وسائط نقل بالسكك الحديدية	٣٣٢١٤٢					
صيانة وسائط النقل النهري	٣٣٢١٤٣					
صيانة وسائط النقل البحري	٣٣٢١٤٤					
صيانة وسائط النقل الجوي	٣٣٢١٤٥					
صيانة عدد وقوالب	٣٣٢١٥					
صيانة أثاث وأجهزة مكاتب ويحلل إلى الحسابات الآتية:	٣٣٢١٦					
صيانة أثاث	٣٣٢١٦١					
صيانة أجهزة تكييف وتبريد	٣٣٢١٦٢					
صيانة حاسبات الكترونية	٣٣٢١٦٣					
صيانة آلات حاسبة وكاتبة واستنساخ	٣٣٢١٦٤					
صيانة أدوات وأجهزة مكاتب	٣٣٢١٦٥					
صيانة كتب ومراجع علمية	٣٣٢١٦٧					
صيانة خطوط أنابيب النفط والغاز	٣٣٢١٧					
صيانة العقارات الاستثمارية يشمل هذا الحساب المبالغ المصروفة للغير عن صيانة العقارات الاستثمارية للوحدة الاقتصادية ويحلل حسب الحسابات المشار إليها ضمن حساب الممتلكات واللات والمعدات (٣٣٢١/ح)	٣٣٢٢					
صيانة الأصول غير المتداولة المستأجرة يشمل هذا الحساب المبالغ المصروفة للغير عن صيانة الأصول الاقتصادية غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي) ويحلل حسب الحسابات المشار إليها ضمن حساب الممتلكات والالات والمعدات (٣٣٢١/ح)	٣٣٢٣					
نفقات التقاعد والضمان الاجتماعي يشمل هذا الحساب ما تدفعه هيئة التقاعد الوطنية للموظفين ودائرة الضمان الاجتماعي للعمال وصندوق الحماية الاجتماعية ودائرة رعاية القاصرين من رواتب ومكافآت تقاعدية وتعويضات ونفقات رعاية الأسرة ومنح الحماية الاجتماعية واعانات رعاية القاصرين. ويحلل إلى الحسابات الآتية:	٣٣٣					
رواتب تقاعدية	٣٣٣١					
مكافآت تقاعدية	٣٣٣٢					

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، يحل 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 جزاء 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 وسائل نقل وانتقال		
٣٣٤١٥	استئجار عدد وقوالب		
٣٣٤١٦	استئجار أثاث وأجهزة مكاتب		
٣٣٤٢	استئجار العقارات الاستثمارية		
٣٣٥	خسائر الاستثمارات المالية وفروقات اسعار الصرف الاجنبي ويحل إلى الحسابات الآتية:		
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 بأعلى 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 بأقل من القيمة الدفترية.		
٣٣٦	مصروفات خدمة متنوعة ويشمل قيمة الخدمات المؤداة من الغير والتي لم تبوب ضمن الحسابات السابقة. ويحل 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، ويحل الحساب إلى:		
٣٣٦١١	اشتراكات وانتماءات داخلية		
٣٣٦١٢	اشتراكات وانتماءات خارجية		
٣٣٦١٣	الاشتراك في المناقصات والمزايدات		
٣٣٦١٣١	شراء وثائق المناقصات والمزايدات		
٣٣٦١٣٢	الرسم الهندسي		

الرسوم العدلي	٣٣٦١٣٣				
اجور الاعلان	٣٣٦١٣٤				
رسم الطابع	٣٣٦١٣٥				
٣٣٦٢ أقساط التأمين					
يشمل هذا الحساب أقساط التأمين المدفوعة من قبل الوحدة الاقتصادية لقاء التأمين على ممتلكاتهم واصلوها 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 المكنائن 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 باستثناء الفوائد ومصاريف الإعتمادات.					
٣٣٦٧ أجور تدقيق وتنظيم الحسابات					
أجور تدقيق	٣٣٦٧١				
أجور تنظيم الحسابات	٣٣٦٧٢				
استشارات محاسبية	٣٣٦٧٣				
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					
٣٣٧١٢ فوائد مدينة خارجية					
٣٣٩ مصروفات تشغيلية أخرى					
وتشمل أية مصروفات خدمية لم تذكر ضمن الأنواع أعلاه مثل أجور تنظيف الأبنية... الخ.					
مصاريف وعمولات الشراء	٣٣٩١				
مصاريف عمولات بيع	٣٣٩٢				
مصاريف بدل حق استخدام الأصول غير الملموسة	٣٣٩٣				
خسائر إعادة تقييم زراعة قائمة	٣٣٩٤				
خسائر إعادة تقييم الإنتاج الحيواني تحت التكوين	٣٣٩٥				
نفقات خاصة	٣٣٩٦				
مصروفات اخرى	٣٣٩٩				
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:			
مقاولات ثانوية	٣٤١	يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة إلى المقاولين الثانويين لقاء تنفيذ الأعمال المحالة إليهم من قبل المقاول الرئيسي ، ويحلل هذا الحساب إلى مبالغ مدفوعة لمقاولين عراقيين ومبالغ مدفوعة لمقاولين غير عراقيين وكما يلي :-	
مبالغ مدفوعة لمقاولين عراقيين	٣٤١١		
مبالغ مدفوعة لمقاولين غير عراقيين	٣٤١٢		
خدمات التشغيل	٣٤٢	يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة لقاء خدمات التشغيل المقدمة من قبل الغير إلى الوحدة الاقتصادية بما فيها الأجور والمواد وغيرها.	
مشتريات البضائع والأراضي بغرض البيع	٣٥	يشمل هذا الحساب كلفة السلع والأراضي المشتراة بغرض بيعها بحالتها وبدون إجراء أية تعديلات عليها سواء كانت محلية أو مستوردة، يحلل إلى الحسابات الآتية:	
مشتريات البضائع بغرض البيع	٣٥١	يشمل هذا الحساب قيمة شراء البضائع من الأسواق المحلية أو المستوردة وجميع المصاريف اللازمة لغاية وصول البضاعة إلى مخازن الوحدة الاقتصادية. ويحلل هذا الحساب إلى:	
مشتريات بضائع بغرض البيع محلية	٣٥١١		
مشتريات بضائع بغرض البيع مستوردة، ويحلل هذا الحساب إلى:	٣٥١٢		
مشتريات لحساب الوحدة الاقتصادية	٣٥١٢١		
مشتريات لحساب الغير (طلبات خاصة)	٣٥١٢٢		
مشتريات نماذج تجارية	٣٥١٢٣		
مشتريات بغرض البيع متضررة	٣٥١٢٤		
مشتريات الأراضي بغرض البيع	٣٥٢	يشمل هذا الحساب قيمة شراء الأراضي وجميع المصاريف اللازمة لغاية تهيئة الأراضي للبيع. ويحلل هذا الحساب إلى:	
الأراضي بالأسعار التجارية	٣٥٢١		
الأراضي بالأسعار المخفضة	٣٥٢٢		
مردودات ومسموحات المشتريات	٣٥٣	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 والتي يتم اكتسابها من قبل المجهز عن السداد بوقت مبكر او الشراء بكميات اكثر وبما يضمن تخفيض سعر الشراء وضمن شروط توضع لهذا الأساس.	
كلف الإنتاج والبضائع المباعة	٣٦	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 وثابت كلفة ذلك المخزون اخر المدة عند اعتماد طريقة الجرد الدوري، ويحلل هذا الحساب إلى:	
كلفة الإنتاج	٣٦١	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) ويقسم الى :
		٣٦١١ كلفة الإنتاج التام
		٣٦١٢ كلفة الإنتاج غير التام
	٣٦٢	كلف البضائع المباعة للإنتاج السلعي
	٣٦٢١	كلف البضائع المباعة للصناعة الاستخراجية
	٣٦٢٢	كلف البضائع المباعة للصناعة التحويلية
	٣٦٢٣	كلف البضائع المباعة لنشاط التشييد
	٣٦٢٤	كلف البضائع المباعة للإنتاج النباتي
	٣٦٢٥	كلف البضائع المباعة للإنتاج الحيواني
	٣٦٣	كلف البضائع المباعة للنشاط التجاري
	٣٦٣١	كلف البضائع المباعة
	٣٦٣٢	كلف الاراضي المباعة
	٣٦٣٤	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 آخر 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 وصيانتها 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 الأصل. 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 وسائل نقل وانتقال
	٣٧١١٥	اندثار عدد وقوالب
	٣٧١١٦	اندثار أثاث أجهزة ومكاتب
	٣٧١٢	اندثار العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الإيجار)
	٣٧١٣	اندثار الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي)
	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 .		
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 يحلل إلى الحسابات الآتية:		
			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 آخر .		
			٣٨٢٣	ديون مشطوبة يشمل هذا الحساب المبالغ المحتجزة كتخصيص للديون المشكوك في تحصيلها، وكذلك شطب الديون غير القابلة للتحويل 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:-		

سلع وخدمات مجانية مقدمة بموجب التشريعات	٣٨٢٧١			
سلع وخدمات مجانية مقدمة بموجب قرارات الإدارة	٣٨٢٧٢			
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:-	٣٨٢٨			
سلع وخدمات مخفضة مقدمة بموجب التشريعات	٣٨٢٨١			
سلع وخدمات مخفضة مقدمة بموجب قرارات إدارية	٣٨٢٨٢			
المصروفات والخسائر المتحققة والمحتملة يمثل هذا الحساب المصروفات والخسائر المحتملة أو 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:	٣٨٣			
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.	٣٨٣١			
خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز يمثل هذا الحساب الخسائر المتوقعة من تنفيذ عقود الإنشاءات والتي تتولى الوحدة الاقتصادية المتخصصة بهذا النشاط تنفيذها لحساب الغير .	٣٨٣٢			
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 ،	٣٨٣٣			
مصاريف الصيانة المحتملة. يمثل هذا الحساب مصاريف الصيانة المتوقعة عن تنفيذ عقود الإنشاءات والتي تتولى الوحدة الاقتصادية المتخصصة بهذا النشاط تنفيذها لحساب الغير .	٣٨٣٣١			
مصاريف خدمات ما بعد البيع يمثل هذا الحساب مصاريف الصيانة أو استبدال القطع والاجزاء للمبيعات المتحققة أو الخدمات المؤداة الى الغير والمتوقع تحملها من قبل الوحدة الاقتصادية خلال فترة الضمان الممنوحة للعملاء والزبائن.	٣٨٣٣٢			
خسائر هبوط المخزون السلعي وبيع المستهلكات والخامات والمواد أولية والأدوات الاحتياطية:	٣٨٣٤			
خسائر بيع وهبوط المخزون السلعي. يمثل هذا الحساب الخسائر الناشئة عن هبوط القيمة التحصيلية للمخزون السلعي عن الكلفة التاريخية في نهاية السنة المالية	٣٨٣٤١			
خسائر بيع المخزون السلعي	٣٨٣٤١١			
خسائر هبوط المخزون السلعي	٣٨٣٤١٢			
خسائر الخامات والمواد أولية	٣٨٣٤٢			
خسائر الأدوات الاحتياطية	٣٨٣٤٣			
خسائر مخلفات ومستهلكات	٣٨٣٤٤			
خسائر المطالبات والغرامات يمثل هذا الحساب مبالغ المطالبات او الغرامات التي تطالب بها الجهات المتعاملة مع الوحدة	٣٨٣٧			

الاقتصادية نتيجة عدم الالتزام بالشروط التعاقدية او الاخلال بتنفيذ الالتزامات والتعهدات أو الحاق الضرر بالغير . . الخ . ويحلل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية:			
تعويزات	٣٨٤٧١		
غرامات	٣٨٤٧٢		
نفقات المسح والاستكشاف يشمل هذا الحساب المصروفات التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية عن العقود والتراخيص الفاشلة والتي ثبت عدم جدواها اقتصاديا .	٣٨٣٨		
ضرائب ورسوم : ويشمل الحساب كافة الضرائب والرسوم التي تتحملها الوحدة الاقتصادي ويحلل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية:	٣٨٤		
ضريبة دخل	٣٨٤١		
رسوم انتاج	٣٨٤٢		
ضرائب ورسوم اخرى	٣٨٤٣		
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:	٣٨٥		
اعانات داخلية	٣٨٥١		
اعانات خدمات اجتماعية	٣٨٥١١		
اعانات خدمات اجتماعية للموظفين	٣٨٥١١١		
اعانات خدمات اجتماعية لغير الموظفين	٣٨٥١١٢		
اعانات عالم خارجي	٣٨٥٢		
المصروفات والخسائر الأخرى	٣٩		
الخسائر الرأسمالية يشمل هذا الحساب الخسائر الناتجة عن بيع الاصول غير المتداولة بأقل من القيمة الدفترية. ويحلل إلى الحسابات الآتية:	٣٩١		
خسائر الممتلكات والآلات والمعدات	٣٩١١		
خسائر العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الايجار)	٣٩١٢		
خسائر الاصول غير المتداولة المستأجرة	٣٩١٣		
خسائر اصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	٣٩١٤		
خسائر الاستثمارات المالية	٣٩١٥		
خسائر الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية	٣٩١٥١		
خسائر الاستثمارات المالية المصنفة من خلال الإرباح والخسائر	٣٩١٥٢		
خسائر الاستثمارات المالية المصنفة من خلال الدخل الشامل الاخر	٣٩١٥٣		
خسائر الاصول غير الملموسة	٣٩١٦		
خسائر الانخفاض في عقود التعدين غير المؤكدة	٣٩١٧		
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.	٣٩٢		
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 إلى الحسابات الآتية:			

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	إيراد المبيعات (نشاط الصناعات الاستخراجية)	يشمل هذا الحساب إجمالي 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 بردها أو رد جزء منها للمنشأة، بسبب وجود عيوب مصنعية أو عدم مطابقة البضاعة للمواصفات) 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 أو شرائهم كميات أكثر وضمن شروط توضع لهذا الأساس.
٤١٢	إيراد نشاط الصناعات التحويلية	يشمل هذا الحساب صافي الإيرادات المتأتية للوحدة الاقتصادية التي تمارس نشاط الصناعات التحويلية (الكماوية، والكهربائية، والنسيجية....الخ) والناتجة عن مبيعات إنتاجها التام خلال السنة المالية. يحلل إلى الحسابات الآتية:
٤١٢١	إيراد المبيعات (نشاط الصناعات التحويلية)	يشمل هذا الحساب إجمالي 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 أساساً على شهادة المهندس. ويحلل إلى الحسابات الآتية:
٤١٣١	إيرادات ذرعات منجزة	يشمل هذا الحساب قيمة الأعمال المنجزة من البناء أو المقاوله 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 والنتيجة عن بيع منتجاتها. يحلل إلى الحسابات الآتية:
٤١٤١	إيراد مبيعات الإنتاج النباتي	يشمل هذا الحساب إجمالي 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) والنتيجة عن بيع لحومها وإنتاجها خلال الفترة المالية ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
٤١٥١	إيراد 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 بنوعيهما 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	يشمل 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 أن تعتبر تلك القيم تخفيضاً لتكاليف المنتج أو المنتجات الرئيسية. ويحلل هذا الحساب إلى: ٤١٧١ إيراد بيع المخلفات ٤١٧٢ إيراد بيع المنتجات العرضية
٤٢	إيراد النشاط التجاري	يشمل هذا الحساب الإيرادات المتأتية للوحدة الاقتصادية عن مزاولتها لعمليات المتاجرة بالسلع والأراضي المشتراة بغرض بيعها.
٤٢١	إيراد مبيعات بضائع وأراضي بغرض البيع	يشمل هذا الحساب صافي مبيعات السلع المشتراة بغرض البيع كذلك يشمل مبيعات الأراضي.

		ويحلل إلى الحسابات الآتية:-	
	٤٢١١	إيرادات مبيعات بضائع بغرض البيع	
	٤٢١٢	إيرادات مبيعات أراضي بغرض البيع	
		ويحلل إلى الحسابات الآتية:-	
	٤٢١٢١	الأراضي بالأسعار التجارية	
	٤٢١٢٢	الأراضي بالأسعار المخفضة	
	٤٢١٣	مردودات ومسموحات بضائع وأراضي 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 الفنادق والسياحة	
		يشمل هذا الحساب الإيرادات المتأتية للوحدة الاقتصادية العاملة في مجال الفنادق والسياحة نتيجة إقامة السياح والسفارات 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.	
٤٣١		إيراد خدمات أساسية	
		ويشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدات التي تقدم الخدمات الى الغير والنتيجة عن نشاطها الجاري والتي تتضمن الآتي:	
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.	
	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	إيرادات النقل بالانابيب	
	٤٣١١٧	إيرادات النقل بالاسلاك	
	٤٣١١٩	إيراد خدمات النقل الأخرى	
٤٣١٢		إيراد خدمات صحية	
		ويشمل هذا الحساب أجور الخدمات الصحية المقدمة من تلك الوحدات الى الغير سواء كانت عن الخدمات المباشرة أو اشتراك مضمون لخدمات مستقبلية أو إيرادات محولة الى تلك المؤسسات من الغير ناتجة عن ضرائب أو غرامات وفقاً للقوانين والأنظمة ويتضمن هذا الحساب :	
	٤٣١٢١	إيراد خدمات مقدمة	
	٤٣١٢٢	إيراد 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 تزاوّل هذا النشاط بشكل رئيسي.
٤٣١٥	إيراد 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 أخرى	
٤٣١٦	إيراد خدمات الترويج والضيافة	
٤٣١٦١	دعاية	
٤٣١٦٢	طبع	
٤٣١٦٣	ضيافة	
٤٣١٦٤	إيرادات ترويجية أخرى	
٤٣١٩	إيرادات أساسية أخرى	
٤٣٢	إيراد خدمات الصيانة والتصليح	يشمل هذا الحساب أجور الخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية التي تزاوّل نشاط الصيانة والتصليح للأصول مثل صيانة الشوارع والمباني والأسواق وكذلك الأكشاك والحدائق العامة، أما قيمة المواد المجهزة والمستخدمه في الصيانة فتدخل ضمن إيراد النشاط التجاري.
٤٣٣	إيرادات 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. يحلّل 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 ووسائل النقل والمكائن والمعدات والعدد والاثاث التي تمتلكها للغير، ويدخل ضمن هذا الحساب بدل ايجار الدور سكنية عائدة للوحدة الاقتصادية والتي يشغلها المنتسبين. ويحلّل إلى الحسابات الآتية:-
٤٣٤١	إيراد ايجار الممتلكات والآلات والمعدات	
٤٣٤١١	إيجار الاراضي	
٤٣٤١٢	إيجار مباني	
٤٣٤١٢١	إيجار مباني سكنية	

إيجار مباني تجارية	٤٣٤١٢٢				
إيجار مباني خدمية	٤٣٤١٢٣				
إيجار آلات ومعدات	٤٣٤١٣				
إيجار وسائل نقل	٤٣٤١٤				
إيجار العدد	٤٣٤١٥				
إيجار الاثاث	٤٣٤١٦				
إيراد ايجار العقارات الاستثمارية	٤٣٤٢				
ارباح استثمارات مالية وفروقات اسعار الصرف الاجنبي	٤٣٥				
إيراد مقسوم الارباح الاستثمارات المالية	٤٣٥١				
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.	٤٣٥٢				
إيراد مقسوم الارباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	٤٣٥٣				
ارباح المشتقات المالية	٤٣٥٤				
ارباح فروقات أسعار الصرف الأجنبي يشمل هذا الحساب الارباح المتحققة عن احتفاظ الوحدة الاقتصادية بالعملات الأجنبية، او الخسائر الناجمة عن فرق سعر تحويل او بيع الأوراق الأجنبية باقل من القيمة الدفترية.	٤٣٥٥				
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:-	٤٣٦				
إيراد انتساب واشترك يشمل هذا الحساب الإيراد الذي تحصل عليه الإتحادات والمنظمات والجمعيات والنوادي عن انتساب الأعضاء إليها، وتشمل كذلك الاشتراكات السنوية.	٤٣٦١				
إيراد خدمات التنظيف يشمل هذا الحساب الإيراد المتأتي بموجب وصولات عن خدمة تنظيف الشوارع والأماكن العامة والحدائق ضمن حدود الوحدة الاقتصادية.	٤٣٦٢				
إيراد خدمات اجتماعية يشمل هذا الحساب الإيراد المتأتي عن الخدمات التعليمية والصحية والشؤون الاجتماعية وغيرها.	٤٣٦٤				
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.	٤٣٧				
إيرادات تشغيلية أخرى	٤٣٩				
إيراد عمولة بيع	٤٣٩٢				
إيراد حق استخدام الأصول غير الملموسة	٤٣٩٣				
أرباح إعادة تقييم زراعة قائمة	٤٣٩٤				
أرباح إعادة تقييم الإنتاج الحيواني تحت التكوين	٤٣٩٥				
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	٤٤				

والأجور حسب عدد العمال وطبيعة عملهم والوقت المصروف. مع نسبة أو مبلغ كمصاريف أخرى ويضاف أخيراً ربح الوحدة لقاء القيام بالعمل، ويجري احتساب الكلفة لهذه الأوامر من قبل حسابات الكلفة بالوحدة وثم تطالب الجهة المستفيدة بالمبلغ. ويحلل هذا الحساب إلى:			
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 وغير التام (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 إدارية 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		

منح تصدير	٤٨١١٣			
منح رواتب	٤٨١١٤			
منح تشغيلية	٤٨١١٥			
منح نقدية أخرى	٤٨١١٦			
منح تخفيض أو إلغاء دين حكومي	٤٨١١٧			
منح عينية (مقدمة على شكل اصل ثابت)	٤٨١١٨			
منح حكومية أخرى	٤٨١١٩			
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 يحلل إلى الحسابات الآتية:-				
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:-				
تعويضات	٤٨٢٢١			
غرامات	٤٨٢٢٢			
٤٨٢٣ ديون سبق شطبها يشمل هذا الحساب الديون التي سبق للوحدة الاقتصادية ان شطبها في سنة مالية سابقة، وجرى تحصيلها أو تحصيل جزء منها فيما بعد.				
٤٨٣ مخصصات انتقى 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 . يحلل إلى الحسابات الآتية:				
مخصص مصروفات الشراء انتقى الحاجة منه.	٤٨٣١			
مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز انتقى الحاجة منه .	٤٨٣٢			
مخصص مصاريف الصيانة المحتملة وخدمات ما بعد البيع انتقى الحاجة منه	٤٨٣٣			
مخصص مصاريف الصيانة المحتملة انتقى الحاجة منه.	٤٨٣٣١			
مخصص خدمات ما بعد البيع انتقى الحاجة منه.	٤٨٣٣٢			
مخصص هبوط أسعار المخزون انتقى الحاجة منه :	٤٨٣٤			
مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي انتقى الحاجة منه.	٤٨٣٤١			

مخصص هبوط أسعار الخامات والمواد الأولية انتفى الحاجة منه	٤٨٣٤٢			
مخصص هبوط أسعار الأدوات الاحتياطية انتفى الحاجة منه	٤٨٣٤٣			
مخصص المطالبات والغرامات انتفى الحاجة منه	٤٨٣٥			
مخصص هبوط الاستثمارات المالية الاستثمار بالعقود المستقبلية انتفى الحاجة منه.	٤٨٣٦			
مخصص هبوط الاستثمارات المالية انتفى الحاجة منه.	٤٨٣٦١			
مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية انتفى الحاجة منه	٤٨٣٦٢			
مخصصات متنوعة انتفى الحاجة منها .	٤٨٣٨			
مخصص انخفاض الموجودات المحتفظ بها للبيع انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨١			
مخصص مصروف تعويضات الأسهم المصدرة انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨٢			
مخصص التزام منافع موظفين انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨٣			
مخصص مردودات ومسموحات المبيعات انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨٤			
مخصص تفكيك الأصول انتفى الحاجة منها.	٤٨٣٨٥			
مخصص ضريبة الدخل انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨٦			
الإيرادات والمكاسب الأخرى				
المكاسب الرأسمالية يشمل هذا الحساب المكاسب الناتجة عن بيع الأصول غير المتداولة بأعلى من القيمة الدفترية. ويحلل إلى الحسابات الآتية:	٤٩١			
مكاسب الممتلكات والألات والمعدات	٤٩١١			
مكاسب بيع العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الإيجار)	٤٩١٢			
مكاسب الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي)	٤٩١٣			
مكاسب موجودات حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	٤٩١٤			
مكاسب بيع الاستثمارات المالية	٤٩١٥			
مكاسب الاستثمارات المصنفة بالكلفة المستنفذة	٤٩١٥١			
مكاسب استثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	٤٩١٥٢			
مكاسب الأصول غير الملموسة	٤٩١٦			
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.	٤٩٢			

الفصل الثاني

المعالجات القيدية

الفصل الثاني

القسم الأول

الاعتراف والقياس للأصول والالتزامات غير المتداولة

المعالجة القيدية للأصول والالتزامات

١ - القياس والإثبات الأولي:

أ- يجب أن تثبت تكلفة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات على أنها أصل عندما وفقط عندما: أولاً- يكون من المحتمل أن منافعا اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند سوف تتدفق الى المنشأة.

ثانياً- يمكن قياس تكلفة البند بطريقة يمكن الاعتماد عليها

ب- تقوم المنشأة بموجب مبدأ الإثبات هذا جميع تكاليف عقاراتها، وآلاتها ومعداتاها 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 - لاحقا - 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 ضروريا للمنشأة لتحصل على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى. وتتأهل مثل هذه البنود من العقارات والآلات والمعدات للإثبات على أنها أصول نظرا 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 نظرا لأنه بدونها لن تتمكن المنشأة من تصنيع وبيع المواد الكيميائية.

د- بموجب مبدأ الإثبات الوارد اعلاه لا تثبت المنشأة ضمن المبلغ الدفترى لبند من بنود العقارات 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. وغالبا ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه لـ "إصلاح وصيانة" بند من بنود العقارات والآلات والمعدات

وينبغي توسط حسابات الانفاق الرأسمالي لإثبات كافة العمليات المالية المتعلقة بالحصول على الأصول 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 حالتها التمويل الذاتي والمركزي.

(١) الشراء من السوق المحلي:

(١-١) الأراضي:

ويدخل ضمن كلفة الأراضي ثمن الأرض ومصاريف الإقتناء كمصاريف التسجيل ومصاريف الإعداد التي تتفق بقصد إعدادها للغرض الذي اشترت من أجله، ومصاريف إزالة المبنى القديم المشتري 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 د/ أراضي بناء	١٢١١٢
٢٣٥٠٠٠٠	إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

• إثبات قيد الاستغلال

٢٣٥٠٠٠٠	من د/ أراضي بناء	١١١١٢
٢٣٥٠٠٠٠	إلى د/ أراضي بناء	١٢١١٢

ملاحظة : 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 اذا كان هدف اقتناءها هو لإزالة المبنى مثلاً او توزيعها الى 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

١٢١١٢	١٠٠٥٠٠٠ من د/ اراضي بناء
١٣٤٢١	١٠٠٥٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

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

١٢١١٢	٢٠٠٠٠٠ من د/ أراضي بناء
١٣٤٢١	٢٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

• تسجيل إستلام قيمة بيع الأنقاض

١٣٤١١	١٠٠٠٠٠ من د/ صندوق المركز بالعملة المحلية
١٢١١٢	١٠٠٠٠٠ إلى د/ أراضي بناء

• غلق حساب الانفاق الراسمالي

رصيد أراضي بناء = ٢٠٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ دينار

١١١١٢	١١٠٥٠٠٠ من د/ أراضي بناء
١٢١١٢	١١٠٥٠٠٠ إلى د/ أراضي بناء

(٢-١) مبانى ومنشآت وطرق:

وتدخل 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 بالآلاف الدنانير)

• إثبات قيد الشراء

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

تسجيل مصاريف نقل الملكية

• مصاريف التسجيل

اراضي : ٧٥٠٠ × (١٥٠.٠٠٠ ÷ ٤٠.٠٠٠) = ٢٠٠٠

مباني : ٧٥٠٠ - ٢٠٠٠ = ٥٥٠٠

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

• إثبات قيد الاستغلال

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

ديكورات وتركيبات وقواطع: يمثل اضافة قواطع الى المباني 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 اذا ما لم تحقق الشروط فإنه 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 باستيرادها للمواطنين وقد بلغت كلفتها (٤,٥) مليون دينار.

• قيد إثبات كلفة الديكورات

١٢١٢١٢	٤٥٠.٠٠٠ من د/ مباني تجارية
١٣٤٢١	٤٥٠.٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

• قيد إثبات الاستغلال

١١١٢١٢	٤٥٠.٠٠٠ من د/ مباني تجارية
١٢١٢١٢	٤٥٠.٠٠٠ إلى د/ مباني تجارية

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

٣٣٢١٢١	٤٥٠.٠٠٠ من د/ صيانة مباني وانشاءات وطرق
١٣٤٢١	٤٥٠.٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

شراء اصول او إزالة أجزاء منها وإعادة بناءها:

قد تتطلب أجزاء من بعض بنود العقارات والآلات والمعدات استبدالها على فترات منتظمة على 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 الدفترى لبند العقارات والآلات والمعدات تكلفة استبدال جزء من مثل هذا البند عندما يتم تحمل تلك التكلفة، إذا استوفيت ضوابط الإثبات. ويلغى إثبات المبلغ الدفترى لتلك الأجزاء التي استبدلت وفقا لمقتضيات الغاء الإثبات وكما مبين في ادناه:

مثال: في ٢٠١٨/٦/١ قامت الشركة العامة للصناعات الكهربائية باستبدال بطانة الفرن الحراري في معمل المصباح الكهربائي 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 $\times$ ٤٠% = ٢٤ مليون دينار
الاندثار المتراكم الشهري = ٢٤ مليون $\times$ ٤% $\times$ (١٢ $\div$ ١) = ٨٠ الف دينار شهرياً
العمر الإنتاجي المستهلك من ٢٠٠٨/٣/٢٠ لغاية ٢٠١٨/٦/١ = ١٢٢ شهرا
مخصص الاندثار المتراكم لغاية تاريخ الاستبدال = ٨٠٠٠٠ $\times$ ١١٧ = ٩٣٦٠ الف دينار
اندثار السنة ٢٠١٨ = ٨٠٠٠٠ $\times$ ٥ = ٤٠٠ الف دينار
• قيد اندثار السنة ٢٠١٨

٤٠٠٠٠٠ د/ اندثار الات ومعدات ٣٧١١٣
٤٠٠٠٠٠ د/ متراكم اندثار الات ومعدات ٢٢١٣

• قيد الغاء البطانة = ٢٤ مليون دينار - ٩٧٦٠ ألف دينار = ١٤٢٤٠ ألف دينار
١٤٢٤٠٠٠ د/ خسائر رأسمالية ٣٩١١
٩٧٦٠٠٠ د/ متراكم اندثار الات ومعدات ٢٢١٣
٢٤٠٠٠٠٠ د/ آلات ومعدات ١١١٣

• قيد اضافة كلفة البطانة الجديدة
٢٠٠٠٠٠٠٠ د/ الآلات ومعدات ١١١٣
٢٠٠٠٠٠٠٠ د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

إستبدال الموجودات الثابتة

قد تحقق مكاسب أو خسائر رأسمالية نتيجة قيام الوحدة الإقتصادية بإستبدال بعض موجوداتها الثابتة بالقيمة السوقية بموجودات ثابتة ليست من نفس الصنف أو نوع الموجود أو في حالة إستبداله من نفس الصنف إضافة إلى دفع نقدي نتيجة الفرق الحاصل بين القيمة الدفترية لتلك الموجودات والقيمة السوقية العادلة التي تقبلها البائع فان الخسائر الناشئة عن فروقات القيمة الدفترية والقيمة السوقية تعتبر 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

١٢١٤١	٤٠٠٠٠٠٠ من د/ وسائل نقل بالسيارات
٢٢١٤	١٥٠٠٠٠٠ من د/ متراكم اندثار السيارات
٣٩١١	٢٠٠٠٠٠٠ من د/ خسائر الممتلكات والالات والمعدات
١١١٤١	٦٠٠٠٠٠٠ إلى د/ وسائل نقل بالسيارات
١٣٤٢١	١٥٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

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 (ح / ٤٩١١).

(١-٣) وسائل نقل وانتقال :

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.

• إثبات قيد تسديد الدفعة المقدمة

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

• إثبات قيد تسديد المصاريف

١٢١٤١١	٨٠٠٠٠٠ من د/ وسائل نقل الركاب
١٣٤٢١	٨٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

• إثبات قيد إستلام السيارة

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

• إثبات قيد الإستغلال

١١١٤١١	٢٥٨٠٠٠٠٠ من د/ وسائل نقل الركاب
١٢١٤١١	٢٥٨٠٠٠٠٠ إلى د/ وسائل نقل الركاب

(٢) الشراء من السوق الخارجي:

(١-٢) آلات والمعدات :

تقوم الوحدة الإقتصادية في بعض الأحيان بإقتناء الموجودات عن طريق إستيرادها من الخارج وذلك بفتح إعتداد مستندي لدى المصرف لصالح المجهز وتدخل ضمن كلفة الموجود في هذه الحالة قيمة مستندات

الشن 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 لإستيرادها ماكينة من الخارج وذلك لإغراض التوسعات الإنتاجية وكانت صيغة العقد ان التسليم يكون 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

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

• إثبات قيد تسديد قيمة مستندات الشحن

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

• إثبات قيد مصاريف تمديد وتعديل الإعتماد

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

• إثبات قيد مصاريف النقل

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

• إثبات قيد تسوية الكلفة مع حساب الإعتماد

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

• إثبات قيد تسوية مصاريف تركيب

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

• إثبات قيد استلام واستغلال الماكينة

١٢١٣	٤٠١٨٠٠٠ من د/ آلات ومعدات
١٢٥٣	٤٠١٨٠٠٠ من د / اصول غير متداولة بطريق الشحن

١١١٣	٤٨١٨٠٠٠ من د/ آلات ومعدات
١٢١٣	٤٨١٨٠٠٠ إلى د/ آلات ومعدات

٣) الهدايا:

يحدث أحياناً أن تحصل الوحدة الاقتصادية على موجودات من الغير وفق الحالات المبينة ادناه:
 أ- يتم استلام الأصول غير المتداولة والممولة من الموازنة الاستثمارية باعتماد كلفة انشاءها واثباتها ضمن حساب الاحتياطي العام حيث تعتبر تلك الأصول هي تمويل رأسمالي 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 الموجودات بالقيمة العادلة وتثبيتها في السجلات ضمن حساب المنح التمويلية / ٤٨٢
 اذا كانت تتضمن شروطاً من قبل الجهة المانحة او تسجيلها ضمن حساب التبرعات المستلمة / ٤٨٣١ اذا كانت مستلمة من جهة مانحة دون شروط.

والامثلة ادناه تبين تلك المعالجات:

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	
١٢١٤١١	٢٤٠٠٠٠٠٠ من د/ وسائط نقل الركاب
٤٨٢٤	٢٤٠٠٠٠٠٠ إلى د/ منح عالم خارجي
• إثبات قيد استغلال السيارات	
١١١٤١١	٢٤٠٠٠٠٠٠ من د/ وسائط نقل الركاب
١٢١٤١١	٢٤٠٠٠٠٠٠ إلى د/ وسائط نقل الركاب

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	
١٢١٤١٢	١٠٠٠٠٠٠٠ من د/ وسائط نقل بضائع
٢٦٢٢٢	١٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/ إحتياطي عام
• إثبات قيد استغلال السيارة	
١١١٤١٢	١٠٠٠٠٠٠٠ من د/ وسائط نقل بضائع
١٢١٤١٢	١٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/ وسائط نقل بضائع

٤) إنشاء الموجود بواسطة المقاولين:

تقوم الوحدة الاقتصادية في بعض الحالات بالاتفاق مع المقاولين لغرض إجراء توسعات أو إنشاءات.

(١-٤) مبانى ومنشآت وطرق:

مثال: أحالت الشركة العامة للحديد والصلب مناقصة تشييد 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 د/ الدفعات المقدمة	١٢٥١
١٢٠٠٠٠٠٠	إلى د/ 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 د/ مخازن وخزانات وسيلوات	١٢١٢٢
٦٠٠٠٠٠٠٠	إلى د/ الدفعات المقدمة	١٢٥١
٦٠٠٠٠٠٠٠	إلى د/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١
٤٨٠٠٠٠٠٠	إلى د/ 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 د/ مخازن وخزانات وسيلوات	١٢١٢٢
٦٠٠٠٠٠٠٠	إلى د/ الدفعات المقدمة	١٢٥١
٧٠٠٠٠٠٠٠	إلى د/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١
٥٧٠٠٠٠٠٠	إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

• إثبات قيد إستلام المخازن

١٣٠٠٠٠٠٠٠	من د/ مخازن وخزانات وسيلوات	١١١٢٢
١٣٠٠٠٠٠٠٠	إلى د/ مخازن وخزانات وسيلوات	١٢١٢٢

• إثبات قيد إطلاق التأمينات

١٣٠٠٠٠٠٠٠	من د/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١
١٣٠٠٠٠٠٠٠	إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٥) إنشاء الموجود والتجهيز عن طريق الوحدة ذاتها:

(١-٥) إنشاء الموجود:

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

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

• إثبات قيد تصنيع القوالب	
١٢١٥٢	٤٠٠٠٠٠ من د/ قوالب
٤٥١	٤٠٠٠٠٠ إلى د/ كلفة الأصول غير المتداولة المصنعة
• إثبات قيد استعمال القوالب	
١١١٥٢	٤٠٠٠٠٠ من د/ قوالب
١٢١٥٢	٤٠٠٠٠٠ إلى د/ قوالب

(٢-٥) التجهيز (السحب من الإنتاج):

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 الموجودات المتداولة (مخزن الإنتاج التام) إلى الموجودات الثابتة، أي إنها عملية تكوين رأسمالي.

مثال: 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)	
١٢١٦٢	٧٥٠٠٠٠ من د/ أجهزة تكييف وتبريد
٤١٢١	٧٥٠٠٠٠ إلى د/ ايراد المبيعات (ايراد نشاط الصناعات التحويلية)
٣٦٢٢	٧٥٠٠٠٠ من د/ كلفة البضائع المباعة للإنتاج السلعي
١٣١٦١	٧٥٠٠٠٠ إلى د/ مخزون انتاج تام

• 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:

١٢١٦٢	٧٥٠٠٠٠ من د/ أجهزة تكييف وتبريد
٤١٢١	٧٥٠٠٠٠ إلى د/ ايراد المبيعات (ايراد نشاط الصناعات التحويلية)
إثبات قيد استعمال المراوح	
١١١٦٢	٧٥٠٠٠٠ من د/ أجهزة تكييف وتبريد
١٢١٦٢	٧٥٠٠٠٠ إلى د/ أجهزة تكييف وتبريد

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 فتتمثل 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 بإعادة تقييم الآلات والمعدات والبالغ القيمة الدفترية لها (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 يلي:

أ- وفق طريقة اعادة تقييم الاصل والاندثار .

ب- طريقة الغاء الاندثار.

الحل/

نسبة الزيادة في الكلفة = $300 \div 250 = 120\%$ اي زيادة بنسبة (٢٠٪)

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

الاصل بعد الزيادة = $500 \times 120\% = 600$ مليون

مبلغ الزيادة = $600 - 500 = 100$ مليون

الاندثار المتراكم بعد الزيادة = $250 \times 120\% = 300$ مليون

مبلغ الزيادة في الاندثار = $300 - 250 = 50$ مليون

طريقة الغاء الاندثار وإعادة التقييم

يمثل الفرق بين القيمة العادلة للآلات والكلفة الخاصة بها:

$500 \text{ مليون} - 300 \text{ مليون} = 200 \text{ مليون}$ 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

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

طريقة الغاء الاندثار

طريقة اعادة تقدير كل من الاصل والاندثار

٢٥٠ مليون د / متراكم اندثار الات ومعدات ٢٢١٣

١٠٠ مليون د / الات ومعدات ١١١٣

٢٠٠ مليون د / الات ومعدات ١١١٣

٥٠ مليون د / متراكم اندثار الات ومعدات ٢٢١٣

٥٠ مليون حـ / فائض اعادة تقييم الممتلكات

٥٠ مليون حـ / فائض اعادة تقييم الممتلكات

والالات والمعدات ٢٦٤١١

والالات والمعدات ٢٦٤١١

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

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

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

ب- انخفضت الموجودات المعاد تقييمها بمبلغ (٦٠) مليون دينار

المطلوب / تسجيل القيود اليومية اللازمة وفق ما جاء اعلاه.

الحل/ ان انخفاض الآلات 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 د/ فائض (خسائر) اعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات ٢٦٤١١

٣٠ د/ آلات ومعدات ١١١٣

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

٥٠ د/ فائض (خسائر) اعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات ٢٦٤١١

١٠ د/ خسائر الممتلكات والآلات والمعدات ٣٩١١

٦٠ د/ 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 = $200 \div 250 = 0,8$ اي نقص بنسبة (٢٠%)

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

الاصل بعد الانخفاض = $500 \times 80\% = 400$ مليون

مبلغ الانخفاض = $500 - 400 = 100$ مليون

الاندثار المتراكم = $250 \times 80\% = 200$ مليون

مبلغ الانخفاض = $250 - 200 = 50$ مليون

طريقة الغاء الاندثار

طريقة اعادة تقييم كل من الاصل والاندثار

٢٥٠ مليون د / متراكم اندثار الات ومعدات ٢٢١٣
٥٠ مليون د/ خسائر الممتلكات والآلات والمعدات ٣٩١١
٣٠٠ مليون د/ الات ومعدات ١١١٣

٥٠ مليون د/ متراكم اندثار الات ومعدات ٢٢١٣
٥٠ مليون د/ خسائر الممتلكات والآلات والمعدات ٣٩١١
١٠٠ مليون د / الات ومعدات ١١١٣

المعالجة المحاسبية لقيمة الأصول المتضررة والمفقودة:

١- الأصول غير المتداولة المتضررة :

تسجل القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة والمخزنية المتضررة (كلياً أو جزئياً) على حساب مخزون المخلفات والمستهلكات (١٣١٥٤)، ولأغراض تمييز هذه الحالة عن الحالة الإعتيادية يجري فتح حسابين على المستوى الخامس، 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 هذه 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 المراب 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

١٣١٥٤٢	٧٥٠٠٠٠٠ من د/ مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية
٢٢١٤	٧٥٠٠٠٠٠ من د/ متراكم إندثار وسائط نقل وانتقال
١١١٤١١	١٥٠٠٠٠٠ إلى د/ وسائط نقل الركاب

• إثبات أضرار المبنى

١٣١٥٤٢	٣٠٦٠٠٠٠٠ من د/ مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية
٢٢١٢	٥٤٠٠٠٠٠ من د/ متراكم إندثار مباني ومنشآت وطرق
١١١٢١	٣٦٠٠٠٠٠ إلى د/ المباني

٢- الأصول غير المتداولة المفقودة:

تسجل الموجودات الثابتة المفقودة في حساب فروقات الأصول غير المتداولة لظروف غير عادية ويعد هذا الحساب وسيطاً لحين تحديد المسؤولية التقصيرية.

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

• إثبات قيد السيارات المفقودة

١٣٢٦٨٢٣	٤٨٠٠٠٠٠ من د/ فروقات اصول غير متداولة لظروف غير عادية

٢٢١٤	٣٢٠٠٠٠٠ من د/ متراكم إندثار وسائط نقل وانتقال
١١١٤١١	٨٠٠٠٠٠٠ إلى د/ وسائط نقل الركاب

وفي حالة تحديد المسؤولية التقصيرية يغلق حساب فروقات الأصول غير المتداولة حسب 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 الأصول المتضررة

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

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

ب- إعادة أعمار الأصول غير المتداولة المتضررة:

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

١٢١	من د/ انفاق رأسمالي على الممتلكات والالات والمعدات
١٣١٥٤	إلى د/ مخزون المخلفات والمستهلكات
١٣١٥٤٢	د/ مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية

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 المتداولة.

٤- معالجة الخسائر الناجمة عن أضرار الحرب:

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

أ- في حالة كفاية الإحتياطيات:

٢٦٢	××× من د/ رأس المال الإضافي (الإحتياطيات)
١٣١٥٤	××× إلى د/ مخزون المخلفات والمستهلكات
١٣١٥٤٢	××× إلى د/ مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية
١٣٢٦٨٢٣	××× إلى د/ فروقات اصول غير متداولة لظروف غير عادية

ب- في حالة عدم كفاية الإحتياطيات:

٢٦١١	××× من د/ رأس المال المدفوع
١٣١٥٤	××× إلى د/ مخزون المخلفات والمستهلكات
١٣١٥٤٢	××× إلى د/ مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية
١٣٢٦٨٢٣	××× إلى د/ فروقات اصول غير متداولة لظروف غير عادية

الأصول غير الملموسة

ضوابط الإثبات

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 المنشأة؛

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 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 د/ حقوق اختراع ١٥٢

١٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢. يسجل القيد الخاص برسوم تسجيل براءة الاختراع :

٢ من د/ حقوق اختراع ١٥٢

٢ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٣. يمكن تسجيل قيد واحد بدل القيد أعلاه :

١٠٢ من د/ حقوق اختراع (٢ + ١٠٠) ١٥٢

١٠٢ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

مثال ٢: حصلت احدى شركات الطيران الخاصة على حق استخدام مرآب لطائراتها (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 د/ حقوق التراخيص ١٥٣٢

٤٥٠ الى د/ إيرادات منح مؤجلة ٢٤٤١

٢. يسجل القيد الخاص بمصاريف تهيئة المراب:

١٥٠ من د/ حقوق التراخيص ١٥٣٢

١٥٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

مثال ٣: 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 د/ حقوق اختراع ١٥٢

٨٠٠ الى د/ العلامة التجارية ١٥٤

٢٥ الى د/ مكاسب الأصول غير الملموسة ٤٩١٦

مثال ٤: 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 احد 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 المختص في ٢٠١٨/١٢/١، وقد بلغت التكاليف المتكبدة مقابل تطوير واختبار الجهاز المصنوع (٨٠٠) مليون دينار، والمبينة تفاسيها 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 (٢٩٠) مليون دينار منها (٥٠ %) بعد ٢٠١٨/١٢/١.

٣. أجهزة ومعدات سحبت من المخازن بقيمة (٢٠٠) 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	$٣٠٠ \times ٥٠ \% = ١٥٠$
أجور اعمال إضافية (التطوير بعد أوقات العمل)	٢٠٠	$٢٠٠ \times ٥٠ \% = ١٠٠$
أجهزة ومعدات	٢٩٠	$٢٩٠ \times ٤٠ \% = ١١٦$
رسوم تسجيل حقوق الاختراع	١٠	$١٠ \times ١٠٠ \% = ١٠$
المجموع	٨٠٠	٣٧٦

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

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

القياس اللاحق بعد الإثبات:

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

مثال ٥: في ٢٠١٨/١/١ تملك إحدى شركات النقل رخصة تشغيل (قابلة للتداول) إحدى الأرصفة البحرية في البصرة بمبلغ (١٢٥٠) مليون دينار وبعمر تعاقدى 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 التقويم وطريقة القسط الثابت في معالجة الإطفاء .

الحل : (المبالغ بالملايين)

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

٢٥٠	من د/ متراكم اطفاء الأصول غير الملموسة	٢٢٦
١٢٥٠	% ١٠ معدل الإطفاء السنوي $\times$ سنة = ٢٥٠ مليون دينار	
٧٥٠	من د/ حقوق التراخيص	١٥٣٢
١٠٠٠	الى د/ فائض إعادة التقويم 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		<u>٢٠٠٠</u>

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
١٢٥٠	١٢٥٠	$200 \times 1250\%$	٢٥٠٠
٢٥٠	٢٥٠	$200 \times 250\%$	٥٠٠
١٠٠٠	١٠٠٠		٢٠٠٠

١٢٥٠ من د/ حقوق التراخيص ١٥٣٢
 ٢٥٠ الى د/ متراكم اطفاء الأصول غير الملموسة ٢٢٦
 ١٠٠٠ الى د/ 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		<u>٢٠٠٠</u>

مثال ٦: لدى احدى شركات 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	٦
حقوق الاختراع	١٥	١٠
حقوق النشر	٨	٨
المجموع	٣٣	٢٤

المطلوب: اثبات الفروق المترتبة في سجلات الشركة.

الحل: (المبالغ بالملايين)

٩ من د/ خسائر الأصول غير الملموسة ٣٩١٦
 ٥ إلى د/ حقوق الاختراع ١٥٢
 ٤ إلى د/ شهرة المحل ١٥١

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة

مثال ١: 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 ووفق الحالات المبينة ادناه:

أ- بلغت القيمة العادلة بتاريخ البيع (٣٢٠٠٠) دينار ومصاريف البيع اللازمة لإتمام 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:

٤٠٠٠	من د/ أصول غير متداولة معروضة للبيع ١٣٣١
٥٥٠٠	من د/ متراكم اندثار آلات ومعدات ٢٢١٣
٥٠٠	من د/ اندثار آلات ومعدات ٣٧١١٣
١٠٠٠٠	الى د/ آلات ومعدات ١١١٣

- وفي ٢٠١٢/١٢/٣١ يتم إعادة تقييم المعدات المحتفظ بها للبيع بالقيمة العادلة بذات التاريخ ووفق القيد الآتي: (٤٠٠٠ - ٣٣٠٠٠ - ٣٥٠٠٠) (٢٠٠٠ - ٣٥٠٠٠)

٧٠٠٠	من د/ فائض (خسائر) إعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات ٢٦٤١١
٧٠٠٠	الى د/ مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة معروضه للبيع ٢٥٨١

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

٣٠٠٠٠	من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
٧٠٠٠	من د/ مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة معروضه للبيع ٢٥٨١
٣٠٠٠	من د/ خسائر الممتلكات والآلات والمعدات ٣٩١١
٤٠٠٠	الى د/ الأصول غير المتداولة المعروضة بها للبيع ١٣٣١

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

٣٥٠٠٠	من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
٧٠٠٠	من د/ مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة المعروضة للبيع ٢٥٨١
٤٠٠٠	الى د/ الأصول غير المتداولة معروضه للبيع ١٣٣١
٢٠٠٠	الى د/ مكاسب الممتلكات والآلات والمعدات ٤٩١١

مثال ٢: فيما يلي معلومات عن اصل 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:

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

في ٢٠١٣/٦/٣٠ يسجل القيد الاتي:

٥٠٠٠	من ح/ الأصول غير المتداولة معروضه للبيع ١٣٣١
١٤٠٠٠	من ح/ متراكم اندثار آلات ومعدات ٢٢١٣
٢٠٠٠	من ح/ فائض (خسائر) اعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات ٢٦٤١١
٢١٠٠٠	الى ح/ الآلات والمعدات ١١١٣

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

٨٠٠	من ح/ فائض (خسائر) اعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات ٢٦٤١١
٨٠٠	الى ح/ الأصول غير المتداولة معروضه للبيع ١٣٣١

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

في ٢٠١٣/٧/٢٠ يسجل القيد الاتي:

٧٥٠٠	من ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
٤٢٠٠	الى ح/ الأصول غير المتداولة معروضه للبيع ١٣٣١
٢٨٠٠	الى ح/ فائض (خسائر) اعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات ٢٦٤١١
٥٠٠	الى ح/ مكاسب الممتلكات والآلات والمعدات ٤٩١١

مثال ٣: بالرجوع الى بيانات المثال السابق وعلى افتراض ان الشركة غيرت نيتها في بيع تلك الموجودات بالاحتفاظ بها لاستخدامها في نشاطها، اثبت القيود اللازمة اذا علمت بان اندثارها المتراكم السنوي ٢١٠٠ دينار وان مبلغه القابل للاسترداد ٢٠٠٠ وان الشركة تعتمد على المبلغ القابل للاسترداد في اثبات القيمة.

الحل:

في ٢٠/٧/٢٠١٣ يسجل القيد الاتي:

٢٠٠٠	من د/ الالات والمعدات ١١١٣
٢٢٠٠	من د/ خسائر الممتلكات والالات والمعدات ٣٩١١
٤٢٠٠	الى د/ 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 الموجود ووفق القيد الاتي:

×××	من د/ الانفاق الرأسمالي على الممتلكات والالات والمعدات ١٢١
×××	من د/ متراكم اندثار الممتلكات والالات والمعدات ٢٢١
×××	الى د/ الممتلكات والالات والمعدات ١١١

وفي حالة اعادة استخدام الموجود يتم اثبات القيد التالي وبالمبلغ القابل للاسترداد:

×××	من د/ الممتلكات والالات والمعدات ١١١
×××	الى د/ 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 موجودات ومطلوبات المرفقة بالنظام.

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

الهبوط في قيمة الأصول

مثال ١: استمكت 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 التالية 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 د/ اندثار الممتلكات والآلات والمعدات (حسب النوع) ٣٧١١

٢٠٠ من د/ إطفاء الأصول غير الملموسة ٣٧٢٢

٢٠٠ الى د/ شهرة محل ١٥١

٢٥٠ الى د/ متراكم اندثار الممتلكات والآلات والمعدات (حسب النوع) ٢٢١

- وبعد التأكد من هبوط قيمة الموجودات والمطلوبات 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	—	٢٧٢٠	٢٧٢٠

- وعند ذلك يتم اثبات القيد الاتي:

١٠٣٠ من د/ خسائر الممتلكات والآلات والمعدات ٢٦٤١١

١٨٠٠ من د/ خسائر الأصول غير الملموسة ٢٦٤١٣

١٨٠٠ الى د/ شهرة محل ١٥١

١٠٣٠ الى د/ الممتلكات والآلات والمعدات (حسب النوع) ١١١

مثال ٢: 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:

$$\text{اندثار السنوات} = (١٦ \div ٢٧٢٠) = ١٧٠ \times ٢ = ٣٤٠$$

$$\text{القيمة المتبقية} = ٢٧٢٠ - ٣٤٠ = ٢٣٨٠$$

$$\text{فرق انخفاض القيمة} = ٣٨٠٠ - ٢٣٨٠ = ١٤٢٠$$

فرق انخفاض القيمة : ويمثل الربح الكلي الحاصل بين القيمة المسجلة والقيمة السوقية للأصول والتي لا يتم 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

$$\text{اندثار السنوات} = ١٦ \div ٤٠٠٠ = ٢٥٠ \times ٣ = ٧٥٠$$

$$\text{القيمة المتبقية} = ٤٠٠٠ - ٧٥٠ = ٣٢٥٠$$

٣- يكون الحد الاعلى للاعتراف بالقيمة بما لا يتجاوز القيمة المتبقية للأصول كما لم تكن الخسارة قد حدثت او القيمة القابلة للاسترداد ايهما اقل, وبذلك يكون الفرق في عكس خسارة الهبوط كما يلي:

$$\text{قيمة الأصول بدون خسائر الهبوط الاولي بعد طرح الاندثار} - \text{القيمة المسجلة} = ٣٢٥٠ - ٢٣٨٠ = ٨٧٠$$

٨٧٠ من ح/ الممتلكات والآلات والمعدات ١١١

٨٧٠ الى ح/ مكاسب الممتلكات والآلات والمعدات ٢٦٤١١

مثال ٣: 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 الموجودات:

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

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 الموجودات (٢٠ ÷ ٥)
 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 ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
١٥٠٠	من ح/ متراكم اندثار الممتلكات والآلات والمعدات (حسب النوع)	٢٢١
٥٠٠٠	الى ح/ الممتلكات والآلات والمعدات (حسب النوع)	١١١
١٥٠٠	الى ح/ شهرة المحل	١٥١
١٠٠٠	الى ح/ مكاسب الممتلكات والآلات والمعدات	٤٩١١

العقارات الاستثمارية

مثال / في ٢٠١٨/١/١ اشترت إحدى الشركات مبنى لغرض استغلال الفائض النقدي لديها لتأجيره والاستفادة من الإيرادات الإيجارية وتم تصنيفه على أنه 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 ببديل شهري مقداره ١٥٠٠ ألف دينار وقد استلمت الإيجار مقدماً لمدة سنة.

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

الحل:

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

$$11500000 \text{ من د/ العقارات الاستثمارية - اراضي } 1221$$

$$34500000 \text{ من د/ العقارات الاستثمارية - مباني } 1222$$

$$46000000 \text{ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية } 13421$$
- في ٢٠١٨/٥/١ تم تأجير المبنى بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ دينار واستلام مبلغ مقدماً لمدة سنة وعندها يتم اثبات القيد الاتي :

$$(18000000 = 12 \times 1500000)$$

$$18000000 \text{ من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية } 13421$$

$$18000000 \text{ الى د/ إيرادات مستلمة مقدماً } 23262$$
- في ٢٠١٨/١٢/٣١ يتم عكس حصة الأيراد للسنة ٢٠١٨ ضمن حساب الإيرادات وتكون وفقاً للقيد الاتي:

$$12000000 = 8 \times 1500000 \text{ أشهر}$$

$$12000000 \text{ من د/ إيرادات مستلمة مقدماً } 23262$$

$$12000000 \text{ الى د/ إيراد ايجار العقارات الاستثمارية } 4342$$

كما يتم اثبات قيد اندثار المباني كما في ٢٠١٨/١٢/٣١ ووفقاً للاتي
 (كلفة المباني - الأنقاص) $\times$ نسبة الاندثار $\times$ فترة الاستخدام =

$$11500000 = (12/8) \times 5\% \times (0 - 34500000)$$

$$11500000 \text{ من د/ اندثار العقارات الاستثمارية - مباني } 37122$$

$$11500000 \text{ الى د/ متراكم اندثار العقارات الاستثمارية - مباني } 2222$$

في حالة استخدام نموذج القيمة العادلة للمحاسبة عن الاستثمارات العقارية فإن 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 (١٢٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار) للأراضي و (٣٤٢٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار) للمباني فأن الربح والخسائر للقيمة العادلة يتم اثباتها ضمن حساب الدخل الشامل الآخر للفترة وبموجب القيد التالي وحسب الفقرة (٣٢ ج) والفقرة (٣٥) من المعيار:

٥٠٠٠٠٠٠	من د/ العقارات الاستثمارية - اراضي ١١٢١
٢٠٠٠٠٠٠	الى د/ العقارات الاستثمارية - مباني ١١٢٢
٣٠٠٠٠٠٠	الى د/ 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: في ٢٠١٩/١٢/٣١ كان لدى إحدى الشركات عقاراً مستخدماً من قبل الشركة كمقرراً لها، وقد قامت الشركة بالانتقال الى المبنى الجديد المشتري وقررت تأجير المبنى القديم وتصنيفه على انه استثماراً عقارياً والبيانات التالية 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:

٤٠ مليون	من د/ اندثار متراكم مباني
٤٠ مليون	من د/ الأراضي ١١١١
٣٠ مليون	من د/ المباني ١١١٢

١١٠ مليون الى د/ فائض إعادة 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 الآخر. ويتم اثبات قيد التحويل الى الاستثمارات العقارية باستخدام القيمة العادلة وفق القيد الاتي:

١٠٠ مليون	من د/ العقارات الاستثمارية - اراضي ١١٢١
١٢٠ مليون	من د/ العقارات الاستثمارية - مباني ١١٢٢
١٠٠ مليون	الى د/ اراضي ١١١١
١٢٠ مليون	الى د/ مباني ١١١٢

القسم الثاني

القطاعات المتخصصة "الزراعة"

تتمثل تطبيقات هذا المعيار بالمعالجات القيدية للمنتجات الزراعية والأشجار المعمرة والشمار قبل وبعد الحصاد فضلاً عن التطبيقات المحاسبية للأصول البايولوجية وكما تم تحديده في المعالجات الواردة أدناه والمعالجات الخاصة بالمنح الحكومية، الجدول أدناه يبين تفاصيل المعيار وأمثلة عنها والمعالجات المحاسبية عن كل حالة:

١. الزراعة الموسمية (تنتهي بالحصاد) أو المنتجات الحيوانية التي تباع لأغراض اللحوم من أمثلتها المزروعات التي تنتهي بالقطع كالخضراوات وتربية الأسماك وتربية الدواجن التي تنتهي بالذبح وتسجل القيمة العادلة لتلك المنتجات خلال فترة التربية أو 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 أو البيع وبموجب القيد التالي:

$$\text{××××} \text{ د/ المخزون النباتي زراعة قائمة } ١٣١٦٤$$

$$\text{××××} \text{ د/ المخزون الحيواني تحت التكوين } ١٣١٦٥$$

$$\text{××××} \text{ د/ كلفة الانتاج التام المحول للإنتاج النباتي } ٤٦١٤$$

$$\text{××××} \text{ د/ كلفة الانتاج التام المحول للإنتاج الحيواني } ٤٦١٥$$
- تعتمد هذه المعالجة في حالة استخدام الشركة الجرد المستمر لتقييم المخزون اما في حالة اعتماد الشركة طريقة الجرد الدوري فيتم اعتماد المعالجة التالية:

$$\text{××××} \text{ د/ المخزون النباتي زراعة قائمة } ١٣١٦٤$$

$$\text{××××} \text{ د/ المخزون الحيواني تحت التكوين } ١٣١٦٥$$

$$\text{××××} \text{ د/ كلفة البضاعة المباعة للإنتاج النباتي } ٣٦٢٤$$

$$\text{××××} \text{ د/ كلفة البضاعة المباعة للإنتاج الحيواني } ٣٦٢٥$$
- اما في مرحلة البيع أو القطف فيتم المعالجة في حساب (مخزون انتاج تام) بالقيمة العادلة مخصصاً منه تكاليف البيع المقدرة وبموجب المعالجة التالية:

$$\text{××××} \text{ د/ مخزون انتاج تام } ١٣١٦١$$

$$\text{××××} \text{ د/ المخزون النباتي زراعة قائمة } ١٣١٦٤$$

$$\text{××××} \text{ د/ المخزون الحيواني تحت التكوين } ١٣١٦٥$$
- ويتم معالجة الفرق في القيمة العادلة في حساب (تعديلات القيمة العادلة / مكاسب إعادة التقييم)

٢. الزراعة الدائمة للفواكه والأشجار المنتجة والمواشي لأغراض الإنتاج

ومن أمثلتها بساتين الفواكه والأشجار الدائمة وتربية المواشي لأغراض الحليب والبيض (كافة المنتجات الزراعية والحيوانية التي تحتفظ الوحدة الاقتصادية للاستفادة من منتجاتها مع عدم التأثير في الأصل) فرقت المعايير الدولية المعالجات المحاسبية لهذا المنتج مرحلتين إذ يتم المحاسبية عن الأشجار القائمة والمواشي دون المنتجات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (١٦) الممتلكات والألات والمعدات في حين حدد

المعالجات المحاسبية للانتاج القائم على الاشجار والحليب ما قبل الحلب وماشابهها وفق معيار المحاسبة الدولي (٤١) الزراعة بالقيمة العادلة في حين يقاس المنتج ما بعد 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 التالي:
xxxxx د/ مشروعات تحت التنفيذ / نباتات لأغراض العرض والانتاج ١٢٤١
xxxxx د/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢
xxxxx د/ او أي حساب مصروف اخر
✓ مرحلة الإنتاج: يتم تحويل الموجودات التي دخلت في الإنتاج الى حساب الأصول غير المتداولة بموجب القيد التالي:
xxxxx د/ أصول غير متداولة / نباتات لأغراض الانتاج ١١٤١
xxxxx د/ 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).
✓ مرحلة الاضمحلال: يتم المعالجة المحاسبية للأصول المسجلة في السجلات وفق المعالجات الواردة في حساب الموجودات الثابتة وحسب طريقة المحاسبة عن تلك الأصول (طريقة الكلفة او إعادة التقييم).
- ويتم معالجة المنتجات التي تم قطفها من الأشجار او المنتجات الحيوانية ضمن حساب المخزون وباعتماد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدرة ووفقاً للمعالجة ادناه:
xxxxx د/ مخزون انتاج تام ١٣١٦١
xxxxx د/ مخزون انتاج تحت التشغيل * ١٣١٦٢
xxxxx د/ كلفة الانتاج التام المحول الى المخازن ٤٦١
xxxxx د/ 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 امثلتها هي أشجار الصنوبر او المواشي التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض اللحوم والتي تحتاج الى فترات طويلة لغرض التسمين او الوصول الى الحالة الواجبة، 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 التالي:

×××× د/ المخزون النباتي زراعة قائمة ١٣١٦٤

×××× د/ المخزون الحيواني تحت التكوين ١٣١٦٥

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

×××× د/ 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:

×××× د/ المخزون النباتي زراعة قائمة ١٣١٦٤

×××× د/ المخزون الحيواني تحت التكوين ١٣١٦٥

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

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

×××× د/ مخزون انتاج تام ١٣١٦١

×××× د/ المخزون النباتي زراعة قائمة ١٣١٦٤

×××× د/ المخزون الحيواني تحت التكوين ١٣١٦٥

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

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 مطروحا منها تكاليف البيع وكما في المعالجات المحاسبية ادناه:

يتم اثبات القيمة للمنتجات الموسمية وفق المعالجة ادناه:

×××× د/ مخزون انتاج تام ١٣١٦١

×××× د/ مخزون انتاج غير التام * ١٣١٦٢

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

×××× د/ 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:

×××× د/ مخزون انتاج تام ١٣١٦١

×××× د/ 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 من امثلتها المنتجات 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

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

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

مثال: في ١/١/٢٠١٤ 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 يلي:

التفاصيل	الأصول حسب النوع			
	أشجار الزيتون	المواشي	أشجار الزيتون	المواشي
القيمة الدفترية	١٤٤٠٠٠٠	٣٥٥٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠	٣٥٥٠٠٠٠
القيمة العادلة	_____	٣٨٠٠٠٠٠	_____	٣٧٠٠٠٠٠

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 بإعادة التشغيل ومصاريف التحويل بعد القطف لتحويل الإنتاج الى وحدات جديدة.

الحل/٢٠١٤

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

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

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

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

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

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

وعند بيع كل من المنتجات أعلاه يتم تسجيل القيد التالي:

٧٩٥٠٠ د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
١٣٧٥٠ د/ ايراد مبيعات (الإنتاج النباتي) (زيت الزيتون) ٤١٤١
٦٥٧٥٠ د/ 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 د/ كلفة البضاعة المباعة (حسب النوع) ٣٦٢
١٠٨٠٠ د/ مخزون انتاج تام (زيت الزيتون) ١٣١٦٤
٣٩٤٥٠ د/ مخزون انتاج تام (الحليب) ١٣١٦٥

٢٠١٤/١٢/٣١

يتم اثبات اندثار (اهلاك) النباتات وفق نسبة الاندثار (١٦٠٠٠٠٠٠ - (١٦٠٠٠٠٠٠ × ١٠%)) = ١٤٤٠٠٠٠٠ ووفق القيد الاتي:

١٦٠٠ د/ اهلاك نباتات لأغراض الإنتاج ٣٧٢١٢١

١٦٠٠ د/ نباتات لأغراض الانتاج ١١٤١٢

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

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

١٥٠٠ د/ فائض اعاده 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 الثابتة

الاصول الحية لأغراض الإنتاج والعرض

النباتات لأغراض الإنتاج

١٤٤٠٠

الحيوانات لأغراض الإنتاج

تعديلات القيمة العادلة

حيوانات لأغراض الإنتاج بالقيمة السوقية العادلة

الاصول المتداولة

٣٥٥٠٠

١٥٠٠

٣٧٠٠٠

المخزون

مخزون مواد أولية (زيتون)

مخزون انتاج تام (حليب) (٢٠٠٠ لتر) *

مخزون انتاج تام (زيت الزيتون) (٢٧٧٨ لتر) *

** 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 التالية :

١٠٥٠٠ د/ مخزون مواد أولية (الزيتون) ١٣١١

٣٨٢٥٠ د/ مخزون انتاج تام (الحليب) ١٣١٦٥

١٠٥٠٠ د/ كلفة الانتاج التام المحول للانتاج النباتي ٤٦١٤

٣٨٢٥٠ د/ كلفة الانتاج التام المحول للانتاج الحيواني ٤٦١٥

١٠٥٠٠ د/ مستلزمات سلعية ٣٢١

٥٠٠٠ د/ مصروفات مختلفة (حسب النوع)

١٠٥٠٠ د/ مخزون مواد أولية (الزيتون) ١٣١١

٥٠٠٠ د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٥٥٠٠ د/ مخزون انتاج تام (زيت الزيتون) ١٣١٦٤

١٥٥٠٠ د/ كلفة الانتاج التام المحول للانتاج النباتي ٤٦١٤

• وعند بيع كل من المنتجات أعلاه يتم تسجيل القيد الاتي:

٧٤٦٠٠ د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

١٢١٠٠ د/ ايراد مبيعات (زيت الزيتون) ٤١٤١

٦٢٥٠٠ د/ ايراد مبيعات (حليب) ٤١٥١

• وتسجل قيد بكلفة البضاعة المباعة وفق الاتي :

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

$$37500 = ((257000 / 250000) \times 38500) =$$

كلفة زيت الزيتون المباع = (القيمة العادلة لزيت الزيتون المنتج × (الكمية المباعة / الكمية المنتجة))
وعلى افتراض ان الكمية المباعة تمثل جميع الكمية المخزونة والمنتجة
٥٤٢٠٠ د/ كلفة البضاعة المباعة (حسب النوع) ٣٦٢

١٦٧٠٠ د/ مخزون انتاج تام (زيت الزيتون) ١٣١٦٤

٣٧٥٠٠ د/ مخزون انتاج تام (الحليب) ١٣١٦٥

٢٠١٥/١٢/٣١

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

١٤٤٠ د/ اهلاك نباتات لأغراض الإنتاج ٣٧٢١٢١

١٤٤٠ د/ نباتات لأغراض الانتاج ١١٤١٢

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

١٠٠٠ د/ تعديلات القيمة العادلة/ حيوانات لأغراض الإنتاج ٢٢٥٥

١٠٠٠ د/ فائض اعادة تقييم الممتلكات والمعدات ٢٦٤١١

- عندها تكون الميزانية الجزئية للشركة كما في ٢٠١٥/١٢/٣١

شركة (س) الزراعية

الميزانية العمومية كما في ٢٠١٥/١٢/٣١

المبالغ بملايين الديناري

٢٠١٤

الأصول غير المتداولة

الأصول الحية لأغراض الإنتاج والعرض

النباتات لأغراض الإنتاج

١٢٩٦٠

الحيوانات لأغراض الإنتاج

تعديلات القيمة العادلة

حيوانات لأغراض الإنتاج بالقيمة السوقية العادلة

٣٥٥٠٠

٢٥٠٠

٣٨٠٠٠

الأصول المتداولة

المخزون

مخزون مواد أولية (زيتون)

مخزون انتاج تام (حليب)

مخزون انتاج تام (زيت الزيتون)

١٠٥٠

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 عليه.

٢- يجب أن يتم قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة بقيمته العادلة مطروحاً 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 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 المؤتلفة كحزمة واحدة، أي الأصول الحيوية، والأرض البكر، والتحسينات على الأرض. ويمكن للمنشأة أن تستخدم المعلومات المتعلقة بالأصول المؤتلفة لتقيس القيمة العادلة للأصول الحيوية. على سبيل المثال، يمكن أن يتم طرح القيمة العادلة للأرض البكر والتحسينات على الأرض من القيمة العادلة للأصول المؤتلفة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول الحيوية.

٤- يجب إدراج الربح والخسارة نتيجة إعادة 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، فقط 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 مزاوله نشاط زراعي معين، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت المنحة الحكومية ضمن الربح أو الخسارة عندما، فقط 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 تثبت 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 يُقاس بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عندما تتطلب المنحة الحكومية من المنشأة عدم مزاوله نشاط زراعي بعينه. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٠ - فقط - على منحة حكومية متعلقة بأصل حيوي يُقاس بتكلفته مطروحاً 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 بالمليون)

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 × ١ طن للدونم الواحد = ٣١٠٠ طن) بلغت القيمة العادلة للبذور المستلمة (٣١٠٠ × ٥٠٠٠٠ = ١٥٥ مليون دينار) وعند استلام تلك البذور تسجل الشركة القيد التالي: (المبالغ بملايين الدينارين)
- ١٥٥ د/ مخزون مواد اولية ١٣١١
- ١٥٥ د/ ايراد منح مؤجلة ٢٤٤١

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

٩٠٠٠ د/ اجور عمال ٣١
٧١٥٥ د/ مواد اولية ٣٢
٣١٠٠ د/ نفقات الصيانة ٣٣

١٩١٠٠ /د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
١٥٥ /د/ 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 /د/ مخزون انتاج نباتي /زراعة قائمة ١٣١٦٤
٢٣٢٥٠ /د/ كلفة الانتاج التام المحول للانتاج النباتي ٤٦١٤

• اما وفق طريقة الجرد الدوري فيتم اثبات القيد التالي في حالة انتهاء الفترة ولم يتم تسويق المحصول:

٢٣٢٥٠ /د/ مخزون انتاج نباتي /زراعة قائمة ١٣١٦٤
٢٣٢٥٠ /د/ كلفة البضاعة المباعة للإنتاج النباتي ٣٦٢٤

• ويكون قيد تسويق المنتج بموجب القيد الاتي:

٢٣٢٥٠ /د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
٢٣٢٥٠ /د/ ايراد مبيعات /الإنتاج النباتي ٤١٤١

• ويتم اثبات ايراد المنح المؤجلة بموجب القيد الاتي:

١٥٥ /د/ ايراد منح مؤجلة ٢٤٤١
١٥٥ /د/ ايراد منح منتج محلي ٤٨١١٢

استكشاف الموارد المعدنية وتقييمها

يختص هذا الجزء بالمعالجات المحاسبية لنفقات الاستكشاف في الصناعات الاستخراجية، ويطبق على الشركات التي تمتلك حقوق استكشاف واستثمار الموارد الطبيعية، وأهم ما جاء 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 اصل غير ملموس (نفقات الاستكشاف والمسح)

- جميع التكاليف المتكبدة قبل استحصال الترخيص القانوني تعتبر تكاليف فترة ولا يتم رسملتها.

- اذا كانت هنالك التزامات بأعاده 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.

مثال ١: 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)
<u>التكاليف غير الملموسة:</u>		
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
<u>التكاليف الملموسة (المعدات والتجهيزات)</u>		

النفقات	البئر رقم (١)	البئر رقم (٢)
انابيب تغليف البئر	١٥٠٠٠	١٤٥٠٠
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)، والمطلوب تثبيت المعالجات القيدية اللازمة.

الحل

- القيد الخاص بأثبتات حق الاستكشاف:

٢٢٠٠ من د/ عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة ١٢٦٢٢
٢٢٠٠ الى د / 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 القيد الاتي:

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

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

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

- القيد الخاص بأثبتات النفقات الخاصة قبل معرفة وجود احتياطي:

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

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

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

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

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

حل مثال السابق باعتماد أسلوب التكاليف الكلية

- القيد الخاص بأثبات حق الاستكشاف:

٢٢٠٠ من د/ عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة ١٢٦٢٢
٢٢٠٠ الى د / 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 د/ الانخفاض في كلف اقتناء العقود غير المؤكدة ٣٩١٧
٤٠٠ الى د / عقود التعدين غير المؤكدة غير الملموسة ١٢٦٢٢

- القيد الخاص بأثبات النفقات التي تكبدتها الشركة:

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

القسم الثالث

الأدوات المالية والاستثمارات في الشركات الترميلة 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:

١. الاستثمارات التي تكون درجة التأثير فيها على قرارات الشركة المستثمر فيها قليلة أو معدومة (تقاس بالقيمة العادلة).
٢. الاستثمارات التي تكون درجة التأثير فيها على قرارات الشركة المستثمر فيها جوهرية (يتم تطبيق طريقة حقوق الملكية).
٣. الاستثمارات التي يكون للمستثمر حصة مهيمنة 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

مثال ١ / بين المعالجات المحاسبية الخاصة باقتناء وحيازة وبيع الأسهم على وفق المعيار الدولي لأعداد التقارير المالية رقم (٩)

١. في ٢٠١٧/١٢/١ اشترت شركة الشروق (١٠٠٠٠٠) سهم من اسهم فندق شيراتون بسعر (٦) دنانير للسهم الواحد ، علماً ان نموذج اعمال الشركة لهذه الأسهم هو 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 د/ استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر ١٣٥٢١
 ١٠٠٠٠٠ من د/ مصاريف وعمولات الشراء ٣٣٩١
٧٠٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

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

١٠٠٠٠٠ من د/ تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الأرباح والخسائر ٢٢٥١١
١٠٠٠٠٠ الى د/ 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 د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١ (١٠٠٠٠٠ سهم $30\% \times 8 \times$ دينار)
 ١٨٠٠٠٠ الى د/ استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر ١٣٥٢١
 (١٠٠٠٠٠ سهم $30\% \times 6 \times$ دينار)
 ٣٠٠٠٠ الى د/ تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الأرباح والخسائر ٢٢٥١١
 ٣٠٠٠٠ الى د/ ارباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر ٤٣٥٢
(١٠٠٠٠٠ سهم $30\% \times 1 \times$ دينار)

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

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

= (٧٠٠٠٠ سهم $9 \times$ دينار - ٦ دينار) - ((٣٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠)) = ٧٠٠٠٠ - ٢١٠٠٠٠ = ١٤٠٠٠٠

١٤٠٠٠٠ من د/ تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الأرباح والخسائر ٢٢٥١١
١٤٠٠٠٠ الى د/ ارباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر ٤٣٥٢

قائمة المركز المالي الجزئية كما في ٢٠١٨/١٢/٣١:

الأصول:

٤٢٠٠٠٠	الاستثمارات قصيرة الاجل (استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة)
٢١٠٠٠٠	تعديلات القيمة العادلة ٢٢٥١ (٧٠٠٠٠ سهم × (٩-٦) دينار)
٦٣٠٠٠٠	الاستثمارات قصيرة الاجل بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة

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

$$\begin{aligned} \text{تعديلات القيمة العادلة} &= (\text{القيمة العادلة الحالية}) - (\text{القيمة العادلة السابقة}) = \\ &= (٧٠٠٠٠ \text{ سهم} \times (٥ \text{ دينار} - ٦ \text{ دينار})) - ٢١٠٠٠٠ = \\ &= ٧٠٠٠٠ - ٢١٠٠٠٠ = -٢٨٠٠٠٠ \end{aligned}$$

٢٨٠٠٠٠ من د/ خسائر الاستثمارات المالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر ٣٣٥٢
٢٨٠٠٠٠ الى د/ تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الأرباح والخسائر ٢٢٥١١

قائمة المركز المالي الجزئية كما في ٢٠١٨/١٢/٣١:

الأصول:

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

مثال ٢: بافتراض بيانات المثال (١) 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:

$$\begin{aligned} \text{المبالغ المدفوعة} &= (١٠٠٠٠٠ \text{ سهم} \times ٦) + ١٠٠٠٠٠ \text{ مصاريف الشراء} \\ ٧٠٠٠٠٠ \text{ من د/} &\text{استثمارات مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل ١٤٥} \\ ٧٠٠٠٠٠ \text{ الى د/} &\text{نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١} \end{aligned}$$

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

$$(١٠٠٠٠٠ \text{ سهم} \times ٧ \text{ دينار القيمة العادلة}) - ٧٠٠٠٠٠$$

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:

$$\begin{aligned} (١٠٠٠٠٠ \text{ سهم} \times ٣٠\% \times ٧ \text{ دينار}) &= ٢١٠٠٠٠ \text{ دينار} \\ \text{النقد المستلم} &= (١٠٠٠٠٠ \text{ سهم} \times ٣٠\% \times ٨ \text{ دينار}) = ٢٤٠٠٠٠ \text{ دينار} \\ \text{أرباح الاستثمارات المالية} &= ٢٤٠٠٠٠ \text{ دينار} - ٢١٠٠٠٠ \text{ دينار} = ٣٠٠٠٠ \text{ دينار} \\ ٢٤٠٠٠٠ \text{ من د/} &\text{النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١} \\ ٢١٠٠٠٠ \text{ الى د/} &\text{استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ١٤٥} \end{aligned}$$

$$٣٠٠٠٠ \text{ الى د/ مكاسب غير محققة للاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ٢٦٤٣١}$$

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

$$\begin{aligned} \text{تعديلات القيمة العادلة} &= (\text{القيمة العادلة الحالية}) - (\text{القيمة العادلة السابقة}) = \\ &= (٧٠٠٠٠ \text{ سهم} \times (٩ \text{ دينار} - ٧ \text{ دينار})) - \text{صفر} = ١٤٠٠٠٠ \text{ دينار} \end{aligned}$$

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

قائمة المركز المالي الجزئية كما في ٢٠١٨/١٢/٣١

الأصول :

٤٩٠.٠٠٠	الأصول أخرى (استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر)
١٤٠.٠٠٠	تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الدخل الشامل
٦٣٠.٠٠٠	الاستثمارات طويلة الأجل بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

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 منفصل.
٢. عند اعتماد أسلوب تسجيل الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر يتم تسجيل المبالغ المدفوعة كمصاريف وعمولات الشراء ضمن مبلغ الاستثمارات.
٣. يراعى إجراء تعديلات القيمة العادلة بشكل فوري (عند اعداد وتقديم القوائم المالية).

مثال ٣ / (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 (١٠٠.٠٠٠) 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 :

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

السنة	التكلفة المستنفدة	دخول الفائدة الفعالة	الفائدة المقبوضة	إطفاء الخصم	التكلفة المطفأة
السنة	بداية السنة				بداية السنة
٢٠١٤	٩٢٧٩١٠	$٩٢٧٩١٠ \times ١٢ \% = ١١١٣٥٠$	١٠.٠٠٠	١١٣٥٠	٩٢٧٩١٠
٢٠١٥	٩٣٩٢٦٠	$٩٣٩٢٦٠ \times ١٢ \% = ١١٢٧١٠$	١٠.٠٠٠	١٢٧١٠	٩٥١٩٧٠
٢٠١٦	٩٥١٩٧٠	$٩٥١٩٧٠ \times ١٢ \% = ١١٤٢٤٠$	١٠.٠٠٠	١٤٢٤٠	٩٦٦٢١٠
٢٠١٧	٩٦٦٢١٠	$٩٦٦٢١٠ \times ١٢ \% = ١١٥٩٤٠$	١٠.٠٠٠	١٥٩٤٠	٩٨٢١٥٠
٢٠١٨	٩٨٢١٥٠	$٩٨٢١٥٠ \times ١٢ \% = ١١٧٨٥٠$	١٠.٠٠٠	١٧٨٥٠	١.٠٠٠.٠٠٠
				٧٢٠.٩٠	
				المجموع (اجمالي مبلغ الخصم)	

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

٩٢٧٩١٠ من د/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١

٩٢٧٩١٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

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

١٠٠٠٠٠ من د/النقدية لدى المصارف بالعملية المحلية ١٣٤٢١
 ١١٣٥٠ من د/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١
 ١١١٣٥٠ الى د/ إيراد مقسوم الا رباح الاستثمارات في ادوات حقوق الملكية ٤٣٩١

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

١٠٠٠٠٠ من د/النقدية لدى المصارف بالعملية المحلية ١٣٤٢١
 ١١٣٥٠ من د/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١
 ١١١٣٥٠ الى د/ إيراد مقسوم الا رباح الاستثمارات في ادوات حقوق الملكية ٤٣٩١

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

١٠٠٠٠٠ من د/ النقدية لدى المصارف بالعملية المحلية ١٣٤٢١
 ١٢٧١٠ من د/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١
 ١١٢٧١٠ الى د/ إيراد مقسوم الا رباح الاستثمارات في ادوات حقوق الملكية ٤٣٩١

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

١٠٠٠٠٠ من د/ النقدية لدى المصارف بالعملية المحلية ١٣٤٢١
 ١٤٢٤٠ من د/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١
 ١١٤٢٤٠ الى د/ إيراد مقسوم الا رباح الاستثمارات في ادوات حقوق الملكية ٤٣٩١

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

١٠٠٠٠٠ من د/ النقدية لدى المصارف بالعملية المحلية ١٣٤٢١
 ١٥٩٤٠ من د/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١
 ١١٥٩٤٠ الى د/ إيراد مقسوم الا رباح الاستثمارات في ادوات حقوق الملكية ٤٣٩١

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

١٠٠٠٠٠ من د/ النقدية لدى المصارف بالعملية المحلية ١٣٤٢١
 ١٧٨٥٠ من د/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١
 ١١٧٨٥٠ الى د/ إيراد مقسوم الا رباح الاستثمارات في ادوات حقوق الملكية ٤٣٩١

٩. يسجل القيد الاتي الخاص باستلام الفوائد واطفاء الخصم في ٢٠١٩/١٢/٣١ :

١٠٠٠٠٠ من د/ النقدية لدى المصارف بالعملية المحلية ١٣٤٢١
 ١٠٠٠٠٠ الى د/ استثمارات مالية مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١

مثال ٤ / العقود المستقبلية :

في ٢٠/١٢/٢٠١٨ أبرمت شركة الامل التجارية عقد مستقبلي لشراء ٢٠٠.٠٠٠ دولار بسعر (١٢٥٠ دينار/دولار) ، على ان ينفذ العقد في ١/٢/٢٠٢٠ ، وفي ٣١/١٢/٢٠١٨ بلغ سعر الصرف (١٢٠٠ دينار/دولار).

المطلوب تثبيت القيود المحاسبية للعمليات أعلاه ، بافتراض ان سعر الصرف في ٣١/١٢/٢٠١٩ قد بلغ (١٢٣٠ دينار/دولار) .

الحل:

١. في ٢٠/١٢/٢٠١٨ لا يتم تسجيل قيد محاسبي بعملية الشراء كون العقد مستقبلي.
٢. في ٣١/١٢/٢٠١٨ يسجل قيد محاسبي بقيمة الانخفاض الحاصل في قيمة عقد الشراء ويثبت القيد الاتي :

مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية = ٢٠٠.٠٠٠ دولار $\times$ (١٢٥٠ - ١٢٠٠) دينار = ١٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار

١٠.٠٠٠.٠٠٠ من د/ خسائر المشتقات المالية ٣٣٥٤
١٠.٠٠٠.٠٠٠ الى د/ مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية ٢٥٥١

٣. في ٣١/١٢/٢٠١٩ يسجل قيد المحاسبي الخاص بتقييم العقد :
- أرباح الاستثمارات المالية = ٢٠٠.٠٠٠ دولار $\times$ (١٢٣٠ - ١٢٥٠) دينار = ٤.٠٠٠.٠٠٠
٤.٠٠٠.٠٠٠ من د/ مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية ٢٥٥١
٤.٠٠٠.٠٠٠ الى د/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤

٤. في ١/٢/٢٠٢٠ يسجل القيد المحاسبي الخاص بتنفيذ العقد :
- النقد المستلم = (\$ ٢٠٠.٠٠٠ $\times$ ١٢٣٠ دينار)
مبلغ المخصص المخفض = (١٠.٠٠٠.٠٠٠ - ٤.٠٠٠.٠٠٠) دينار = ٦.٠٠٠.٠٠٠ دينار
٢٤٦.٠٠٠.٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة الاجنبية ١٣٤٢٢
٦.٠٠٠.٠٠٠ من د/ مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية ٢٥٥١
٢.٠٠٠.٠٠٠ الى د/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤
٢٥٠.٠٠٠.٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

مثال ٥ / عن الذمم المدينة وأوراق 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 فرض :

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^١
المالي (أوراق القبض)

$$= (40000000 \text{ دينار} \times 50\% \div 110\%) - 40000000 \text{ دينار}$$

$$= (20000000 \text{ دينار} \div 110\%) - 40000000 \text{ دينار}$$

$$= 18182000 - 40000000 = 21818000 \text{ دينار}$$

٢١٨١٨٠٠٠ من د/ الديون المشطوبة ٣٨٢٣

٢١٨١٨٠٠٠ الى د/ متراكم الديون المشكوك في تحصيلها ٢٢٤

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

$$20000000 \text{ من د/ النقدية لدى الصندوق المحلية } 13421 \text{ دينار} \times 80\%$$

$$21818000 \text{ من د/ متراكم الديون المشكوك في تحصيلها } 224$$

$$1818000 \text{ الى د/ ديون سبق شطبها } 4823$$

$$40000000 \text{ الى د/ أوراق القبض حسب القطاع } 1322$$

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

$$32000000 \text{ من د/ النقدية لدى الصندوق بالعملة المحلية } 13421 \text{ دينار} \times 80\%$$

$$21818000 \text{ من د/ متراكم الديون المشكوك في تحصيلها } 224$$

$$13818000 \text{ الى د/ ديون سبق شطبها } 4823$$

$$40000000 \text{ الى د/ أوراق القبض حسب القطاع } 1322$$

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

$$16000000 \text{ من د/ النقدية لدى الصندوق بالعملة المحلية } 13421 \text{ دينار} \times 40\%$$

$$21818000 \text{ من د/ متراكم الديون المشكوك في تحصيلها } 224$$

$$2182000 \text{ من د/ الديون المشطوبة } 3823$$

$$40000000 \text{ الى د/ أوراق القبض حسب القطاع } 1322$$

^١ القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة =
قيمة المبلغ المتوقع الحصول عليه في نهاية المدة
(١+ معدل الفائدة)^٨ الزمن

مثال ٦ : (الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر):

في ٢٠١٧/١٠/١٥ قامت الشركة (أ) بشراء سندات من الشركة "ب" بسعر ٤٥٢٠.٠٠٠٠ دينار، علماً ان نموذج اعمال الشركة لهذه الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، وفي ٢٠١٧/١٢/٣١ كانت قيمة السندات العادلة ٤٥٢٢.٠٠٠٠ دينار، اما في ٢٠١٨/١٢/٣١ بلغت قيمتها العادلة ٤٥٢١.٠٠٠٠ دينار
المطلوب : تسجل العمليات المحاسبية الملائمة. ثم لنفرض أنه قد تم بيع تلك السندات في ٢٠١٩/١/٢ حسب الفروض الاتي:

١. باعت الشركة (أ) السندات بمبلغ ٤٥٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار فقط .
 ٢. باعت الشركة (أ) السندات بمبلغ ٤٨٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار، هذا وقد بلغت مصاريف التنازل الضرورية ١٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار .
 ٣. المطلوب: التسجيل المحاسبي لدى الشركة "أ".
- الحل:

١. في ٢٠١٧/١٠/١٥ يسجل القيد الخاص باقتناء السندات:
٤٥٢٠.٠٠٠٠ من د/ استثمارات مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ١٤٥
٤٥٢٠.٠٠٠٠ الى د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
٢. في ٢٠١٧/١٢/٣١ يسجل القيد الخاص بالتغير في قيمة السندات :
٢٠٠٠٠ من د/ تعديلات القيمة العادلة المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ٢٢٥١٢
٢٠٠٠٠ الى د/ مكاسب وخسائر الاستثمارات المالية غير المحققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ٢٦٤٣١
٣. في ٢٠١٨/١٢/٣١ يسجل القيد الخاص بالتغير في قيمة السندات :
١٠٠٠٠ من د/ خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ٣٣٥٣
١٠٠٠٠ الى د/ تعديلات القيمة العادلة المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ٢٢٥١٢

- (١) الفرضية الأولى : بيع السندات بمبلغ ٤٥٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار :
٤٥٠.٠٠٠.٠٠٠ من د/ النقد لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٢٤١
٢١٠.٠٠٠ من د/ خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ٣٣٥٣
١٠.٠٠٠ الى د/ تعديلات القيمة العادلة المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ٢٢٥١٢
٤٥٢٠.٠٠٠٠ الى د/ استثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ١٤٥
- (٢) الفرضية الثانية : بيع السندات بمبلغ ٤٨٠.٠٠٠.٠٠٠ دينار مع تحمل رسوم تحويل بمبلغ (١) مليون دينار.
٤٨٠.٠٠٠.٠٠٠ من د/ النقد لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
١٠.٠٠٠ الى د/ تعديلات القيمة العادلة المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ٢٢٥١٢
٤٥٢٠.٠٠٠٠ الى د/ الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ١٤٥
٢٧٩.٠٠٠ الى د/ مكاسب وخسائر الاستثمارات المالية غير المحققة المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ٢٦٤٣١

• كما يثبت القيد الخاص برسوم التحويل :

١٠٠.٠٠٠ من د/ ضرائب ورسوم أخرى - رسوم تحويل ٣٨٤٣
١٠٠.٠٠٠ الى د/ النقد 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 اشهر من تاريخ الصفقة، ولعدم توافر السيولة المطلوبة اتفقت الشركة مع احد 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 :

التاريخ	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 :
٢٣٤٠٠٠٠٠٠ من د/ حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ١٩٦٢ (\$٢٠٠٠٠٠٠٠ × ١١٧٠)
٢٣٤٠٠٠٠٠٠ الى د/ مقابل حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ٢٩٦٢

- في ٢٠١٩/١/٢ يتم تثبيت القيد الخاص بشراء العملة الأجنبية من المصرف وكالاتي :
٢٣٦٠٠٠٠٠٠ من د/ حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ١٩٦٢ (\$٢٠٠٠٠٠٠٠ × ١١٨٠)
٢٣٦٠٠٠٠٠٠ الى د/ مقابل حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ٢٩٦٢

- في ٢٠١٩/٧/٢ يتم تثبيت القيد الخاص بتنفيذ بأسعار الصرف المؤجلة وكالاتي :
٢٤٠٠٠٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة الأجنبية ١٣٤٢٢
٤٠٠٠٠٠٠٠ الى د/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤
٢٣٦٠٠٠٠٠٠ الى د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- في ٢٠١٩/٧/٢ يتم تسديد عقد شراء السيارات وكالاتي :
٢٣٤٠٠٠٠٠٠ من د/ مشروعات تحت التنفيذ - وسائل نقل الركاب ١٢١٤١١
٦٠٠٠٠٠٠٠ من د/ خسائر المشتقات المالية ٣٣٥٤
٢٤٠٠٠٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة الأجنبية ١٣٤٢٢

- في ٢٠١٩/٧/٢ يتم الغاء القيد المتقابل نتيجة تنفيذ العقد وكالاتي :
٢٣٤٠٠٠٠٠٠ من د/ مقابل حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ٢٩٦٢
٢٣٤٠٠٠٠٠٠ الى د/ حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ١٩٦٢

- في ٢٠١٩/٧/٢ يتم تثبيت القيد الخاص بمصاريف شحن السيارات وكالاتي:
١٠٠٠٠٠٠٠ من د/ مشروعات تحت التنفيذ / وسائل نقل الركاب ١٢١٤١١
١٠٠٠٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

مثال ٨:

يريد مستثمر الدخول في عقد اجل لاستثمار مبلغ (١٠) مليون دينار يتحقق بعد ٩٠ يوم، من خلال شرائه لعقود آجلة لسعر صرف اليورو، وفي ما يلي 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 التاليتين:

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 الآجل المبرم :

١٠٠٠٠٠٠٠ من د/ حركة الاستثمار بالعقود الآجلة ١٩٦٢

١٠٠٠٠٠٠٠ د/ مقابل حركة الاستثمارات في العقود الآجلة ٢٩٦٢

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

أرباح الاستثمارات المالية = $(1221 \div 1000000) \times (1240 - 1221) = 155610$ دينار

١٠١٥٥٦١٠ من د/ النقدية لدى المصارف بالعملة الاجنبية ١٣٤٢٢

١٠٠٠٠٠٠٠ الى د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٥٥٦١٠ الى د/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤

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

١٠٠٠٠٠٠٠ من د/ مقابل حركة الاستثمارات في العقود الآجلة ٢٩٦٢

١٠٠٠٠٠٠٠ د/ حركة الاستثمارات في العقود الآجلة ١٩٦٢

٢. الفرضية الثانية: في هذه الحالة الطرف المشتري سيحقق خسائر مالية لأن سعر الصرف في السوق البالغ (١١٥٥) اصغر 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 = $(1221 \div 1000000) \times (1155 - 1221) = 540540$ دينار

٩٤٥٩٤٦٠ من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة الأجنبية ١٣٤٢٢

٥٤٠٥٤٠ من د/ خسائر المشتقات المالية ٣٣٥٤ $(1221 \div 1000000) \times (1155 - 1221)$

١٠٠٠٠٠٠٠ الى د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

مثال ٩: (عقود مستقبلية على السلع)

اتفقت شركة إنتاج الكهرباء مع احد الشركات المجهزة لمادة المشتقات النفطية على إبرام عقد مستقبلي لشراء (المشتقات النفطية النفط) سعرها الحالي هو ٦٥٠ دولار/ طن ويتوقع ارتفاعها إلى ٧٥٠ دولار/ طن ، ويتوقع السعر في سوق العقود المستقبلية 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 الهامش المبدئي 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 د/ الاستثمارات في العقود المستقبلية ١٣٥٢٢١

٣٩٠٠٠٠٠ الى د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢٢١

عند تنفيذ العقد المستقبلي تثبت القيود الآتية :

الحالة الأولى: السعر الان 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 د/ مخزون الوقود والزيوت ١٣١٢ (١٠٠ عقد × ٦٠٠ دولار × ١٢٠٠ دينار)

١٥٩٠٠٠٠٠ من د/ خسائر المشتقات المالية ٣٣٥٤

٣٩٠٠٠٠٠ الى د/ الاستثمارات في العقود المستقبلية ١٣٥٢٢١

٨٤٠٠٠٠٠٠ الى د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢٢١

(١٠٠ عقد × ٧٠٠ دولار × ١٢٠٠ دينار)

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 د/ مخزون الوقود والزيوت ١٣١٢ (١٠٠ عقد × ٨٠٠ دولار × ١٢٠٠ دينار)

٣٩٠٠٠٠٠ الى د/ الاستثمارات في العقود المستقبلية ١٣٥٢٢١

٨١٠٠٠٠٠ الى د/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤

٨٤٠٠٠٠٠٠ الى د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢٢١

(١٠٠ عقد × ٧٠٠ دولار × ١٢٠٠ دينار)

مثال ١٠: عن عقود الخيارات :

في ٢٠١٨/١٢/٢ قامت شركة الحياة التجارية باقتناء عقد خيار شراء استثمارات مالية من إحدى شركات الوساطة المالية والذي يمثل شراء أسهم بعدد (١٠٠٠٠٠٠) سهم بسعر (١) دينار للسهم ، علماً أن تاريخ انتهاء الخيار ينتهي في ٢٠٢٠/٤/٣٠ مقابل تحمل شركة الحياة مبلغ (٤٠٠٠٠) دينار مقابل هذا العقد ، علماً أن سعر السهم في ٢٠١٩/٤/٣٠ قد بلغ (١,١٥) دينار للسهم ، والمطلوب تثبيت القيود المحاسبية بافتراض البيانات الآتية :

التاريخ	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 د/ الاستثمار في عقود الخيارات ١٣٥٢٢٤
٤٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- في ٢٠١٨/١٢/٣١ يتم تثبيت القيد الخاص بمكاسب قيمة الخيارات المتحققة وكالاتي :
٢٠٠٠٠٠ من د/ الاستثمار في عقود الخيارات ١٣٥٢٢٤ (١٠٠٠٠٠٠ سهم × (١,٢ - ١) دينار)
٢٠٠٠٠٠ الى د/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ٢٦٤٣١

- في ٢٠١٨/١٢/٣١ يتم تثبيت القيد الخاص بانخفاض قيمة مقابل الخيارات وكالاتي :
٣٠٠٠٠ من د/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة
من خلال الدخل الشامل الآخر ٢٦٤٣١ (٤٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠) دينار
٣٠٠٠٠ الى د/ الاستثمار في عقود الخيارات ١٣٥٢٢٤

- في ٢٠١٩/١٢/٣١ يتم تثبيت القيد الخاص بخسائر قيمة الخيارات المتحققة وكالاتي :
٥٠٠٠٠ من د/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من
خلال الدخل الشامل الآخر ٢٦٤٣١ (١٠٠٠٠٠٠ سهم × (١,١٥ - ١,٢) دينار)
٥٠٠٠٠ الى د/ الاستثمار في عقود الخيارات ١٣٥٢٢٤

- في ٢٠١٩/١٢/٣١ يتم تثبيت القيد الخاص بانخفاض قيمة مقابل الخيارات وكالاتي :
٤٠٠٠ من د/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من
خلال الدخل الشامل الآخر ٢٦٤٣١ (١٠٠٠٠ - ٦٠٠٠) دينار
٤٠٠٠ الى د/ الاستثمار في عقود الخيارات ١٣٥٢٢٤

- في ٢٠٢٠/٤/٣٠ يتم تثبيت القيد الخاص بتنفيذ الخيار وكالاتي :
١١٥٠٠٠٠ من د/ الاستثمارات في عقود الخيار ١٣٥٢٢٤
١١٦٠٠٠٠ الى د/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ٢٦٤٣١

١٠٠٠٠٠ إلى ح/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
 ١٥٦٠٠٠ ح/ الاستثمار في عقود الخيارات ١٣٥٢٢٤
 ١١٠٠٠٠ إلى ح/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤

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

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

ح/ الاستثمارات الأخرى (خيارات الشراء)				ح/ مكاسب وخسائر المشتقات المالية ٤٩٣٢			
٣/٣١	٣٠٠٠٠	١/٢	٤٠٠٠٠	٣/٣١	٣٠٠٠٠	٣/٣١	٢٠٠٠٠٠
٤/١٦	٥٠٠٠٠	٣/٣١	٢٠٠٠٠٠	٤/١٦	٥٠٠٠٠	٤/١٦	٤٠٠٠
٤/١٦	٤٠٠٠			٤/١٦	٤٠٠٠		
	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) بشراء عقد مبادلة فائدة ثابتة بمعدل (٧,٥ %) تدفع بشكل سنوي لمدة ٢ سنة ، مقابل معدل المرابحة المتوقع البالغ (٦ %) ٢٠١٨/١/٢

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

خلاصة السؤال ستقوم الشركة بالآتي:

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

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 ستحقق خسائر مالية عن المبادلة بمقدار (٥٠).

- يتم تسجيل قيد استلام القرض وكما مبين ادناه :
 ١٠٠٠٠ من د/ ودائع توفير ١٣٥٢٣
 ١٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- في ذات التاريخ يتم تثبيت قيد نظامي متقابل بقيمة عقد المبادلة :
 ١٠٠٠٠ من د/ حركة الاستثمارات في عقود المبادلات ١٩٦٣
 ١٠٠٠٠ الى د/ مقابل حركة الاستثمارات في عقود المبادلات ٢٩٦٣

- في نهاية السنة المالية الأولى عند مبادلة معدلات الفوائد يتم تسجيل القيد الاتي :
 ١٥٠ من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
 ١٥٠ الى د/ ارباح المشتقات المالية ٤٣٥٤

- في نهاية السنة المالية الثانية يثبت قيد مبادلة معدلات الفوائد الاتي :
 ٥٠ من د/ خسائر المشتقات المالية ٣٣٥٤
 ٥٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- في نهاية السنة المالية الثانية يثبت قيد بعكس القيد النظامي المتقابل واستلام قيمة الوديعة :
 ١٠٠٠٠ من د/ مقابل حركة الاستثمارات في عقود المبادلات ٢٩٦٣
 ١٠٠٠٠ الى د/ حركة الاستثمارات في عقود المبادلات ١٩٦٣

- ١٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
 ١٠٠٠٠ الى د/ ودائع توفير ١٣٥٢٣

التحوطات

يتناول المعيار ثلاثة أنواع من التحوط هي:

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 الأرباح والخسائر.

ويتطلب المعيار بهذا الخصوص الاتي :

قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في قيمة أداة التحوط والبند المتحوط له في حساب الأرباح والخسائر (بيان الدخل) وعند إجراء التحوط الاصل أو المطلوب مالي يتم قياسه بالتكلفة أو بالتكلفة المستنفذة (مثل القروض)، يتم إعادة قياس الاصل أو المطلوب 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 تماماً بوجود خسارة يعادلها تماماً أرباح ناجمة عن التغيرات في القيمة العادلة 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 فإن 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 .

مثال 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 يلي :

التاريخ	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 \$ تسليم 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 في ٢٠٢٠/٩/١ : ٦٠٠٠٠ \$ × ١٢٠٠ دينار
٧٢٠٠٠٠٠٠ من ح/ مخزون بضائع بغرض البيع ١٣١٧١
٧٢٠٠٠٠٠٠ الى ح/ دائنون تجاريون ٢٣٢١

- (٢) قيد تقييم الذمم دائنة في ٢٠٢٠/١٢/٣١ : ٦٠٠٠٠ \$ × (١٢٠٠ - ١٣٠٠) دينار
٦٠٠٠٠٠٠ من ح/ خسائر فروقات أسعار الصرف الاجنبي ٣٣٥٥
٦٠٠٠٠٠٠ الى ح/ دائنون تجاريون ٢٣٢١

- (٣) قيد تقييم عقد التحوط في ٢٠٢٠/١٢/٣١ : ٦٠٠٠٠ \$ × (١٣٠٠ - ١٢٥٠) دينار
٣٠٠٠٠٠٠ من ح/ الاستثمار في المشتقات المالية الأخرى (التحوط) ١٣٥٢٢٥٢
٣٠٠٠٠٠٠ الى ح/ ارباح فروقات أسعار الصرف الاجنبي ٤٣٥٥

ب - تحوط التدفقات النقدية : 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 - فمثلاً إذا كان الربح من أداة التحوط تبلغ ١٢٠٠ دينار والخسارة من البند المتحوط له تبلغ ١٠٠٠ دينار فإن التحوط الفعال يبلغ ١٠٠٠ دينار

وهناك أرباح تحوط غير فعال ٢٠٠ دينار - أما الجزء غير الفعال فيعترف به في الأرباح والخسائر (بيان الدخل). عند وجود مصاريف تتعلق بالبند المتحوط له مثل مصروف الاندثار أو الإطفاء، يتم تحويل المبلغ المعترف به سابقاً لتغيير القيمة العادلة لأداة التحوط ضمن حقوق الملكية إلى حساب الأرباح والخسائر. ومن الأمثلة على تحوط التدفقات النقدية عملية التحوط التي تقوم بها المنشأة التي تصدر إسناد قرض بسعر فائدة عائِم (متغير) مما قد ينجم عنه دفعات نقدية متغيرة تؤثر على التدفق النقدي وبيان الدخل.

في حالة إرتفاع سعر الفائدة العائِم بتاريخ إستحقاق الفائدة. وأفضل وسيلة تحوط له هي عقد مبادلة (مقايضة) سعر فائدة عائِم 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 الآخر .
- يجب أن يتم إثبات الجزء غير الفعال ضمن الربح أو الخسارة.

مثال ١٤ : (التحوطات المالية)

خلال السنة المالية ٢٠١٨ قامت الشركة (أ) باقتناء اسهم بعدد (١٠٠٠٠٠) سهم بسعر دينار / سهم ، علماً أن نموذج أعمال الشركة هو استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ، 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 د/ استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ١٤٥ |
| ١٠٠٠٠٠ | الى د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١ |

- في نهاية السنة المالية يسجل القيد الخاص بتغير قيمة الاستثمارات :
- | | |
|-------|---|
| ١٠٠٠٠ | من د/ استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ١٤٥ |
| ١٠٠٠٠ | الى د/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ٢٦٤٣١ |

- في السنة المالية اللاحقة يسجل القيد النظامي المتقابل الخاص بأبرام عقد المشتقات المالية :
١٠٠٠٠٠ من د/ حركة الاستثمارات في المشتقات المالية الأخرى ١٩٦٥
١٠٠٠٠٠ الى د/ مقابل حركة الاستثمارات في المشتقات المالية الأخرى ٢٩٦٥

- في نهاية السنة المالية اللاحقة يسجل القيد المحاسبي الخاص بتنفيذ المشتقة :
٥٠٠٠ من د/ الاستثمارات في المشتقات المالية الأخرى ١٣٥٢٥٢
٥٠٠٠ الى د/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة
بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ٢٦٤٣١

- كما يسجل قيد الخاص بانخفاض القيمة العادلة للاستثمارات المالية :
٥٠٠٠ من د/ مكاسب وخسائر غير محققة لاستثمارات مالية مصنفة بالقيمة العادلة من
خلال الدخل الشامل الآخر ٢٦٤٣١
٥٠٠٠ الى د/ الاستثمارات في المشتقات المالية الأخرى (١٠٥٠٠٠-١١٠٠٠٠) ١٣٥٢٥٢

القيود المحاسبية الخاصة بإعادة التصنيف

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

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

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

- عند التحويل مع وجود خسائر:

في حالة رغبة المؤسسة القيام بالتحويل مع وجود انخفاض سابق غير محقق، تكون التسوية بالقيد كالتالي:

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

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

تلجأ المؤسسة إلى هذا الإجراء عندما تصبح غير رغبة 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 الآخر 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 يلي:

××× من د/ استثمارات مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ١٤٥

××× إلى د/ استثمارات مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١

××× إلى د/ مكاسب وخسائر غير محققة استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ٢٦٤٣١

• **عند التحويل في حالة وجود خسائر:**

في هذه الحالة يجعل حساب الاستثمار لمصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر 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 يلي:

××× من د/ استثمارات مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ١٤٥

××× من د/ مكاسب وخسائر غير محققة استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر ٢٦٤٣١

××× إلى د/ استثمارات مصنفة بالتكلفة المستنفدة ١١٥٢١

الاستثمارات في الشركات الزميلة والترتيبات المشتركة

هي اتفاقيات بين شركتين أو أكثر على استحداث نشاط اقتصادي يتم إدارته بموجب عقود، وقد يأخذ هذا النشاط صورة (عملية مشتركة) أو (مشروع مشترك) شرط أن تكون قراراتهم بالإجماع وبالتالي لديهم سيطرة مشتركة عليه. إذاً هو اتفاق أطاري يسمح بعمليات مشتركة أو 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 يقسم معيار الإبلاغ المالي الدولي (الترتيبات المشتركة) الترتيبات أعلاه إلى صنفين هما:

الأول - عملية مشتركة

هذا النوع من الترتيب لا يتضمن كيان قانوني جديد وإنما 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 مقالة 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): شركة غاز جنوب العراق لديها حصة ٤٠ % من عملية مشتركة عبارة عن محطة غاز طبيعي تعادل ٦ مليون دولار، 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 ونسبة ٤٠ %

٩٠٠٠٠٠٠ من د/ الممتلكات والالات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة (حسب النوع) ١١٧

٩٠٠٠٠٠٠ الى د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

حصة الشركة بالاستثمار = \$١٥٠٠٠٠٠٠٠ × ٤٠ % = ١٥٠٠ × (دينار / دولار) = ٩٠٠٠٠٠٠٠ الف دينار

- القيد الخاص بالإيرادات :

١٨٠٠٠٠٠٠ من د/ المدينون التجاريون (حسب النوع) ١٣٢١

١٨٠٠٠٠٠٠ الى د/ إيرادات المبيعات للصناعات الاستخراجية ٤١١١

حصة الشركة من الإيرادات = \$٣٠٠٠٠٠٠٠٠ × ٤٠ % = ١٥٠٠ × (دينار / دولار) = ١٨٠٠٠٠٠٠٠ الف دينار

- القيد الخاص بالنفقات :

١٤١٠٠٠٠٠ من د/ مصروفات (حسب النوع) ٣

١٤١٠٠٠٠٠ الى د/ دائنون تجاريون (حسب النوع) ٢٣٢١

حصة الشركة من المصروفات = \$٢٣٥٠٠٠٠٠٠ × ٤٠ % = ١٥٠٠ × (دينار / دولار) = ١٤١٠٠٠٠٠٠ الف

- القيد الخاص باندثار الأصول الخاضعة لسيطرة مشتركة:

٩٠٠٠٠٠ من د/ اندثار الممتلكات والالات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة (حسب النوع) ٣٧١٧

٩٠٠٠٠٠ الى د/ متراكم اندثار الممتلكات والالات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة (حسب النوع) ٢٢٧

قسط الاندثار السنوي = ٩٠٠٠٠٠٠٠٠٠ × ١٠ % = ٩٠٠٠٠٠٠٠ الف دينار

مثال ٢: في ٢٠١٧/١/٢ دخلت الشركة أ في ترتيب تعاقدى مع الشركة ب، ينص هذا الترتيب على قيام الشركة أ بتجهيز بناية مصنع تملكه الشركة ب بالمكائن اللازمة لتشغيل خط انتاجى جديد لانتاج سلعة معينة، اشترت الشركة أ المكائن اللازمة بمبلغ ١٢٠ مليون تندثر بقسط ثابت وبعمر انتاجى (١٠) سنوات وبدون انقاض وتنص بنود العقد كذلك على تحمل الشركة أ كلف قسم الصيانة الخاص بالمصنع في حين تتحمل الشركة ب باقى 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 الثانى/٢٠١٧ كما يلي:

المبلغ	البيان
٥٠٠٠٠٠٠	ايراد بيع ١٠٠٠٠ وحدة
٠	المخزون اول الشهر
٠	المخزون اخر الشهر
٥٠٠٠٠٠	رواتب قسم الصيانة
٢٥٠٠٠٠	مصرفات قسم الصيانة
١٠٠٠٠٠٠	اندثار المكائن
٥٠٠٠٠٠	اندثار بناية المصنع
١٠٠٠٠٠٠	مواد اولية
٧٥٠٠٠٠	اجور
٢٥٠٠٠٠	مصرفات صناعية

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 للاتفاق التعاقدى وكما في القيد ادناه:

١٢٠٠٠٠٠٠٠ من د/الممتلكات والالات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة ١٢٧
١٢٠٠٠٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٢٠٠٠٠٠٠٠ من د/ الممتلكات والالات ومعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة ١١٧
١٢٠٠٠٠٠٠٠ الى د/ الممتلكات الآت ومعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة ١٢٧

٢- قيود اليومية الخاصة بالشركة أ

طبقاً لمتطلبات معيار الترتيبات المشتركة فإن 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 استناداً للمعايير التي تحكمها حالها حال مصروفاته وايراداته الخاضعة لسيطرته مباشرة.

• قيد اندثار المكائن

١٠٠٠٠٠٠ من د/اندثار الممتلكات والالات ومعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة (حسب النوع) ٣٧١٧
١٠٠٠٠٠٠ الى د/ متراكم اندثار الممتلكات والالات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة (حسب النوع) ٢٢٧

• قيد مصروفات قسم الصيانة

من مذكورين

٣١ ٥٠٠٠٠٠ د/ الرواتب

٣٣ ٢٥٠٠٠٠ د/ المصروفات الخدمية

٧٥٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

• قيد الإيرادات

٢٠٠٠٠٠٠ × ٤٠% = ٢٠٠٠٠٠٠ إيراد الشركة أ

٢٠٠٠٠٠٠ من ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢٠٠٠٠٠٠ الى ح/ إيراد 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 فإن على كل شركة ان تثبت (اصولها، التزاماتها، إيرادها من بيع نصيبها من مخرجات الترتيب المشترك، نصيبها في الإيراد من الترتيب المشترك، ومصروفاتها) في بياناتها المالية ويمكن التمييز بين العمليات والمشاريع المشتركة من خلال قياس حقوقها والتزاماتها، ففي العملية المشتركة يتم قياس اثبات الأصول التي استحوذت عليها والالتزامات التي تحملتها، في حين في المشروع المشترك يتم قياس اثبات 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 وفقاً لشروط الاتفاق.
- إذا كان ليس لديهم حقوق والتزامات تعاقدية في الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات فيتم إثبات حصتهم باعتماد معيار الأدوات المالية، اما اذا 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 اسهم الشركة المستثمر بها يسجل القيد الاتي :

××× من ح/ استثمارات مالية (حسب النوع) ١١٥٢

××× الى ح/ 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 د/ استثمارات مالية (حسب النوع) ١١٥٢

××× الى د/ إيراد مقسوم ارباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

• عند الإعلان عن تحقيق خسائر يثبت القيد الاتي:

××× من د/ خسائر الاستثمارات المالية ٣٣٥١

××× الى د/ استثمارات مالية (حسب النوع) ١١٥٢

ج- يتم تخفيض حساب الاستثمارات بمقدار التوزيعات المستلمة من الشركة المستثمر بها:

××× من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

××× الى د/ استثمارات مالية (حسب النوع) ١١٥٢

د- يتم تعديل حساب الاستثمارات بمقدار حصة المستثمر في التغيرات الناجمة عن بنود الدخل
الشامل الاخر في الشركة المستثمر بها والناجم عن إعادة تقويم الممتلكات والالات والمعدات:

• إعادة التقويم بالزيادة :

××× من د/ استثمارات مالية (حسب النوع) ١١٥٢

××× الى د/ حصة المنشأة في الدخل الشامل الاخر للمنشآت الزميلة ٢٦٤٢

• إعادة التقويم بالنقص :

××× من د/ حصة المنشأة في الدخل الشامل الاخر للمنشآت الزميلة ٢٦٤٢

××× الى د/ استثمارات مالية (حسب النوع) ١١٥٢

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 أيّاً منهما إستناداً إلى مستوى التأثير الذي تمارسه الشركة القابضة في قرارات الشركة التابعة وسياساتها التشغيلية , ويدلّ إستخدام طريقة الكلفة عادة على أن الشركة القابضة ليس لها تأثير معنوي في الشركة التابعة وبالتالي فإن قيمة إستثماراتها لا تتأثر إلا عند البيع أو الإكتساب أو إجراء توزيعات التصفية , في حين يدلّ إستخدام طريقة الملكية على أن للشركة القابضة تأثيراً معنوياً في سياسات وقرارات الشركة التابعة في مختلف مجالات نشاطاتها وبالتالي فإن قيمة إستثماراتها تتأثر بما تحقّقه الشركة التابعة من صافي ربح أو صافي خسارة والذي يعزى تحقّقهما 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.	أقل 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 وفقاً لخيار القيمة العادلة.	٢٠ % - ٥٠ %	تأثير كبير وبدون سيطرة
إعداد القوائم المالية الموحدة : مع استبعاد حساب الإستثمارات في الأسهم لدى الشركة القابضة مقابل القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة باستخدام طريقتي الكلفة والملكية , طالما أن استخدام أيّاً منهما لا يؤثر في المبالغ المالية الموحدة في ورقة العمل اللازمة للتوحيد.	أكبر من ٥٠ %	سيطرة فعالة

مثال ١ : في ٢٠٢٣/١/٢ اكتسبت شركة المنصور ٩٠٠٠٠ سهم من الأسهم القابلة للتصويت لشركة العراق البالغة ١٠٠٠٠٠ سهم ، وبلغ سعر الإكتساب ٤,٩٧٢,٠٠٠ 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 الأرباح	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠

المطلوب : إعداد قيود اليومية اللازمة في سجلات شركة المنصور باستخدام

١. طريقة الكلفة

٢. طريقة الملكية (الجزئية)

الحل: قبل البدء في تسجيل القيود المحاسبية 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)

$$٢٤٧٣٨٠٠ = ٤٧٦٠٠٠ + ١٩٩٧٨٠٠*$$

$$٢٢٩٤٢٠٠ = ١٧٩٦٠٠ - ٢٤٧٣٨٠٠ **$$

$$١٤٩٧٨٠٠ = ٥٠٠٠٠٠ - ١٩٩٧٨٠٠ ***$$

١. القيود المحاسبية على وفق طريقة الكلفة:

● قيد الاستثمار/٢٠٢٣

٤٩٧٢٠٠٠ من د/ الاستثمار في الشركات التابعة ١١٥٢٣

٤٩٧٢٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

● قيد التوزيعات/٢٠٢٣ (٩٠ ÷ ٥٠٠٠٠٠٠ %)

٤٥٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٤٥٠٠٠٠ الى د/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

● قيد التوزيعات/٢٠٢٤ (٩٠ ÷ ٥٠٠٠٠٠٠ %)

٤٥٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٤٥٠٠٠٠ الى د/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

● قيد التوزيعات/٢٠٢٥ (٩٠ ÷ ٥٠٠٠٠٠٠ %)

٤٥٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٤٥٠٠٠٠ الى د/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

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

٤٥٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

الى / مذكورين

٤٢٣٥٤٠ د/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

٢٦٦٤٠ د/ 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 د/ الاستثمار في الشركات التابعة ١١٥٢٣

٤٩٧٢٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

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

٤٥٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٤٥٠٠٠٠ الى د/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

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

١٧٩٨٠٢٠ من د/ الاستثمار في الشركات التابعة ١١٥٢٣

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

٣. قيد التوزيعات/٢٠٢٤ (٥٠٠٠٠٠٠ ÷ ٩٠ %)

٤٥٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٤٥٠٠٠٠ الى د/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

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

٤٢٨٤٠٠ من د/ الاستثمار في الشركات التابعة ١١٥٢٣

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

٤. قيد التوزيعات/٢٠٢٥ (٥٠٠٠٠٠٠ ÷ ٩٠ %)

٤٥٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٤٥٠٠٠٠ الى د/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

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

١٦١٦٤٠ من د/ الاستثمار في الشركات التابعة ١١٥٢٣

١٦١٦٤٠ الى د/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٥. قيد التوزيعات/ ٢٠٢٦ (٥٠٠٠٠٠ ÷ ٩٠ %))

٤٥٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

الى / مذكورين

٤٥٠٠٠٠ د/ ايراد مقسوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

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

٢٩١٤٢٠ من د/ الاستثمار في الشركات التابعة ١١٥٢٣

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

اندماج وتوحيد الأعمال

يحصل اندماج الأعمال عندما تصبح نشاطات أو عمليات شركتين أو أكثر تحت سيطرة شركة واحدة.

أنواع الاندماج

تقسم حالات الاندماج إلى:

١. **إكتساب الأصول:** ويتم في ظل هذا الإكتساب احتفاظ الشركة المكتسبة (الشركة الدامجة) بشخصيتها المعنوية المستقلة مقابل إلغاء الشخصية المعنوية المستقلة للشركة المكتسبة (المندمجة) حيث يتم غلق سجلات الشركة الأخيرة ونقل أصولها والتزاماتها إلى سجلات الشركة المكتسبة.
٢. **إكتساب الأسهم:** ويتم في ظل هذا الإكتساب احتفاظ كلا الشركتين (القابضة والتابعة) بالشخصية المعنوية المستقلة، على أن يتم إعداد القوائم المالية الموحدة للشركتين كوحدة واحدة حيث يتم إثبات عملية شراء الأسهم في سجلات الشركة المكتسبة وهو ما سيتك التطرق له ضمن القسم الثاني من الفصل الرابع.

مثال ١ : فيما يلي قائمة الميزانية العمومية لشركة بغداد التجارية المساهمة كما في ٢٠١٣/١/٢ :

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
المبلغ	اسم الحساب	الدليل المحاسبي	المبلغ	اسم الحساب	الدليل المحاسبي
٨٠٠٠٠	التزامات متداولة	٢٣	١٠٠٠٠٠	الأصول المتداولة	١٣
٢٠٠٠٠٠	رأس المال	٢٦١	٢٥٠٠٠٠	الأصول غير المتداولة (بالصافي)	١١
١٠٠٠٠٠٠	علاوة إصدار الأسهم	٢٦٢١	١٥٠٠٠٠	حقوق اختراع	١٥٢
١٢٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة	٢٦٣			
٥٠٠٠٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية		٥٥٠٠٠٠	مجموع الأصول	

وفي ذلك التاريخ قررت شركة دجلة التجارية المساهمة إكتساب صافي أصول شركة بغداد بعد تقييمها وفقاً لقيمتها العادلة وكما يأتي : الأصول المتداولة ١٢٠,٠٠٠ دينار، الأصول غير المتداولة ٣٨٠,٠٠٠ دينار ، حقوق اختراع ١١٠,٠٠٠ دينار

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية للاندماج في ظل الحالات الثلاث الآتية وبشكل مستقل:

١. بلغت تكلفة الاندماج ٥٣٠٠٠٠ دينار دفعت نقداً.
٢. تمثلت تكلفة الاندماج بإصدار ١٣٢٠٠٠ سهم بقيمة عادلة ٥ دينار للسهم الواحد.
٣. تمثلت تكلفة الاندماج بإصدار ورقة دفع إلى مساهمي الشركة المندمجة بقيمة إجمالية ٤٩٠٠٠٠ دينار

الحل:

١. يتم في ظل الحالات الثلاث أعلاه إثبات قيد غلق سجلات شركة بغداد المساهمة وكما يأتي:

	من / مذكورين
٢٣	٨٠٠٠٠ د/ الالتزامات المتداولة
٢٦١	٢٠٠٠٠ د/ رأس المال
٢٦٢١	١٠٠٠٠ د/ علاوة إصدار الأسهم والسندات
٢٦٣	١٢٠٠٠ د/ الأرباح المحتجزة
	الى مذكورين
١٣	١٠٠٠٠ د/ الأصول المتداولة
١١	٢٥٠٠٠ د/ الأصول غير المتداولة (بالصافي)
١٥٢	١٥٠٠٠ د/ حقوق اختراع

٢. إثبات قيد الاندماج في سجلات شركة دجلة وكما يأتي:

الحالة الأولى تكلفة الإكتساب المدفوعة من قبل الشركة المشترية (٥٣٠٠٠٠ دينار نقداً)
القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشترية:

٥٣٠٠٠٠		تكلفة الإكتساب المدفوعة من قبل الشركة المشترية
	٢٠٠٠٠٠	رأس المال
	١٠٠٠٠٠	علاوة إصدار الأسهم
	١٢٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة
(٤٢٠٠٠٠)		اجمالي القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشترية
١١٠٠٠٠		الفرق بين تكلفة الإكتساب والقيمة الدفترية لصافي الأصول
(٢٠٠٠٠)		الزيادة في قيمة الأصول المتداولة
(١٣٠٠٠٠)		الزيادة في قيمة الأصول غير المتداولة
(٤٠٠٠٠)		الإنخفاض في قيمة حقوق اختراع
.		شهرة المحل

وعليه يتم إثبات القيد الآتي في سجلات شركة دجلة :

	من / مذكورين
١٣	١٢٠٠٠٠ د/ الأصول المتداولة
١١	٣٨٠٠٠٠ د/ الأصول غير المتداولة (بالصافي)
١٥٢	١١٠٠٠٠ د/ حقوق الاختراع
	الى مذكورين
٢٣	٨٠٠٠٠ د/ الالتزامات المتداولة
١٣٤٢	٥٣٠٠٠٠ د/ نقدية لدى المصارف

الحالة الثانية : تكلفة الإكتساب المدفوعة من قبل الشركة المشترية (١٣٢٠٠٠ سهم (٥ دينار) = ٦٦٠٠٠٠ دينار

القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشترية:

٦٦٠٠٠٠		تكلفة الإكتساب المدفوعة من قبل الشركة المشترية
	٢٠٠٠٠٠	رأس المال
	١٠٠٠٠٠	علاوة إصدار الأسهم
	١٢٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة
(٤٢٠٠٠٠)		اجمالي القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشترية
١١٠٠٠٠		الفرق بين تكلفة الإكتساب والقيمة الدفترية لصافي الأصول
(٢٠٠٠٠)		الزيادة في قيمة الأصول المتداولة
(١٣٠٠٠٠)		الزيادة في قيمة الأصول غير المتداولة

الإنخفاض في قيمة حقوق اختراع		(٤٠٠٠٠)
شهرة المحل		١٣٠٠٠٠

وعليه يتم إثبات القيد الآتي في سجلات شركة دجلة :

من / مذكورين	
١٢٠٠٠٠ د/ الأصول المتداولة	١٣
٣٨٠٠٠٠ د/ الأصول غير المتداولة (بالصافي)	١١
١١٠٠٠٠ د/ حقوق اختراع	١٥٢
١٣٠٠٠٠ د/ شهرة محل	١٥١
الى مذكورين	
٨٠٠٠٠ د/ الالتزامات المتداولة	٢٣
١٣٢٠٠٠ د/ رأس المال	٢٦١
٦٦٠٠٠٠ د/ علاوة الأسهم والسندات	٢٦٢١

مع ملاحظة أنه إذا ترتب على إصدار الأسهم مصاريف إصدار فيتم عندها:

✍ إثبات قيد بالمصاريف .

✍ غلق المصاريف في حساب علاوة إصدار الأسهم .

✍ وبالتالي يظهر حساب علاوة الإصدار باقل من قيمته بما يعادل مصاريف الإصدار.

الحالة الثالثة : تكلفة الإكتساب التي تحملتها الشركة المشترية (ورقة دفع) ٤٩٠,٠٠٠ دينار
القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشترية

تكلفة الإكتساب المدفوعة من قبل الشركة المشترية		٦٦٠٠٠٠
رأس المال	٢٠٠٠٠٠	
علاوة إصدار الأسهم	١٠٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٢٠٠٠٠	
اجمالي القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشترية		(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 القيد الآتي في سجلات شركة دجلة :

من / مذكورين	
١٢٠٠٠٠ د/ الأصول المتداولة	١٣
٣٨٠٠٠٠ د/ الأصول غير المتداولة (بالصافي)	١١
١١٠٠٠٠ د/ حقوق اختراع	١٥٢
الى مذكورين	
٨٠٠٠٠ د/ الالتزامات المتداولة	٢٣
٤٩٠٠٠٠ د/ أوراق دفع	٢٣٢٢
٤٠٠٠٠ د/ 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 أولية
١٣١٢	مخزون وقود وزيوت
١٣١٣	مخزون ادوات احتياطية
١٣١٤	مخزون التعبئة والتغليف
١٣١٥	مخزون متنوعات
١٣١٦	مخزون الانتاج
١٣١٧	مخزون بضائع وارضيات بغرض البيع
١٣١٨	اعتمادات مستندية لشراء مواد
١٣١٩	مخزون المواد الاخرى

وتقسم مراحل المعالجات المحاسبية عن المخزون وفق الاتي :

اولاً : مرحلة الاعتراف الاولي.

ثانياً: مرحلة السحب من المخزون.

ثالثاً: مخزون الانتاج التام وغير التام.

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

حالي 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 د/ مخزون الخامات والمواد الأولية	١٣١١
٨٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/ 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 بـصك.

• إثبات قيد إستحقاق الشراء

١٣١٢	٣٥٠٠٠٠٠ من د/ مخزون الوقود والزيوت
١٣٤٢١	١٧٥٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية
٢٣٢١١	١٧٥٠٠٠٠ إلى د/ مجهزون قطاع عام

• اثبات قيد التسديد

٢٣٢١١	١٧٥٠٠٠٠ من د/ مجهزون قطاع عام
١٣٤٢١	١٧٥٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

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 اذا علمت الاتي:
أ- ان كلفة التصليح كانت تتضمن مواد احتياطية بمبلغ (٤٢٥٠) الف دينار و(٧٥٠) الف 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:

٣٢٣	٤٢٥٠٠٠٠ من د/ الادوات الاحتياطية
٣٣٢١٤١٢	٧٥٠٠٠٠ من د / صيانة وسائط نقل البضائع
١٣٤٢١	٥٠٠٠٠٠ الى د / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

ب- ويتم اجراء القيد التالي مباشرة :

٣٣٢١٤١٢	٥٠٠٠٠٠٠ من د / صيانة وسائط نقل البضائع
١٣٤٢١	٥٠٠٠٠٠٠ الى د / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

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 كالاتي:

- ١- بتاريخ ٣/٣ تم فتح الاعتماد المستندي لدى المصرف وقد بلغت مصارف الفتح ١٠٠٠٠٠٠ 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 ٥٠٠٠٠٠٠ دينار

المطلوب : تسجيل القيود اليومية اعلاه في سجلات الشركة.

الحل:

١ - ٣/٣ اثبات قيد مصاريف الفتح

١٣١٨١	١٠٠٠٠٠ من د/ إتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية
١٣٤٢١	١٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

١٩٢٢١	٢٥٠٠٠٠٠٠ من د/ مقابل الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة
٢٩٢٢١	٢٥٠٠٠٠٠٠ إلى د/ الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة

٢ - ٣/٢٨ إثبات قيد تسديد قيمة الدفعة الاولى من مستندات الشحن

١٣١٨١	١٢٥٠٠٠٠٠ من د/ إتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية
١٣٤٢١	١٢٥٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

٢٩٢٢١	١٢٥٠٠٠٠٠ من د/ الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة
١٩٢٢١	١٢٥٠٠٠٠٠ إلى د/ مقابل الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة

• قيد غلق مبلغ الاعتماد لانتهاء التزامات البائع (واصل ميناء المشتري) ويكون كلاتي:

١٣١٨٢	١٢٥٥٠٠٠٠ من د/ بضاعة بطريق الشحن لحساب الوحدة الاقتصادية
١٣١٨١	١٢٥٥٠٠٠٠ إلى د/ إتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية

• إثبات قيد الرسوم الكمركية (١٥٠٠٠٠٠ ÷ ٢)

١٣١٧١	٧٥٠٠٠٠ من د/ مخزون بضائع بغرض البيع
١٣٤٢١	٧٥٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

• إثبات قيد مصاريف النقل (٥٠٠٠٠٠ ÷ ٢)

١٣١٧١	٢٥٠٠٠٠ من د/ مخزون بضائع بغرض البيع
١٣٤٢١	٢٥٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

• قيد دخول الوجبة الاولى الى المخازن

١٣١٧١	١٢٥٥٠٠٠٠ من د/ مخزون بضائع بغرض البيع
١٣١٨٢	١٢٥٥٠٠٠٠ إلى د/ بضاعة بطريق الشحن لحساب الوحدة الاقتصادية

٣ - ٤/٥ إثبات قيد تسديد قيمة الدفعة الثانية من مبلغ مستندات الشحن

١٢٥٠٠٠٠٠ من د/إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨١
١٢٥٠٠٠٠٠ إلى د/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٢٥٠٠٠٠٠ من د/الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ٢٩٢٢١
١٢٥٠٠٠٠٠ إلى د/مقابل الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ١٩٢٢١

• قيد غلق مبلغ الاعتماد لانتهاء التزامات البائع (واصل ميناء المشتري) ويكون كلاتي:

١٢٥٥٠٠٠٠ من د/بضاعة بطريق الشحن لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨٢
١٢٥٥٠٠٠٠ إلى د/إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨١

• إثبات قيد الرسوم الكمركية (١٥٠٠٠٠٠ ÷ ٢)

٧٥٠٠٠٠ من د/مخزون بضائع بغرض البيع ١٣١٧١
٧٥٠٠٠٠ إلى د/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

• إثبات قيد مصاريف النقل (٥٠٠٠٠٠ ÷ ٢)

٢٥٠٠٠٠ من د/مخزون بضائع بغرض البيع ١٣١٧١
٢٥٠٠٠٠ إلى د/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

• قيد دخول البضاعة الى المخازن

١٢٥٥٠٠٠٠ من د/مخزون بضائع بغرض البيع ١٣١٧١
١٢٥٥٠٠٠٠ إلى د/بضاعة بطريق الشحن لحساب الوحدة الاقتصادية 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 د/مشتريات لحساب الوحدة الاقتصادية ٣٥١٢١
××× إلى د/بضاعة بطريق الشحن لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨٢

٢-٢ مخزون الخامات والمواد الأولية :

مثال: 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 كالاتي:

في ٤/١ بلغت مصاريف فتح الاعتماد مبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ دينار تم دفعها بصك الى المصرف
في ٥/١ تم تعديل الاعتماد وقد بلغت مصاريف التعديل مبلغ ١٥٠٠٠٠٠ دينار دفعت بصك
في ٥/٢٥ تم وصول الدفعة الاولى من المواد الى مخازن الشركة وبقيمة ٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار
في ٦/١٠ تم وصول الدفعة الثانية من المواد الى مخازن الشركة وبقيمة ٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار
بلغت الرسوم الكمركية ومصاريف نقل وحماية لكل شحنة ٥٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار

• ٤/١ إثبات قيد مصاريف الفتح

٤٠٠٠٠٠٠ من د/إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨١
٤٠٠٠٠٠٠ إلى د/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

• اثبات مبلغ الاعتماد غير عند الفتح

١٠٠٠٠٠٠٠٠٠ من د/مقابل الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ١٩٢٢١
١٠٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ٢٩٢٢١

• ٥/١ إثبات قيد مصاريف التعديل

- ١٥٠٠٠٠ من ح/إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨١
١٥٠٠٠٠ إلى ح/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

• ٥/٢٥ إثبات قيد تسديد قيمة مستندات الشحنة الأولى

- ٥٠٠٠٠٠٠٠ من ح/إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨١
٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى ح/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

• قيد غلق مبلغ الاعتماد للشحنة المسددة قيمتها

- ٥٠٠٠٠٠٠٠ من ح/ الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ٢٩٢٢١
٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ مقابل الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ١٩٢٢١

استخراج كلفة الشحنة الأولى

مصاريف فتح للشحنة الأولى	دينار	٢٠٠٠٠٠	$= ١٠٠٠٠٠٠٠ \div ٥٠٠٠٠٠٠ \times ٤٠٠٠٠٠$
مصاريف التمديد للشحنة الأولى	دينار	٧٥٠٠٠	$= ١٠٠٠٠٠٠٠ \div ٥٠٠٠٠٠٠ \times ١٥٠٠٠٠$
قيمة مستندات الشحن	دينار	٥٠٠٠٠٠٠٠	
	دينار	٥٠٢٧٥٠٠٠	

• إثبات قيد غلق الشحنة الأولى من الإعتماد بإستلام المواد (طريقة الجرد المستمر)

- ٥٠٢٧٥٠٠٠ من ح/ مخزون الخامات والمواد الأولية ١٣١١
٥٠٢٧٥٠٠٠ إلى ح/ إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨١

• ٦/١٠ إثبات تسديد قيمة مستندات الشحنة الثانية

- ٥٠٠٠٠٠٠٠ من ح/ إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨١
٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

• قيد غلق مبلغ الاعتماد المسدد

- ٥٠٠٠٠٠٠٠ من ح/ الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ٢٩٢٢١
٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ مقابل الاعتمادات المستندية الصادرة لصالح المنشأة ١٩٢٢١

• إثبات قيد غلق الشحنة الثانية من الإعتماد بإستلام المواد

- ٥٠٢٧٥٠٠٠ من ح/ مخزون الخامات والمواد الأولية ١٣١١
٥٠٢٧٥٠٠٠ إلى ح/ إعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨١

- الرسوم الكمركية ومصاريف النقل لايسجل لها قيد كونها ضمن التزامات البائع كون نقطة التسليم هو مخازن المشتري

مخزون مواد تعبئة وتغليف (١٣١٤):

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

١٣١٤١	٣٠٠٠٠٠٠ من د/ مخزون مواد تعبئة وتغليف مستهلكة
١٣٤٢١	٣٠٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملية المحلية

١٣١٤٢	٨٥٠٠٠٠٠ من د/ مخزون مواد تعبئة وتغليف متداولة
١٣٤٢١	٨٥٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملية المحلية

• إثبات قيود الاستخدام

على افتراض انه تم صرف نصف الكمية للانتاج من الصناديق الكارتونية

٣٢٤١	١٥٠٠٠٠٠ من د/ مواد تعبئة وتغليف مستهلكة
١٣١٤١	١٥٠٠٠٠٠ إلى د/ مخزون مواد تعبئة وتغليف مستهلكة

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 يلي:

٣٢٤٢	١٠٠٠٠٠ من د/ مواد تعبئة وتغليف متداولة
١٣١٤٢	١٠٠٠٠٠ إلى د/ مخزون مواد تعبئة وتغليف متداولة

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

١٣٤١١١	١٥٠٠٠٠٠٠ من د/ صندوق المركز بالعملية المحلية
٢٣٢١٤	١٥٠٠٠٠٠٠ إلى د/ دائنو قطاع خاص

ثم قامت الشركة بعد ذلك بفتح إعتماد مستندي لصالح العميل. ولا تختلف المعالجة القيدية عما ذكر سابقاً لحالة فتح إعتماد لصالح الوحدة ذاتها بإستثناء استخدام حساب آخر للإعتمادات المستندية برقم دليل (١٣١٨٣).

• إثبات قيود فتح الإعتماد المستندي وتسديد مبلغ الاعتماد

١٣١٨٣	١٥٠٠٠٠٠٠ من د/ إعتمادات مستندية لحساب الغير
١٣٤٢١	١٥٠٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملية المحلية

وعند إستلام كامل البضاعة وتحديد كامل المبلغ الواجب تحميله على العميل ينظم القيد الآتي:

• إثبات قيد وصول البضاعة وغلق الإعتماد

١٣١٨٤	١٥٠٠٠٠٠٠ من د/ بضاعة بطريق الشحن لحساب الغير
١٣١٨٣	١٥٠٠٠٠٠٠ إلى د/ إعتمادات مستندية لحساب الغير

• إثبات قيد غلق كلفة الإعتماد و حساب العميل

٢٣٢١٤ ١٥٠٠٠٠٠ من د/ دائنو قطاع خاص
١٣١٨٤ ١٥٠٠٠٠٠ إلى د/ بضاعة بطريق الشحن لحساب الغير

و غالباً ما تقوم الوحدة بهذه العملية لقاء عمولة محددة مسبقاً 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:

١٣٤١١١ XXX من د/ صندوق المركز بالعملة المحلية
٤٢٣ XXX إلى د/ عمولة مستلمة

او من خلال القيد التالي (عن الفرق بين المبلغ المستلم من العميل ومبلغ الاعتماد)

٢٣٢١٤ XXX من د/ دائنو قطاع خاص
١٣٨١٤ XXX إلى د/ بضاعة بطريق الشحن لحساب الغير
٤٢٣ XXX الى د / عمولة مستلمة

ثانيا: مرحلة السحب من المخزون:

ويتم اعتماد المعالجات ادناه لبيان الحالات التي تمثل استخدامات المخزون من قبل الوحدة الاقتصادية والمتمثلة بـ (الصرف للإنتاج , 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 أولاً يصرف أولاً وفي ظل نظامي الجرد الدوري والمستمر.

الحل:

١- نظام الجرد المستمر: طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً

تاريخ	بيان	الوارد			الصادر			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	دينار	دينار
١/١	رصيد							٢٠	٤٠٠٠٠
١/٥	وارد للمخازن ٣٠٠٠ وحدة	٣٠٠٠	٢٥	٧٥٠٠٠				٢٠	٤٠٠٠٠
١/٨	مصروف لعملية أ ٣٥٠٠ وحدة				٣٥٠٠	٢٥	٨٧٥٠٠	٢٥	٣٧٥٠٠
١/١٥	وارد للمخازن ١٥٠٠ وحدة	١٥٠٠	٢٢	٣٣٠٠٠				٢٥	٣٧٥٠٠
								٢٢	٣٣٠٠٠

٢٢٠٠٠	٢٢	١٠٠٠	٢٧٥٠٠	٢٥	١٥٠٠				مصرف للعملية ب ٢٠٠٠ وحدة	١/٢٠
٢٥٠٠٠	٢٥	١٠٠٠	١١٠٠٠	٢٢	٥٠٠				معاد للمخازن ١٠٠٠ وحدة من الكمية التي صرفت في ٢/٨	١/٢٢
٢٢٠٠٠	٢٢	١٠٠٠				٢٥٠٠٠	٢٥	١٠٠٠	وارد للمخازن ٢٥٠٠ وحدة	١/٢٥
٢٥٠٠٠	٢٥	١٠٠٠				٦٥٠٠٠	٢٦	٢٥٠٠		
٢٢٠٠٠	٢٢	١٠٠٠								
٦٥٠٠٠	٢٦	٢٥٠٠								
٢٥٠٠٠	٢٥	١٠٠٠	١١٠٠٠	٢٢	٥٠٠				معاد للمورد ٥٠٠ وحدة	١/٢٨
١١٠٠٠	٢٢	٥٠٠								
٦٥٠٠٠	٢٦	٢٥٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥	١٠٠٠				مصرف لعملية أ ١٠٠٠ وحدة	١/٢٩
١١٠٠٠	٢٢	٥٠٠								
٦٥٠٠٠	٢٦	٢٥٠٠								
٦٦٠٠	٢٢	٣٠٠	٤٤٠٠	٢٢	٢٠٠				عجز ٢٠٠ وحدة	١/٣٠
٦٥٠٠٠	٢٦	٢٥٠٠								
٧١٦٠٠		٢٨٠٠							الرصيد	

يتم اثبات مخزون أول المدة ضمن القيد الافتتاحي .

• في ١/٥

٧٥٠٠٠ د / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

٧٥٠٠٠ د / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

• في ١/٨

٧٧٥٠٠ د / مستلزمات سلعية ٣٢١

٧٧٥٠٠ د / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

• في ١/١٥

٣٣٠٠٠ د / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

٣٣٠٠٠ د / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

• في ١/٢٠

٤٨٥٠٠ د / مستلزمات سلعية ٣٢١

٤٨٥٠٠ د / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

• في ١/٢٢

٢٥٠٠٠ د / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

٢٥٠٠٠ د / مستلزمات سلعية ٣٢١

• في ١/٢٥

٦٥٠٠٠ د / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

٦٥٠٠٠ د / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

• في ١/٢٨

١١٠٠٠ د / مجهزون قطاع خاص ٢٣٢١٤

١١٠٠٠ د / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

• في ١/٢٩

٢٥٠٠٠ د / مستلزمات سلعية ٣٢١

٢٥٠٠٠ د / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

• في ١/٣٠

٤٤٠٠ د / فروقات مخزنيه لظروف عادية ١٣٢٦٨١٢

٤٤٠٠ د / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

٤٤٠٠ د / مصروفات عرضية ٣٩٢

٤٤٠٠ د / فروقات مخزنيه لظروف عادية ١٣٢٦٨١٢

٢- نظام الجرد الدوري: طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً FIFO

تاريخ	بيان	الوارد			المنصرف			الرصيد	
		كمية	سعر دينار	قيمة دينار	كمية	سعر دينار	قيمة دينار	كمية	سعر دينار
١/١	رصيد							٢٠٠٠	٢٠
١/٥	وارد للمخازن ٣٠٠٠ وحدة	٣٠٠٠	٢٥	٧٥٠٠٠				٢٠٠٠	٢٠
١/١٥	وارد للمخازن ١٥٠٠ وحدة	١٥٠٠	٢٢	٣٣٠٠٠				٣٠٠٠	٢٥
١/٢٢	معاد للمخازن ١٠٠٠ وحدة من الكمية التي صرفت في ٢/٨	١٠٠٠	٢٥	٢٥٠٠٠				١٥٠٠	٢٢
١/٢٥	وارد للمخازن ٢٥٠٠ وحدة	٢٥٠٠	٢٦	٦٥٠٠٠				١٠٠٠	٢٥
١/٨	مصرف لعملية أ ٣٥٠٠ وحدة				٢٠٠٠	٢٥	٤٠٠٠٠	٢٥٠٠	٢٦
١/٢٠	مصرف لعملية ب ٢٠٠٠ وحدة				١٥٠٠	٢٢	٣٧٥٠٠	١٠٠٠	٢٥
١/٢٨	معاد للمورد ٥٠٠ وحدة				٥٠٠	٢٢	١١٠٠٠	٢٥٠٠	٢٦
١/٢٩	مصرف لعملية أ ١٠٠٠ وحدة				٥٠٠	٢٥	١٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢٦
١/٣٠	عجز ٢٠٠ وحدة				٢٠٠	٢٥	٥٠٠٠	٢٥٠٠	٢٦
	الرصيد			١٩٣٠٠٠			١٦٥٥٠٠	٢٨٠٠	٢٦

وتكون القيود المحاسبية للمشتريات وفق الآتي:

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 يلي:

٣٢١ د / خامات ومواد أولية ٣٢١

١٩٣٠٠٠ د / نقدية لدى المصارف بالعملية المحلية ١٣٤٢١

عند صرف المواد للانتاج : لا يسجل قيد، اما المواد المعادة للمجهز فيتطلب اجراء القيد الآتي:

١٩٣٠٠٠ د / دائنون قطاع خاص ٢٣٢١٤

١٩٣٠٠٠ د / 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 د / المستلزمات السلعية ٣٢١

٤٠٠٠٠ د / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

٧٢٥٠٠ د / مخزون خامات ومواد أولية ١٣١١

٧٢٥٠٠ د / 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 الآتي:

٥٠٠٠ د / فروقات مخزنية لظروف عادية ١٣٢٦٨١٢

٥٠٠٠ د / المستلزمات السلعية ٣٢١

٥٠٠٠ د / مصروفات عرضية ٣٩٢

٥٠٠٠ د / فروقات مخزنية لظروف عادية ١٣٢٦٨١٢

ملاحظة: لا تختلف المعالجات المحاسبية في ظل طريقتي المعدل الموزون والوارد أولاً يصدر أولاً أو أي طريقة أخرى إلا في مبالغ التقييم لكلفة المواد المستخدمة أو المباعاة أو كلفة مخزون آخر 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 للتسعير اذا علمت ان الشركة تستخدم نظام التكاليف المعيارية اساساً للمحاسبة عن الانتاج اذ بلغت الكلف المعيارية كما يلي:

المواد المباشرة : ٢٥ دينار / وحدة	كما بلغت التكاليف الفعلية كما يلي :
اجور مباشرة : ٣٥ دينار / وحدة	الرواتب : ٨٩٠٠٠ دينار .
ت.ص.غ.م : ١٥ دينار / وحدة	مستلزمات سلعية : ٦٥٠٠٠ دينار
	مستلزمات خدمية : ٣٧٥٠٠ دينار

الحل : نظام الجرد الدوري

من مذكوبين

٨٩٠٠٠ د/ الرواتب والاجور ٣١
٦٥٠٠٠ د/ المستلزمات السلعية ٣٢
٣٧٥٠٠ د/ المستلزمات الخدمية ٣٣

الى مذكوبين

١٢٦٥٠٠ د/ النقدية بالصندوق ١٣٤١
٦٥٠٠٠ د/ مخزون مواد اولية ١٣١١

- مبيعات الشركة خلال السنة = ٨٥ × ٧٠٠٠ = ٥٩٥٠٠٠ دينار
- ٥٩٥٠٠٠ د / نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
- ٥٩٥٠٠٠ د/ ايراد مبيعات ٤١٢١

ملاحظة : تستخدم الكلفة الفعلية عند استخدام طريقة الجرد الدوري

$$\text{كلفة انتاج خلال الفترة للوحدة الواحدة} = \frac{\text{كلفة انتاج اول المدة} + \text{كلفة الانتاج خلال الفترة}}{\text{عدد وحدات الانتاج اول المدة} + \text{عدد وحدات انتاج خلال الفترة}}$$

$$\text{كلفة انتاج خلال الفترة للوحدة الواحدة} = \frac{١٩١٥٠٠ + ٤٨٧٥٠٠}{٢٥٠٠ + ٦٥٠٠} = ٧٥,٤$$

كلفة مخزون انتاج تام آخر المدة = ٢٠٠٠ وحدة × ٧٥,٤ = ١٥٠.٨٠٠ دينار

• قيد غلق رصيد اول المدة

٤٨٧٥٠٠ د / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

٤٨٧٥٠٠ د / مخزون انتاج تام ١٣١٦١

• قيد اثبات رصيد اخر المدة

١٥٠٨٠٠ د / مخزون انتاج تام ١٣١٦١

١٥٠٨٠٠ د / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

يتم غلق الكلف المباشرة وغير المباشرة (كلفة الانتاج وخدمات الانتاج) ضمن حساب كلفة البضاعة المباعة وكما يلي:

١٩١٥٠٠ من د / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

الى مذكورين

٨٩٠٠٠ د / الرواتب والاجور ٣١

٦٥٠٠٠ د / المستلزمات السلعية ٣٢

٣٧٥٠٠ د / 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 $\times$ ٧٥ = ١٥٠٠٠٠ دينار

كلفة الانتاج التام خلال الفترة

مواد مباشرة (مستلزمات سلعية) = ٢٥٠٠ وحدة $\times$ ٢٥ = ٦٢٥٠٠

اجور مباشرة (الرواتب والاجور) = ٢٥٠٠ وحدة $\times$ ٣٥ = ٨٧٥٠٠

ت.ص.غ.م (مستلزمات خدمية) = ٢٥٠٠ وحدة $\times$ 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 د / مخزون انتاج تام ١٣١٦١

١٨٧٥٠٠ د / كلفة الانتاج التام المحول الى المخازن ٤٦١

٥٩٥٠٠٠ د / نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٥٩٥٠٠٠ د / ايراد مبيعات ٤١٢١

٥٢٥٠٠٠ د / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

٥٢٥٠٠٠ د / مخزون انتاج تام ١٣١٦١

وعند الغلق يتم اثبات القيد التالي

٤٦١	١٨٧٥٠٠ د /	كلفة الانتاج التام المحول الى المخازن
٤٠٠٠ د /	كلفة البضاعة المباعة	٣٦٢
	الى	مذكورين
٨٩٠٠٠ د /	الرواتب والاجور	٣١
٦٥٠٠٠ د /	المستلزمات السلعية	٣٢
٣٧٥٠٠ د /	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 يلي:

١٢٠ مليون د /	مخزون بضائع في المعارض	١٣١٧٣
١٢٠ مليون د /	مخزون بضائع بغرض البيع	١٣١٧١

١٣٥ مليون د /	حركة البضائع بسعر البيع	١٩١٢١
١٣٥ مليون د /	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 يلي :

عند البيع من قبل المعارض يسجل قيد بالكلفة وكما يلي :

الجرد الدوري	الجرد المستمر
لايسجل قيد	٦٠ مليون د / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢
	٦٠ مليون د / مخزون بضائع لدى المعارض ١٣١٧٣
٦٧,٥ مليون د / نقدية لدى صندوق المعارض بالعملة المحلية ١٣٤١٣١	٦٧,٥ مليون د / نقدية لدى صندوق المعارض بالعملة المحلية ١٣٤١٣١
٦٧,٥ مليون د / ايراد المبيعات بضائع بغرض البيع ٤٢١١	٦٧,٥ مليون د / ايراد المبيعات بضائع بغرض البيع ٤٢١١
٦٧,٥ مليون د / مقابل حركة البضائع بسعر البيع ٢٩١٢١	٦٧,٥ مليون د / مقابل حركة البضائع بسعر البيع ٢٩١٢١
٦٧,٥ مليون د / حركة البضائع بسعر البيع ١٩١٢١	٦٧,٥ مليون د / حركة البضائع بسعر البيع ١٩١٢١

ثالثاً: مخزون الانتاج التام وغير التام

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 لأغراض اعداد الحسابات المالية بموجب طريقة الجرد الدوري بالشكل الاتي:

• إقفال رصيد حساب المخزون في أول المدة من الإنتاج التام	
XXX من د/ كلفة البضاعة المباعة	٣٦٢
XXX إلى د/مخزون الإنتاج التام	١٣١٦١
• إثبات قيمة مخزون آخر المدة من الإنتاج التام	
XXX من د/مخزون الإنتاج التام	١٣١٦١
XXX إلى د/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 غير التام (١٣١٦٢) والأعمال تحت التنفيذ (١٣١٦٣) والإنتاج النباتي (زراعة قائمة) (١٣١٦٤) والإنتاج الحيواني (تحت التكوين) (١٣١٦٥):

مخزون الإنتاج غير التام 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 المقدّر (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 د / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

٥٠ مليون د / مخزون انتاج تام ١٣١٦١

• قيد اثبات رصيد اخر المدة

٦٨ مليون د / مخزون انتاج تام ١٣١٦١

٦٨ د / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

نظام الجرد المستمر :

٩ مليون د / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

٩ مليون د / 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	١٥٠٠٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠
مخزون انتاج غير تام ١٣١٦٢	٣٠٠٠٠٠٠٠	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	١٥٠٠٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠
مخزون انتاج غير تام ١٣٦٢	٣٠٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠

وتكون المعالجة المحاسبية وفق التالي:

قياس مخزون الإنتاج التام:

عند الانتهاء من الإنتاج: (لا يسجل قيد وإنما فقط بالقيود المتقابلة)

عند البيع :

××× د / نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

××× د / ايراد المبيعات ٤١٢١

عند التقييم اخر المدة في ٢٠١٨/١٢/٣١: يتم تقييم مخزون الإنتاج التام اخر المدة بالكلفة والسوق ايهما اقل وبموجب المعالجة ادناه:

• غلق رصيد اول المدة

١٥٠٠٠٠٠٠ د / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

١٥٠٠٠٠٠٠ د / مخزون الإنتاج التام ١٣١٦١

• قيد اثبات رصيد اخر المدة

١٨٠٠٠٠٠٠ د / مخزون الإنتاج التام ١٣١٦١

١٨٠٠٠٠٠٠ د / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

مخزون الإنتاج غير التام : 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	١٥٠٠٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠
مخزون انتاج غير تام ١٣١٦٢	٣٠٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠

مخزون الإنتاج التام:

• عند الانتهاء من الإنتاج: يسجل القيد التالي

××× د / مخزون انتاج تام ١٣١٦١

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

• عند البيع :

××× د / نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

××× د / ايراد المبيعات ٤١٢١

××× د / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

××× د / مخزون انتاج تام ١٣١٦١

عند التقييم آخر المدة: يتم تقييم مخزون الإنتاج التام آخر المدة بالكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل وفي حالة كون الكلفة أقل من السوق فلا يسجل قيد أما في حالة القيمة القابلة للتحقق أقل من الكلفة فتكون المعالجة بموجب المعالجات القيدية المبينة أدناه:

في حالة استخدام الطريقة المباشرة للتخفيض من حساب المخزون السلعي وعلى حساب مختص ضمن الأرباح والخسائر:

١٠٠٠٠٠٠٠ د / خسائر هبوط اسعار المخزون السلعي ٣٨٣٤١٢

١٠٠٠٠٠٠٠ د / مخزون الإنتاج التام ١٣١٦١

في حالة استخدام الطريقة غير المباشرة للتخفيض بان يتم اثبات الخسارة ضمن حساب مختص للهبوط ويعرض بالبيانات المالية اسفل حساب المخزون للوصول الى القيمة القابلة للتحقق:

١٠٠٠٠٠٠٠ د / خسائر هبوط اسعار المخزون السلعي ٣٨٣٤١٢

١٠٠٠٠٠٠٠ د / مختص هبوط اسعار المخزون السلعي ٢٥٤١

كما يمكن اعتماد طريقة التخفيض المباشر للمخزون باعتماد حساب كلفة البضاعة المباعة ووفق الآتي:

١٠٠٠٠٠٠٠ د / كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

١٠٠٠٠٠٠٠ د / مخزون الإنتاج التام ١٣١٦١

خامساً: مرحلة التخلص.

مخزون المخلفات والمستهلكات :

في حالة كون المخلفات محدودة العدد وذات قيمة كبيرة فيعتمد أسلوب 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 الأسلوبين:

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 يلي:-

XXX من د/صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

XXX إلى د/إيراد بيع مخلفات ٤١٧١

وفي نهاية السنة يجرّد رصيد المخزون من المخلفات والمستهلكات ويسعر وينظم به القيد الآتي:

XXX من د/مخزن المخلفات والمستهلكات لظروف عادية ١٣١٥٤١

XXX إلى د/إيراد بيع مخلفات ٤١٧١

وفي السنة اللاحقة يعالج التغير في قيمة مخزون المخلفات والمستهلكات بنفس الأسلوب الذي يعالج فيه

تغير المخزون بشكل عام في حساب (إيراد بيع مخلفات ومستهلكات).

ب- السيطرة بالقيمة والكمية:

في مثل هذه الحالة تثبت بالقيمة التقديرية وتعالج قيدياً عند إستلامها من العملية الإنتاجية في مخزن المخلفات بالقيد الآتي:

XXX من د/مخزن المخلفات والمستهلكات لظروف عادية ١٣١٥٤١
 XXX إلى د/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 د/صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
 XXX إلى د/مخزن المخلفات والمستهلكات لظروف عادية ١٣١٥٤١
 • عند البيع بأكثر من الكلفة القياسية

XXX من د/صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
 XXX إلى د/مخزن المخلفات والمستهلكات لظروف عادية ١٣١٥٤١
 XXX إلى د/إيراد بيع مخلفات ٤١٧١

أما عند البيع بأقل من الكلفة القياسية فعندئذ يكون —/إيراد بيع مخلفات (٤١٧١) مدين بالفرق وبطبيعة الحال لا توجد حاجة لتنظيم قيود جردية في نهاية السنة عند إعتماد الأسلوب 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 د/ مخزن المخلفات والمستهلكات لظروف عادية ١٣١٥٤١
 ٧٠٠٠٠٠٠ من د/ متراكم إندثار وسائل نقل وانتقال ٢٢١٤
 ١٠٠٠٠٠٠ إلى د/ وسائل نقل البضائع ١١١٤١٢

• قيد البيع
 ٢٠٠٠٠٠٠ من د/ صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
 ١٠٠٠٠٠٠ من د/ خسائر ممتلكات والآت ومعدات ٣٩١١
 ٣٠٠٠٠٠٠ إلى د/ مخزن المخلفات والمستهلكات لظروف عادية ١٣١٥٤١

٤ - طلبات التعويض:

ويثبت في هذا الحساب الأضرار التي تصيب البضاعة المستوردة والتي لم يجر تحديد مبلغها أو الجهة التي ستقوم بالتعويض أو الأضرار التي تلحق بالوحدة الإقتصادية خلال مزاولتها نشاطها. كالحريق مثلاً. وتختصر 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 الاستناد الفرعي للإعتمادات.

13269	من د/طلبات تعويض	XXX
1318	إلى د/إعتمادات مستندية لشراء مواد	XXX

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).

1325	من د/مدينو نشاط غير جاري	XXX
13269	إلى د/طلبات تعويض	XXX

ج) في حالة المبلغ المعوض أكثر من المبلغ المثبت على حساب طلبات التعويض ينظم القيد الآتي:-

13269	من د/طلبات التعويض	XXX
492	إلى د/إيرادات عرضية	XXX

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 يجري إستلام إشعار الشركة (وصل المخالصة) يثبت المبلغ لصالح الوحدة وكما في الفقرة (ب) ويسوى الفرق ما بين المبلغ المعوض فعلاً 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 أسلوب 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) النقصية:

والحالة هذه لا بد من تحديد النقص في عدد الصناديق أو في محتوياتها. ففي الحالة الأولى تفتح الشركة الناقلة أما في الحالة الثانية فيفتح المجهز ولا يختلف أسلوب التقييم والمعالجة القيدية عما تقدم ذكره.

٥-٦ 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.

١٣٢٦٨١١	٤٥٠٠٠٠ من د/ فروقات نقدية مدينة لظروف عادية
١٣٤١١١	٤٥٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية

مثال(٢): لدى جرد مخزن الأدوات الإحتياطية في مديرية مركز التدريب المهني في ديالى ظهرت زيادة قيمتها (٦٠٠) ألف دينار.

١٣١٣	٦٠٠٠٠٠ من د/ مخزون الأدوات الإحتياطية
٢٣٢٦٨٢	٦٠٠٠٠٠ إلى د/ فروقات مخزنية دائنة لظروف عادية

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 إعتيادية مثل(الحرائق، الفيضانات، الأعمال العسكرية) ويثبت في الجانب المدين منه فروقات النقيصة والجانب الدائن فروقات الزيادة. وكما يلي:-

١٣٢٦٨٢	××× من د/ فروقات موجودات نقدية ومخزنية وغير متداولة مدينة لظروف غير عادية
١٣٤١١١	××× إلى د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
١٣٢٧١	××× إلى د/ سلف مستديمة
	أو
١٣١	××× إلى د/ المخزون (حسب النوع)
١١١	××× إلى د/ الممتلكات والآلات والمعدات (حسب النوع)

ضرائب الدخل

مثال ١: 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 المحاسبة المتحقق (١٠٠) مليون دينار ، علماً ان الشركة قد سددت مصاريف القضايا المرفوعة .

الحل:

١. السنة ٢٠١٩ (المبالغ بالالف):

٣٠٠٠٠ من د/ مصروف الضريبة ٣٨٤١ (٢٠٠٠٠٠ × ١٥ %) الف دينار
٧٥٠٠ من د/ أصول ضريبة مؤجلة ١٤١ (٥٠٠٠٠ × ١٥ %) الف دينار
٣٧٥٠٠ الى د/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥

٢. قيد تسديد ضريبة السنة ٢٠١٩ (المبالغ بالالف):

٣٧٥٠٠ من د/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥
٣٧٥٠٠ الى د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٣. السنة ٢٠٢٠ (المبالغ بالالف):

١٥٠٠٠ من د/ مصروف الضريبة ٣٨٤١ (١٠٠٠٠٠ × ١٥ %) الف دينار
٧٥٠٠ الى د/ أصول ضريبة مؤجلة ١٤١
٧٥٠٠ الى د/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥

٤. قيد تسديد ضريبة السنة ٢٠٢٠ (المبالغ بالالف):

٧٥٠٠ من د/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥
٧٥٠٠ الى د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

مثال ٢ / 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	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
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 د/ مصروف ضريبة الدخل ٣٨٤١
 ٧١٢٥٠٠٠٠ الى د/ مخصص ضرائب الدخل ٢٥٨٥
 ٣٧٥٠٠٠٠ الى د/ التزامات ضريبية مؤجلة ٢٤١

مثال ٣ / 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.

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 الإيرادات	————	١٠٠٠٠٠	
صافي الربح قبل الضريبة	٥٠٠٠٠٠	٥٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠
ضريبة الدخل (١٥ %)	٧٥٠٠٠	٨٦٢٥٠	١١٢٥٠

٧٥٠٠٠٠٠٠ من د/ مصروف ضريبة الدخل ٣٨٤١
 ١٥٠٠٠٠٠٠ الى د/ اصول ضريبية مؤجلة (١٠٠٠٠٠٠٠٠ × ١٥ %) ١٤١
 ٣٧٥٠٠٠٠ الى د/ التزامات ضريبية مؤجلة ٢٤١
 ٨٦٢٥٠٠٠ الى د/ مخصص ضرائب الدخل (١٥٠٠٠٠٠٠ + ٧١٢٥٠٠٠٠) ٢٥٨٥

ملاحظة: يجب إجراء مقاصة بين أصول الضريبة المتداولة والالتزامات الضريبة المتداولة في الميزانية فقط إذا كان للمنشأة الحق القانوني والنية في الإطفاء على الأساس الصافي. إضافة أن هذه الأصول والالتزامات قد تم فرضها من ذات السلطات الضريبية على نفس المنشأة أو منشآت مختلفة وذلك من أجل تحصيل الأصل وإطفاء الالتزام في نفس الوقت وعادة ما يتم تصنيف وعرض أصول والالتزامات الضريبة المستحقة كأصول والالتزامات 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 (٥٠-٢٥) مليون دينار		٢٥٠٠٠		
صافي الربح بعد التعديلات	٢٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠		
ضريبة الدخل (١٥ %)	٣٠٠٠٠	١١٢٥٠	١٥٠٠٠	٣٧٥٠

٣٠٠٠٠٠٠٠ من د/ مصروف ضريبة الدخل ٣٨٤١
 ١٥٠٠٠٠٠٠ الى د/ أصول ضريبية مؤجلة ١٤١
 ٣٧٥٠٠٠٠ الى د/ التزامات ضريبية مؤجلة ٢٤١
 ١١٢٥٠٠٠٠ الى د/ مخصص ضرائب الدخل ٢٥٨٥

مثال ٤: حققت إحدى الشركات خسارة ضريبية عام ٢٠١٧ مقدارها ٥٠ مليون دينار، وفي عام ٢٠١٨ حققت نفس الشركة أرباحاً من وجهة النظر الضريبية ١٢٠ مليون دينار، وتجزى الهيئة العامة للضرائب ترحيل الخسائر إلى الإمام ولمدة خمس سنوات.

المطلوب: تحديد مبلغ الضريبة المطلوب تسديده وتسجيل القيد الخاص به وعلى فرض أن نسبة الضريبة (١٥ %).

• السنة ٢٠١٧ يثبت القيد الآتي:

٧٥٠٠٠٠٠ من د/ أصول ضريبية مؤجلة ١٤١ (١٥ × ٥٠٠٠٠٠٠٠ %)
 ٧٥٠٠٠٠٠ الى د/ مكاسب وخسائر تدوير الوفر الضريبي ٢٦٤٥

• السنة ٢٠١٨ يثبت القيد الآتي:

المبالغ / دينار	البيان
١٢٠٠٠٠٠٠٠	صافي الربح قبل الضريبة
(٥٠٠٠٠٠٠٠)	تنزل : خسائر السنوات السابقة على أن لا تزيد عن نصف صافي الربح
٧٠٠٠٠٠٠٠	صافي الربح قبل الضريبة بعد تنزيل الخسائر
(١٠٥٠٠٠٠٠٠)	تنزل : ضريبة الدخل ١٥ % (١٥ × ٧٠٠٠٠٠٠٠ %)

١٨٠٠٠٠٠٠ من د/ مصروف ضريبة الدخل ٣٨٤١ (١٥ × ١٢٠٠٠٠٠٠٠ %)
 ٧٥٠٠٠٠٠٠ الى د/ أصول ضريبية مؤجلة ١٤١ (٧٥٠٠٠٠٠٠)
 ١٠٥٠٠٠٠٠ الى د/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥

يُثبت قيد التسديد الآتي :

١٠٥٠٠٠٠٠ من د/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥
 ١٠٥٠٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

قائمة الدخل الجزئية

التفاصيل	المبالغ / السنة الحالية	المبالغ / السنة السابقة
الإيرادات	xxxx	xxxx
المصاريف	(xxx)	(xxx)
الربح قبل ضريبة الدخل	xxxx	xxxx
مصرف ضريبة الدخل		
السنة الحالية	(xxx)	(xxx)
المؤجله	(xxx)	(xxx)
ضريبة الدخل المستحقة	(xx)	(xx)
صافي الربح	xxx	xxx

مثال ٥/ قدرت شركة الامل الصناعية خلال العام/٢٠١٧ تكاليف الضمان المتعلقة بأحد منتجاتها بمبلغ (١٠٠) مليون دينار والتي من المتوقع تحملها بالتساوي خلال السنتين القادمتين، وقامت الشركة بتسجيلها كمصرف 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 و ٩٠٠ و ٨٠٠) مليون دينار على التوالي.

احتساب الأصول الضريبية المؤجلة لسنة / ٢٠١٧ (المبالغ الف دينار)
البيان قائمة الدخل الجزئية من واقع سجلات الشركة تخمينات الهيئة العامة للضرائب الفروقات الضريبية

صافي الربح	٧٠٠	٧٠٠
تضاف (تكاليف الضمان المتوقعة)	١٠٠	
صافي الربح بعد التعديلات	٨٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠
ضريبة الدخل (١٥ %)	١٢٠٠٠٠	١٠٥٠٠

- في السنة المالية /٢٠١٧ يسجل القيد بالضريبة وكالاتي :
١٠٥٠٠٠٠٠ من د/ مصرف ضريبة الدخل ٣٨٤١
١٥٠٠٠٠٠ من د/ أصول ضريبية مؤجلة ١٤١ (١٠٠) مليون دينار $\times ١٥\%$
١٢٠٠٠٠٠٠ الى د/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥

في السنة المالية /٢٠١٨ تحتسب الضريبة بالشكل الاتي :

احتساب الأصول الضريبية المؤجلة لسنة / ٢٠١٨ (المبالغ الف دينار)
البيان قائمة الدخل الجزئية من واقع سجلات الشركة تخمينات الهيئة العامة للضرائب الفروقات الضريبية

صافي الربح	٩٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠
تنزل (تكاليف الضمان المتوقعة)	(٥٠٠٠٠)	
محسوبة ضمن السنة /٢٠١٧		
صافي الربح بعد التعديلات	٨٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠
ضريبة الدخل (١٥ %)	١٢٧٥٠٠	١٣٥٠٠٠

- ١٣٥٠٠٠٠٠ من د/ مصرف ضريبة الدخل ٣٨٤١
٧٥٠٠٠٠٠ الى د/ أصول ضريبية مؤجلة ١٤١
١٢٧٥٠٠٠٠ الى د/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥

• في السنة المالية / ٢٠١٩ تحتسب الضريبة بالشكل الآتي : قائمة الدخل الجزئية احتساب الأصول الضريبية المؤجلة لسنة / ٢٠١٩ (الف 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		(٥٠٠٠٠٠)	
صافي الربح بعد التعديلات	٨٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
ضريبة الدخل (١٥ %)	١٢٠٠٠٠	١١٢٥٠٠	٧٥٠٠

- في السنة المالية / ٢٠١٩ يسجل القيد بالضريبة وكالاتي :
- ١٢٠٠٠٠٠٠٠ من د/ مصروف ضريبة الدخل ٣٨٤١
- ٧٥٠٠٠٠٠٠ الى د/ أصول ضريبية مؤجلة ١٤١
- ١١٢٥٠٠٠٠٠ الى د/ مخصص ضريبة الدخل ٢٥٨٥

قائمة الدخل الجزئية			التفاصيل
المبالغ / السنة ٢٠١٩	المبالغ / السنة ٢٠١٨	المبالغ / السنة ٢٠١٧	
xxxx	xxxx	xxxx	الإيرادات
(xxx)	(xxx)	(xxx)	المصاريف
٨٠٠٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠٠٠	الربح قبل ضريبه الدخل
			مصروف ضريبه الدخل
(١٢٠٠٠٠٠٠٠)	(١٣٥٠٠٠٠٠٠)	(١٠٥٠٠٠٠٠٠)	السنة الحالية
٧٥٠٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠٠٠	(١٥٠٠٠٠٠٠٠)	اصول ضريبه مؤجله
(١١٢٥٠٠٠٠٠)	(١٢٧٥٠٠٠٠٠)	(١٢٠٠٠٠٠٠٠)	ضريبه الدخل المستحقه
xxx	xxx	xxx	صافي الربح

مثال ٦ / 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 د/ متراكم اندثار مباني ومنشآت وطرق ٢٢١٢ (١٠٠٠ - ٩٠٠)
- ١٥ الى د/ التزامات ضريبية مؤجلة ٢٤١ (٩٠٠ - ١٠٠٠) × ١٥%
- ٨٥ الى د/ فائض إعادة تقييم الممتلكات والالات والمعدات ٢٦٤١١

مثال ٧ / 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 اصل ضريبي مؤجل بقيمة (١٥٠٠) الف دينار (١٠ مليون دينار $\times$ ١٥ %)

عقود الإيجار

١- عقود الإيجار التشغيلية :

أ- إذا كان مدة العقد أقل من سنة:

مثال ١: 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

٣٣٤١٢	٦٠٠٠٠٠ من ح/ استئجار مباني وإنشاءات
١٣٢٦٣	٦٠٠٠٠٠ من ح/ مصاريف مدفوعة مقدماً
١٣٤٢١	١٢٠٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

ب- إذا كان مدة العقد أكثر من سنة:

مثال ٢: 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

٣٣٤١٢	٦٠٠٠٠٠ من ح/ استئجار مباني وإنشاءات
١٣٢٦٣	٦٠٠٠٠٠ من ح/ مصاريف مدفوعة مقدماً
١١٣٢	٣٦٠٠٠٠٠ من ح/ الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تشغيلي
٢١٣٢	٣٦٠٠٠٠٠ إلى ح/ التزامات عقود الإيجار التشغيلي
١٣٤٢١	١٢٠٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

٢- عقود الإيجار التمويلية :

مثال ٣: 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 $= ٧٠٠ \times ٣,١٧٠ = ٢٢١٩$ 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 $\times ١٠ \% = ٢٢١٩ \times ١٠ \% = ٢٢٢$ ألف دينار.
- قيمة الالتزامات المسددة = قيمة الدفعة السنوية - مصروف الفائدة
- جدول تفاصيل قيمة الدفعات لعقد الإيجار (المبالغ بالآلاف الدنانير):

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصرف الفائدة	قيمة الالتزامات المسددة	رصيد الالتزامات غير المسددة
٢٠١٤/١/١	—	—	—	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- القيود المحاسبية في سجلات المستأجر شركة (س):-

- قيد إثبات استئجار الآلات والمعدات في ٢٠١٤/١/١:

٢٢١٩٠٠٠	من د/ الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تمويلي	١١٣١
٢٢١٩٠٠٠	إلى د/ التزامات عقود الإيجار التمويلي	٢١٣١

- قيد أثبات الدفعة الأولى في ٢٠١٤/١٢/٣١:

٤٧٨٠٠٠	من د/ التزامات عقود الإيجار التمويلي	٢١٣١
٢٢٢٠٠٠	من د/ فوائد مدينة محلية	٣٣٧١
٧٠٠٠٠٠	إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٢٥٠٠٠	من د/ صيانة آلات ومعدات المستأجرة	٣٣١٣
٢٥٠٠٠	من د/ أقساط التأمين	٣٣٦٢
٥٠٠٠٠	إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- قيد أثبات مصروف الاندثار السنة الأولى = $٢٢١٩٠٠٠ \div ٤ = ٥٥٤٧٥٠$

٥٥٤٧٥٠	من د/ اندثار آلات ومعدات مستأجرة	٣٧١٣٣
٥٥٤٧٥٠	إلى د/ متراكم اندثار آلات ومعدات مستأجرة	٢٢٣٣

- قيد أثبات الدفعة الثانية في ٢٠١٥/١٢/٣١:

٥٢٦٠٠٠	من د/ من د/ التزامات عقود الإيجار التمويلي	٢١٣١
١٧٤٠٠٠	من د/ فوائد مدينة محلية	٣٣٧١
٧٠٠٠٠٠	إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٢٥٠٠٠	من د/ صيانة آلات ومعدات المستأجرة	٣٣٢٣
٢٥٠٠٠	من د/ أقساط التأمين	٣٣٦٢
٥٠٠٠٠	إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

- قيد أثبات مصروف الاندثار السنة الثانية = $٢٢١٩٠٠٠ \div ٤ = ٥٥٤٧٥٠$

٥٥٤٧٥٠	من د/ اندثار آلات ومعدات مستأجرة	٣٧١٣٣
٥٥٤٧٥٠	إلى د/ 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 ح/ آلات ومعدات
١١١٣	
٢٢١٩٠٠٠	من ح/ متراكم اندثار آلات ومعدات مستأجرة
٢٢٣٣	
٢٢١٩٠٠٠	إلى ح/ متراكم اندثار آلات ومعدات
٢٢١٣	
٢٢١٩٠٠٠	إلى ح/ الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تمويلي
١١٣١	
٥٠٠٠٠٠	إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية
١٣٤٢١	

٢- القيود المحاسبية في سجلات المؤجر شركة (ص):-

- قيد شراء الآلات والمعدات في ٢٠١٤/١/١:	
٢٢١٩٠٠٠	من ح/ آلات ومعدات
١٢١٣	
٢٢١٩٠٠٠	إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية
١٣٤٢١	

- قيد تأجير الآلات والمعدات في ٢٠١٤/١/١:	
٢٢١٩٠٠٠	من ح/ مدينو عقود تأجير
١٣٢٩	
٢٢١٩٠٠٠	إلى ح/ آلات ومعدات
١٢١٣	

- قيد أثبات الدفعة الأولى في ٢٠١٤/١٢/٣١:	
٧٠٠٠٠٠	من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
١٣٤١١١	
٤٧٨٠٠٠	إلى ح/ مدينو عقود تأجير
١٣٢٩	
٢٢٢٠٠٠	إلى ح/ فوائد دائنة
٤٣٧	

- قيد أثبات الدفعة الثانية في ٢٠١٥/١٢/٣١:	
٧٠٠٠٠٠	من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
١٣٤١١١	
٥٢٦٠٠٠	إلى ح/ مدينو عقود تأجير
١٣٢٩	
١٧٤٠٠٠	إلى ح/ فوائد دائنة
٤٣٧	

- قيد أثبات الدفعة الثالثة في ٢٠١٦/١٢/٣١:	
٧٠٠٠٠٠	من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
١٣٤١١١	
٥٧٨٠٠٠	إلى ح/ مدينو عقود تأجير
١٣٢٩	
١٢٢٠٠٠	إلى ح/ فوائد دائنة
٤٣٧	

- قيد أثبات الدفعة الرابعة في ٢٠١٧/١٢/٣١:	
٧٠٠٠٠٠	من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
١٣٤١١١	
٦٣٧٠٠٠	إلى ح/ مدينو عقود تأجير
١٣٢٩	
٦٣٠٠٠	إلى ح/ فوائد دائنة
٤٣٧	

- قيد تحويل الآلات والمعدات في ٢٠١٧/١٢/٣١:	
٥٠٠٠٠٠	من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
١٣٤١١١	
٥٠٠٠٠٠	إلى ح/ مكاسب بيع الأصول غير المتداولة المستأجرة
٤٩١٣	

مثال ٤: بافتراض نفس معلومات المثال السابق إلا أنه بعد نهاية عقد الإيجار تم إعادة الآلات والمعدات المستأجرة.

- القيد في سجلات المستأجر في ٢٠١٧/١٢/٣١:

$$2219000 \text{ من د/ متراكم اندثار آلات ومعدات مستأجرة} - 2233$$

$$2219000 \text{ إلى د/ الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تمويلي} - 1131$$

- القيد في سجلات المؤجر في ٢٠١٧/١٢/٣١:

$$2219000 \text{ من د/ آلات ومعدات} - 1213$$

$$2219000 \text{ إلى د/ متراكم اندثار آلات ومعدات} - 2213$$

مثال ٥: 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

$$2219000 \text{ من د/ مدينو عقود تأجير} - 1329$$

$$2219000 \text{ إلى د/ إيراد المبيعات (نشاط الصناعات التحويلية)} - 4121$$

- إثبات قيد تكلفة المبيعات

$$1750000 \text{ من د/ كلفة البضاعة المباعة للصناعات التحويلية} - 362$$

$$1750000 \text{ إلى د/ مخزون الإنتاج التام} - 13161$$
- تكون باقي القيود كما ورد في حل المثال رقم (١) في سجلات شركة (س) وشركة (ص)

مثال ٦: 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

$$625100 = 0,893 \times 700000$$

$$637600 = 0,797 \times 800000$$

$$569600 = 0,712 \times 800000$$

$$1832300 \quad 2300000$$

- مصروف الفائدة = رصيد الالتزامات في بداية السنة الخامسة $\times 12\% = 1859300 \times 12\% = 223116$ ألف دينار.
- قيمة الالتزامات المسددة = قيمة الدفعة السنوية - مصروف الفائدة

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصرف 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	—
المجموع	٢٣٠٠٠٠٠	٤٦٧٨٦٩	١٨٣٢٣٠٠	

وتكون المعالجات القيدية كما موضح في المثال رقم (١) بالنسبة للمستأجر والمؤجر .

مثال ٧: في ٢٠١٧/١/١ تعاقدت شركة (س) على استئجار ماكينة 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، إذا علمت بأن معدل الفائدة الضمني (١٠ %) و يبلغ عمر الماكينة الإنتاجي (٣) سنوات ، وان القيمة الحالية مساوية للقيمة العادلة في تاريخه أعلاه .

المطلوب: إثبات المعالجات القيدية في سجلات المستأجر .

الحل: في ٢٠١٧/١/١

١٩٨٩٦٠٠	القيمة الحالية للإيجارات = $٢,٤٨٧ \times ٨٠٠٠٠٠$
٧٥١٠٠	القيمة الحالية للقيمة المتبقية المضمونة = $٠,٧٥١ \times ١٠٠٠٠٠٠$
٢٠٦٤٧٠٠	القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار

ويكون القيد بالشكل الآتي :-

١١٣١ ٢٠٦٤٧٠٠ من ح/ الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تمويلي
٢١٣١ ٢٠٦٤٧٠٠ إلى ح/ التزامات عقود الإيجار التمويلي

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصرف 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 (دينار) ٣×٢	رصيد الإجازات غير المستخدمة ٢٠١٥/١٢/٣١ ٢-٥+٣	في ٢٠١٥/١٢/٣١ التزم الإجازات (دينار) ٧×٢	لا يزيد عن ٥ يوم (دينار) ٢٠١٥/١٢/٣١ رصيد الإجازات المسددة	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 = ٢٤٢٠٠ - ٤٤٤٠٠ = ٢٠٢٠٠ الزيادة بالإجازات

٢٠٢٠٠ من ح/ منافع الموظفين الإجازات المتراكمة ٣١٨١
٢٠٢٠٠ إلى ح/ 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

٣٦٤٠٠ من ح/ مخصص التزام منافع موظفين ٢٥٨٣
٣٦٤٠٠ إلى ح/ 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 .

مبلغ الإجازات المسددة في ٢٠١٥/١٢/٣١	رصيد الإجازات غير المستخدمة ٢٠١٥/١٢/٣١ ٤-٣	أيام الإجازات المأخوذة لسنة ٢٠١٥ (٤)	أيام الإجازات المكتسبة لسنة ٢٠١٥ (٣)	معدل الأجر باليوم ٢٠١٥ (دينار) (١)	رقم
١٢٠٠٠	٣	٢	٥	٤٠٠٠	١
٦٢٠٠	٢	٣	٥	٣١٠٠	٢
٠	(٤)	٩	٥	٢٥٠٠	٣
٢٠٠٠	١	٤	٥	٢٠٠٠	٤
المجموع					

يكون القيد في ٢٠١٥/١٢/٣١

٣١٨٢ ٢٠٢٠٠ من ح/ منافع الموظفين إجازات مدفوعة
 ١٣٤٢١ ٢٠٢٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

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)، وتوقع أن توفر (١٠%) من المكافآت المحتملة نتيجة دوران الموظفين وسيتم دفع المكافآت المستحقة في ٢٠١٩/١٢/٣١.

٢٠١٨/١١/٣١ ٢٠١٨/١٢/٣١ ٢٧٠٠٠ = ٩٠% × ٣٠٠٠٠ = ٣% × ١٠٠٠٠٠٠
 ١٣٥٣ ٢٧٠٠٠ من ح/ منافع الموظفين قصيرة الأجل
 ٢٣٥٣ ٢٧٠٠٠ إلى ح/ التزام منافع موظفين قصيرة الأجل
 ٢٠١٩/١٢/٣١
 ٢٣٥٣ ٢٧٠٠٠ من ح/ التزام منافع موظفين مكافآت المشاركة في الربح
 ١٣٤٢١ ٢٧٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

٢٧٠٠٠ من ح/ منافع الموظفين مكافآت المشاركة في الربح
 ١٣٥٣ ٢٧٠٠٠ إلى ح/ منافع الموظفين قصيرة الأجل - مكافآت المشاركة في الربح

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 و ٢٠١٩) 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 $\times 2\% = 2.000.000$ دينار

٣١٨٤	٢٠٠٠٠٠٠ من ح/ منافع الموظفين مساهمة محددة
٢٥٨٣	٢٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ مخصص التزام منافع موظفين

خلال سنة ٢٠١٩

٢٥٨٣	١٥٠٠٠٠٠ من ح/ مخصص التزام منافع موظفين
١٣٤٢١	١٥٠٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية
في ٢٠١٩/١٢/٣١ ١٢٠ مليون $\times 2\% = 2.400.000$ دينار منافع ما بعد التوظيف خطة مساهمة محدودة	
$2.400.000 - 500.000 = 1.900.000$ الإضافة المطلوبة	
٣١٨٤	١٩٠٠٠٠٠ من ح/ منافع الموظفين مساهمة محددة
٢٥٨٣	١٩٠٠٠٠٠ إلى ح/ مخصص التزام منافع موظفين

مثال (٥): بافتراض نفس بيانات المثال السابق باستثناء خطة المساهمة كانت للعاملين على تأهيل بناية المصنع الجديد .

الحل: في ٢٠١٨/١٢/٣١ ١٠٠ مليون $\times 2\% = 2.000.000$ دينار

١٢١٢	٢٠٠٠٠٠٠ من ح/ مباني وإنشاءات وطرق
٢٥٨٣	٢٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ مخصص التزام منافع موظفين

خلال سنة ٢٠١٩

٢٥٨٣	١٥٠٠٠٠٠ من ح/ مخصص التزام منافع موظفين
١٣٤٢١	١٥٠٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية
في ٢٠١٩/١٢/٣١ ١٢٠ مليون $\times 2\% = 2.400.000$ دينار منافع ما بعد التوظيف خطة مساهمة محدودة	
$2.400.000 - 500.000 = 1.900.000$ الإضافة المطلوبة	
١٢١٢	١٩٠٠٠٠٠ من ح/ مباني وإنشاءات وطرق
٢٥٨٣	١٩٠٠٠٠٠ إلى ح/ مخصص التزام منافع موظفين

تكاليف الاقتراض

مثال ١: (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 وبأشهر 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 ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١ ٥٠٠ الى ح/ قروض مستلمة طويلة الاجل (حسب القطاع) ٢١٥١

- في ٢٠١٥/١/٢ يثبت قيد تسليم المقاول مبلغ الدفعة المقدمة ٥٠٠ من ح/ دفعات مقدمة ١٢٥١ ٥٠٠ الى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- في ٢٠١٥/١٢/٣١ يثبت القيد الخاص برسلة فوائد الاقتراض : ٥٠٠ مليون × ١٠ % = ٥٠ مليون ٥٠ من ح/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١ ٥٠ الى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٥٠ من ح/ مباني صناعية ١٢١٢١١ ٥٠ الى ح/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

- في ٢٠١٦/١٢/٣١ يثبت القيد الخاص بالفوائد ورسماتها : ٥٠٠ مليون × ١٠ % = ٥٠ مليون ٥٠ من ح/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١ ٥٠ الى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٥٠ من ح/ مباني صناعية ١٢١٢١١ ٥٠ الى ح/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

- في ٢٠١٦/١٢/٣١ يثبت القيد الخاص باستلام القسم : ٥٠٠ من ح/ مباني صناعية ١٢١٢١١ ٥٠٠ الى ح/ دفعات مقدمة ١٢٥١

- عند انتهاء الانشاء واستخدامه يثبت القيد الاتي :
٦٠٠ من د/ مباني صناعية ١١١٢١١
٦٠٠ الى د/ 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 د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
٥٠٠ الى د/ قروض مستلمة طويلة الاجل (حسب القطاع) ٢١٥١

- في ٢٠١٥/٤/١ يثبت قيد تسليم المقاول مبلغ الدفعة المقدمة
٣٠٠ من د/ دفعات مقدمة ١٢٥١
٣٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- في ٢٠١٥/١٢/٣١ تحتسب فوائد القرض بالشكل الاتي :
مبلغ الفوائد الاجمالية على اصل القرض = ٥٠٠ مليون دينار $\times ١٠\%$ = ٥٠ مليون دينار
تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها = ٣٠٠ مليون دينار $\times ١٠\%$ $\times (١٢ \div ٩)$ الفترة = ٢٢,٥ مليون دينار
مبلغ الفوائد التي ستتحملها السنة المالية = ٥٠ مليون دينار - ٢٢,٥ مليون دينار = ٢٧,٥ مليون دينار
• قيد الفوائد تثبتت الفوائد :

٥٠ من د/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١
٥٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- كما يثبت القيد الخاص برسمة فوائد الاقتراض :
٢٢,٥ من د/ مباني صناعية ١٢١٢١١
٢٢,٥ الى د/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

- في ٢٠١٦/١/٢ يثبت قيد تسليم المقاول مبلغ الدفعة المقدمة الثانية
٢٠٠ من د/ دفعات مقدمة ١٢٥١
٢٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- في ٢٠١٦/١٢/٣١ تحتسب فوائد القرض بالشكل الاتي :
مبلغ الفوائد الاجمالية على اصل القرض = ٥٠٠ مليون دينار $\times ١٠\%$ = ٥٠ مليون دينار
تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها = ٥٠٠ مليون دينار $\times ١٠\%$ = ٥٠ مليون دينار
مبلغ الفوائد التي ستتحملها السنة المالية = ٥٠ مليون دينار
• قيد الفوائد تثبتت الفوائد :

٥٠ من د/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١
٥٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- كما يثبت القيد الخاص برسمة فوائد الاقتراض :

٥٠ من د/ مباني صناعية ١٢١٢١١
٥٠ الى د/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

- في ٢٠١٦/١٢/٣١ يثبت القيد الخاص باستلام القسم :
٥٠٠ من د/ مباني صناعية ١٢١٢١١
٥٠٠ الى د/ 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 د/ مباني صناعية ١١١٢١١
٥٧٢,٥ الى د/ مباني صناعية ١٢١٢١١

مثال ٢: (سحب مجموعة قروض لإنشاء اصل 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 فإن الشركة قد قامت في ٢٠١٧/١/٢ بسحب ثلاث قروض بمبلغ (٥٠٠) مليون دينار (مبلغ الآلات) من مصارف (الرافدين ، بغداد الأهلي ، الأمين التجاري) بمبالغ (٢٥٠ ، ١٥٠ ، 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 الآتية:

١٠٠٠٠٠٠ مصاريف فتح الاعتماد

٢٠٠٠٠٠٠ مصاريف نقل وتحميل

٣٠٠٠٠٠٠ مصاريف تركيب

الحل:

- في ٢٠١٧/١/٢ يتم تثبيت قيد الحصول على القروض :
٥٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
٥٠٠ الى د/ قروض مستلمة طويلة الاجل (حسب القطاع) ٢١٥١
- في نفس التاريخ يتم فتح اعتماد مستندي بمبلغ الماكنة المطلوبة :
٥٠٠ من د/ اعتمادات مستندية لاصول غير متداولة ١٢٥٢
٥٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
- يتم تثبيت قيد بمصاريف فتح الاعتماد :
١ من د/ اعتمادات مستندية لاصول غير متداولة ١٢٥٢
١ الى د/ 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 د/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١
٤٧ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٤٧ من د/ الات ومعدات ١٢١٣
٤٧ الى د/ فوائد مدينة محلية ٣٣٧١

• يثبت قيد بمصاريف النقل :

٢ من د/ اعتمادات مستندية لاصول غير متداولة ١٢٥٢
٢ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

• اثبات قيد تسوية الكلفة مع حساب الاعتماد :

٥٠٣ من د/ الات ومعدات ١٢١٣
٥٠٣ الى د/ اعتمادات مستندية لاصول غير متداولة ١٢٥٢

• اثبات قيد مصاريف التركيب :

٣ من د/ الات ومعدات ١٢١٣
٣ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

• عند استخدام الآلات والمعدات يثبت القيد الاتي :

٥٥٣ من د/ الات ومعدات ١١١٣
٥٥٣ الى د/ الات ومعدات ١٢١٣

ملاحظة:

كلفة الآلات والمعدات = كلفة الاقتناء + مصاريف الاقتناء + كلفة الاقتراض
= ٥٠٠ مليون دينار + (٣+٢+١) مليون دينار + ٤٧ مليون دينار = ٥٥٣ مليون دينار .

مثال ٣: (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 $\times ١٠\%$ $\times ٢$ سنة = ١٠٠ مليون دينار
تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها ٤٠٠ مليون دينار $\times ١٠\%$ $\times ٢$ سنة = ٨٠ مليون دينار
كلفة القسم الإنتاجي الجديد = كلفة الانشاء + كلفة الاقتراض
= ٤٠٠ مليون دينار + ٨٠ مليون دينار = ٤٨٠ مليون دينار .

مثال ٤: (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 اصل القرض بواقع (١٠٠) مليون دينار ولمدة سنة واحدة قبل انتهاء الانشاء بشكل كامل ، علماً ان الشركة قد استثمرت المبلغ الفائض مباشرة لدى احد المصارف التجارية من خلال فتح حساب توفير بمعدل فائدة (٤ %) سنوياً :

كلفة القرض لغاية تاريخ الانشاء ٥٠٠ مليون دينار $\times ١٠\%$ $\times ٢$ سنة = ١٠٠ مليون دينار
الايارد المتحقق عن استثمار الفائض ١٠٠ مليون دينار $\times ٤\%$ = (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	٢٥٠ مليون دينار × الفترة (١٢ ÷ ٦) × ٤ % = ٥ مليون دينار	٢٥٠ لمدة ٦ اشهر
		١٥٠ مليون × ١ × ٤ % = ٦ مليون دينار	١٥٠ لمدة سنة واحدة
الايراد المتحقق عن الاستثمار		١١ مليون دينار	

تاريخ الاستخدام	المبلغ المستخدم	الفائدة المتحققة على القرض
٢٠١٥/١/١	١٠٠	١٠٠ مليون دينار × ٢ سنة × ١٠ % = ٢٠ مليون دينار
٢٠١٥/٧/١	٢٥٠	٢٥٠ مليون دينار × ١,٥ سنة × ١٠ % = ٣٧,٥ مليون دينار
٢٠١٦/١/٢	١٥٠	١٥٠ مليون 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 % × ٢ سنة = ١٠٠ مليون دينار
 كلفة القرض المستخدمة لغرض التمويل
 الايراد المتحقق عن استثمار الفائض
 تكلفة الاقتراض التي يتم رسملة
 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 تُوقَف فيها التطوير النشاط لأصل مؤهل، ولا تعلق المنشأة - عادةً - رسملة تكاليف الاقتراض خلال فترة عندما تنفذ عملاً فنياً وإدارياً كبيراً أو عندما يكون التأخير المؤقت جزءاً ضرورياً من عملية تجهيز الأصل للاستخدام المقصود له أو بيعه، فعلى سبيل المثال، تستمر الرسملة خلال الفترة الطويلة التي تُؤخَر فيها المناسيب المرتفعة للمياه تشييد جسر، إذا كانت مثل هذه المناسيب المرتفعة للمياه شائعة خلال فترة التشييد في الإقليم الجغرافي المعني.

بافتراض نفس المثال السابق في (أ/١) أعلاه وعلى فرض ان قد تم التوقف خلال السنة الأولى لمدة (٦) اشهر نتيجة عدم اهتمام الإدارة بالحصول على الموافقات الضرورية اللازمة :

كلفة القرض لغاية تاريخ الانشاء ٥٠٠ مليون دينار $\times 10\%$ سنة ٢ = ١٠٠ مليون دينار

فترة التوقف خلال مدة الإنجاز ٥٠٠ مليون دينار $\times 10\%$ $(12 \div 6)$ سنة = (٢٥) مليون دينار

تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها

كلفة القسم الإنتاجي الجديد = كلفة الانشاء + كلفة الاقتراض

= ٥٠٠ مليون دينار + ٧٥ مليون دينار = ٥٧٥ مليون دينار .

بافتراض نفس المثال السابق في (أ/١) أعلاه وعلى فرض ان قد تم التوقف خلال السنة الأولى لمدة (٣) اشهر وتعد فترة التأخير المذكورة ضرورية للتأكد من صلاحية الخرسانة المسلحة للصناعة المطلوبة :

كلفة القرض لغاية تاريخ الانشاء ٥٠٠ مليون دينار $\times 10\%$ سنة ٢ = 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 تُوقف رسملة تكاليف الاقتراض عندما تُكمل - تقريباً - جميع الأنشطة الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام المقصود له أو لبيعه، حتى ولو أن العمل الإداري الروتيني قد لا يزال مستمرا، وإذا كان كلما تبقي هو تعديلات طفيفة، مثل زخرفة عقار حسب مواصفات المشتري أو المستخدم، فإن ذلك يبين أن جميع الأنشطة - تقريباً - قد أُكملت.

وعلى فرض نفس البيانات الواردة في المثال (أ/١) أعلاه وأنه قد تم الانتهاء من انشاء جميع الأنشطة الضرورية لإعداد القسم المطلوب في ٢٠١٦/٧/١.

كلفة القرض الكلية ٥٠٠ مليون دينار $\times 10\%$ سنة ٢ =	١٠٠ مليون دينار
تكلفة الاقتراض للسنة الأولى التي سيتم رسملتها ٥٠٠ مليون دينار $\times 10\%$	= ٥٠ مليون دينار
تكلفة الاقتراض للسنة الثانية التي سيتم رسملتها ٥٠٠ مليون دينار $\times 10\%$ $(12 \div 6)$	= ٢٥ مليون دينار
الفوائد التي سيتم اعتبارها مصروفا إيرادياً ٥٠٠ مليون دينار $\times 10\%$ $(12 \div 6)$	= 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

الإيرادات من العقود مع العملاء

مثال ١

في ٢٠١٧/١٢/١٥ حصلت شركة س المتخصصة بصناعة وبيع الزوارق البحرية عرض من احد زبائننا بشراء زورق سياحي واستئجار مكان لإيواء الزورق لمدة سنة كاملة في المرسى الخاص بالشركة وقدم هذا الزبون عرض بمبلغ (١١٢٠٠٠٠) دينار تدفع نقداً كضمن 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 وظروف 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 بالايارد، وفي مثالنا هذا سيتم تحديد سعر كل التزام بناء على مقارنة اسعار الظروف الاعتيادية وكما في أدناه:

سعر الالتزام بالعقد = مبلغ العقد × $\frac{\text{سعر الالتزام للظروف الاعتيادية}}{\text{اجمالي اسعار الالتزامات في الظروف الاعتيادية}}$

وبالتالي:

$$\begin{aligned} \text{سعر التزام بيع الزورق} &= 1120000 \times \left(\frac{1280000}{1100000} \right) = 962500 \\ \text{سعر التزام خدمة المرسى} &= 1120000 \times \left(\frac{1280000}{1800000} \right) = 107500 \end{aligned}$$

٥- الاعتراف بالإيراد عندما أو (كما لو ان) التزامات الاداء تم الوفاء بها

يتم الاعتراف بالإيراد بناءً على طريقتين

الطريقة الاولى - الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن

ويتم تطبيقها عندما تنتقل السيطرة إلى العميل، و السيطرة هنا قد تعني نشأة التزام بالدفع للبائع، أو انتقال ملكية قانونية للأصل أو حيازة أو وضع يد على الأصل أو انتقال المخاطر و المنافع 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 الأصل كلما تم تخليق أو تصنيع الأصل (مثال ذلك عندما يقوم المقاول ببناء مبنى على أرض تخص العميل) أو عندما يقوم البائع بتصنيع أو تجميع الأصل الذي لا يوجد له أي 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 بإيراد كل التزام

الالتزام الاول: بيع الزورق:

نلاحظ ان الزبون استلم الزورق من الشركة (س) بتاريخ التعاقد، وبالتالي انتقلت السيطرة على اجمالي منافع معاملة بيع الزورق الى الزبون وعليه فإن الشركة (س) يجب عليها الاعتراف بإيراد بيع الزورق في تاريخ التعاقد ويكون القيد:

٩٦٢٥٠٠	من ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٩٦٢٥٠٠	الى ح/ 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 تاريخ العقد هو ٢٠١٧/١٢/١٥ والخدمات سينتفع منها الزبون على مدى سنة من تاريخ ٢٠١٨/١/١ فلا يتم الاعتراف بالإيراد 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 بالايارد 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 د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
١٥٧٥٠٠	الى د/ 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 د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

الى مذكورين

٩٦٢٥٠٠	د/ ايراد المبيعات	٤١٢١
١٥٧٥٠٠	د/ ايرادات مستلمة مقدماً	٢٣٢٦٢

وفي نهاية كل شهر من سنة ٢٠١٨ سيتم الاعتراف بإيرادات خدمات المرسى بمبلغ ١٣١٢٥ (١٥٧٥٠٠÷١٢ شهر) بالقيد التالي:

١٣١٢٥	من د/ ايرادات مستلمة مقدماً	٢٣٢٦٢
١٣١٢٥	الى د/ 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:

مثال ٢: 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: أعداد 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 ٢٠١٧/٥/١٥ يتم تسجيل القيود:

٤٠٠٠٠٠	من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٤٠٠٠٠٠	الى د/ ايراد المبيعات	٤١٢١

٣٠٠٠٠٠	من د/ تكلفة البضاعة المباعة	٣٦٢
٣٠٠٠٠٠	الى د/ مخزن الإنتاج التام	١٣١٦١

مثال ٣: في ٢٠١٨/١/١ باعت شركة الصناعات الخفيفة ١٠٠ وحدة من السلعة (س) بسعر ٥٠٠ للوحدة لـ واحد وكلاء التجزئة نقداً، وتبلغ تكلفة الوحدة ٤٠٠. وتسمح الشركة للوكلاء بإعادة أي 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 أن المردودات تكون بنسبة ٥% من حجوم المبيعات.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعملية البيع اعلاه.

بما أن العقد يسمح للزبون بإعادة المنتجات، فإن 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 أن يعيد الزبون ٥ وحدات ويتم اعداد القيد التالي:

٥٠٠٠٠	من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية (٥٠٠×١٠٠)	١٣٤٢١
٤٧٥٠٠	الى د/ ايراد المبيعات (٥٠٠×٩٥)	٤١٢١
٢٥٠٠	الى د/ التزامات بيع البضائع بحق الارجاع (٥٠٠×٥)	٢٤٦١

٣٨٠٠٠	من د/ تكلفة البضاعة المباعة (٩٥ وحدة × ٤٠٠)	٣٦٢٢
٢٠٠٠	من د/ حقوق إعادة البضائع المباعة (٤٠٠×٥)	١٤٦١
٤٠٠٠٠	الى د/ مخزن الإنتاج التام (١٢٠*١٠٠)	١٣١٦١

٢. بافتراض أن الوكيل اعاد ٣ وحدات في ٢٠١٨/١/٣٠ يتم اعداد القيد الاتي:

٢٥٠٠	من د/ التزامات بيع البضائع بحق الارجاع (٥٠٠×٥)	٢٤٦١
١٠٠٠	الى د/ ايراد المبيعات (٥٠٠×٢)	٤١
١٥٠٠	الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية (٥٠٠×٣)	١٣٤٢١
١٢٠٠	من د/ مخزن الإنتاج التام	١٣١٦١
٨٠٠	من د/ كلف البضاعة المباعة للصناعة التحويلية	٣٦٢٢
٢٠٠٠	الى د/ حقوق إعادة البضائع المباعة	١٤٦١

مثال ٣: (العوض غير النقدي)

باعت الشركة (أ) بضاعة لـ واحد الزبائن مقابل استلام قطعة ارض قيمتها ١٠٠٠٠٠٠، 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 وجوده يعتمد سعر البضاعة اي بقيمة ٩٥٠٠٠ ويتم اعداد القيد الاتي:

٩٥٠٠٠	من د/ الاراضي	١٢١١
٩٥٠٠٠	الى د/ ايراد المبيعات	٤٢١٢١

مثال ٤: (البيع الآجل للبضاعة مع اخذ القيمة الزمنية للنقود)
في ٢٠١٨/١/١ باعت الشركة (أ) بضاعة الى احد زبائنها بمبلغ ٩٠٠٠٠٠٠ مقابل استلام ورقة قبض لا تحمل فائدة صريحة لمدة ٤ سنوات قيمتها ١٤١٦١٦٣. وتبلغ تكلفة البضاعة المباعة ٧٠٠٠٠٠٠. 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 يلي:

١٤١٦١٦٣	من د/ أوراق قبض قطاع خاص	١٣٢٢٤
٩٠٠٠٠٠	الى د/ ايراد المبيعات*	٤٢١١
٥١٦١٦٣	الى د/ متراكم الديون المشكوك في تحصيلها	٢٢٤
*(القيمة الحالية ١٤١٦١٦٣ × ٠,٦٣٥٥٢ (معامل القيمة الحالية ١٢% ، ٤ سنوات): ٩٠٠٠٠٠٠)		
٧٠٠٠٠٠	من د/ تكلفة البضاعة المباعة	٣٦٢
٧٠٠٠٠٠	الى د/ مخزون بضائع بغرض البيع	١٣١٧١

ب- قيد تسوية ايراد الفائدة في ٢٠١٨/١٢/٣١:

١٠٨٠٠٠	من د/ متراكم الديون المشكوك في تحصيلها	٢٢٤
١٠٨٠٠٠	الى د/ فوائد دائنة**	٤٣٧

** ملاحظة : تحسب الفوائد على أساس مبلغ القيمة الحالية.

مثال ٤: (عنصر تمويل يتضمن مصروف فوائد)

- في ٢٠١٧/١/١ وقعت شركة الشروق عقد مع زبون لبيع أصل. ستنقل السيطرة عليه الى الزبون بعد عامين (اي سيستوفى التزام الأداء في وقت محدد). يشمل العقد خيارى 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 يلي:
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	(٢٥٤ + ٢٤٠ + ٤٠٠٠)	٢٣٢٦٢
٤٤٩٤	الى ح/ ايراد المبيعات		٤٢١١

مثال ٥: (العوض النقدي المستحق للزبون (الحوافز المقدمة للزبون))

تنتهج احدى الشركات التجارية أسلوب تحفيز لزبائنهم 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 و ٢٠١٩) 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

٨٠٠٠٠	من ح/ مدينون تجاريون/ قطاع خاص		١٣٢١٤
٧٦٠٠٠	الى ح/ ايراد مبيعات		٤٢١١
٤٠٠٠	ح/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات		٢٥٨٤

- قيد استلام المستحقات في ٢٠١٩/٢/١

٧٦٠٠٠	من ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية		١٣٤٢١
٤٠٠٠	من ح/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات		٢٥٨٤
٨٠٠٠٠	الى ح/ 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

٨٠٠٠٠	من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٤٠٠٠	من د/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات	٢٥٨٤
٤٠٠٠	الى د/ ايراد المبيعات	٤٢١١
٨٠٠٠٠	الى د/ مدينون تجاريون/ قطاع خاص	١٣٢١٤

- على فرض ان الشركة قررت ولأسباب موثقة ان الزبون لن يستفيد من الخصم وانه سدد مستحقاته في ٢٠١٩/٢/١ فيكون القيد

٨٠٠٠٠	من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٤٠٠٠	من د/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات	٢٥٨٤
٤٠٠٠	الى د/ مخصص انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨٤
٨٠٠٠٠	الى د/ مدينون تجاريون/ قطاع خاص	١٣٢١٤

قيود سنة ٢٠١٩

قيد التسديد في ٢٠١٩/٢/١

٨٠٠٠٠	من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٤٠٠٠	من د/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات	٢٥٨٤
٤٠٠٠	الى د/ مخصص انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨٤
٨٠٠٠٠	الى د/ مدينون تجاريون/ قطاع خاص	١٣٢١٤

قيد اثبات مبيعات سنة ٢٠١٩

٥٠٠٠٠	من د/ مدينون تجاريون/ قطاع خاص	١٣٢١٤
٤٧٥٠٠	الى د/ ايراد المبيعات	٤٢١١
٢٥٠٠	الى د/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات	٢٥٨٤

مثال ٦: في ٢٠١٨/١/١ باعت احدى الشركات التجارية ماكينة لأحد زبائنها بمبلغ ٥٠٠٠٠. وتضمن عقد البيع منح الشركة الحق باعادة شراء الماكينة 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 توجيهه استخدام الاصل، كما ان سعر الممارسة (حق اعادة الشراء) يزيد عن سعر البيع الاصيل للزبون ما يشكل حافزاً للزبون بإعادة الاصل.

- قيد استلام قيمة الاصل في ٢٠١٨/١/١:

٥٠٠٠٠	من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٥٠٠٠٠	الى د/ التزامات بيع بحق اعادة الشراء	٢٤٦٢

- في ٢٠١٨/١٢/٣١ يتم اعداد قيد مصروف الفائدة المدينة على قيمة الالتزام التمويلي:

٥٠٠٠	من د/ مصروف الفائدة (٥٠٠٠٠ * ١٠ %)	٣٣٧
٥٠٠٠	الى د/ التزامات بيع بحق اعادة الشراء	٢٤٦٢

- في ٢٠١٩/١٢/٣١ يتم اعداد قيد مصروف الفائدة على قيمة الالتزام التمويلي:

٥٥٠٠	من د/ مصروف الفائدة (٥٥٠٠٠ * ١٠ %)	٣٣٧
٥٥٠٠	الى د/ 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 د/ التزامات بيع بحق اعادة الشراء	٢٤٦٢
٦٠٥٠٠	الى د/ 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 د/ التزامات بيع بحق إعادة الشراء	٢٤٦٢
٥٠٠٠٠	الى د/ ايراد المبيعات	٤٢١١

مثال ٧: في ٢٠١٨/٦/١ تعاقدت مجموعة مطاعم KFC مع مالك مطعم الجندول على استخدام الأخير العلامة التجارية لمجموعة مطاعم KFC لمدة ٣ سنوات مقابل مبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ 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 ١/٧ ولغاية ٣٠/٩/٢٠١٨ بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ وتم تسديد حصة المجموعة البالغة ٥% في ١٠/١٠/٢٠١٨

المطلوب: اثبات العمليات المالية أعلاه في سجلات مجموعة مطاعم KFC

الحل:

- يتم اثبات قيد استلام رسوم العلامة التجارية لمرة واحدة في ٢٠١٨/٧/١ كما يلي:

٣٠٠٠٠٠	من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٣٠٠٠٠٠	الى د/ التزام حق استخدام الأصول غير الملموسة	٢٤٧

- اما قيد استلام العمولة والبالغة ٥% من المبيعات ، فيتم اثباتها في ١٠/١٠/٢٠١٨ بالقيد التالي

$$٧٥٠٠ = ٥\% \times ١٥٠٠٠٠$$

٧٥٠٠	من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٧٥٠٠	الى د/ 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.

$$٢٥٠٠٠ = ٤ \div (٣ \div ٣٠٠٠٠٠)$$

٢٥٠٠٠	من د/ التزام حق استخدام الأصول غير الملموسة	٢٤٧
٢٥٠٠٠	الى د/ ايراد حق استخدام الأصول غير الملموسة	٤٣٩٣

مثال ٨: (المعاملات التجارية بين الوكلاء)

- في ٢٠١٨/١/١ قامت شركة النخيل بشحن بضاعة تكلفتها ٤٠٠.٠٠٠ لوكيلها محلات الزعفران التجارية كبضاعة امانة برسم البيع ودفعت الشركة ١٠.٠٠٠ مصاريف شحن كما ودفعت محلات الزعفران ٥.٠٠٠ مصاريف اعلانات في مدينة اربيل والتي ستسرد من شركة النخيل
 - في ٢٠١٨/٣/٣١ تبين ان محلات الزعفران باعت ٥٠% من البضاعة مقابل ٣٠٠.٠٠٠ نقداً. 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 د/ مخزون بضائع لدى الوكلاء ١٣١٦١٣ ٤٠٠٠٠٠ الى د/ المخزون ١٣١ ١٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١		
٦٠٠٠٠٠	من د/ حركة البضائع والأراضي بسعر البيع ١٩١٢ ٦٠٠٠٠٠ الى د/ مقابل حركة البضائع والأراضي بسعر البيع ٢٩١٢	٦٠٠٠٠٠	من د/ بضاعة لصالح الغير ١٣١٩١ ٦٠٠٠٠٠ الى د/ دائنون تجاريون ٢٣٢١
٢- دفع مصاريف الإعلان من قبل الوكيل			
لا يسجل قيد	٥٠٠٠ ٥٠٠٠	٥٠٠٠ ٥٠٠٠	من د/ مدينون تجاريون ١٣٢١ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
٣- بيع ٥٠ % من قيمة البضاعة المستلمة من قبل الوكيل			
لا يسجل قيد	٣٠٠٠٠٠ ٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠ ٣٠٠٠٠٠	من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١ الى د/ بضاعة لصالح الغير ١٣١٩١
٤- تحويل قيمة البضاعة لشركة النخيل وتسجيل ايرادات المبيعات لدى الموكل والمصاريف الخاصة بالعملية.			
٢٨٠٠٠٠ ٥٠٠٠ ١٥٠٠٠ ٣٠٠٠٠٠	من د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١ من د/ دعاية والاعلان ٣٣١٦١ من د/ عمولة بيع ٣٣٩٢ الى د/ ايراد مبيعات ٤٢١١	٣٠٠٠٠٠ ٥٠٠٠ ١٥٠٠٠ ٢٨٠٠٠٠	من د/ دائنون تجاريون ٢٣٢٣١ الى ح/ مدينون تجاريون ١٣١٢١ الى د/ ايراد عمولة بيع ٥ × ٣٠٠٠٠٠٠ % ٤٣٩٢ الى د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
٣٠٠٠٠٠ ٣٠٠٠٠٠	من د/ مقابل حركة البضائع والأراضي بسعر البيع ٢٩١٢ الى د/ حركة البضائع والأراضي بسعر البيع ١٩١٢	لا يسجل قيد	
٥- اثبات تكلفة البضاعة المباعة			
٢٠٥٠٠٠ ٢٠٥٠٠٠	من د/ تكلفة البضاعة المباعة ٣٦٢ الى د/ مخزون بضائع لدى الوكلاء ١٣١٦١٣	لا يسجل قيد	

نشاط المقاولات

أولاً: إثبات العمليات قبل التعاقد
أ شراء شروط المناقصات (التندر) ومصاريف دراسة المشاريع:

××××× من د/الاشتراك في المناقصات والمزايدات ٣٣٦١٣
 ××××× الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

ب- دفع التأمينات الأولية

××××× من د/تأمينات لدى الغير ١٣٢٦١
 ××××× الى د/ 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 فإن القيد يكون:

××××× من د/خدمات مصرفية (مصاريف خطاب الضمان) ٣٣٦٦
 ××××× من د/تأمينات لدى الغير (التأمينات لدى المصرف) ١٣٢٦١
 ××××× الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

وتعامل مصروفات الخدمات المصرفية معاملة المصاريف الفترية في حالة عدم رسو المقاول على الشركة، أما عند رسو المقاول على الشركة ترحل مباشرة الى صفحة إستاذ المشروع المعني. وبعد ذلك يتم تسجيل القيد الآتي:

××××× من د/ مقابل خطابات الضمان الصادرة ١٩٢٤
 ××××× الى د/ خطابات الضمان الصادرة ٢٩٢٤

ثانياً: - إثبات العمليات عند التعاقد:

١- عند رسو المناقصة على الشركة، فإن 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 د/ الرسم الهندسي ٣٣٦١٣٢
 ××××× من د/ الرسم العدلي ٣٣٦١٣٣
 ××××× من د/ أجور الإعلان ٣٣٦١٣٤
 ××××× من د/ رسم الطابع ٣٣٦١٣٥
 ××××× الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢- أما دفع تأمينات حسن التنفيذ (النظامية)، إذا كانت التأمينات الأولية قد دفعت سابقاً بصك، فيتم
 احتساب في مقدار التأمينات ويتم تكرار قيد التأمينات الأولية أعلاه، أما إذا كانت التأمينات الأولية
 قد دفعت بموجب خطاب ضمان فيتم إلغاء 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:

١٣٤١١١	××××× من د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
٢٣٢٤١	××××× الى د/الدفعات مستلمة مقدماً

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 كإيرادات. لذلك يتم إستخدام د/ذرعات منجزة في إستلام مبالغ الذرعات المنجزة خلال السنة. ولا يتم غلق د/ذرعات منجزة الا عند تسليم الذرعة الأخيرة من العمل.

ج - المصروفات والخسائر المحتملة:

١- مصروفات الصيانة المحتملة: ويثبت القيد الاتي بالمصاريف:

٣٨٣٣١	××××× من د/ مصاريف الصيانة المحتملة
٢٥٣١	××××× الى د/مخصص مصاريف الصيانة المحتملة

• أما قيد إستنفاد (إستغلال) أو الغاء (عدم الحاجة) لمخصص مصاريف الصيانة المحتملة فيكون:

٢٥٣١	××××× من د/ مخصص مصاريف الصيانة المحتملة
٤٨٣٣١	××××× الى د/ مخصص مصاريف الصيانة المحتملة انتفى الحاجة منها

٢- الخسائر (المتوقعة) المحتملة:

• يتم الإحتياط عن الخسائر المتوقعة للمشاريع قيد الإنجاز ، بتكوين مخصص بمبلغ الخسارة المتوقعة بالقيد الآتي:

٣٨٣٢	××××× من د/ خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز
٢٥٢	××××× الى د/مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز

• أما قيد إستنفاد (إستغلال) أو الغاء (عدم الحاجة) لمخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز فيكون:

٢٥٢	××××× من د/ مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز
٤٨٣٢	××××× الى د/ مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز انتفى الحاجة منها

رابعاً - إثبات العمليات مع المقاولين الثانويين:

غالباً ما تقوم شركات المقاولات بإحالة جزء من تعهداتها الإنشائية الى مقاولين ثانويين، وتخضع عقود الشركة مع هؤلاء المقاولين لتعليمات تنفيذ العقود الحكومية، ومن ثم فإن ما يسري عليها من تعليمات تسري على المقاول الثانوي، والآتي المعالجات القيدية لعلاقة الشركة المالية مع المقاول الثانوي.

١. عند الإعلان عن مقولة التنفيذ أو التجهيز. تقوم الشركة بدفع مصاريف الإعلان ومن ثم تطالب من ترسو عليه المقولة بدفع مصاريف الإعلان، وتكون المعالجة القيدية كما في أدناه:

××××× من د/دعاية وإعلان ٣٣١٦١

××××× الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢. عند إستلام مبلغ التأمينات الأولية بصك

××××× من د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

××××× الى د/ تأمينات مستلمة الأجل لصالح الوحدة ٢٣٢٦١١

أما عند إستلامها بخطاب ضمان فيكون القيد:

××××× من د/ خطابات الضمان المستلمة ١٩٢٣

××××× الى د/ مقابل خطابات الضمان المستلمة ٢٩٢٣

٣. عند إحالة المقولة على أحد المقاولين. يتم تسجيل القيد:

××××× من د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

××××× الى د/ دعاية وإعلان ٣٣١٦١

××××× الى د/ إستقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير (رسم طابع) ٢٣٢٧٢

××××× الى د/ تأمينات مستلمة الأجل (إكمال التأمينات الأولية) ٢٣٢٦١١

٤. عند تسليف المقاول الثانوي سلفة تشغيلية يكون القيد:

××××× من د/ سلف التعهدات الثانوية ١٣٢٤٢

××××× الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٥. عند تقديم المقاول الثانوي ذرعة عمل منجز

××××× من د/ مقاولات ثانوية ٣٤١

××××× الى د/ سلف التعهدات الثانوية ١٣٢٤٢

××××× الى د/ إستقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير ٢٣٢٧٢

××××× الى د/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة (الإستقطاع النقدي والغرامات) ٢٣٢٦١١

××××× الى د/ دائنون تجاريون (حسب القطاع) ٢٣٢١

٦. عند تقديم المقاول الذرعة النهائية وإستلام العمل إستلاماً أولياً يكون القيد:

××××× من د/ مقاولات ثانوية ٣٤١

××××× من د/ تأمينات مستلمة لصالح الغير (نصف الإستقطاع النقدي والغرامات) ٢٣٢٦١٢

××××× من د/ تأمينات مستلمة لصالح الغير ٢٣٢٦١٢

××××× الى د/ سلف التعهدات الثانوية (إن وجدت) ١٣٢٤٢

××××× الى د/ تعويضات وغرامات (إن وجدت غرامات أو تعويضات) ٤٨٢٢

××××× الى د/ 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:

٢٣٢٦١١	××××× من د/ تأميمات مستلمة لصالح الوحدة
١٣٤٢١	××××× الى د/ نقدية لدى المصرف بالعملة المحلية

• أما عند إستلامها بخطاب ضمان فيكون القيد:

٢٩٢٣	××××× من د/ مقابل خطابات الضمان المستلمة
١٩٢٣	××××× الى د/ خطابات الضمان المستلمة

خامساً - إثبات وقياس الإيراد:

ان معيار الإبلاغ المالي 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:

أولاً- أسلوب 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:

الأول- إمكانية التنبؤ 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 بإيراد يعادل فقط التكاليف القابلة للاسترداد.

مثال ١: في ٢٠١٧/١/١ تعاقدت شركة حمورابي للمقاولات مع الشركة العامة لإدارة النقل الخاص لإنشاء 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 ذرات العمل والمتحصلات النقدية:

السنة			البيان
٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧	
١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	إيراد العقد عند الإتمام بالكامل
١٢٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	إجمالي المصروف الفعلي لغاية تأريخ الميزانية
٠	١٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠	المصروف المقدر لإتمام العقد بالكامل
١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	إجمالي المصروف الفعلي والمقدر
٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	الربح المقدر من العقد
٧٥٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠٠	٠	المتحصلات النقدية عن ذرات منجزة
٧٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	٢٢٥٠٠	مصروف صيانة محتمل (٧,٥% من المصروف السنوي)

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 × نسبة الإنجاز) - الايراد المعترف به لغاية السنة السابقة

التفاصيل	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
الإيراد المعترف به			
٢٠١٧: (٢٥ × ١٥٠٠٠٠) %	٣٧٥٠٠٠		
٢٠١٨: (٩٠,٦٦٧ × ١٥٠٠٠٠) %		١٣٦٠٠٠٠	
يطرح: الإيراد لغاية ٢٠١٧		٣٧٥٠٠٠	
يساوي: إيراد سنة ٢٠١٨		٩٨٥٠٠٠	
٢٠١٩: (١٠٠ × ١٥٠٠٠٠) %			١٥٠٠٠٠٠
يطرح: الإيراد لغاية ٢٠١٨			١٣٦٠٠٠٠
يساوي: إيراد سنة ٢٠١٩			١٣٩٩٩٥

٣- احتساب الربح (الخسارة) :

القيود	٢٠١٩		٢٠١٨		٢٠١٧	
	مدين	مدين	مدين	مدين	دائن	مدين
الاعتراف بالمصروفات						
من د/ المصروف النوعي (٣٧-٣١)		١٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠
من د/ مصاريف صيانة محتملة ٣٨٣٣١		٧٥٠٠		٦٠٠٠٠		٢٢٥٠٠
الى د/ النقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١	١٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	
الى د/ مخصص مصروف صيانة محتملة ٢٥٣١	٧٥٠٠		٦٠٠٠٠		٢٢٥٠٠	
قيد قبض مبالغ الذرعات المنفذة						
من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١		٧٥٠٠٠٠		٧٥٠٠٠٠		
الى د/ ذرعات منجزة ٢٣٢٤٢	٧٥٠٠٠٠		٧٥٠٠٠٠			

السنة	التفاصيل	الخسارة	الربح	الصافي
٢٠١٧	الإيراد			
	المصروف النوعي + صيانة محتملة (٣٢٢٥٠٠)			
	مجم الربح (الخسارة)		٥٢٥٠٠	
٢٠١٨	الإيراد			
	المصروف النوعي + صيانة محتملة (٨٦٠٠٠٠)			
	مجم الربح (الخسارة)		١٢٥٠٠٠	
٢٠١٩	الإيراد			
	المصروف النوعي (١٠٧٥٠٠)			
	مجم الربح (الخسارة)		٣٢٤٩٥	
	صافي ربح (خسارة) العقد			٢١٠٠٠٠

ويتم تسجيل قيود اليومية ادناه

٢٠١٩		٢٠١٨		٢٠١٧		القيود
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
						اثبات اعمال تحت التنفيذ في نهاية السنة
	١٠٧٥٠٠		٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠	من د/ أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣
١٠٧٥٠٠		٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠		الى د/ حسابات ايرادات مؤجلة ٢٤٤
						في نهاية السنة أو عند إنجاز العقد يتم تسجيل
	١٠٧٥٠٠		٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠	من د/ حسابات ايرادات مؤجلة ٢٤٤
	٣٢٤٩٥		١٢٥٠٠٥		٥٢٥٠٠	من د/ أعمال تحت التنفيذ (ربح) ١٣١٦٣
١٣٩٩٩٥		٩٨٥٠٠٥		٣٧٥٠٠٠		الى د/ إيراد ذرعات منجزة ٤١٣١
						وفي السنة الأخيرة يسجل القيد
	١٥٠٠٠٠٠					من د/ ذرعات منجزة ٢٣٢٤٢
١٥٠٠٠٠٠						الى د/ أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣

مثال ٢: 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:

السنة				البيان
٢٠١٩		٢٠١٨	٢٠١٧	
١٥٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	إيراد العقد عند الإتمام بالكامل
١٣٥٠٠٠٠		١١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	إجمالي المصروف الفعلي لغاية تأريخ الميزانية
٠		٢٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	المصروف المقدر لإتمام العقد بالكامل
١٣٥٠٠٠٠		١٣٥٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	إجمالي المصروف الفعلي والمقدر
١٥٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	الربح المقدر من العقد
٧٥٠٠٠٠٠		٧٥٠٠٠٠٠	٠	المتحصلات النقدية عن ذرعات منجزة
١٨٧٥٠٠		٦٠٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	مصروف صيانة محتمل (٧,٥% من المصروف السنوي)

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 الانجاز

نسبة الانجاز = (اجمالي المصروف المتراكم الفعلي لغاية تأريخ الميزانية ÷ اجمالي المصروف المقدر للعقد) × ١٠٠

نسبة الانجاز	اجمالي المصروف المقدر	اجمالي المصروف الفعلي المتراكم	السنة
%٢٥	١٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٢٠١٧/١٢/٣١
%٨١,٥	١٣٥٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	٢٠١٨/١٢/٣١
%١٠٠	١٣٥٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠٠	٢٠١٩/١٢/٣١

٢. احتساب الايراد

ايراد السنة = (الايراد الكلي للعقد × نسبة الإنجاز) - الايراد المعترف به لغاية السنة السابقة

التفاصيل	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
الإيراد المعترف به			
٢٠١٧: (٢٥ × ١٥٠.٠٠٠) %	٣٧٥.٠٠٠		
٢٠١٨: (٨١,٥ × ١٥٠.٠٠٠) %		١٢٢٢٥.٠٠	
يطرح: الإيراد لغاية ٢٠١٧		٣٧٥.٠٠٠	
يساوي: إيراد سنة/ ٢٠١٨		٨٤٧٥.٠٠	
٢٠١٩: (١٠٠ × ١٥٠.٠٠٠) %			١٥٠.٠٠٠٠
يطرح: الإيراد لغاية ٢٠١٨			١٢٢٢٥.٠٠
يساوي: إيراد سنة/ ٢٠١٩			٢٧٧٥.٠٠

٣. احتساب الربح (الخسارة)

السنة	التفاصيل	الخسارة	الربح	الصافي
٢٠١٧	الإيراد المصروف النوعي + صيانة محتملة مجمل الربح (الخسارة)	٣٧٥.٠٠٠ (٣٢٢٥.٠٠)	٥٢٥.٠٠	
٢٠١٨	الإيراد المصروف النوعي + صيانة محتملة مجمل الربح (الخسارة)	٨٤٧٥.٠٠ (٨٦.٠٠٠)		
٢٠١٩	الإيراد المصروف النوعي مجمل الربح (الخسارة)	٢٧٧٥.٠٠ (٢٦٨٧٥.٠)	٨٧٥.٠	
	صافي ربح (خسارة) العقد	١٢٥.٠٠	٦١٢٥.٠	٤٨٧٥.٠

ويتم تسجيل قيود اليومية ادناه

القيود	٢٠١٩		٢٠١٨		٢٠١٧	
	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
اثبات اعمال تحت التنفيذ في نهاية السنة						
من د/ أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣		٢٦٨٧٥.٠		٨٦.٠٠٠		٣٢٢٥.٠٠
الى د/ ايرادات منح مؤجلة ٢٤٤١			٨٦.٠٠٠		٣٢٢٥.٠٠	
في نهاية السنة أو عند إنجاز العقد يتم تسجيل						
من د/ ايرادات منح مؤجلة ٢٤٤١		٢٦٨٧٥.٠		٨٦.٠٠٠		٣٢٢٥.٠٠
من د/ أعمال تحت التنفيذ (ربح) ١٣١٦٣		٨٧٥.٠				٥٢٥.٠٠
الى د/ ايرادات ذرعات منجزة ٤١٣١	٢٧٧٥.٠٠		٨٤٧٥.٠٠		٣٧٥.٠٠٠	
الى د/ أعمال تحت التنفيذ (خسارة) ١٣١٦٣			١٢٥.٠٠			
وفي السنة الأخيرة يسجل القيد						
من د/ ذرعات منجزة ٢٣٢٤٢		١٥٠.٠٠٠٠				
الى د/ أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣	١٥٠.٠٠٠٠					

مثال (٣)

بالعودة الى نفس مثالنا أعلاه لكن بافتراض ان الشركة قررت في ٢٠١٨ ان تكاليف اكمال العقد المقدرة أصبحت ١٦٠.٠٠٠٠ بسبب ارتفاع أسعار مستلزمات البناء، وادناه بيانات ذرات العمل والمتحصلات النقدية:

السنة			البيان
٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧	
١٥٠.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠	إيراد العقد عند الإتمام بالكامل
١٦٠.٠٠٠	١١٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠	إجمالي المصروف الفعلي لغاية تأريخ الميزانية
٠	٥٠.٠٠٠	٩٠.٠٠٠	المصروف المقدر لإتمام العقد بالكامل
١٦٠.٠٠٠	١٦٠.٠٠٠	١٢٠.٠٠٠	إجمالي المصروف الفعلي والمقدر
(١٠.٠٠٠)	(١٠.٠٠٠)	٣٠.٠٠٠	الربح المقدر من العقد
٧٥.٠٠٠	٧٥.٠٠٠	٠	المتحصلات النقدية عن ذرات منجزة
٣٧٥٠٠	٦٠.٠٠٠	٢٢٥٠٠	مصروف صيانة محتمل (٧,٥% من المصروف السنوي)

وتعتمد الشركة أسلوب المدخلات في تقدير نسب الإنجاز

الحل:

المعالجات القيدية

وفي نهاية كل سنة يتم احتساب نسبة الإنجاز وإثبات الاعمال تحت التنفيذ اخر المدة واحتساب الايراد وكما في ادناه:

١. احتساب نسب الإنجاز = (اجمالي المصروف المتراكم الفعلي لغاية تأريخ الميزانية ÷ اجمالي المصروف المقدر للعقد) × ١٠٠

نسبة الانجاز	اجمالي المصروف المقدر	اجمالي المصروف الفعلي المتراكم	السنة
٢٥%	١٢٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠	٢٠١٧/١٢/٣١
٦٨,٧٥%	١٦٠.٠٠٠	١١٠.٠٠٠	٢٠١٨/١٢/٣١
١٠٠%	١٦٠.٠٠٠	١٦٠.٠٠٠	٢٠١٩/١٢/١

٢. احتساب الايراد

ايراد السنة = (الايراد الكلي للعقد × نسبة الإنجاز) - الايراد المعترف به لغاية السنة السابقة:

٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧	التفاصيل
		٣٧٥.٠٠٠	الإيراد المعترف به ٢٠١٧: (٢٥% × ١٥٠.٠٠٠)
	١٠٣١٢٥٠		٢٠١٨: (٨٦,٧٥% × ١٥٠.٠٠٠)
	٣٧٥.٠٠٠		يطرح: الإيراد لغاية ٢٠١٧
	٦٥٦٢٥٠		يساوي: إيراد سنة ٢٠١٨
١٥٠.٠٠٠			٢٠١٩: (١٠٠% × ١٥٠.٠٠٠)
١٠٣١٢٥٠			يطرح: الإيراد لغاية ٢٠١٨
٤٦٨٧٥٠			يساوي: إيراد سنة ٢٠١٩

٣. احتساب الربح (الخسارة)

السنة	التفاصيل	الخسارة	الربح	الصافي
٢٠١٧	الإيراد المصروف النوعي + صيانة محتملة مجمّل الربح (الخسارة)	٣٧٥.٠٠٠ (٣٢٢٥.٠٠)		
			٥٢٥.٠٠	

			الإيراد ٢٠١٨ المصروف النوعي + صيانة محتملة مجم الربح (الخسارة)	٦٥٦٢٥٠ (٨٦٠٠٠٠) (٢٠٣٧٥٠)
			الإيراد ٢٠١٩ المصروف النوعي مجم الربح (الخسارة)	٤٦٨٧٥٠ (٥٣٧٥٠٠) (٦٨٧٥٠)
٢٢٠٠٠٠	٥٢٥٠٠		صافي ربح (خسارة) العقد	(٢٧٢٥٠٠)

ويتم تسجيل قيود اليومية ادناه

٢٠١٩		٢٠١٨		٢٠١٧		القيود
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
						اثبات اعمال تحت التنفيذ في نهاية السنة
	٥٣٧٥٠٠		٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠	من د/ أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣
٥٣٧٥٠٠		٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠		الى د/ ايرادات منح مؤجلة ٢٤٤١
						في نهاية السنة أو عند إنجاز العقد يتم تسجيل
	٤٦٨٧٥٠		٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠	من د/ ايرادات منح مؤجلة ٢٤٤١
					٥٢٥٠٠	من د/ أعمال تحت التنفيذ (ربح) ١٣١٦٣
٤٦٨٧٥٠		٦٥٦٢٥٠		٣٧٥٠٠٠		الى د/إيراد زروعات منجزة ٤١٣١
		٢٠٣٧٥٠				الى د/ أعمال تحت التنفيذ (خسارة) ١٣١٦٣
						وفي السنة الأخيرة يسجل القيد
	١٥٠٠٠٠٠					من د/ زروعات منجزة ٢٣٢٤٢
١٥٠٠٠٠٠						الى د/أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣

في السنة الثانية، يلاحظ ان الشركة قررت ان العقد سيخسر مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ وينص المعيار على ضرورة الاعتراف بالخسارة فور توقعها، وعليه فأن الشركة في السنة الثانية ستعترف بخسائر العقد بالكامل من خلال، اظهر 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

$$= ٢٢٠٠٠٠ - (١٠٠٠٠٠ \text{ خسارة الكلف} + ١٢٠٠٠٠ \text{ الصيانة المحتملة}) - ٢٠٣٧٥٠ + ٥٢٥٠٠$$

$$= ٦٨٧٥٠ \text{ الخسارة المتوقعة لسنة/٢٠١٩ ويسجل بها القيد التالي في } ٢٠١٨/١٢/٣١$$

$$٦٨٧٥٠ \text{ من د/ خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز } ٣٨٣٢$$

$$٦٨٧٥٠ \text{ الى د/مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز } ٢٥٢$$

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:

٦٨٧٥٠	من د/ اعمال تحت التنفيذ	١٣١٦٣
٦٨٧٥٠	الى د/ ايرادات منح مؤجلة	٢٤٤١

٦٨٧٥٠	من د/ ايرادات منح مؤجلة	٢٤٤١
٦٨٧٥٠	الى د/ 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 مع المقاولين لتعليمات تنفيذ العقود الحكومية، والاتي المعالجات القيدية لعلاقة رب العمل المالية مع المقاولين.

١- عند الاعلان عن مقاوله التنفيذ أو التجهيز . تقوم الشركة بدفع مصاريف الاعلان ومن ثم تطالب من

×××××	من د/ دعاية واعلان عن المزايدات والمناقصات	٣٣١٦١
×××××	الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

ويرحل د/استحداث سلف الإعلان عن المزايدات والمناقصات الى استاذ المصروفات، ليدخل ضمن الكلف الدفترية في حال عدم احواله العمل لغاية نهاية السنة المالية. أما عند إحالة العمل الى أحد المقاولين فيستحصل المبلغ منه وكما سيوضح ذلك لاحقا.

١. عند إستلام مبلغ التأمينات الاولية بصك

×××××	من د/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
×××××	الى د/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١

اما عند استلامها بخطاب ضمان فيكون القيد:

×××××	من د/خطابات الضمان المستلمة	١٩٢٣
×××××	الى د/ مقابل خطابات الضمان المستلمة	٢٩٢٣

٢. عند إحالة المقاوله على أحد المقاولين . يتم تسجيل القيد:

×××××	من د/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
×××××	الى د/ الاعلان عن المناقصات والمزايدات	٣٣٦١٣٤
×××××	الد/ استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير (رسم طابع)	٢٣٢٧٢
×××××	الى د/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة	٢٣٢٦١١

٣. عند تسليف المقاول سلفة دفعات يكون القيد:

×××××	من د/دفعات مقدمة	١٢٥١
×××××	الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٤. عند تقديم المقاول ذرعة عمل منجز

١٢	xxxxx من د/الانفاق الراسمالي (حسب النوع)
١٣٢٤٢	xxxxx الى د/ سلف التعهدات الثانوية
٢٣٢٧٢	xxxxx الى د/ استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير (رسم طابع)
٢٣٢٦١١	xxxxx الى د/ تأمينات مستلمة قصيرة الاجل (الاستقطاع النقدي والغرامات)
٢٣٢٥	xxxxx الى د/دائنو نشاط غير جاري

٥. عند تقديم المقاول الذرعة النهائية وإستلام العمل إستلاما اوليا يكون القيد:

١٢	xxxxx من د/مشتريات تحت التنفيذ
٢٣٢٦١١	xxxxx الى د/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة
٢٣٢٧٢	xxxxx الى د/ استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير (الضريبة بعد براءة الذمة)
١٣٢٤٢	xxxxx الى د/ سلف التعهدات الثانوية (ان وجدت)
٢٣٢٥	xxxxx الى د/دائنو نشاط غير جاري

٦. عند إستلام العمل إستلاما نهائيا بعد انتهاء فترة الصيانة يكون هناك قيد اطلاق التأمينات النظامية والمتبقي من الاستقطاع النقدي من خلال عكس قيود استلامها وكما في أدناه

٢٣٢٦١١	xxxxx من د/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة
١٣٤٢١	xxxxx الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

٧. أما عند استلامها ب خطاب ضمان فيكون القيد

٢٩٢٣	xxxxx من د/مقابل خطابات الضمان المستلمة
١٩٢٣	xxxxx الى د/ خطابات الضمان المستلمة

الدفع على أساس السهم

مثال ١: اشترت إحدى الشركات معدات قيمتها العادلة (٤) مليون دينار مقابل إصدار (٢) مليون سهم بقيمة اسمية 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: $2000000 \times 1 = 2000000$ دينار القيمة الاسمية للأسهم
 $4000000 - 2000000 = 2000000$ دينار رأس المال الإضافي
 ١٢١٣ من ح/ الآلات والمعدات
 ٢٠٠٠٠٠ إلى ح/ رأس المال (الأسهم العادية)
 ٢٦١١٢
 ٢٠٠٠٠٠ إلى ح/ علاوة إصدار الأسهم والسندات
 ٢٦٢١

مثال ٢: 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: $2000000 \times 1 = 2000000$ دينار القيمة الاسمية للأسهم
 $6000000 = 3 \times 2000000$ القيمة العادلة للأسهم المصدرة كون القيمة العادلة للمعدات لا يمكن تحديدها.

$6000000 - 2000000 = 4000000$ دينار رأس المال الإضافي
 ١٢١٣ من ح/ الآلات والمعدات
 ٢٠٠٠٠٠ إلى ح/ رأس المال (الأسهم العادية)
 ٢٦١١٢
 ٤٠٠٠٠٠ إلى ح/ علاوة إصدار الأسهم والسندات
 ٢٦٢١

مثال ٣: 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: $300000 \times 1 = 300000$ دينار القيمة الاسمية للأسهم
 $400000 - 300000 = 100000$ دينار رأس المال الإضافي
 ١٣١٧١ من ح/ مخزون بضائع بغرض البيع
 ٣٠٠٠٠٠ إلى ح/ رأس المال (الأسهم العادية)
 ٢٦١١٢
 ١٠٠٠٠٠ إلى ح/ علاوة إصدار الأسهم والسندات
 ٢٦٢١

مثال ٤: 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: $300.000 \times 1 = 300.000$ دينار القيمة الاسمية للأسهم

$300.000 \times 3 = 900.000$ القيمة العادلة للأسهم المصدرة كون القيمة العادلة للمعدات لا يمكن

تحديدها.

$300.000 - 900.000 = 600.000$ دينار رأس المال الإضافي

٩٠٠٠٠٠ من د/ بضائع بغرض البيع ١٣١٧١

٣٠٠٠٠٠ إلى د/ رأس المال (الأسهم العادية) ٢٦١١٢

٦٠٠٠٠٠ إلى د/ علاوة إصدار الأسهم والسندات ٢٦٢١

مثال ٥: 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 الأربعة 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-	$(100 \times 1000) \times 80\% \times 3 \div 4$	٦٠٠٠٠ دينار	٦٠٠٠٠ دينار
٢-	$(100 \times 1000) \times 80\% \times 3 \div 4$	٦٠٠٠٠ دينار	١٢٠٠٠٠ دينار
٣-	$(100 \times 1000) \times 80\% \times 3 \div 4$	٦٠٠٠٠ دينار	١٨٠٠٠٠ دينار
٤-	$(100 \times 1000) \times 80\% \times 3 \div 4$	٦٠٠٠٠ دينار	٢٤٠٠٠٠ دينار

• في ٢٠١٨/١/١ لا يوجد قيد محاسبي لان مصروف التعويضات (صفر)

• في ٢٠١٨/٣/١ من كل سنة ولمدة أربعة سنوات يتم تنظيم القيد الآتي:-

٦٠٠٠٠ من د/ تعويضات ٣٨٤٧١

٦٠٠٠٠ إلى د/ مخصص تعويضات الأسهم المصدرة ٢٥٨٢

• وعند ممارسة حق خيارات الأسهم من قبل الموظفين يتم إصدار أسهم عادية لهم وبافتراض القيمة الاسمية (١) دينار/ سهم

٢٤٠٠٠٠ من د/ مخصص تعويضات الأسهم المصدرة ٢٥٨٢

٨٠٠٠٠ إلى د/ رأس المال (الأسهم العادية) $100 \times 1000 \times 80\%$ ٢٦١١٢

١٦٠٠٠٠ إلى د/ علاوة إصدار الأسهم والسندات $(80000 - 240000)$ ٢٦٢١

مثال ٦: في ٢٠١٨/١٠/١ اشترت إحدى الشركات معدات مقابل إصدار (٢) مليون سهم بقيمة اسمية 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؟

الحل:

• في ٢٠١٨/١٠/١ : $٢٠٠٠٠٠٠ \times ١ = ٢٠٠٠٠٠٠$ دينار القيمة الاسمية للأسهم	
$٦٠٠٠٠٠٠ = ٣ \times ٢٠٠٠٠٠٠$ القيمة العادلة للأسهم المصدرة.	
$٦٠٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠٠٠$ دينار رأس المال الإضافي	
١٢١٣	من د/ الآلات والمعدات
٢٦١١٢	إلى د/ رأس المال (الأسهم العادية)
٢٦٢١	إلى د/ علاوة إصدار الأسهم والسندات

- في ٢٠١٨/١٢/٣١ : $٢٠٠٠٠٠٠ \times ٤ = ٨٠٠٠٠٠٠$ دينار القيمة العادلة للأسهم المصدرة.
- $٨٠٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠٠٠$ دينار رأس المال الإضافي.
- $٦٠٠٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠٠$ دينار الفرق مخصص

٢٠٠٠٠٠٠	من د/ تعويضات
٢٥٨٢	إلى د/ مخصص مصروف تعويضات الأسهم المصدرة

- في ٢٠١٩/٤/١ : $٢٠٠٠٠٠٠ \times ١ = ٢٠٠٠٠٠٠$ دينار القيمة الاسمية للأسهم
- $٦٠٠٠٠٠٠ = ٣ \times ٢٠٠٠٠٠٠$ القيمة العادلة للأسهم المصدرة.
- $٦٠٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠٠٠$ دينار رأس المال الإضافي

٢٠٠٠٠٠٠	من د/ رأس المال (الأسهم العادية)
٤٠٠٠٠٠٠	من د/ علاوة إصدار الأسهم والسندات
٢٠٠٠٠٠٠	من د/ مخصص مصروف تعويضات الأسهم المصدرة
١٣٤٢١	إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

المح والمساعدات الحكومية

مثال ١: 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 د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/ منح سلع مستوردة ٤٨١١١

مثال ٢: 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 د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
٤٥٠٠٠٠٠٠ إلى د/ منح إنتاج محلي ٤٨١١٢

مثال ٣: 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.

١٠٠٠٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
١٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/ منح إنتاج محلي ٤٨١١٢

مثال ٤: قامت وزارة المالية بتسديد منحة إلى إحدى الشركات الصناعية بمبلغ (٢٠٠) مليون دينار وذلك كإعانة لها مقابل تصدير الماء المقطر إلى دول الخليج وبيعه بأسعار تنافسية وبأقل من الكلفة المنتجة.

٢٠٠٠٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
٢٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/ منح تصدير ٤٨١١٣

مثال ٥: 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 مزاولته نشاطه وعدم تسريح العاملين وقد جرى دفعها من قبل دائرة المحاسبة العامة.

٩٥٠٠٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
٤٥٠٠٠٠٠٠ إلى د/ منح رواتب ٤٨١١٤
٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/ منح تشغيلية ٤٨١١٥

مثال ٦: 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.

٢٤٤٠٠٠٠٠ من د/ مجهزون قطاع عام ٢٣٢١١
٢٤٤٠٠٠٠٠ إلى د/ منح تخفيض أو إلغاء دين حكومي ٤٨١١٧

مثال ٧: في ٢٠١٧/٦/١٥ استلمت الشركة العامة لإدارة النقل الخاص سيارات لنقل الركاب عدد (٤) كمئحة من وزارة المالية بمبلغ (٢٤) مليون دينار على أن يكون نقل الموظفين مجاناً.

هناك مدخلان لمعالجة المنح المستلمة كموجودات ثابتة

١- مدخل رأس المال:

إثبات قيد استلام السيارات

٢٤٠٠٠٠٠٠ من د/ وسائط نقل الركاب ١٢١٤١١
٢٤٠٠٠٠٠٠ إلى د/ احتياطي عام ٢٦٢٢٢

إثبات قيد استغلال السيارات

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

في ٢٠١٧/١٢/٣١ قيد احتساب الاندثار

١٢٠٠٠٠٠ من د/ اندثار وسائط النقل ٣٧١١٤
١٢٠٠٠٠٠ إلى د/ متراكم اندثار وسائط نقل وانتقال ٢٢١٤

في ٢٠١٨/١٢/٣١ قيد احتساب الاندثار

٢٤٠٠٠٠٠ من د/ اندثار وسائط النقل ٣٧١١٤
٢٤٠٠٠٠٠ إلى د/ مخصص اندثار وسائط النقل ٢٢١٤

٢- مدخل الدخل:

إثبات قيد استلام السيارات

٢٤٠٠٠٠٠٠ من د/ وسائط نقل الركاب ١٢١٤١١
٢٤٠٠٠٠٠٠ إلى د/ إيراد منح مؤجلة ٢٤٤١

• إثبات قيد استغلال السيارات

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

• في ٢٠١٧/١٢/٣١ قيد احتساب الاندثار

١٢٠٠٠٠٠ من د/ اندثار وسائط النقل ٣٧١١٤
١٢٠٠٠٠٠ إلى د/ متراكم اندثار وسائط نقل وانتقال ٢٢١٤

• في ٢٠١٧/١٢/٣١ قيد إثبات المنحة

١٢٠٠٠٠٠ من د/ إيراد منح مؤجلة ٢٤٤١
١٢٠٠٠٠٠ إلى د/ منح عينية ٤٨١١٨

• في ٢٠١٨/١٢/٣١ قيد احتساب الاندثار

٢٤٠٠٠٠٠ من د/ اندثار وسائط النقل ٣٧١١٤
٢٤٠٠٠٠٠ إلى د/ متراكم اندثار وسائط نقل وانتقال ٢٢١٤

- في ٢٠١٨/١٢/٣١ قيد إثبات المنحة

٢٤٤١	٢٤٠٠٠٠٠ من د/ إيراد منح مؤجلة
٤٨١١٨	٢٤٠٠٠٠٠ إلى د/ منح عينية

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 ماكينة ، علماً بأن الشركة في ٢٠١٥/١٢/١٥ اشترت الماكينة بمبلغ (١٢) مليون دينار وعمرها الإنتاجي ثلاث سنوات بنسبة اندثار قسط ثابت وبدون قيمة أنقاص، 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:

١٣٤١١١	٣٠٠٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
٢٤٤١	٣٠٠٠٠٠٠ إلى د/ إيراد منح مؤجلة

- في ٢٠١٥/١٢/١٥ قيد اثبات شراء ماكينة:

١١١٣	١٢٠٠٠٠٠ من د/ آلات ومعدات
١٣٤٢١	١٢٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

- في ٢٠١٦/١٢/٣١ يتم الاعتراف بدخل المنحة السنوي $١٠٠٠٠٠٠ = ٣ \div ٣٠٠٠٠٠٠$

٢٤٤١	١٠٠٠٠٠٠ من د/ إيراد منح مؤجلة
٤٨١١٥	١٠٠٠٠٠٠ إلى د/ منح تشغيلية

- قيد أثبات اندثار المولدة $٤٠٠٠٠٠٠ = ٣ \div ١٢٠٠٠٠٠٠$

٣٧١١٣	٤٠٠٠٠٠٠ من د/ اندثار آلات ومعدات
٢٢١٣	٤٠٠٠٠٠٠ إلى د/ متراكم اندثار آلات ومعدات

ويتم تكرار قيد الاعتراف بالمنحة واحتساب الاندثار نهاية كل سنة

قائمة الدخل الجزئية للسنة المنتهية في ٢٠١٢/٣١

التفاصيل	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	المجموع
الربح قبل الاندثار والمنحة	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠
يطرح اندثار آلات ومعدات	٤٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠
يضاف مبلغ المنحة	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠
الربح	٧٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠٠

قائمة الميزانية الجزئية كما في ٢٠١٢/٣١

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 ح/ آلات ومعدات ١١١٣
١٢٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢٠١٦/١/٢ قيد أثبات مبلغ المنحة المستلمة:

٣٠٠٠٠٠٠٠ من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
٣٠٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ آلات ومعدات ١١١٣

في ٢٠١٦/١٢/٣١ قيد أثبات اندثار الماكنة ٩٠٠٠٠٠٠ ÷ ٣ = ٣٠٠٠٠٠٠٠

٣٠٠٠٠٠٠٠ من ح/ اندثار آلات ومعدات ٣٧١١٣
٣٠٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ متراكم اندثار آلات ومعدات ٢٢١٣

ويتم تكرار قيد الاعتراف بالمنحة واحتساب الاندثار نهاية كل سنة

قائمة الدخل الجزئية للسنة المنتهية في ٢٠١٢/٣١

التفاصيل	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	المجموع
الربح قبل الاندثار والمنحة	١٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠٠
يطرح اندثار آلات ومعدات	٣٠٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠٠٠
الربح	٧٠٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠٠٠

قائمة الميزانية الجزئية كما في ٢٠١٢/٣١

التفاصيل	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
الأصول غير المتداولة			
آلات ومعدات	٩٠٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠٠
يطرح: متراكم الاندثار	٣٠٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠٠
القيمة الدفترية	٦٠٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠	-

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. المطلوب/ المعالجات القيدية في ضوء كل من البديلين لعرض المنحة.

الحل/ في حالة اعتماد البديل الأول: في ٢٠١٨/١/٢

٢٤٤١ ١٠٠٠٠٠٠ من د/ إيراد منح مؤجلة
٢٦٣١ ٢٠٠٠٠٠ من د/ الفائض المتراكم
٢٣٢٥ ١٢٠٠٠٠٠ إلى د/ دائنو نشاط غير جاري

• قيد تسديد المبلغ

٢٣٢٥ ١٢٠٠٠٠٠ من د/ دائنو نشاط غير جاري
١٣٤٢١ ١٢٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

الحل/ في حالة اعتماد البديل الثاني يتم احتساب فرق الاندثار المحتسب

٢٠١٧	٢٠١٦	التفاصيل
٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	الاندثار السنوي في ضوء حصول الشركة كامل المنحة (٣÷٩)
٣٤٠٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠٠	الاندثار السنوي في حصول الشركة جزء من المنحة (٣÷(١,٢+٩))
٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	الفرق في الاندثار
		الفرق في متراكم الاندثار (٨٠٠٠٠٠٠ = (٤٠٠٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠٠٠))

• في ٢٠١٨/٧/١

١١١٣ ١٢٠٠٠٠٠ من د/ آلات ومعدات
٢٣٢٥ ١٢٠٠٠٠٠ إلى د/ دائنو نشاط غير جاري

• قيد تسديد المبلغ

٢٣٢٥ ١٢٠٠٠٠٠ من د/ دائنو نشاط غير جاري
١٣٤٢١ ١٢٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

• قيد أثبات فروقات احتساب الاندثار

٢٦٣١ ٨٠٠٠٠٠ من د/ الفائض المتراكم
٢٢١٣ ٨٠٠٠٠٠ إلى د/ متراكم اندثار آلات ومعدات

القسم الخامس حالات عامة

(التمويل المركزي):

- عند إستلام الدفعة التمويلية من قبل الوحدة الإقتصادية ينظم القيد الآتي:

××× من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
××× إلى د/ 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 د/ سلف مستديمة ١٣٢٧١
××× إلى د/ 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 د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
××× من د/ المصروفات النوعية ٣
××× إلى د/ 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 د/ رأس المال المدفوع ٢٦١١
××× إلى د/ 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 د/ اراضي ١١١١
××× من د/ مباني ١١١٢١
××× من د/ منشآت سكنية ١١١٢٣
××× من د/ وسائل نقل بالسيارات ١١١٤١
××× من د/ عدد ١١١٥١
××× من د/ قوالب ١١١٥٢
××× من د/ أثاث ١١١٦١
××× إلى د/ 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 د/ مصروفات اخرى
٣٣٩٩
٥٠٠٠٠٠ إلى د/ 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 د/ قروض ممنوحة قصيرة للقطاع العام ١٣٥١١
١٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢- المعالجة القيدية في سجلات الشركة العامة للصناعات الكهربائية

١٠٠٠٠٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
١٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/ 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 فإن المعالجة القيدية في كلا الودعتين يكون بعكس القيد المثبت أعلاه.

الذمم المدينة والدائنة:

وقد التجأ النظام المحاسبي إلى تقسيم حسابات الذمم المدينة والدائنة إلى الحسابات الآتية:

الدليل	أسم الحساب	الدليل	أسم الحساب
٢٣٢١	دائنون تجاريون	١٣٢١	المدينون تجاريون
٢٣٢٢	أوراق الدفع	١٣٢٢	أوراق القبض
٢٣٢٣	حسابات جارية دائنة	١٣٢٣	حسابات جارية مدينة
٢٣٢٤	حسابات التعهدات	١٣٢٤	مدينو نشاط التشييد
٢٣٢٥	دائنو النشاط غير جاري	١٣٢٥	مدينو النشاط غير جاري
٢٣٢٦	حسابات دائنة متنوعة	١٣٢٦	حسابات مدينة متنوعة
٢٣٢٧	استقطاعات لحساب الغير	١٣٢٧	سلف
٢٣٢٨	دائنو توزيع الأرباح		
٢٣٢٩	دائنو أسعار الصرف المؤجلة	١٣٢٩	مدينو عقود التاجير

وفيما يلي 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	
١٣٢١١	١٠٠٠٠٠٠ من د/ مدينون قطاع عام
٤١٢١	١٠٠٠٠٠٠ إلى د/ إيرادات المبيعات
ب) تثبيت قيد التسديد في سجلات الشركة العامة للخياطة	
١٣٤١١١	١٠٠٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
١٣٢١١	١٠٠٠٠٠٠ إلى د/ مدينون قطاع عام
ج) تثبيت عملية الشراء في سجلات شركة المخازن العراقية	
٣٥١١	١٠٠٠٠٠٠ من د/ مشتريات بضائع بغرض البيع محلية
٢٣٢١١	١٠٠٠٠٠٠ إلى د/ دائنون قطاع عام
د) تثبيت قيد التسديد في سجلات شركة المخازن العراقية	
٢٣٢١١	١٠٠٠٠٠٠ من د/ دائنون قطاع عام
١٣٤٢١	١٠٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

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	
١٣٢١	١٥٠٠٠٠٠ من د/ مدينون تجاريون
٤٤١	١٥٠٠٠٠٠ إلى د/ إيرادات تشغيل للغير
ب) تثبيت القيد في سجلات الشركة العامة لصناعة القابلوات في الناصرية	
١٢١٥٢	١٥٠٠٠٠٠ من د/ قوالب
٢٣٢١	١٥٠٠٠٠٠ إلى د/ دائنون تجاريون
١١١٥٢	١٥٠٠٠٠٠ من د/ قوالب
١٢١٥٢	١٥٠٠٠٠٠ إلى د/ قوالب

٢ - أوراق القبض وأوراق الدفع:

مثال: في المثال السابق لو اتفقت شركة المخازن العراقية مع الشركة العامة للخياطة على التسديد بموجب أوراق الدفع، فإن المعالجة القيدية في الفقرات (ب، د) ستكون كالآتي:

ب) تثبيت قيد التحصيل بأوراق تجارية في سجلات الشركة العامة للخياطة	
١٣٢٢١	١٠٠٠٠٠٠ من د/ أوراق قبض قطاع عام
١٣٢١١	١٠٠٠٠٠٠ إلى د/ مدينون قطاع عام
د) تثبيت قيد التسديد بأوراق تجارية في سجلات شركة المخازن العراقية	
٢٣٢١١	١٠٠٠٠٠٠ من د/ دائنون قطاع عام
٢٣٢٢١	١٠٠٠٠٠٠ إلى د/ أوراق دفع قطاع عام
هـ) قامت الشركة العامة للخياطة بإيداع أوراق القبض للمصرف لغرض التحصيل	
١٣٢٢٦	١٠٠٠٠٠٠ من د/ أوراق قبض برسم التحصيل

١٣٢٢١	١٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/أوراق قبض قطاع عام
	(و) قامت شركة المخازن العراقية بتسديد أوراق الدفع في تأريخ إستحقاقها
	القيد في سجلات الشركة العامة للخياطة
١٣٤٢١	١٠٠٠٠٠٠٠ من د/نقدية لدى المصارف بالعملية المحلية
١٣٢٢٦	١٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/أوراق قبض برسم التحصيل
	القيد في سجلات شركة المخازن العراقية
٢٣٢٢١	١٠٠٠٠٠٠٠ من د/أوراق دفع قطاع عام
١٣٤٢١	١٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملية المحلية

القيمة الحالية للمبالغ الاجلة

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 البيع بالأجل أو بأوراق تجارية في سجلات الشركة العامة للخياطة

١٣٢١١	١٠٠٠٠٠٠٠ من د/ مدينون قطاع عام
١٣٢٢١	١٠٠٠٠٠٠٠ أو من د/أوراق قبض قطاع عام
٤٣٧	٥٠٠٠٠٠ إلى د/ فوائد
٤١٢١	٩٥٠٠٠٠٠ إلى د/ إيرادات المبيعات

- تثبيت قيد التسديد بأوراق تجارية في سجلات شركة المخازن العراقية

٣٥١١	٩٥٠٠٠٠٠ من د/ مشتريات بضائع بغرض البيع محلية
٣٣٧	٥٠٠٠٠٠ من د/ الفوائد
٢٣٢١١	١٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/دائنون قطاع عام
٢٣٢٢١	١٠٠٠٠٠٠٠ أو إلى د/ أوراق دفع قطاع عام

ملاحظة : يراجع مثال ٥ / عن الذمم المدينة وأوراق 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

١٣٢٣١٢	٣٠٠٠٠٠ من د/ حسابات جارية مدينة غير تجارية داخل الوحدة الإقتصادية وفروعها
١٢١٦١	٣٠٠٠٠٠ إلى د/أثاث

ب) تثبيت القيد في سجلات فرع الشركة في الموصل

١٢١٦١	٣٠٠٠٠٠ من د/الأثاث
٢٣٢٣١٢	٣٠٠٠٠٠ إلى د/حسابات جارية دائنة داخل الوحدة الإقتصادية وفروعها

خدمات التشغيل :

مثال: بسبب الاختناق الحاصل في قسم الطلاء في المجمع الصناعي في ديبالى (١) فإنه يقوم بإرسال إنتاجه من "ستيتير المروحة" إلى الشركة العامة للصناعات الكهربائية لغرض طلائه في قسم الطلاء وقد بلغت عدد الوحدات المرسله لشهر آب/٢٠٠٦ (٣٥) ألف ستيتير مروحة بلغت كلفة طلاءها (١,٣٥) مليون دينار جرى تسديدها إلى الشركة من قبل المجمع.

٣٤٢	١٣٥٠٠٠٠ من ح/خدمات التشغيل
٢٣٢١	١٣٥٠٠٠٠ إلى ح/دائنون تجاريون

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 يلي:

١٣٢٤٢	xxx من ح/ سلف التعهدات الثانوية
١٣٤٢١	xxx إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

١٣٤١١١	أما في سجلات المتعهدين الثانويين فيكون القيد كما يلي:
٢٣٢٤١	xxx من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
	xxx إلى ح/ دفعات مستلمة مقدماً

حسابات التعهدات:

المبالغ التي تستلمها شركات المقاولات (أو المقاولون الثانويين والمتعهدين) من الجهات المستفيدة من المقاوله أو الخدمة. وينقسم هذا الحساب إلى:

أولاً: حساب سلف مستلمة مقدماً :

كالدفعات المقدمة عند البدء بالأعمال أو أية سلفة خاصة ويجعل هذا الحساب دائناً بالمبالغ المستلمة وحساب النقدية مدينناً في سجلات المقاولين.

١٣٤١١١	xxx من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
٢٣٢٤	xxx إلى ح/ دفعات مستلمة مقدماً

أما في سجلات الوحدات المستفيدة من المقاوله فيجعل حساب الدفعات المقدمة أو حساب المشروع مدينناً وحساب النقدية لدى المصارف دائناً

١٢٥١	xxx من ح/الدفعات المقدمة
	أو

١٢	xxx من ح/ الانفاق الرأسمالي (حسب نوعه)
١٣٤٢١	xxx إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

ثانياً: حساب الذرعات المنجزة :

(١) المجمع الصناعي في ديبالى منشأة عامة تابعة للمؤسسة العامة للصناعات الهندسية.

المبالغ المستلمة لقاء الذرعات المنجزة إذ يجعل دائناً وحساب النقدية مديناً في سجلات المقاولين وكما يلي:

XXX من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
XXX إلى ح/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:

الدليل	أسم الحساب	الدليل	أسم الحساب
٢٣٢٦١	تأمينات مستلمة	١٣٢٦١	تأمينات لدى الغير
٢٣٢٦٢	إيرادات مستلمة مقدماً	١٣٢٦٢	إيرادات مستحقة
٢٣٢٦٣	مصاريف مستحقة	١٣٢٦٣	مصاريف مدفوعة مقدماً
٢٣٢٦٤	رواتب وأجور مستحقة		
٢٣٢٦٥	رواتب وأجور معادة		
٢٣٢٦٦	هيئة التقاعد الوطنية		
٢٣٢٦٧	دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال	١٣٢٦٧	وزارة المالية-رواتب اجازات الامومة والملتحقين بالخدمة العسكرية
٢٣٢٧	استقطاعات لحساب الغير	١٣٢٦٨	فروقات نقدية ومخزنية واصول غير متداولة
٢٣٢٨	دائنو توزيع الارباح	١٣٢٦٨١	فروقات نقدية ومخزنية واصول غير متداولة مدينة لظروف عادية
		١٣٢٦٨٢	فروقات نقدية ومخزنية واصول غير متداولة مدينة لظروف غير عادية
٢٣٢٦٩	دائنو أسعار الصرف المؤجلة	١٣٢٦٩	طلبات التعويض
٢٣٢٧	استقطاعات لحساب الغير		
٢٣٢٨	دائنو توزيع الأرباح		

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

١٣٢٦١

٨٠٠٠٠ من ح/ تأمينات لدى الغير

٨٠٠٠٠ إلى ح/ 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 ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
١٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ 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 فعلاً 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) مليون دينار.

٥٠٠٠٠٠٠ من ح/ الإيرادات المستحقة ١٣٢٦٢
٥٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ 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.

٤٠٠٠٠٠٠ من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١
٢٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ الإيرادات المستلمة مقدماً ٢٣٢٦٢
٢٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ 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 ح/ اشتراكات وانتماءات خارجية ٣٣٦١٢

١٣٢٦٣ ٦٠٠٠٠٠ من د/ مصاريف مدفوعة مقدماً
١٣٤٢١ ٩٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

مثال(٢): لدى تنظيم الحسابات الختامية للمنشأة العامة لصناعة البطاريات لاحظ المحاسب عدم ورود قائمة الكهرباء للشهر الأخير من السنة. وقد قدر مبلغها (١٥٠) ألف دينار.

٣٢٧٢ ١٥٠٠٠٠ من د/ الكهرباء
٢٣٢٦٣ ١٥٠٠٠٠ إلى د/ مصاريف مستحقة

٤-٦ 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 يلي:-

المبلغ	البيان
١٦٠٠٠٠٠٠	دينار مخصصات عائلية
٢٠٠٠٠٠٠٠	دينار مخصصات مهنية وفنية
١٠٠٠٠٠٠٠	دينار أجور أعمال إضافية
٢٠٠٠٠٠٠٠	دينار سلف العقاري

فيكون القيد المحاسبي في سجلات الشركة كما يلي:

من مذكورين

٣١١١ ٤٠٠٠٠٠٠٠ د/الرواتب
٣١١٤ ١٦٠٠٠٠٠٠ د/ مخصصات عائلية
٣١١٥ ٢٠٠٠٠٠٠٠ د/ مخصصات مهنية وفنية
٣١١٦ ١٠٠٠٠٠٠٠ د/ أجور أعمال إضافية

إلى مذكورين

٢٣٢٧١ ٢٠٠٠٠٠٠ د/ استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير
٢٣٢٦٤ ٨٤٠٠٠٠٠٠ د/ رواتب وأجور مستحقة

٥-٦ رواتب وأجور معادة :

ويجعل هذا الحساب دائماً بالأجور والرواتب المعادة للصندوق من قبل لجنة توزيع الرواتب وذلك لعدم وجود ذوي العلاقة أو تمتعهم بإجازات أثناء عملية توزيع الرواتب ويكون القيد:

١٣٤١١١ ××× من د/نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
٢٣٢٦٥ ××× إلى د/رواتب وأجور معادة

٦-٦ هيئة 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 الاقتصادية من هذه التوقيفات والضمان الاجتماعي ويجعل الحساب مديناً بما يجري تسديده لهذه الجهات.

قيد تثبيت حصة الوحدة الاقتصادية من التوقيفات التقاعدية والضمان الاجتماعي

××× من د/ حصة الوحدة الاقتصادية في التقاعد	٣١٤١
××× إلى د/هيئة التقاعد الوطنية	٢٣٢٦٦

××× من د/ حصة الوحدة الاقتصادية في الضمان	٣١٥١
××× إلى د/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 د/سلف لأغراض النشاط	١٣٢٧٢
١٥٠٠٠٠٠٠ إلى د/ 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 د/ سلف المنتسبين	١٣٢٧٣
٣٥٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

٧-٣ سلف الزواج :

مثال: قدم احد المنتسبين في الشركة العامة للغزل والنسيج طلباً بمنحه سلفة زواج قدرها مليون دينار استناداً إلى القوانين والتعليمات النافذة.

١٣٢٧٤ من د/ سلف الزواج
١٣٤٢١ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

٨- استقطاعات لحساب الغير :

وقد ميز النظام بين نوعين من الاستقطاعات وهي:

٨-١ استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير :

ويجعل هذا الحساب دائماً بجميع المبالغ التي يجري استقطاعها من إستحقاق المنتسبين بالوحدة لصرفها إلى مستحقها ويجعل الحساب مديناً بما يسدد لتلك الجهات من مبالغ. وغالباً ما تكون الاستقطاعات ناجمة عن اشتراكات أو جزاءات أو أقساط تأمين.

٨-٢ استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير :

ويجعل هذا الحساب دائماً بجميع المبالغ التي يجري استقطاعها من الغير (المقاولين، متعهدي النقل، متعهدي توريد) لصرفها إلى مستحقها ويجعل الحساب مديناً بما يسدد لتلك الجهات من مبالغ.

مثال(١): قيام بلدية بعقوبة باستقطاع مبلغ (٥٠٠) ألف دينار عن القسط الجامعي لأحد موظفيها.

١٣٤٢١ من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية
٢٣٢٧١ إلى د/ استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير

مثال(٢): قيام بلدية اليوسفية باستقطاع مبلغ (١,٥) مليون دينار من مقاول لحساب ضريبة الدخل من الذرعة المنجزة والبالغة (٥٠) مليون دينار.

١٢١٢١ من د/ المباني
٢٣٢٧٢ إلى د/ استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير
٢٣٢٥ إلى د/ دائنو نشاط غير جاري

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 دائماً بالحصص الموزعة للجهات المحددة بالقوانين الخاصة بالتوزيع ومديناً بما يجري سداؤه من تلك الحصص.

٢٦٩١ من د/ حساب النشاط الجاري
٢٣٢٨ إلى د/ دائنو توزيع الأرباح

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 د/ نقد لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
١٨٠٠٠٠٠٠٠	إلى د/ مدينون قطاع عام	١٣٢١١

١٨٠٠٠٠٠٠٠	من د/ صكوك وحوالات قيد التحصيل	١٣٤٤١
١٨٠٠٠٠٠٠٠	إلى د/ نقد لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١

وقد ورد فيما بعد إشعار المصرف باستحصال المبلغ وسجل لحساب الشركة.

١٨٠٠٠٠٠٠٠	من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
١٨٠٠٠٠٠٠٠	إلى د/ 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 د/ صكوك وحوالات مرفوضة	١٣٤٤٤
١٨٠٠٠٠٠٠٠	إلى د/ صكوك وحوالات قيد التحصيل	١٣٤٤١

١٨٠٠٠٠٠٠٠	من د/ مدينون قطاع عام	١٣٢١١
١٨٠٠٠٠٠٠٠	إلى د/ 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 نقداً 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 فإن الوحدة تقوم بإستلام المشروع كاملاً بكافة أصوله وينظم القيد الآتي:

١١١٢١	××× من د/مباني
١١١٢٢	××× من د/مخازن وخزانات وسابيلوات
١١١٣	××× من د/آلات ومعدات
١١١٤	××× من د/وسائط نقل وانتقال
١١١٥	××× من د/عدد وقوالب
١١١٦	××× من د/أثاث وأجهزة مكاتب
١٣١١	××× من د/مخزون الخامات والمواد الأولية
١٣٤٢	××× من د/نقدية لدى المصارف
٢٦١١	××× إلى د/رأس المال المدفوع

أو أن يجري تنفيذ تكوين المشروع أمانة من قبل الوحدة الإقتصادية الرئيسة التي ستنقل إليها الوحدة الفرعية بعد التكوين وفي هذه الحالة فإن 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 طبقاً للقوانين والتعليمات الصادرة بهذا الشأن فيكون القيد الآتي:

٢٦٩١	××× من د/حساب النشاط الجاري
٢٦٢٢٢	××× إلى د/إحتياطي عام
٢٦٢٢٢	××× من د/إحتياطي عام
٢٦١١	××× إلى د/رأس المال المدفوع

رأس المال الإضافي:

وتكون المعالجة القيدية لرأس المال الإضافي كالاتي:

٢٦٩١ ××× من د/حساب النشاط الجاري

٢٦٢ ××× إلى د/ رأس المال الإضافي (حسب نوعها)

والمعالجة القيدية للفائض المتراكم كالاتي:

٢٦٩١ ××× من د/حساب النشاط الجاري

٢٦٣١ ××× إلى د/الأرباح المحتجزة (الفائض المتراكم)

والمعالجة القيدية للعجز المتراكم كالاتي:

٢٦٣٢ ××× من د/ الأرباح المحتجزة (العجز المتراكم)

٢٦٩١ ××× إلى د/حساب النشاط الجاري

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 دائن توزيع الأرباح والرصيد المتبقي يجري تسويته في حساب الفائض المتراكم حساب رقم (٢٦٣١). وفيما يلي المعالجة القيدية:-

(الأصل أن تنظم القيود على كافة المستويات كي يجري من واقعها غلق الحسابات المصرحة في بطاقات الأستاذ).

١ - قيد غلق الإستخدامات:

٢٦٩١ ××× من د/حساب النشاط الجاري

٣١ ××× إلى د/رواتب وأجور

٣٢ ××× إلى د/المستلزمات السلعية

٣٣ ××× إلى د/المستلزمات الخدمية

٣٤ ××× إلى د/المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل

٣٥ ××× إلى د/مشتريات بضائع والأراضي بغرض البيع

٣٦ ××× إلى د/كلف الإنتاج والبضائع المباعة

٣٧ ××× إلى د/الإندثار والاطفاءات

٣٨ ××× إلى د/المصروفات التحويلية

٣٩ ××× إلى د/المصروفات والخسائر الأخرى

٢- قيد غلق الإيرادات:

٤١	××× من د/إيراد النشاط السلعي
٤٢	××× من د/إيراد النشاط التجاري
٤٣	××× من د/إيراد النشاط الخدمي
٤٤	××× من د/إيراد التشغيل للغير
٤٥	××× من د/كلفة الاصول المصنعة داخلياً
٤٦	××× من د/كلف الإنتاج المحول للمخازن
٤٨	××× من د/الإيرادات التحويلية
٤٩	××× من د/الإيرادات والمكاسب الأخرى
٢٦٩١	××× إلى د/حساب النشاط الجاري

٣- في حالة ظهور رصيد حساب النشاط الجاري مدينياً:

٢٦٣٢	من د/الأرباح المحتجزة (العجز المتراكم)
٢٦٩١	إلى د/حساب النشاط الجاري

٤- في حالة ظهور رصيد حساب النشاط الجاري دائئياً:

إن الرصيد الدائن لحساب النشاط الجاري يوزع بين واحد أو أكثر من الحسابات المذكورة في القيد أدناه حسب أحكام القوانين النافذة ذات العلاقة.

٢٦٩١	××× من د/ حساب النشاط الجاري
٢٦١١	××× إلى د/رأس المال المدفوع
٢٦٢	××× إلى د/رأس المال الإضافي
٢٦٣١	××× إلى د/ الأرباح المحتجزة (الفائض المتراكم)
٢٣٢٨	××× إلى د/دائنو توزيع الأرباح

الحسابات المتقابلة المدينة والدائنة :

وهي تلك الحسابات التي وضعت لإغراض الرقابة والسيطرة وخدمة للتخطيط والحسابات القومية. وتنقسم إلى الحسابات الآتية:-

الدليل	أسم الحساب	الدليل	أسم الحساب
٢٩١	مقابل حركة الإنتاج التام والبضائع والأراضي بسعر البيع	١٩١	حركة الإنتاج التام والبضائع والأراضي بسعر البيع
٢٩٢	حسابات الإلتزامات الدائنة	١٩٢	حسابات الإلتزامات المدينة
٢٩٣	حسابات النتيجة الدائنة	١٩٣	حسابات النتيجة المدينة
٢٩٤	مقابل حسابات بالقيمة الرمزية	١٩٤	حسابات بالقيمة الرمزية
٢٩٥	مقابل أصول اثرية وفنية	١٩٥	أصول اثرية وفنية
٢٩٦	مقابل حركة الاستثمار في المشتقات المالية	١٩٦	حركة الاستثمار في المشتقات المالية

١ - حركة الإنتاج التام والبضائع والأراضي بسعر البيع بسعر البيع :

ويحقق هذا الحساب ومقابله هدف (١) الرقابة على مخزون الإنتاج التام. (٢) توفير البيانات عن الإنتاج لأغراض التخطيط والمتابعة. وتحقق الرقابة على مخزون الإنتاج التام عن طريق مطابقة قوائم الجرد الفعلي للكميات المقومة بسعر البيع مع رصيد هذا الحساب إضافة إلى ذلك فإن 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 مقوماً بأسعار البيع في نهاية كل فترة أو خلال أي فترة فأنها تحقق أسلوب 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 ومرتجات المبيعات.

د. إثبات قيد فروقات الأسعار بالزيادة.

ويجعل الحساب أعلاه دائناً 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 - حسابات الإلتزامات:

وتستخدم حسابات الإلتزامات لغرض بيان وتحديد الإلتزام المترتب على الوحدة الاقتصادية أو لصالحها من قبل الغير والناشئة من خلال مزاوله 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 التزامات ناشئة عن الإعتمادات المستندية المستلمة والصادرة:

ويترتب على الوحدة الاقتصادية التزام في حالة تثبيت إعتماد مستندي صادر لصالح المجهز في الخارج وذلك تجاه المصرف بتسديد كامل أقيام البضاعة المستوردة على هذا الأساس فإن الوحدة الاقتصادية تقوم بتثبيت كامل قيمة هذا الإلتزام عند فتح الإعتماد وتقوم بتخفيضه كلما جرى شحن جزء من البضاعة من المجهز وجرى تسديد أقيامها من قبل الوحدة الاقتصادية وتكون المعالجة القيدية كالآتي:

مثال: قامت الشركة العامة للتصدير بفتح اعتماد مستندي لصالح المجهز الياباني لإستيراد سيارات إنتاجية لدى مصرف الرافدين بكلفة (٤٠) مليون دينار وعلى أن يجري الشحن على عدة دفعات:

١٩٢٢ من د/ مقابل الإعتمادات المستندية الصادرة

٢٩٢٢ إلى د/ الإعتمادات المستندية الصادرة

قام المجهز الياباني بشحن ما كلفته (١٠) مليون دينار وقد جرى تسديدها من قبل الوحدة الإقتصادية المستوردة

٢٩٢٢ من د/ الإعتمادات المستندية الصادرة

١٩٢٢ إلى د/ مقابل الإعتمادات المستندية الصادرة

ويترتب لصالح الوحدة الإقتصادية التزام من قبل المستورد في حالة إشعارها بتثبيت اعتماد مستندي وارد لصالحها ففي هذه الحالة تقوم الوحدة الإقتصادية بتثبيت كامل قيمة الالتزام عند وصول إشعار المصرف بفتح اعتماد 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:

١٩٢١ من د/ الإعتمادات المستندية المستلمة

٢٩٢١ إلى د/ مقابل الإعتمادات المستندية المستلمة

وعند قيام الوحدة الإقتصادية بشحن جزء من البضاعة وتسديد ثمنها من قبل المستورد في الخارج يكون القيد الآتي:

٢٩٢١ من د/ مقابل الإعتمادات المستندية المستلمة

١٩٢١ إلى د/ الإعتمادات المستندية المستلمة

٢-٢ التزامات ناشئة عن خطابات الضمان الصادرة والمستلمة:

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.

مثال(١): 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.

١٩٢٤ من د/ مقابل خطابات الضمان الصادرة

٢٩٢٤ إلى د/ خطابات الضمان الصادرة

مثال (٢): 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 يلي:

٦٥٠٠٠٠٠٠٠ من د/خطابات الضمان المستلمة	١٩٢٣
٦٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/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 القيدية كالآتي:-

من د/العقود	١٩٢٥
إلى د/مقابل العقود	٢٩٢٥

يعكس القيد عند انتهاء نفاذ العقد والإيفاء بالالتزامات 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:

١٩٣١	ومقابلته	٢٩٣١
١٩٣٢	ومقابلته	٢٩٣٢
١٩٣٣	ومقابلته	٢٩٣٣
١٩٣٤	ومقابلته	٢٩٣٤

٣-١ حساب فرق الإيجار المحتسب ومقابلته :

يمثل الفرق ما بين القيمة الإيجارية العقارية للمباني التي تملكها كما لو كانت مؤجرة من الغير وبين قيمة إهلاك الأبنية طبقاً لمعدلات الإهلاك التي تحسبها الوحدة الإقتصادية على تكلفة مبانيها. والهدف من الحساب:

- أ- حساب القيمة الإيجارية 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 الاقتصادية بالمحاسبة القومية. ويكون القيد:

١٩٣١	من د/فرق الإيجار المحتسب
٢٩٣١	إلى د/مقابل فرق الإيجار المحتسب

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 الاقتصادية 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:

أ- عدم تضمين المال المستثمر لمخصص الإندثار المستثمر لأنه مجنب في جانب الموجودات المتداولة.

ب- عدم تكرار قيمة المباني السابق تقدير عائد لها يمثل في فرق الإيجار المحسوب ويكون القيد:

١٩٣٢	من د/فرق الفوائد المحسوبة
٢٩٣٢	إلى د/مقابل فرق الفوائد المحسوبة

٤- حسابات بالقيمة الرمزية :

ويستخدم هذا الحساب ومقابل له للسيطرة على المستندات والوثائق المهمة التي بحوزة الوحدة الاقتصادية والتي في معظمها ليس لها قيمة دفترية. وعلى هذا الأساس فإنه 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 الصكوك غير المستعملة في مديرية مركز التدريب المهني في الإسكندرية وقد بلغت (٥٠) دفترًا وجرى تحديد قيمة رمزية لكل منها دينار واحد.

١٩٤	٥٠ من د/حسابات بالقيمة الرمزية
٢٩٤	٥٠ إلى د/مقابل حسابات بالقيمة الرمزية

وعند استعمال أي من الدفاتر المذكورة أعلاه يجري عكس القيد:

٢٩٤	١ من د/مقابل حسابات بالقيمة الرمزية
١٩٤	١ إلى د/حسابات بالقيمة الرمزية

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 الاقتصادية اثر الفرق على الربح المحاسبي وحتى لا يخالف العرف المحاسبي في التقويم على أساس التكلفة أصبح الحساب من الحسابات المتقابلة. ويكون القيد:

١٩٣٣	من د/فرق التقويم تغيير مخزون الإنتاج التام
٢٩٣٣	إلى د/مقابل فرق تقويم تغيير مخزون الإنتاج التام
١٩٣٤	من د/فرق تقويم تغيير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع
٢٩٣٤	إلى د/مقابل فرق تقويم تغيير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع

((المعالجات القيدية لحسابات الاستخدامات))

تشمل حسابات الاستخدامات 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 الاستخدامات 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. وتوقع 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 ح/ مذكورين

٣١١١	رواتب
٣١١٢	مخصصات الشهادة
٣١١٣	مخصصات المنصب
٣١١٤	مخصصات عائلية
٣١١٥	مخصصات مهنية وفنية
٣١١٦	أجور أعمال إضافية
٣١١٧	مخصصات تعويضية
٣١١٨	مكافآت تشجيعية وحوافز انتاج
٣١١٩	مخصصات أخرى
٣١٢١	أجور
٣١٢٢	مخصصات الشهادة
٣١٢٣	مخصصات المنصب
٣١٢٤	مخصصات عائلية
٣١٢٥	مخصصات مهنية وفنية
٣١٢٦	أجور أعمال إضافية
٣١٢٧	مخصصات تعويضية للعمال
٣١٢٨	مكافآت تشجيعية للعمال
٣١٢٩	مخصصات أخرى
٣١٣	رواتب وأجور ومخصصات غير العراقيين

إلى ح/ مذكورين

٢٣٢٧١	استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير
١٣٢٧٣	سلف المنتسبين
٢٣٢٦٦	هيئة التقاعد الوطنية
٢٣٢٦٧	دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال
٢٣٢٦٤	رواتب وأجور مستحقة

(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

٢٣٢٦٤	من ح/ رواتب وأجور مستحقة
١٣٤٢١	إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

(٥) 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:

١٣٤١١١	من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
٢٣٢٦٥	إلى ح/ رواتب وأجور معادة

إن مبررات إعادة الرواتب لصندوق الوحدة هي أن المنتسب لم يراجع لإستلام إستحقاقه 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 يلي:

من د/ رواتب وأجور معادة	٢٣٢٦٥
إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

أما في حالة وجود خطأ في احتساب إستحقاقه فالمعالجة القيدية لهذا التعديل تجري وفق مايلي:
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 د/ مخصصات مهنية وفنية	٣١١٥
٩٠٠٠٠٠ إلى د/ رواتب وأجور مستحقة	٢٣٢٦٤
وبذلك يجري تنظيم صرف الفرق حسب المستند الآتي:	
٩٠٠٠٠٠ من د/ رواتب وأجور مستحقة	٢٣٢٦٤
٩٠٠٠٠٠ إلى د/ 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 د/ سلف المنتسبين	١٣٢٧٣
٢٧٠٠٠٠٠ إلى د/ مخصصات مهنية وفنية	٣١١٥

وعند ذلك أما أن يستحصل المبالغ نقداً إذ ينظم قيد المقبوضات الاتي بعد أن يقطع وصل قبض إستلام:

٢٧٠٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية	١٣٤١١١
٢٧٠٠٠٠٠ إلى د/ 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 إحدى الطريقتين الآتيتين:

أولاً: صرف الإستحقاق كما هو بموجب مستند الصرف الآتي:

٢٣٢٦٥	من د/ رواتب وأجور معادة
١٣٤٢١	إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

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 استخدام وكما يلي:

٣١١٥	٩٠٠٠٠٠ من د/ مخصصات مهنية وفنية
٢٣٢٦٤	٩٠٠٠٠٠ إلى د/ رواتب وأجور مستحقة

تسديد المبلغ المستحق بالقيد الآتي:

٢٣٢٦٤	من د/ رواتب وأجور مستحقة
٢٣٢٦٥	من د/ رواتب وأجور معادة
١٣٤٢١	إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

ب- حالة الزيادة في احتساب إستحقاق الراتب:

يحدد مبلغ الزيادة ويعتبر إيراداً للحساب المختص وينظم مستند قيد بذلك كما يلي:

٢٣٢٦٥	٩٠٠٠٠٠ من د/ رواتب وأجور معادة
٣١١٥	٩٠٠٠٠٠ إلى د/ مخصصات مهنية وفنية

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. حالة الصرف بصورة زائدة:

يحدد مبلغ الزيادة المصروفة وينظم القيد الآتي:

١٣٢٧٣	من د/ سلف المنتسبين
٢٦٣	إلى د/ أرباح محتجزة

ثم يجر تحصيل المبلغ حسب التعليمات المرعية.

ب. حالة الصرف بصورة ناقصة:

يحدد مبلغ إستحقاق المنتسبين وينظم القيد الآتي:

٢٦٣	من د/ أرباح محتجزة
٢٣٢٦١١	إلى د/ تأمينات مستلمة لصالح الوحدة

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

٣١٤١	من د/ حصة الوحدة الإقتصادية في التقاعد
٣١٥١	من د/ حصة الوحدة الإقتصادية في الضمان
٣١٦	من د/ المساهمة في الضمان الاجتماعي لغير العراقيين
٢٣٢٦٦	إلى د/ هيئة التقاعد الوطنية
٢٣٢٦٧	إلى د/ دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال

٦) يجر إثبات حصة الواحدة في الضمان الصحي للعمال والموظفين بموجب مستند صرف مباشرة كما مبين أدناه إثبات قيد حصة الوحدة من الضمان الصحي:

٣١٤٣	××× من د/ الضمان الصحي للموظفين
٣١٥٣	××× من د/ الضمان الصحي للعمال
٢٣٢٥	××× إلى د/ دائنو نشاط غير جاري

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

٢٣٢٧١	××× من د/ استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير
٢٣٢٦٦	××× من د/ هيئة التقاعد الوطنية
٢٣٢٦٧	××× من د/ دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال
٢٣٢٥	××× من د/ دائنو نشاط غير جاري
١٣٤٢١	××× إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

٨) قد تقوم الوحدة بالتأمين على منتسبيها لصالحهم ضد الحوادث وفي هذه الحالة فإن مبالغ أقساط التأمين ينظم بها القيد الآتي:

إثبات قيد تسديد مساهمة الوحدة في التأمين

٣١٤٢	××× من د/ التأمين على الموظفين
٣١٥٢	××× من د/ التأمين على العمال
١٣٤٢١	××× إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

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 كالاتي:

إثبات قيد صرف الراتب خلال الشهر كسلفه

١٣٢٧٣	××× من د/ سلف المنتسبين
١٣٤٢١	××× إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

المستلزمات السلعية :

وتتمثل في استخدام المواد في العمليات الإنتاجية والخدمية وتصريف المنتج النهائي وتأخذ الصور الآتية:

- سلع تسحب من المخازن وتصرف لأغراض الاستخدام وتنظمها قيود الصادر المخزني.
- سلع تشتري من الغير وتصرف لأغراض الاستخدام دون مرورها بالمخازن سواء أكانت من طبيعتها التخزين أو ليس من طبيعتها التخزين كالقوى المحركة والإنارة والمياه وتنظمها قيود الاستخدامات 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		
زيوت وشحوم	٣٢٢٣		
فحم	٣٢٢٤		
الأدوات الاحتياطية	٣٢٣	مخزون الأدوات الاحتياطية	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 التجاريين (حسب طبيعته) سواء كان الشراء من خلال النقدية أو

من خلال سلفة المشتريات (لا يجري تحريك حساب السلفة)

××× من د/ المستلزمات السلعية (تحدد الحسابات الفرعية)

××× إلى د/ دائنون تجاريين (حسب طبيعة مصدر التجهيز)

××× من د/ المياه

××× إلى د/ دائنون قطاع عام

الشراء بواسطة لجان المشتريات

××× من د/ المستلزمات السلعية (بموجب الحسابات الفرعية لها)

××× إلى د/ دائنون تجاريين (حسب طبيعة مصدر التجهيز)

قيد التعزيز

××× من د/ دائنون تجاريين (حسب طبيعته)

××× إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

المستلزمات الخدمية (٣٣):

ما تتحمله الوحدة مقابل الحصول على خدمة مباشرة من الغير تسهل وتساعد على مزاولة الوحدة لنشاطها، وعلى هذا الأساس فإن هذه المستلزمات تعني بالاستفادة من إمكانيات الغير في الحصول على تلك الخدمات. وقد قسمت حسابات المستلزمات الخدمية بموجب النظام المحاسبي إلى الحسابات الإجمالية الآتية:

٣٣١	نفقات الخدمات الأساسية
٣٣١١	نفقات النقل والإيفاد
٣٣١٢	النفقات الصحية
٣٣١٣	نفقات الاتصالات
٣٣١٤	خدمات أبحاث واستشارات
٣٣١٥	هـ) نفقات التدريب والتطوير
٣٣١٦	و) خدمات الترويج والضيافة
٣٣١٩	ز) نفقات أساسية أخرى
٣٣٢	٢) نفقات الصيانة
٣٣٣	٣) نفقات التقاعد والضمان الاجتماعي
٣٣٤	٤) استئجار أصول غير متداولة
٣٣٥	٥) خسائر الاستثمارات المالية وفروقات أسعار الصرف
٣٣٦	٦) مصروفات خدمية متنوعة
٣٣٧	٧) فوائد مدينة
٣٣٩	٨) مصروفات تشغيلية أخرى

وفيما يلي المعالجة القيدية بالشرح الموجز لطبيعة الحسابات الإجمالية أعلاه وما تتضمنه من

حسابات فرعية:

(١) نفقات الخدمات الأساسية

(أ) نقل وإيفاد واتصالات:

أولاً: نقل العاملين :

مثال: تعاقدت شركة بغداد للمشروبات الغازية مع متعهد نقل لنقل العمال من وإلى محل سكنهم بوسائط النقل العائدة له وذلك بمبلغ إجمالي قدره (٣,٥) مليون دينار شهرياً لكافة الخطوط.

٣٣١١١	٣٥٠٠٠٠٠ من د/ نقل العاملين
١٣٤٢١	٣٥٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

أما المبالغ المستقطعة من منتسبي الوحدة عن مساهمتهم بأجور النقل فتسجل إيراداً لحساب إيرادات خدمات النقل.

ثانياً : 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.

٣٣١١٤	١٢١٠٠٠٠٠ من د/ نقل السلع والبضائع
١٣٤٢١	١٢١٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

ثالثاً: السفر والإيفاد :

مثال(١): أوفدت الشركة العامة للصناعات الهندسية مدير التدقيق إلى المحافظات الجنوبية لغرض إجراء التدقيق على الوحدات التابعة لها. وقد جرى تسليفه مبلغاً قدره مليون دينار على حساب الإيفاد. وقد بلغت نفقات السفر والإيفاد الفعلية (٩٠٠) ألف دينار.

• إثبات قيد التسليف

١٣٢٧٢	١٠٠٠٠٠٠ من د/سلف لأغراض النشاط
١٣٤٢١	١٠٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

• إثبات قيد تسوية السلفة واسترداد المتبقي

٣٣١١٣٢	٩٠٠٠٠٠ من د/السفر والإيفاد لأغراض النشاط
١٣٢٧٢	٩٠٠٠٠٠ إلى د/سلف لأغراض النشاط

• إثبات عملية القبض

١٣٤١١١	١٠٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
١٣٢٧٢	١٠٠٠٠٠ إلى د/سلف لأغراض النشاط

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 لحضور إحدى الدورات المقامة هناك وقد جرى تسليفه مبلغاً قدره (٥) مليون دينار على حساب الإيفاد. وقد بلغت نفقات السفر والإيفاد الفعلية (٦,٨) مليون دينار.

إثبات قيد التسليف

١٣٢٧٢	٥٠٠٠٠٠٠ من د/سلف لأغراض النشاط
١٣٤٢١	٥٠٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

إثبات قيد تسوية السلفة وتسديد المتبقي

١٣٢٧٢	١٨٠٠٠٠٠ من د/سلف لأغراض النشاط
١٣٤٢١	١٨٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

٣٣١١٣١	٦٨٠٠٠٠٠ من د/ السفر والإيفاد لأغراض التدريب والدراسة
١٣٢٧٢	٦٨٠٠٠٠٠ إلى د/سلف لأغراض النشاط

(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

٣٣١٣١	٤٠٠٠٠٠ من د/اتصالات عامة
١٣٤٢١	٤٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

(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.

٣٣١١٤	٧٥٠٠٠٠ من د/ خدمات أبحاث واستشارات
١٣٤٢١	٧٥٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

(د) نفقات التدريب والتطوير

أولاً: 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.

٣٣٦٧٢	٧٠٠٠٠٠ من د/أجور تدريب ودراسة
١٣٤٢١	٧٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

(هـ) خدمات الترويج والضيافة

أولاً: 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 د/ دعاية وإعلان	٣٣١٦٦
٩٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

مثال(٢): أقامت الشركة العامة لتجارة السلع الإنتاجية حفلة غداء على شرف الوفد الأجنبي للمفاوض حول إستيراد مواد وقد بلغت كلفة الضيافة (١,٢) مليون دينار.

١٢٠٠٠٠٠ من د/ ضيافة	٣٣١٦٣
١٢٠٠٠٠٠ إلى د/ 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 د/ مصاريف المعارض	٣٣١٦٤
١٢٣٠٠٠٠٠ إلى د/ 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 د/ صيانة وسائل نقل وانتقال	٣٣٢١٤
٨٥٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

مثال(٢): تعاقدت الشركة العامة للصناعات الكهربائية مع أحد المكاتب الأهلية لصيانة وتصليح آلات الطباعة بأجراء صيانة دورية لآلات الطباعة المتواجدة لديها مقابل مبلغ مقطوع شهري قدره (٣٠٠) ألف دينار.

٣٠٠٠٠٠ من د/ صيانة أثاث وأجهزة مكاتب	٣٣١١٦
٣٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١

(٣) نفقات التقاعد والضمان الاجتماعي :

مثال: بلغت قيمة الرواتب المدفوعة للمتقاعدين من قبل هيئة التقاعد الوطنية خلال شهر أيلول/ ٢٠٠٤ في مركز محافظة بغداد (٢٨٠٠) مليون دينار.

٢٨٠٠٠٠٠٠٠٠ من د/رواتب تقاعدية
٣٣٣١
٢٨٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

(٤) استئجار أصول غير متداولة :

مثال(١): قامت شركة بغداد للمشروبات الغازية باستئجار بناية من القطاع الخاص في شارع الخلفاء بقيمة (٤٨) مليون دينار سنوياً وذلك لغرض تحويل قسم الإدارة إليها.

٤٨٠٠٠٠٠٠٠ من د/ استئجار مباني وإنشاءات
٣٣٤١٢
٤٨٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/ 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 د/ استئجار أثاث وأجهزة مكاتب
٣٣٤١٦
٦٠٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

(٦) مصرفات خدمية متنوعة :

١-٦ اشتراكات وانتmembersات :

مثال: بلغت قيمة الاشتراك السنوي في مجلة عالم التنمية من قبل الشركة العامة للمعادن (١,٥) مليون دينار. علماً بأن المجلة تصدر في بيروت.

١٥٠٠٠٠٠ من د/ اشتراكات وانتmembersات خارجية
٣٣٦١٢
١٥٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢-٦ أقساط التأمين :

مثال: بلغت قيمة أقساط التأمين المدفوعة من قبل الشركة العامة لنقل المسافرين (٧٥) مليون دينار لقاء التأمين على وسائل النقل العاملة في الطرق الخارجية.

٧٥٠٠٠٠٠ من د/ أقساط التأمين
٣٣٦٢
٧٥٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٣-٦ مكافآت 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.

١٥٠٠٠٠٠ من د/ مكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة
٣٣٦٣
١٥٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٤-٦ ضرائب ورسوم مدفوعة لجهات أجنبية :

مثال: دفعت هيئة المعارض العراقية إلى دولة الكويت ما يعادل (١,٥) دينار كرسوم إقامة المركز التجاري العراقي في الكويت.

٣٣٦٤	١٥٠٠٠٠٠ من د/ضرائب ورسوم مدفوعة لجهات أجنبية
١٣٤٢١	١٥٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

٥-٦ 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.

٣٣٦٥	٣٥٠٠٠٠٠ من د/خدمات قانونية
١٣٤٢١	٣٥٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

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

٣٣٦٦	١٥٠٠٠ من د/خدمات مصرفية
١٣٤٢١	١٥٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

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:

٣٨١	(١) المساهمة في نفقات الوحدات الاقتصادية الرئيسة أو التابعة
٣٨٢	(٣) مصروفات تحويلية متنوعة
٣٨٣	(٤) المصروفات والخسائر المتحققة والمحتملة
٣٨٤	(٥) ضرائب ورسوم
٣٨٥	(٦) اعانات

وسنتعرض إلى المعالجة القيدية للحسابات أعلاه.

(١) المساهمة في نفقات الوحدات الاقتصادية 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.

٣٨١	١٣٦٠٠٠٠٠٠ من د/المساهمة في نفقات الوحدات الاقتصادية الرئيسة أو التابعة
١٣٤٢١	١٣٦٠٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

(٢) مصرفات تحويلية متنوعة :

وقد جرى تحليلها بموجب النظام المحاسبي إلى :-

١-٢ تبرعات للغير :

مثال: تبرعت الشركة العامة للغزل والنسيج بمبلغ (١٨) مليون دينار لنادي وزارة الصناعة.

٣٨٢١ ١٨٠٠٠٠٠٠ من د/تبرعات للغير

١٨٠٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢-٢ تعويضات وغرامات :

مثال: استناداً إلى العقد المبرم بين الشركة العامة للأنايبب الحديدية ودائرة المجاري حول تجهيز

الأنايبب الحديدية فقد ترتب على الشركة غرامة قدرها (٨٠٠) ألف دينار بسبب التأخر في تسليم الأنايبب.

٣٨٣٧ ٨٠٠٠٠٠ من د/خسائر المطالبات والغرامات

٨٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٣-٢ نفقات خدمات خاصة :

مثال: بلغت كلفة الخدمات المقدمة من قبل مركز شرطة الإسكندرية إلى مديرية التدريب المهني (١,٩)

مليون دينار وذلك مقابل الحراس المنسبين لحراسة المركز.

٣٨٢٤ ١٩٠٠٠٠٠ من د/ نفقات خدمات خاصة

١٩٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٤-٢ 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

٣٨٢٥ ١٠٠٠٠٠ من د/إطفاء سلف زواج

١٠٠٠٠٠ إلى د/سلف الزواج ١٣٢٧٤

٥-٢ 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.

٣٨٢٦ ١١٥٠٠٠٠ من د/ حصة الوحدة الإقتصادية في تمويل الجهات ذات النفع العام

١١٥٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

(٣) ضرائب ورسوم :

١-٣ 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.

٣٨٤٢	٣٠٠٠٠٠٠ من د/رسوم إنتاج
١٣٤٢١	٣٠٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

٢-٣ ضرائب ورسوم أخرى :

مثال: تحقق على الشركة العامة للقبولوات والأسلاك رسم قدره (٨٠٠) ألف دينار لقاء لوحات التسجيل لوسائل النقل في مديرية المرور في محافظة ذي قار وقد جرى تسديدها.

٣٨٤٣	٨٠٠٠٠٠ من د/ضرائب ورسوم أخرى
١٣٤٢١	٨٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

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 اعتماد مبلغ (١,٥) مليون دينار في ميزانية الشركة العامة للمشروبات الغازية كإعانة مالية إلى نادي الصناعة الرياضي.

٣٨٥٢	١٥٠٠٠٠٠ من د/ إعانات عالم خارجي
١٣٤٢١	١٥٠٠٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

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

١٣٤١١١	٢٠٠٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
٢٢١٤	١٢٠٠٠٠٠ من د/ متراكم إندثار وسائل نقل وانتقال
٣٩١	١٠٠٠٠٠٠ من د/ خسائر رأسمالية
١١١٤١١	١٥٠٠٠٠٠٠ إلى د/ وسائل نقل الركاب

٢ - مصروفات عرضية :

مثال: قامت شركة التأمين الوطنية بتعويض مبلغ (٣٥) مليون دينار عن قيمة الاعتماد المفقود بطريق الشحن والمفتوح من قبل شركة المخازن العراقية والبالغة كلفته الفعلية (٣٩) مليون دينار.

١٣٤١١١	٣٥٠٠٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
٣٩٢	٤٠٠٠٠٠٠ من د/ مصروفات عرضية
١٣١٨١	٣٩٠٠٠٠٠٠ إلى د/ اعتمادات مستندية لحساب الوحدة الإقتصادية

السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء

تطبيق التغيرات 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 الهلاك 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 يلي:

المبلغ / دينار	التاريخ
٥٠٠٠٠	٢٠١٦/١/١
٤٢٠٠٠	٢٠١٦/١٢/٣١
٤٩٦٠٠	٢٠١٧/١٢/١٣

يبلغ راس مال الشركة ١٠٠٠٠٠٠ دينار ويتكون من اسهم عادية، ولا يوجد مكونات اخرى ضمن حقوق الملكية سوى الارباح المحتجزة، وقد وزعت الشركة ارباح نقدية على المساهمين تبلغ ١٠٠٠٠ دينار في العام ٢٠١٧ و ٨٠٠٠ دينار في العام ٢٠١٨.

كما ظهرت قائمة الدخل المختصرة للعام ٢٠١٧ و ٢٠١٨ قبل اجراء التغيير على النحو التالي:

البيان	٢٠١٧	٢٠١٨
ايرادات المبيعات	١٥٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠
يطرح تكاليف المبيعات	(٩٠٠٠٠)	(١١٠٠٠٠)
مجمول 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 و ٢٠١٨.

حل مثال (٢)

اثر التغيير على الفترات السابقة للتغيير (٢٠١٦ و ٢٠١٧):

الاثار المتراكمة	٢٠١٧	٢٠١٦	البيان
	٣٠٠٠	٣٠٠٠	قسط الاهلاك السنوي حسب طريقة القسط الثابت (قبل اجراء التغيير) = (٥٠٠٠ - ٢٠٠٠٠) ÷ ٥ = ٥٠٠٠
	٤٠٠٠	٥٠٠٠	قسط الاندثار السنوي حسب طريقة مجموع ارقام السنين (بعد اجراء التغيير)
			عام ٢٠١٦ = ١٥/٥ × (٥٠٠٠ - ٢٠٠٠٠) = ٢٠١٦
			عام ٢٠١٧ = ١٥/٤ × (٥٠٠٠ - ٢٠٠٠٠) = ٢٠١٧
٣٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	فرق الاندثار
٦٠٠	(٢٠٠)	(٤٠٠)	اثر الضريبة ٢٠%
٢٤٠٠	٨٠٠	١٦٠٠	صافي اثر التغيير في السياسات المحاسبية بعد الضريبة

وبناء على ما سبق، يتم اجراء القيد التالي لتعديل فروقات عامي ٢٠١٦ و ٢٠١٧:

٢٤٠٠	من د/ الأرباح المحتجزة ٢٦٣
٦٠٠	د/ اصول ضريبية مؤجلة ١٤١
٣٠٠٠	الى د/ 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 يلي:

$$\text{عام ٢٠١٨} = (٥٠٠٠ - ٢٠٠٠٠) \times \frac{١٥}{٣} = ٣٠٠٠ \text{ دينار}$$

- قائمة الدخل المقارنة للعامين ٢٠١٧ و ٢٠١٨ في ضوء التغيير، وبافتراض ان الشركة تتشر القوائم المالية المقارنة لعامين:

قائمة الدخل

٢٠١٨	٢٠١٧ معدلة	
٢٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	ايرادات المبيعات
(١١٠٠٠٠)	(٩٠٠٠٠)	يطرح تكاليف المبيعات
١٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	مجمل الربح
(٨٠٠٠٠)	(٣٥٠٠٠)	يطرح مصاريف ادارية (قبل تنزيل مصروف اهلاك الاثاث)
(٣٠٠٠)	(٤٠٠٠)	ينزل مصروف اندثار الاثاث
٤٧٠٠٠	٢١٠٠٠	الربح قبل ضريبة الدخل
(٩٤٠٠)	(٤٢٠٠)	ينزل ضريبة الدخل ٢٠%
٣٧٦٠٠	١٦٨٠٠	الربح بعد ضريبة الدخل

- تستخرج صافي القيمة الدفترية للعامين ٢٠١٧ و ٢٠١٨ 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)	(٢٠٠٠) ٣
صافي القيمة الدفترية	١٥٠٠٠	١١٠٠٠	٨٠٠٠

كما وسيتم اعادة عرض الارباح المحتجزة ضمن قائمة التغييرات في حقوق الملكية للعامين

٢٠١٧ و ٢٠١٨ كما يلي:

٢٠١٨	٢٠١٧ معدلة	الأرباح المحتجزة
٤٩٦٠٠	٤٢٠٠٠	أرباح محتجزة في ١/١ قبل التعديل
(٢٤٠٠)	(١٦٠٠)	يطرح الأثر المتراكم للتغيير في السياسات المحاسبية
٤٧٢٠٠	٤٠٤٠٠	أرباح محتجزة في ١/١ بعد التعديل
٣٧٦٠٠	١٦٨٠٠	يضاف أرباح العام (معدلة)
(٨٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	يطرح توزيعات أرباح
٧٦٨٠٠	٤٧٢٠٠	أرباح محتجزة في ١٢/٣١ بعد التعديل

ملاحظة: نلاحظ في المثال السابق ان رصيد الأرباح 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 الإفصاح عن اثر التغييرات في السياسات المحاسبية وضمن الايضاحات، بحيث يظهر الإفصاح كما يلي:

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 اكثر ملاءمة لاهلاك الاثاث، كما ان السياسة الجديدة التي تم تبنيها تتسجم مع الممارسة الصناعية المحلية للشركات المماثلة، مما يجعل القوائم المالية للشركة اكثر 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 اكثر 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
مصرف الاندثار السنوي (الاساس القديم)	٣٠٠٠ دينار
<u>المعلومات الخاصة بالأصول بعد المسح الهندسي</u>	
قيمة الأصول بعد اعادة التقييم	٣٢٠٠٠ دينار
القيمة المتبقية المقدرة	٤٠٠٠ دينار
متوسط العمر المتبقي للأصول (بالسنوات)	٧ سنوات

المطلوب: تحديد مقدار مصرف الاندثار على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام ٢٠١٨ وهل سيتم تطبيق اثر التغيير في الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة على الفترات السابقة للعام ٢٠١٨؟

حل المثال (٣)

مصرفوف الاندثار على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام ٢٠١٨ ٤٠٠٠ دينار	$(4000 - 32000) \div 7 = 4000$ دينار.

ان التغيير في السياسة المحاسبية لدى الشركة اعلاه لا يمكن تطبيقه بأثر رجعي نظراً لانه غير عملي، وبالتالي سيجري التطبيق على العام ٢٠١٨ والاعوام التي تليها.

التغيرات في التقديرات المحاسبية

يجب أن يُثبت أثر التغيير في تقدير محاسبي، بأثر مستقبلي وذلك من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في:

- فترة التغيير، إذا كان التغيير يؤثر - فقط - على هذه الفترة؛ أو

- فترة التغيير والفترات المستقبلية، إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

بخلاف إذا نتج عن التغيير في تقدير محاسبي تغييرات في الأصول والالتزامات، أو تعلق ببند من حقوق الملكية، فإنه يجب أن يُثبت من خلال تعديل المبلغ الدفترية لبند الأصل أو الالتزام أو حق الملكية ذي الصلة في فترة التغيير.

مثال (٤) التغيير في التقديرات المحاسبية

في ٢٠١٣/١/١ تم شراء آلة 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 بالآلة لم تكن متوفرة سابقاً قدر بأن الآلة ستستخدم لمدة عشر سنوات اخرى اعتباراً من ٢٠١٨/١/١ كما اعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح الجديدة المقدرة ٤٠٠٠ دينار.

المطلوب: بيان أثر التغيير في التقديرات الخاصة بالآلة اعلاه على القوائم المالية للعام ٢٠١٨ والاعوام التي تليها.

حل المثال (٤)

كنتيجة لهذا التغيير فإن 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 يلي:

$$\text{مصرفوف الاندثار الجديد} = \frac{\text{القيمة الدفترية للأصل} - \text{القيمة المتبقية المعاد تقديرها}}{\text{العمر المتبقي للأصل}} = \frac{4000 - 12000}{10} = 800 \text{ دينار}$$

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 (الفترة) 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، فإنه يجب على المنشأة أن تعيد عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ - بأثر مستقبلي - من أبكر تاريخ ممكن عملياً.

كما لا يدخل تصحيح أخطاء فترة سابقة في ربح أو خسارة الفترة التي أكتشف 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 ١٠٠٠٠٠٠ 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 بدلاً من ١٠٠٠٠٠ دينار، وقد اكتشف محاسب الشركة هذا الخطأ خلال العام ٢٠١٨.

وقد ظهرت قائمة الدخل (جزئية) وقائمة الارباح المحتجزة قبل تصحيح الخطأ كما يلي:

٢٠١٨	٢٠١٧	البيان
٣٠٠٠٠٠	٣٤٥٠٠٠	مجمّل الربح
(١٨٠٠٠٠)	(١٢٠٠٠٠)	مصاريف ادارية وبيعية
١٢٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	صافي الربح قبل الضريبة
(٢٤٠٠٠)	(٤٥٠٠٠)	ضريبة الدخل ٢٠%
٩٦٠٠٠	١٨٠٠٠٠	صافي الربح بعد الضريبة
٢٢٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	الارباح المحتجزة اول المدة
٣٢١٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	الارباح المحتجزة اخر المدة

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

حل مثال (٥)

اثر الخطأ على الفترات السابقة لاكتشاف الخطأ (٢٠١٧ و ٢٠١٦):

٢٠١٧	٢٠١٦	البيان
١٠٠٠	١٠٠٠	قسط الاندثار السنوي (قبل تصحيح الخطأ) = $(10 \div 10000) = 1000$ دينار
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	قسط الاندثار السنوي الصحيح = $(10 \div 100000) = 1000$
٩٠٠٠	٩٠٠٠	فرق الاندثار
(١٨٠٠)	(١٨٠٠)	اثر الضريبة ٢٠%
٧٢٠٠	٧٢٠٠	صافي اثر الخطأ بعد الضريبة

وبناء على ما سبق يتم اجراء القيد التالي لتصحيح اخطاء عامي ٢٠١٧ و ٢٠١٦:

٢٠١٨/١٢/٣١	١٤٤٠٠	من ح/ الارباح المحتجزة ٢٦٣
	٣٦٠٠	ح/ اصول ضريبية مؤجلة ١٤١
	١٨٠٠٠	الى ح/ متراكم اندثار الممتلكات والالات المعدات ٢٢١

اما العام الحالي (٢٠١٨) والاعوام اللاحقة فيتم احتساب اهلاك الاثاث بناء على الاهلاك الصحيح، وعليه يكون مصروف الاهلاك للعام ٢٠١٨ مبلغ ١٠٠٠٠٠ دينار.

- قائمة الدخل المقارنة للعامين ٢٠١٧ و ٢٠١٨ في ضوء تصحيح الخطأ، وبافتراض ان الشركة تنشر القوائم المالية المقارنة لعامين:

شركة الوفاء

قائمة الدخل (جزئية)

٢٠١٨	٢٠١٧ معدلة	البيان
٣٠٠٠٠٠	٣٤٥٠٠٠	مجمّل الربح
(١٨٩٠٠٠)	(١٢٩٠٠٠)*	مصاريف ادارية وبيعية بما فيها الاندثارات
١١١٠٠٠	٢١٦٠٠٠	صافي الربح قبل الضريبة
(٢٢٢٠٠)	(٤٣٢٠٠)**	ضريبة الدخل ٢٠%
٨٨٨٠٠	١٧٢٨٠٠	صافي الربح بعد الضريبة

قائمة التغيرات في حقوق الملكية (اظهار عمود الارباح المحتجزة فقط)

٢٠١٨	٢٠١٧ (معدلة)	البيان
٢٢٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	ارباح محتجزة في ١/١ قبل تصحيح الاخطاء
(١٤٤٠٠)	(٧٢٠٠)	يطرح تصحيح اخطاء سنوات سابقة
٢١٠٦٠٠	٣٧٨٠٠	ارباح محتجزة في ١/١ بعد التعديل
٨٨٨٠٠	١٧٢٨٠٠	يضاف ارباح العام (معدلة)
٢٩٩٤٠٠	٢١٠٦٠٠	الارباح المحتجزة اخر المدة

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 يلي قائمة الدخل للعامين ٢٠١٧ و ٢٠١٨ قبل تصحيح الخطأ.

شركة الانوار - قائمة الدخل

البيان	٢٠١٧	٢٠١٨
المبيعات	٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
يطرح تكلفة المبيعات	(٦٥٠٠٠)	(٧٣٠٠٠)
مجمّل الربح	١٥٠٠٠	١٧٠٠٠
مصاريف ادارية وعمومية	(٤٠٠٠)	(٧٠٠٠)
صافي الربح قبل الضريبة	١١٠٠٠	١٠٠٠٠
ضريبة الدخل ٢٠%	(٢٢٠٠)	(٢٠٠٠)
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
الأرباح المحتجزة اول المدة	٣٢٠٠٠	١٢٠٠٠
صافي الربح	٨٨٠٠٠	٨٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة اخر المدة	١٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

الحل مثال: 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	٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
يطرح تكلفة المبيعات	(٦٦٠٠٠)	(٧٢٠٠٠)
مجمّل الربح	١٤٠٠٠	١٨٠٠٠
مصاريف ادارية وعمومية	(٤٠٠٠)	(٧٠٠٠)
صافي الربح قبل الضريبة	١٠٠٠٠	١١٠٠٠
ضريبة الدخل ٢٠%	(٢٠٠٠)	(٢٢٠٠)
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
الأرباح المحتجزة اول المدة كما اعلنت سابقا	٣٢٠٠٠	١٢٠٠٠
تصحيح الاخطاء، صافي بعد ضريبة الدخل		(٨٠٠٠)
الأرباح المحتجزة اول المدة بعد اعادة عرضها	٣٢٠٠٠	١١٢٠٠٠
صافي الربح (المعاد تصحيحه)	٨٠٠٠٠	٨٨٠٠٠
الأرباح المحتجزة اخر المدة	١١٢٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

مثال ١ : تباع 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. وإذا تم الكشف عن عيوب رئيسية في جميع المنتجات المباعة، فإنه قد ينتج عنها تكاليف إصلاح قدرها (٤) مليون. تشير الخبرة السابقة والتوقعات المستقبلية للمنشأة إلى أنه، للسنة القادمة، (٧٥%) من السلع المباعة لن يكون فيها عيوب، وأن (٢٠%) من السلع المباعة سيكون فيها عيوب طفيفة وأن (٥%) من السلع المباعة سيكون فيها عيوب رئيسية. وفقاً للفقرة ٢٤ ، تقوم المنشأة بتقويم احتمال تدفق خارج مقابل التزامات الضمان ككل.

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاحات هي:

$$75\% \text{ من صفر } (+) 20\% \text{ من } 1 \text{ مليون } (+) 5\% \text{ من } 4 \text{ مليون} = 400.000$$

$$400.000 \text{ من د/ مصاريف خدمات ما بعد البيع } 38332$$

$$400.000 \text{ الى د/ مخصص خدمات ما بعد البيع } 2532$$

- 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:

$$400.000 \text{ من د/ مخصص خدمات ما بعد البيع } 2532$$

$$300.000 \text{ الى د/ مخزون الخامات والمواد الأولية } 1311$$

$$100.000 \text{ الى د/ مخصص خدمات ما بعد البيع انتفى الحاجة منه } 48332$$

مثال ٢ / 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 اكد المشاور القانوني للشركة بانها ستتحمل المبلغ المطلوب .

٣. في ٢٠١٩/٤/٣٠ تم الفصل النهائي في تلك القضية وتحملت الشركة بموجب الحكم الصادر من المحكمة مبلغ التعويض المطلوب ، وتم سداد 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 د/ خسائر المطالبات والغرامات ٣٨٤٧
١٨٥٠٠٠٠٠ الى د/ مخصص المطالبات والغرامات ٢٥٥٢

(٣)

١٨٥٠٠٠٠٠ من د/مخصص المطالبات والغرامات ٢٥٥٢
١٨٥٠٠٠٠٠ الى د/ النقد لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

(٤)

٥٠٠٠٠٠ من د/ خسائر فروقات اسعار الصرف الأجنبي ٣٣٥٥
٥٠٠٠٠٠ الى د/ مخصص خسائر فروقات اسعار الصرف الأجنبي ٢٥٧

■ عند البيع او التحويل يثبت القيد الاتي :

٥٥٥٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
٤٥٠٠٠٠ من د/ مخصص خسائر فروقات اسعار الصرف الأجنبي ٢٥٧
٦٠٠٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة الأجنبية ١٣٤٢٢

■ ويخفض رصيد المخصص، فإذا كان التخفيض نفس السنة، يثبت القيد الاتي :

٥٠٠٠٠ من د/ مخصص خسائر فروقات اسعار الصرف الأجنبي ٢٥٧
٥٠٠٠٠ الى د/ خسائر فروقات اسعار الصرف الاجنبي ٣٣٥٥

■ اما إذا كان التخفيض في السنة اللاحقة، فيثبت القيد الاتي :

٥٠٠٠٠ من د/ مخصص خسائر فروقات اسعار الصرف الأجنبي ٢٥٧
٥٠٠٠٠ الى د/ الأرباح المحتجزة ٢٦٣

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

مثال ١/ تصدير بضاعة الى مستورد اجنبي:

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 :

التاريخ	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 = ١٥٠٠٠٠٠٠ دولار $\times$ ١٢٠٠ = ١٨٠٠٠٠٠٠٠٠
من د/ مدينون عالم خارجي ١٣٢١٥
١٨٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/ ايراد مبيعات (نشاط الصناعة التحويلية) ٤١٢١
٢. في ٢٠١٨/١٢/٣١ يسجل قيد بفروقات العملة المتحققة = ١٥٠٠٠٠ لتر $\times$ (١٢٥٠ - ١٢٠٠) = ٧٥٠٠٠٠٠٠
من د/ مدينون عالم خارجي ١٣٢١٥
٧٥٠٠٠٠٠٠ إلى د/ ارباح فروقات أسعار الصرف الأجنبي ٤٣٥٥
٣. في ٢٠١٩/٤/١ يسجل قيد بفروقات العملة المتحققة = ١٥٠٠٠٠ لتر $\times$ (١٢٥٠ - ١١٩٠) = ٩٠٠٠٠٠٠٠
من د/ خسائر فروقات أسعار الصرف الاجنبي ٣٣٥٥
٩٠٠٠٠٠٠٠ إلى د/ مدينون عالم خارجي ١٣٢١٥
٤. كما يسجل القيد الخاص باستلام المبالغ المترتبة على العملاء (١٨٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار + (٧٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار - (٩٠٠٠٠٠٠٠) دينار = ١٧٩٩٨٥٠٠٠٠٠
من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
١٧٩٩٨٥٠٠٠٠٠ إلى د/ مدينون عالم خارجي ١٣٢١٥ { (١٥٠٠٠٠) لتر $\times$ ١١٩٠ دينار / دولار }

مثال ٢/ استيراد بضاعة من مورد اجنبي:

في ٢٠١٨/١٢/١ قامت 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 :

التاريخ	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

$$5000000 \text{ من د/ اعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية } 13181$$

$$5000000 \text{ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية } 13421$$
٢. في ٢٠١٨/١٢/١ يسجل قيد تسديد بقيمة الدفعة البالغة (٥٠%) من مبلغ الاعتماد المستندي

$$1000 \text{ طن } \times 600 \text{ دولار } \times 1180 \text{ سعر الصرف } = 708000000$$

$$354000000 \text{ من د/ اعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية } 13181$$

$$354000000 \text{ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية } 13421$$
٣. يسجل قيد تسديد بقيمة الرسوم الكمركية

$$2000000 \text{ من د/ اعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية } 13181$$

$$2000000 \text{ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية } 13421$$
٤. في ٢٠١٨/١٢/٣١ يسجل قيد بفروقات العملة المتحققة

$$12000000 = \$6000000 \times (1180 - 1200)$$

$$12000000 \text{ من د/ خسائر فروقات أسعار الصرف الأجنبي } 3355$$

$$12000000 \text{ إلى د/ دائنون عالم خارجي } 23215$$
٥. في ٢٠١٩/٢/١ يسجل قيد بفروقات العملة المتحققة

$$6000000 = \$6000000 \times (1200 - 1190)$$

$$6000000 \text{ من د/ دائنون عالم خارجي } 23215$$

$$6000000 \text{ إلى د/ ارباح فروقات أسعار الصرف الأجنبي } 4355$$
٦. يسدد مبلغ الاعتمادات المستندية

$$354000000 \text{ من د/ اعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية } 13181$$

$$354000000 \text{ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية } 13421$$
٧. ويغلق حساب الاعتمادات المستندية لصالح المشتريات والمجهزون

$$725000000 \text{ من د/ مشتريات بضائع بغرض البيع } 351$$

$$1000000 + 2000000 + 5000000 + (1180 \times \$6000000)$$

$$6000000 \text{ من د/ دائنون تجاريون حسب النوع } 2321$$

$$731000000 \text{ إلى د/ اعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية } 13181$$

$$17000000 + 1190 \times \$6000000$$

الخلاصة:

٧٠٨٠٠٠٠٠٠	مشتريات بضائع بغرض البيع $1180 \times \$6000000$
٥٠٠٠٠٠٠	أجور فتح الاعتماد المستندي
٢٠٠٠٠٠٠	رسوم كمركية
١٠٠٠٠٠٠٠	مصاريف نقل وإخراج وتحميل
٧٢٥٠٠٠٠٠٠	اجمالي قيمة مشتريات بضائع بغرض البيع
٧٢٥٠٠٠٠٠٠	صافي الاعتمادات المستندية = قيمة المشتريات + اجمالي المصارف + (-) فروقات العملة
	$1000000 + 2000000 + 5000000 + (1180 \times \$6000000)$
٦٠٠٠٠٠٠٠	مكاسب (خسائر فروقات أسعار الصرف) $(\$6000000 \times (1200 - 1180)) = (12000000)$
	$\underline{6000000} = (\$6000000 \times (1190 - 1200))$
٦٠٠٠٠٠٠٠	
٧٣١٠٠٠٠٠٠	اجمالي الاعتماد المستندي الذي يظهر بالسجلات

مثال ٣/ الإقراض او الاقتراض بالعملة الاجنبية:

قائمة شركة القاصد التجارية في ٢٠١٨/١١/١ بالاقتراض من شركة اوزال التركية مبلغ (٥٠.٠٠٠) دولار وبنفس معدل فائدة المحلي البالغ (٨%) ولمدة (٦) شهور وفي تاريخ الاستحقاق تم تسديد مبلغ القرض والمطلوب تسجيل مبلغ القرض في سجلات الشركة على فرض ان أسعار الصرف كانت :

التاريخ	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 (١٢٠٠ × \$٥٠.٠٠٠)

٦.٠٠٠.٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٦.٠٠٠.٠٠٠ إلى د/ قروض مستلمة قصيرة الاجل حسب النوع ٢٣٥١
٢. في ٢٠١٨/١٢/٣١ يسجل قيد استحقاق بفائدة القرض

٦.٠٠٠.٠٠٠ × ١١٨٠ = ٧.٠٨٠.٠٠٠

٣٥٤٠.٠٠٠ من د/ اعتمادات مستندية لحساب الوحدة الاقتصادية ١٣١٨١

٣٥٤٠.٠٠٠ إلى د/ دائنون عالم خارجي ٢٣٢١٥
٣. يسجل قيد تسديد الدفعة البالغة (٥٠%) من مبلغ الاعتماد المستندي

٣٥٤٠.٠٠٠ من د/ دائنون عالم خارجي ٢٣٢١٥

٣٥٤٠.٠٠٠ إلى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

الفصل الثالث

إفصاحات الإبلاغ المالي

الفصل الثالث

إفصاحات الإبلاغ المالي

الممتلكات والآلات والمعدات

تثبت تكلفة بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات على أنها أصل عندما يكون من المحتمل أن منافعا اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند سوف تتدفق إلى الوحدة ويمكن قياس تكلفة البند بطريقة يمكن الاعتماد عليها، تقوم الوحدة بموجب هذا المبدأ إثبات جميع تكاليف ممتلكاتها وآلاتها ومعدات 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 - لاحقا - 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 ضروريا للوحدة لتحصل على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى. وتتأهل مثل هذه البنود من الممتلكات والآلات والمعدات للإثبات على أنها أصول نظرا 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 الدفتری 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. وغالبا ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه لـ "إصلاح وصيانة" بند من بنود العقارات والآلات والمعدات.

ولا تعد الحالات الآتية (الأمثلة) تكاليف لبند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات

أ- تكاليف افتتاح إنشاءات جديدة. أمثلة

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 الأخرى.

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 - أيضا لتقليل مرات تكرار الاستبدال الدوري، مثل استبدال الجدران الداخلية لمبنى أو تقليل مرات الاستبدال غير الدوري، بموجب مبدأ الإثبات فإن الوحدة تثبت ضمن المبلغ الدفترى لبند الممتلكات والآلات والمعدات تكلفة استبدال جزء من مثل هذا البند عندما يتم تحمل تلك التكلفة، إذا استوفيت ضوابط الإثبات. ويلغى إثبات المبلغ الدفترى لتلك الأجزاء التي استبدلت وفقا لمقتضيات الغاء الاثبات.

تتطلب شروط مبادلة الأصول 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 فتتمثل 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 التقييم خسائر في بند العقارات والممتلكات وعندها يتم اثبات مبلغ الخسائر في الارباح والخسائر
٤. ويغلق حساب خسائر انخفاض الأصول 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 اذا 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) أو المنتجات الحيوانية التي تباع لأغراض اللحوم	يسجل القيمة العادلة لتلك المنتجات خلال فترة التربية أو النمو لحين الحصاد بالقيمة العادلة
الزراعة الدائمة للفواكه والاشجار المنتجة والمواشي لأغراض الانتاج	فرقت المعالجات المحاسبية لهذا المنتج مرحلتين اذ يتم المحاسبية عن الاشجار القائمة والمواشي دون المنتجات باعتبارها أصول غير متداولة في حين حدد المعالجات المحاسبية للانتاج القائم على الاشجار والحليب ما قبل الحلب وماشابهها ضمن حساب مخزون انتاج تحت التشغيل بالقيمة العادلة في حين يقاس المنتج ما بعد نقطة الحصاد أو الحلب أو 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 مطروحاً 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 مطروحاً منها مصاريف البيع
المنح الحكومية المتعلقة بالانتاج الزراعي والبيولوجي	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 مطروحاً منه تكاليف البيع ولكن قد لايعكس العقد الاجل تلك القيمة لذلك لا بد 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.

الهبوط في قيمة الأصول

ويهدف هذا الجزء الى 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 الدفترى يتجاوز المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استخدام الأصل أو بيعه .وإذا كان هذا هو الحال، فإن 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 رسمي للمبلغ 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 بعد لتحديد الهبوط سنوياً بمقارنة مبلغه الدفترى بمبلغه الممكن استرداده ووفق الإجراءات المعتمدة لذلك وعندما يكون المبلغ الممكن استرداده من الأصل أقل من مبلغه الدفترى، فيجب تخفيض المبلغ الدفترى للأصل إلى المبلغ الممكن استرداده وإثبات ذلك التخفيض على انه خسارة هبوط ضمن الربح والخسارة وتعديل قسط مصروف الاستهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ الدفترى 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 تتقح أو تعدل ويجب ان لايزيد المبلغ الدفترى الناتج عن عكس خسائر الهبوط المسجلة للأصل على المبلغ الدفترى المسجل قبل الهبوط بعد الاستهلاك كما لو لم يتم اثبات خسائر الهبوط للأصل للسنوات اللاحقة , كما يجب إثبات عكس خسارة الهبوط لأصل خلاف الشهرة فوراً ضمن الربح والخسارة ما لم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ إعادة التقييم وعندها يسجل الفرق في حساب إعادة التقييم في الدخل الشامل الآخر

يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عما يلي 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 يلي خلال الفترة:

أ- الأحداث والظروف التي أدت إلى إثبات أو عكس خسارة الهبوط.

ب- مبلغ خسارة الهبوط الذي تم إثباته أو عكسه.

الإفصاح عن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة

يبين هذا القسم الاحكام المتعلقة بمعالجة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والمهجور استخدامها والعمليات المتوقعة ، اما الأصول التي تباع مباشرة خلال السنة المالية فأنها تعالج ضمن الأصول المصنفة كممتلكات والآلات والمعدات.

يتم قياس الأصول التي تستوفي ضوابط التصنيف على انها محتفظ بها للبيع بالمبلغ الدفترى (الكلفة - الاندثار المتراكم) او (القيمة العادلة - تكاليف البيع) ايهما اقل كما يتم قياس الأصول 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 تأهيله فضلاً عن احتمالية البيع 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 مشتر وإكمال الخطة. علاوة على ذلك، يجب تسويق الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) بشكل نشط لغرض البيع بسعر يكون معقولاً بالمقارنة بقيمته العادلة الحالية. بالإضافة إلى 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 أن تتطوي 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 المشتري 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 وفقاً للأحداث اللاحقة ضمن فترة الافصاحات، ولا يجوز للوحدة تصنيفه على انه أصل محتفظ به للبيع إذا قررت الوحدة ترك الأصل دون استخدام لان القيمة الدفترية للأصل تسترد من خلال الاستخدام وليس البيع ويتم عرض مجموعة التصرف (مجموعة الأصول والالتزامات المولدة للنقد) المتروك استخدامها على انها (عمليات متوقفة) ضمن البيانات المالية حتى نهاية العمر الإنتاجي او إعادة استخدامها ايها 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 الدفترى 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 الإفصاحات 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 الإفصاحات 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 الإفصاحات 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 الأصول المصنفة على أنها أصول متوقفة ضمن حساب مشروعات تحت التنفيذ وعدم احتساب الاندثار المتراكم طيلة فترة التوقف على أن يتم إعادة تقييم المبلغ القابل للاسترداد والعمر الانتاجي حال المباشرة باستخدام ذلك الموجود ووفق القيد التالي:

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.

الإفصاح عن العقارات الاستثمارية

العقار الاستثماري:

يتم الاحتفاظ بالعقار الاستثماري لكسب إيرادات إيجاريه 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 عزوها - 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 لسلسلة فنادق بغداد والمنتشرة بمناطق سياحية مختلفة والتي تقوم بإيجارها إلى متعهدين لإدارتها مقابل إيجار شهري) بفندق بغداد/ فرع بغداد والمكون 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 أن الجزء المستخدم من قبل الشركة لا يمكن فصله فصلاً كاملاً عن باقي أجزاء العقار وحسب فإن العقار لا يمكن اعتباره عقاراً استثمارياً إلا باعتبار أن الجزء المستخدم غير مهم نسبياً وأن الجزء المهم قد تم إيجاره إلى المستفيد بشكل منفصل بموجب عقد إيجار تشغيلي عندها فقط لهذا السبب تم اعتباره عقاراً استثمارياً.

وفي حالات يمكن أن يتم إدارة الفندق من قبل المالك وحتى في حالة قيامه بإسناد مجموعة من الخدمات إلى شركات أخرى إلا أن المخاطر المتعلقة بإدارة الفندق أو العقار أمام الأطراف الخارجية تبقى بذمة المالك عندها يتم اعتبار العقار غير استثماري ويتم المحاسبة عنه وفق للمعالجات المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات أو عقود الإيجار.

يجب أن يتم إثبات العقار الاستثماري على أنه أصل عندما، فقط 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 و تقوم 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 الدفترى للعقار الاستثماري، وذلك إذا كانت ضوابط الإثبات قد تم استيفاءها ويتم إلغاء إثبات المبلغ الدفترى لتلك الأجزاء التي يتم استبدالها وفقاً لمقتضيات إلغاء الإثبات، فضلاً بأنه لا يتم تحميل العقار الاستثماري بأي تكاليف ناتجة عن التشغيل وخسائره وقيمة الفاقد من المواد الخام قبل بدء التشغيل، أما 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 فإن القيد الأخير فقط من يتأثر بإعادة احتساب القيمة العادلة للاصول ووفقاً للاتين:

ملاحظة : في حالة استخدام الشركة نموذج الكلفة فإن 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 أن يتم تقديم افصاح إضافي على القيمة العادلة لهذه العقارات بشكل منفصل أما في حالة استخدام القيمة العادلة فتظهر تلك الأصول مقيمة بالقيمة العادلة ضمن البيانات المالية ويتم تقييمها بشكل مستمر على أن 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 سيتمكن 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 والآلات 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 إلا 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 -و فقط 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 دليلاً على تغير الاستخدام. وتتضمن أمثلة الأدلة على تغير الاستخدام ما يلي 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

كيفية المعالجة	التحويل	
	من	إلى
يجب تسجيلها بالقيمة العادلة وإن فروقات إعادة تقييم القيمة العادلة يتم التعامل معها ضمن حساب فائض إعادة التقييم ضمن الدخل الشامل الآخر	أصل طويل الأجل مستخدم من قبل الوحدة لتسيير أعماله أو أصل مشيد ذاتياً من قبل الوحدة محاسب عنه وفق حساب الممتلكات والآلات والمعدات	ممتلكات استثمارية محاسب عنه ضمن حساب العقارات الاستثمارية
تصبح القيمة العادلة في تاريخ التحويل هي كلفة الأصل و لا يوجد فروقات في قيمة الأصل نتيجة التحويل.	الممتلكات الاستثمارية بالقيمة العادلة ضمن حساب العقارات الاستثمارية	ممتلكات ومصانع ومعدات أو مصنّف ضمن الأصول بغرض البيع أو أنها تقع ضمن حساب الأصول غير المتداولة المستأجرة
تظهر الممتلكات الاستثمارية بالقيمة العادلة وتظهر فروقات التقييم في قائمة الدخل.	الأصول المصنفة بغرض البيع أو التوزيع على الملاك	الممتلكات الاستثمارية التي يجب تسجيلها بالقيمة العادلة

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 الآخر، ويتم إثبات قيد التحويل إلى الاستثمارات العقارية باستخدام القيمة العادلة وفق القيد التالي:

حتى تاريخ الذي يصبح فيه عقار يشغله المالك ضمن حساب الممتلكات والآلات والمعدات عقاراً استثمارياً 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 الدفئ للعقار وقيّمته العادلة بالشكل الآتي:

أ- يتم إثبات أي انخفاض ناتج في المبلغ الدفتری 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 الدفتری كما يلي:

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 الدفتری إلى المبلغ الدفتری 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 التقويم ضمن حقوق الملكية. وعند استبعاد العقار الاستثماري - لاحقاً - فإنه يجوز تحويل فائض إعادة التقويم الذي تم إدراجه ضمن حقوق الملكية إلى الأرباح المحتجزة ولا يتم التحويل من فائض إعادة التقويم إلى الأرباح المتبقية من خلال الربح أو الخسارة

تتطبق 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 أو العقارات بغرض البيع أو التوزيع على المالك لا تغير المبلغ الدفتری 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.

الافصاح عن المخزون

يمثل الهدف من هذا الحساب الى تحديد المعالجة المحاسبية للمخزون بإثباته بمبلغ التكلفة ضمن الأصول المتداولة اذ يوفر إرشادات بشأن تحديد التكلفة وإثباتها اللاحق على أنها مصروف، بما في ذلك التخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. كما يوفر أيضا إرشادات بشأن صيغ احتساب التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف للمخزون.

ويمثل المخزون على انه أصول مُحْتَظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال او في مرحلة الإنتاج أو على شكل مواد خام ستستخدم في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات ويقاس المخزون بالكلفة او 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 مطروحا منه التكاليف المقدرة للإتمام او التكاليف المقدرة الضرورية للقيام بالبيع، كما يمكن قياسه بالقيمة العادلة والذي يمثل السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

ويجب أن تُفصح القوائم المالية عن:

١- السياسات المحاسبية المُتبعة في قياس المخزون، بما في ذلك الطريقة المُستخدمة لاحتساب التكلفة.

٢- إجمالي المبلغ الدفتری للمخزون والمبلغ الدفتری وفق التصنيفات المناسبة للوحدة الاقتصادية.

٣- المبلغ الدفتری 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 الدفتری للمخزون المرهون على أنه ضمان لالتزامات.

الافصاح عن الايراد

جاءت تطبيقات المحاسبة الدولية بطريقة المعالجة المحاسبية (الاعتراف والقياس) وفق نموذج للاعتراف بالإيراد 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 بالإيراد وتمثلت بالاتي:

- 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 كالتالي:
- أ- تحديد العقد مع العملاء.
 - ب- تحديد التزامات الأداء في العقد.
 - ج- تحديد سعر المعاملة.
 - د- تخصيص سعر الصفقة للالتزامات 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 الأصل كلما تم تصنيع الأصل أو عندما يقوم البائع بتصنيع او تجميع الأصل الذي لا يوجد له اي استخدام بديل سوى بيعه لعميل محدد وبالتالي فإن للبائع الحق في استلام الدفعات مقابل العمل المنجز

وتثبت الإيراد على مدى فترة زمنية في حالة استيفاء أحد الضوابط الآتية:

- ✓ إذا حصل العميل على المنافع التي يوفرها أداء الوحدة الاقتصادية و قام 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 كان 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: و يتم تطبيقها عندما تنتقل السيطرة إلى العميل ، و السيطرة هنا قد تعني نشأة التزام بالدفع للبائع ، أو انتقال ملكية قانونية للأصل أو حيازة أو وضع يد على الأصل أو انتقال المخاطر و المنافع 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 يلي:
- 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 الأصل 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 تقتصر بالسيطرة على الأصل.
- د- أن يحوز العميل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الأصل - قد يشير نقل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الأصل 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 التعااقدي 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 المعاملة هو 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.

الافصاح

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 فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تُفصح عن المعلومات النوعية والكمية عن جميع ما يلي:

- أ- عقودها مع العملاء
- ب- الاجتهادات المهمة، والتغيرات في الاجتهادات، التي يتم الاعتماد عليها في تطبيق هذا الحساب.
- ج- أي أصول يتم إثباتها من تكاليف الحصول على عقد مع عميل أو الوفاء 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 يلي:
 - 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 للالتزامات الأداء المتبقية
ي- الاجتهادات المهمة لمبلغ وتوقيت الاعتراف بالإيراد.

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 اطراف 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 اصل من اصول الشركة او المجموعة الى احد اعضاء مجلس الادارة. او احد 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 التنفيذيين.

ج- 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 (اطراف 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 الادارة.

او الافصاح من خلال اي وسيلة تحقق الفهم الكافي لمستخدمين القوائم المالية.

المعاملات مع الاطراف ذوي العلاقة بأعمال الشركة		جهات ذات علاقة
مثلاً- مصرف 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 التأثير 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 يلي:

البيان		جهات ذات العلاقة	
		٢٠١٦	٢٠١٥
		xxx	xxx
مصرف 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 علاقة **	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 اذا كان مختلفاً) لأعمال تلك الشركة المستثمر فيها.

ج- نسبة حصة ملكيتها (ونسبتها في حقوق التصويت اذا 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 تُداول 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

مثال ١: بلغ عدد اسهم الشركة (X) في ٢٠١٨/١٢/٣١ (١٠٠٠٠٠٠) سهم عادي بقيمة اسمية (١) دينار والمطلوب احتساب ربحية السهم الأساسية لعام / ٢٠١٨ بافتراض ان صافي أرباح الشركة هو (٢) مليون دينار :

الحل:

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{صافي الأرباح السنوية}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم خلال السنة}} = \frac{٢.٠٠٠.٠٠٠}{١٠.٠٠٠.٠٠٠} = ٢٠ \text{ دينار للسهم}$$

مثال ٢: في ٢٠١٨/١/١ بلغ عدد اسهم إحدى الشركات (١٠٠٠٠٠٠) سهم عادي بقيمة اسمية (١) دينار كما كان للشركة (٥٠٠٠٠٠) سهم ممتاز بقيمة (١٠٠٠٠٠٠) دينار توزع عليها أرباح بمعدل (١٠ %) وخلال العام تمت العمليات :

- في ٢٠١٨/٣/١ قامت الشركة بزيادة رأسمالها من خلال إصدار (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	100000	2	$(2 \times 100000) \times (2 \div 12)$	33333
٢٠١٨/٣/١	125000	4	$(4 \times 125000) \times (4 \div 12)$	83333
٢٠١٨/٧/١	250000	6	$(6 \times 250000) \times (6 \div 12)$	125000
٢٠١٨/١٢/٣١	250000	0		
المجموع		9		2151666

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 .

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{صافي الارباح السنوية - حصة الأسهم الممتازة من الارباح}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم خلال السنة}}$$

$$\text{ربحية السهم} = \frac{431332 - (10\% \times 1000000)}{2151666} = 2 \text{ دينار للسهم}$$

ملاحظة يعامل توزيع الأسهم المجانية كما لو تم في بداية السنة .

مثال ٣: في ٢٠١٨ / ١ / ١ بلغ عدد الأسهم العادية لشركة (X) ١٠٠٠٠٠٠ سهم ، 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 (اسهم خزينة).
- في ١٠ / ١ قامت بتوزيع اسهم مجانية بواقع سهم واحد لكل سهم .
- في ١٢ / ١ قامت الشركة ببيع ٦٠٠٠٠ سهم من اسهم الخزينة .
- بلغ صافي رح 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 القائمة	الفترة بالشهور	الاحتساب	المتوسط المرجح لعدد الاسهم
٢٠١٨/١/١	1000000	3	$(12 \div 3) \times (2 \times 1000000)$	500000
٢٠١٨/٤/١	1500000	4	$(12 \div 4) \times (2 \times 1250000)$	1000000
٢٠١٨/٨/١	1350000	2	$(12 \div 2) \times (2 \times 1350000)$	450000
٢٠١٨/١٠/١	2700000	2	$(12 \div 2) \times (2700000)$	450000
٢٠١٨/١٢/١	2760000	1	$(12 \div 1) \times (2760000)$	230000
٢٠١٨/١٢/٣١	2760000	0		
المجموع		12		2630000

- احتساب ربحية السهم الأساسية لعام / ٢٠١٨ .

صافي الارباح السنوية - حصة الأسهم الممتازة من الارباح

المتوسط المرجح لعدد الأسهم خلال السنة

ربحية السهم =

$$\text{ربحية السهم} = \frac{300000 - (1000000 \times 6\%)}{2630000} = \frac{240000}{2630000} = 0,09125 \text{ دينار للسهم}$$

٢. ربحية السهم المخفضة

تحتسب وتنتشر ربحية السهم المخفضة في حالة وجود أدوات مالية لدى الشركات قابلة للتحويل الى اسهم عادية ومن هذه الأدوات :

أ. الديون القابلة للتحويل .

ب. الأسهم الممتازة القابلة للتحويل .

ج. اسهم 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 بأثار جميع الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة.

مثال ٤: خلال العام ٢٠١٨ بلغ عدد الأسهم العادية لشركة (X) ١٠٠٠٠٠٠ سهم وادناه البيانات الإضافية :

- لدى الشركة اسهم ممتازة بعدد ٢٠٠٠٠ سهم تبلغ قيمتها الاسمية ٥٠٠٠٠ دينار تعطي أرباح ١٠٪ سنوياً، ويمكن تحويل تلك الأسهم الممتازة الى اسهم عادية بمعدل ٢ سهم عادية لكل ١ سهم ممتاز .
- لدى الشركة سندات بعدد ١٠٠٠٠٠٠ اسند تبلغ قيمتها الاسمية ٢٠٠٠٠٠٠ دينار يبلغ معدل الفائدة عليها ١٢٪ سنوياً ، ويمكن تحويل تلك السندات الى اسهم عادية بمعدل ٤ سهم عادية لكل اسند .
- بلغ صافي ربح الشركة للعام ٢٠١٨ مبلغ ٨٥٠٠٠ دينار .
- يبلغ معدل ضريبة الدخل على الشركة ٢٠٪ .

والمطلوب :

- احتساب ربحية السهم الأساسية لعام / ٢٠١٨ .
 - احتساب ربحية السهم المخفضة لعام / ٢٠١٨ .
- الحل:
١. احتساب ربحية السهم الأساسية لعام / ٢٠١٨ .

ربحية السهم = $\frac{\text{صافي الارباح السنوية - حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الأسهم خلال السنة}}$

$$\text{ربحية السهم} = \frac{80000 - 85000}{100000} = \frac{80000}{100000} = 0,800 \text{ دينار للسهم}$$

٢. احتساب ربحية السهم المخفضة لعام / ٢٠١٨ .
- يتم في البداية ترتيب الأدوات المالية القابلة للتحويل الى اسهم عادية حسب درجة اثرها على ربحية السهم :
- اثر تحويل الأسهم الممتازة :

$$0,125 \text{ دينار للسهم} = \frac{10\% \times 50000}{2 \times 200000}$$

بما ان القيمة المحسوبة اقل من ربحية السهم الأساسية بالتالي يكون تحويل الاسهم الممتازة مخفضة

- اثر تحويل السندات :

$$0,048 \text{ دينار للسهم} = \frac{(0,20 - 1) 12\% \times 200000}{4 \times 100000}$$

بما ان القيمة المحسوبة اقل من ربحية السهم الأساسية بالتالي يكون تحويل السندات مخفضة

- ترتيب الأدوات المالية حسب درجة اثر تحويلها على ربحية السهم :

١. السندات ٠,٠٤٨ .

٢. الأسهم الممتازة ٠,١٢٥ .

ربحية السهم في حال تحويل السندات :

$$0,19840 \text{ دينار للسهم} = \frac{99200}{500000} = \frac{(0,20 - 1) 12\% \times 200000 + (10\% \times 50000) - 85000}{4 \times 100000 + 100000}$$

ربحية السهم في حال تحويل السندات والأسهم الممتازة :

$$0,19296 \text{ دينار للسهم} = \frac{19200 + 85000}{540000} = \frac{(0,20 - 1) 12\% \times 200000 + 85000}{2 \times 200000 + 4 \times 100000 + 100000}$$

٣. ربحية السهم في حال وجود عنصر منحة في اصدار حقوق الاكتتاب بالأسهم

في بعض الحالات تقوم الشركات بطرح اسهم للاكتتاب الخاص للمساهمين بسعر يقل عن القيمة العادلة للسهم ، يعتبر الفرق هنا اسهم 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 مضروباً 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 للسهم 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 تاريخ الممارسة ، يتم قياس القيمة العادلة نهاية اليوم الأخير الذي يتم فيه تداول الأسهم مع الحقوق .

مثال ٥ / توفرت المعلومات الخاصة بشركة (X) الصناعية والمطلوب تحديد ربحية السهم الأساسية للسنوات كما في ١٢/٣١ للسنوات (٢٠١٦-٢٠١٨) :

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) اسهم قائمة ، بسعر ممارسة حق الاكتتاب (٥) دينار للسهم ، تاريخ اصدار حق الاكتتاب ٢٠١٧/١/١ ، وآخر 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

$$\text{معامل التعديل} = \frac{\text{القيمة العادلة للسهم مباشرة قبل ممارسة الحق}}{\text{القيمة العادلة النظرية للحقوق السابقة لكل سهم}} = \frac{11}{10} = 1,1$$

- ربحية السهم الأساسية :

الفترة المالية	السنة/٢٠١٦	السنة/٢٠١٧	السنة/٢٠١٨
ربحية السهم الأساسية - المعلنة سابقاً (٥٠٠ ÷ ١١٠٠ سهم)	2.2		
ربحية السهم الأساسية المعاد عرضها بوجود الحقوق (١١٠٠ ÷ (١,١ × ٥٠٠))	2		
ربحية السهم الأساسية متضمنه اثر ممارسة الحقوق		2.54	
1500			
(١٢ ÷ ١٠ × ٦٠٠) + (١٢ ÷ ٢ × ١,١ × ٥٠٠)			
ربحية السهم الأساس (٦٠٠ ÷ ١٨٠٠)			٣ دينار للسهم

ملاحظة :

١. تم تثبيت ربحية السهم للسنة/٢٠١٦ المعلنه قبل ممارسة الحق والمعاد عرضها بوجود الحقوق لأغراض المقارنة .

٢. يمثل عدد الأسهم البالغ (٦٠٠) سهم، اصل عدد الأسهم قبل اصدار حقوق الاكتتاب (٥٠٠) سهم مع حقوق الاكتتاب البالغة سهم عادي واحد مقابل (٥) اسهم قائمة ليصبح مجموع الأسهم (١٠٠+٥٠٠) 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 يلي:

أ. المبالغ المستخدمة على أنها بسيط 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 وتقييم 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 الملزمة 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 التالية:

- 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 أيًا 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 وتشارك 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 والإيرادات 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 مفصلة أكثر مما يجب وبأن لا يزيد عن (١٠) عشرة إضافة إلى أنه يجب على الوحدة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان قد تم الوصول إلى حد عملي.

الافصاحات :

يجب على الوحدة الإفصاح عن:

- أ. كل من العوامل التي تم على ضوءها الإفصاح عن القطاع بأنه (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 وتقييم 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 يلي:

(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 الأبر، 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 الآتي:

التفاصيل	القطاع التشغيلي ١	القطاع التشغيلي ٢	القطاع التشغيلي ٣
إيرادات النشاط الجاري			
كلفة النشاط الجاري			
نتيجة النشاط الجاري			
الإيرادات التحويلية والأخرى			
المصروفات التحويلية والأخرى			
صافي نتيجة النشاط			
الأصول غير المتداولة			
الانفاق الاستثماري			
الأصول المتداولة			
الأصول الأخرى			
الأصول غير الملموسة			
إجمالي الأصول			
الالتزامات غير المتداولة			
متراكم الاندثار والديون			
المشكوك في تحصيلها			
الالتزامات المتداولة			

التفاصيل	القطاع التشغيلي ١	القطاع التشغيلي ٢	القطاع التشغيلي ٣
الالتزامات الأخرى			
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 والمشاريع المشتركة

ويهدف هذا الاجراء الى هو 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 التالية
أ- التمثيل في مجلس الادارة، أو في أي جهة حاكمة 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 الاستثمارات باعتبارها 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 باعتبارها استثمار في شركات أخرى ضمن حساب الاستثمارات المالية وحسب نية الاحتفاظ.
- ٣- زيادة الاستثمار في الشركة وعندما تزيد على النسبة المقررة باعتبار الشركة المستثمر فيها (شركة زميلة) وعندها يتم اعتماد المعالجات المحاسبية الخاصة باندماج الاعمال .

الترتيبات المشتركة

هي اتفاقيات بين شركتين أو أكثر على استحداث نشاط اقتصادي يتم إدارته بموجب عقود، وقد يأخذ هذا النشاط صورة (عملية مشتركة) أو (مشروع مشترك) شرط أن تكون قراراتهم بالإجماع وبالتالي لديهم سيطرة مشتركة عليه. إذاً هو اتفاق أطاري يسمح بعمليات مشتركة أو 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 وإنما 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 مقولة انشاء بناية أو 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 أو الاستحواذ على كيان اقتصادي له شخصية معنوية ومؤسس وفقاً للقوانين النافذة، مثل شراء عدد من أسهم ملكية شركة أخرى بشرط أن 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 فإن على كل شركة أن تثبت (أصولها، التزاماتها، إيراداتها من بيع نصيبها من مخرجات الترتيب المشترك، نصيبها في الإيراد من الترتيب المشترك، ومصروفاتها) في بياناتها المالية ويمكن التمييز بين العمليات والمشاريع المشتركة من خلال قياس حقوقها والتزاماتها، ففي العملية المشتركة يتم قياس وإثبات الأصول التي استحوذت عليها والالتزامات التي تحملتها، في حين في المشروع المشترك يتم قياس وإثبات صافي الأصول المستحوذ عليها.

مثال ١ (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 أن القرارات المالية والتشغيلية تتخذ بنسبة ٧٠% من حقوق التصويت. المطلوب: تسجيل قيد الاستثمار في سجلات الشركة أ و ب

سجلات الشركة أ

١٠٠ من د/استثمارات طويلة في القطاع الخاص الاستثمار في الشركة (ب) ١٥١٤
١٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

سجلات الشركة ب

١٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١
١٠٠ الى د/ رأس المال الأسهم العادية ٢٦١١٢

مثال ٢ (عملية مشتركة)

في ٢٠١٧/١/٢ دخلت الشركة أ في ترتيب تعاقد 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 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 يلي:

المبلغ	البيان
٥٠٠٠٠٠٠	ايراد بيع ١٠٠٠٠ وحدة
٠	المخزون اول الشهر
٠	المخزون اخر الشهر
٥٠٠٠٠٠	رواتب قسم الصيانة
٢٥٠٠٠٠	مصرفات قسم الصيانة
١٠٠٠٠٠٠	اندثار المكائن
٥٠٠٠٠٠	اندثار بناية المصنع
١٠٠٠٠٠٠	مواد اولية
٧٥٠٠٠٠	أجور
٢٥٠٠٠٠	مصرفات صناعية

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 للاتفاق التعاقدى وكما في القيد ادناه:

١٢٠٠٠٠٠٠٠ من د/آلات ومعدات خاضعة لسيطرة مشتركة الاستثمار في الشركة (ب) ١٢٣٢
١٢٠٠٠٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٠٠ من د/آلات ومعدات خاضعة لسيطرة مشتركة (الاستثمار في الشركة (ب)) ١١٣٢

١٠٠ الى د/ آلات ومعدات خاضعة لسيطرة مشتركة (الاستثمار في الشركة (ب)) ١٢٣٢

٢- قيود اليومية الخاصة بالشركة أ

طبقاً لمتطلبات الترتيبات المشتركة فإن 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 استناداً للمتطلبات التي تحكمها حالها حال مصروفاته وايراداته الخاضعة لسيطرته مباشرة.

• قيد اندثار المكائن

١٠٠٠٠٠٠ من د/اندثار الآت ومعدات خاضعة لسيطرة مشتركة (الاستثمار في الشركة (ب)) ٣٧١١٣

١٠٠٠٠٠٠ الى د/مخصص اندثار الآت ومعدات خاضعة لسيطرة مشتركة (الاستثمار في الشركة (ب)) ٢٢١٣

• قيد مصروفات قسم الصيانة

من مذكورين

٣١ ٥٠٠٠٠٠ د/ الرواتب

٣٣ ٢٥٠٠٠٠ د/ المصروفات الخدمية

١٣٤٢١ ٧٥٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

• قيد الإيرادات

٢٠٠٠٠٠٠ = ٤٠% × ٥٠٠٠٠٠٠ ايراد الشركة أ

من د/ نقدية في الصندوق ١٣٤١ أو

١٣٢٥٢ إيرادات مستحقة ٢٠٠٠٠٠٠

٤١ ٢٠٠٠٠٠٠ الى د/ صافي مبيعات

الأدوات المالية " الإثبات 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 طرفاً 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 عقداً بالطريقة العادية.

يتم إثبات المبالغ المستحقة التحصيل والمبالغ واجبة السداد على أنها أصول والتزامات عندما تصبح الوحدة طرفاً 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 وفقاً لهذا الطريقة نفسها - بشكل ثابت على جميع مشتريات ومبيعات الأصول المالية التي يتم تصنيفها بالطريقة نفسها، لارتباطات الملزمة بشراء أو بيع لا يتم اثباتها حتى يقوم أحد أطراف العقد (على الأقل) بالتنفيذ بموجب الاتفاقية، بالنسبة للعقود الآجلة يتم الاثبات في تاريخ المعاملة. اما المعاملات المستقبلية المخطط لها، بغض النظر عن مدى احتمال حدوثها، لا تعد أصولاً والتزامات نظراً لأن الوحدة لم تصبح طرفاً في عقد.

الغاء الاثبات

• الغاء اثبات الأصول المالية :

يتم الغاء الأصول المالية في الحالات الآتية:

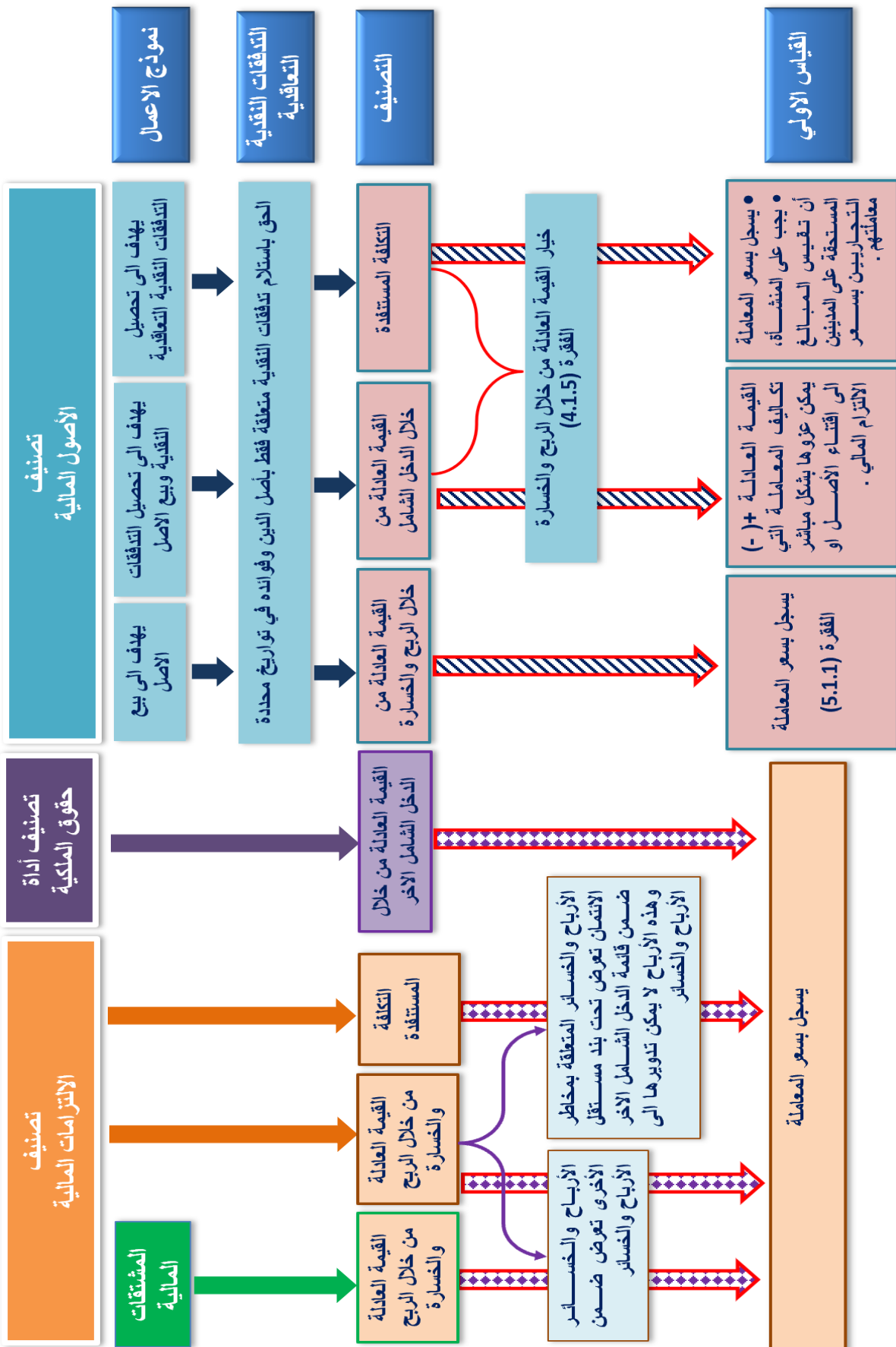
١. انقضاء الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل.
 ٢. تحويل الوحدة حقوقها في استلام التدفقات النقدية من الأصل.
 ٣. تحمل الوحدة التزام بدفع التدفقات النقدية من الأصل.
 ٤. تحويل (تقريباً) جميع المخاطر والمكافأة الى الغير.
- وتستمر الوحدة في اثبات الأصول المالية مع مراعاة ما ورد في خلاف الحالات أعلاه عند احتفاظ الوحدة بالسيطرة على الأصل.

• الغاء اثبات الالتزامات المالية:

١. يجب على الوحدة أن تزيل الالتزام المالي (أو الجزء من التزام مالي) من قائمة مركزها المالي عندما، فقط عندما، يتم إطفائه، أي عندما يتم سداد الالتزام المحدد في العقد أو يتم إلغاؤه أو ينقضي.

٢. عند المُبادلة التي تتم بين مقرض ومقرض حالي لأدوات دين تختلف شروطها -إلى حد كبير -على أنها إطفاء للالتزام المالي الأصلي وإثبات التزام مالي جديد. وبالمثل، فإنه يجب المحاسبة عن التعديل الجوهرى 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 الدفترى للالتزام المالي (أو الجزء من التزام مالي) يتم إطفائه 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 الدفترى 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 الدفترى 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.

التصنيف والقياس :



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 المُستنفذة بذلك التأريخ . ويؤثر هذا التعديل على الدخل الشامل الآخر ولكنه لا يؤثر على الربح أو الخسارة ولذلك فهو ليس تعديل إعادة تصنيف ولا يتم تعديل معدل 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 الدفترية للأصل المالي الجديد.

(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 أو خسائر غير محققة هذا النوع الذي لا يُعد جزءاً 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 الاخر: 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 سابقاً -ضمن الدخل الشامل 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 سابقاً -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 (جزءاً 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 آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر ، أو أصلاً مالياً يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وأن الوحدة مطالبة 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 :

إثبات التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي المنسوب التي التغيرات في مخاطر الائتمان ضمن الدخل الشامل الآخر وعرض المبلغ المتبقي للتغير في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة .

وإذا أحدث عدم تماثل محاسبي ضمن الربح أو الخسارة أو ضخمة، 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 مُحفظ بها للمتاجرة ولا هي عوض محتمل تم إثباته من قبل الوحدة المستحوذة ضمن جميع 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 وفقاً 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 المستنفدة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر فقط .

(٣) يتم تخفيض الأصل المالي من خلال مخصص الهبوط للأصول بالتكلفة المستنفدة وتحمل 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 الدفترى للأصل المالي في قائمة المركز المالي .

(٥) إذا حدث بعد ذلك تناقص في خسائر الهبوط يجب إلغاء خسائر الهبوط المثبتة سابقاً (عكس المخصص) .

(٦) يجب على الوحدة أن تقوم بتقييم ما إذا كانت المخاطر الائتمانية للأدوات المالية قد زادت بشكل جوهري منذ الإثبات الأولي سواء على أساس فردي أو جماعي .

المشتقات المالية : هي أداة مالية أو عقد آخر تتميز بالخصائص الآتية:

- تتغير قيمتها استجابة للتغيرات في سعر الفائدة "الأساسي" 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، أو صافي استثمار أولياً اصغر 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 أو ضمن حقوق الملكية اعتماداً على الغرض منها وكما يلي :

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، و -فقط - في تلك الحالة، يتم، ضمن الدخل الشامل الآخر، عرض عدم فاعلية التحوط المُثبت.

٢. يجب أن يعدل مكسب أو خسارة التحوط للبند المُتحوط له من المبلغ الدفري للبند المُتحوط له إذا كان منطقياً (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 مثبت (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 الدفترى 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 -سابقاً- وليس بتعديل المبلغ الدفترى.

٦. قد تتم المحاسبة عن تحوط من مخاطر العملة الأجنبية لارتباط مُلزم على أنه تحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي.

تحوطات التدفق النقدي

أ. يتم تعديل المكون المنفصل لحقوق الملكية المرتبط بالبند المُتحوط له (احتياطي تحوط التدفق

النقدي) إلى أي مما يلي بالمبالغ المطلقة أيهما أقل:

(١) المكسب أو الخسارة المُتجمعة من أداة التحوط منذ بداية التحوط؛

(٢) التغير المُتجمع في القيمة العادلة (القيمة الحالية (البند المُتحوط له) أي القيمة الحالية للتغير

المُتجمع في التدفقات 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 القيمة العادلة لأصل أو التزام مالي معترف به أو إلتزامات غير معترف بها بعد، مثل الإلتزام بشراء أو بيع أصل مالي بسعر محدد ويحتمل وجود مخاطر في تغيرات القيمة العادلة له بحيث تؤثر على الأرباح والخسائر، إن الاعتراف بأداة التحوط يكون كما يلي:

يتم الاعتراف بالخسائر أو المكاسب الناتجة عن إعادة قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة في الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر، 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 يلي :

إذا تم قياس البند المغطى بالتكلفة المطفأة أو أداة الدين بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، قد يكون من الأسهل تأجيل سداد التسوية حتى يتم التوقف عن تعديل البند المتحوط له للمخاطر المتحوط لها، على الوحدة تطبيق نفس سياسة الإطفاء لكافة أدوات الدين كما يلي: إذا كان البند المغطى هو أداة حقوق ملكية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن أرباح أو خسائر التحوط للبند المغطى تبقى في الدخل الشامل الآخر .

إذا كان البند المتحوط له التزاما غير معترف به أو مكون منه يتم الاعتراف بالتغير التراكمي اللاحق في القيمة العادلة الإلتزام 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 الأرباح 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 الآخر.

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 يلي 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 و من المتوقع حدوث التدفقات النقدية المستقبلية المغطاة؛

يتم إعادة تصنيفها فوراً 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 الأخرى بناء على طبيعة المعاملة الأساسية كما يلي : 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 من التغيرات في قيمة البند المتحوط له هو الذي يغطي ما نسبته (من ٨٠٪ إلى ١٢٥٪) أما الجزء غير الفعال فيعترف به في الأرباح والخسائر (بيان الدخل) عند وجود مصاريف تتعلق بالبند المتحوط له مثل مصروف الاندثار أو الإطفاء . لكن عندما تتوقف الوحدة عن محاسبة التحوط من التدفقات النقدية، فإنها ستحسب المبلغ المتراكم في احتياطي تغطية التدفقات النقدية من الدخل الشامل الآخر كما يلي: 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 الإيرادات - . إذا لم يعد من المتوقع حدوث التدفقات النقدية المستقبلية المغطاة، يتم إعادة تصنيف هذا المبلغ فوراً 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 الأجنبية هو تحوط لمخاطر العملات الأجنبية الناشئة عن حصة الوحدة في صافي أصول العملية الأجنبية، 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 الأجنبية من الدخل الشامل الآخر ، والهدف من ذلك هو مطابقة كل من فروق سعر الصرف ، كما يتم الاعتراف بالجزء غير الفعال من الربح أو الخسارة من أداة التحوط في الأرباح أو الخسائر . عند التخلص من أو التخلص الجزئي أو تصفية العملية الأجنبية، يتم تحويل الرصيد المتراكم في احتياطي تحويل العملات الأجنبية من الإيرادات الشاملة الأخرى 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 تعاقدى لقبض نقد أو أصل مالي آخر من وحدة اقتصادية أخرى

الالتزام المالي: وهو إما أن يكون:

-التزام تعاقدى لتسليم النقد أو أصل مالي آخر لشركة أخرى.

-عقد من الممكن تسويته أو ستم 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 وانسجاماً مع تعريف كل من الالتزام المالي وأداة حق الملكية.

وبالتالي إذا كان هناك التزام تعاقدى بتسليم نقد أو أصل مالي آخر فإن الأداة المالية تلبي تعريف الالتزام المالي حتى لو كانت تبدو شكلاً 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 أولاً، ومن ثم تخصيص المبلغ المتبقي لعنصر حقوق الملكية، ولا يجوز أن يتم تحديد القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية أولاً.

المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية:

يتطلب بيان عرض كل من الأصول والالتزامات المالية بشكل منفصل، إلا أنه يمكن إجراء المقاصة بين البندين بحيث يتم عرض المبلغ الصافي إما كأصل أو التزام مالي حسب الأحوال في قائمة المركز المالي عند توفر الشرطين التاليين معاً:

✓ 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 كالالتزامات 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 عموماً قيد التكاليف المباشرة والمتكبدة في إصدار أو شراء أدوات حقوق الملكية الذاتية كمصاريف بل يتم تخفيض حقوق الملكية بها (تخفيض رأس المال الإضافي أو كما يسمى علاوة الصادر).

الافصاح عن الأدوات المالية

على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن :

- جميع الأدوات المالية المثبتة وغير المثبتة.
- العقود لشراء أو بيع بند غير مالي.

في قائمة المركز المالي يجب على الوحدة الإفصاح عن:

- المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم أهمية الأدوات المالية لمركزها المالي.
- المبالغ الدفترية في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات:
- 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 الدفترية للأصول المالية التي قامت برهنها على أنها ضمان رهنى 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 الدفري.

■ 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 إلغاء إثباتها في مجملها والأصول المالية التي تم إلغاء 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 الدفترى وفقا للقياس السابق.
- ٢ - تصنيف القياس الجديد والمبلغ الدفترى.
- 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 الإفصاح بحسب فئة 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 الإفصاح 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 الإفصاح 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) الإفصاح عن المبلغ المثبت في الدخل الشامل.

• إذا أثبتت الاستثمارات في حقوق الملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل يجب الإفصاح 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 إلغاء إثباتات 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 لإدارة 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 إلغاؤها 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 والالتزامات 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 استخدام 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 الأصول ").

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 مفرداً 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 مطروحاً 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 ربحاً 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 الأصول 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 وإداه حقوق الملكية كما يلي:

-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 الأسعار 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 المشار إليها من قبل 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 : اذا كان للاصل او الالتزام سعر طلب وعرض فيجب استخدام السعر ضمن الفرق بين سعر الطلب وسعر العرض (المتوسط) والذي يعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة

المدخلات المستندة إلى أسعار العرض والطلب

- إذا كان للأصل أو الالتزام المقاس 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 تمثيلاً 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 الإفصاح 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 ضمناً 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 في ذلك 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 إقبال. 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 (اصل) ضريبة مؤجلة إذا ما كانت الوحدة معدة للتقرير تتوقع استرداد أو تسوية المبلغ الدفتری لذلك الأصل أو الالتزام. وإذا كان من المحتمل أن استرداد أو تسوية ذلك المبلغ الدفتری 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 جميع الأعمال على مبلغ الشهرة الناشئ ضمن جميع 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 ضوءه 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 بخصوصيات 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.

الفرق 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) للفترة 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) للفترة 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 . وتنشأ 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.
 - الإيرادات التي تحققها المنشآت والتي تكون معفاة من الضريبة لأهداف اقتصادية، اجتماعية، سياسية.
 - النفقات المتكبدة لتحقيق إيرادات 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 الدفري 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 الدفري 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 (٤٠ بمعدل ٢٥ %) عندما تسترد المبلغ الدفري للأصل. الفرق بين المبلغ الدفري ١٠٠ والأساس الضريبي ٦٠ هو فرق مؤقت خاضع للضريبة قدره ٤٠ . لذلك ، تثبت الوحدة التزام ضريبة مؤجلة قدره ١٠ (٤٠ بمعدل ٢٥ %) يعبر عن ضرائب الدخل التي سوف تسدها عندما تسترد المبلغ الدفري للأصل.

إثبات التزامات الضريبة الحالية وأصول الضريبة الحالية:

- يجب إثبات الضريبة الحالية للفترات الحالية والسابقة، بقدر ما لم يتم سداؤه، على أنها التزام. وإذا تجاوز المبلغ المسدد -بالفعل- فيما يتعلق بالفترات الحالية والسابقة المبلغ الواجب سداؤه 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 ضريبة مؤجلة لجميع الفروقات الضريبية المؤجلة مالم تتجم الالتزامات الضريبية عما يلي:
 - الاعتراف الأولي في الشهرة.
 - الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتميز بأنها:
 - (1) ليست اندماج أعمال.
 - (2) 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 اعتماداً 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 اعتماداً 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 معاملة ليست تجمع 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. المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل :

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 الاعتراف 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 صحيحاً .

ويتم اعتماد مدخل الميزانية كأساس وفق متطلبات هذا النظام.

٢. قياس الأصول والالتزامات الضريبية :

يجب قياس الالتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترات الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده) من السلطات الضريبية باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية فعلاً بنهاية فترة اعداد التقارير .

٣. الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة :

يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة على الفترة الجارية والفترات السابقة كالالتزام ، 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 لاسترداد 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 الأصول 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 تحسناً 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 الدفئري للشهرة.

٦. القوائم المالية الموحدة : (الاستثمارات في شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والحصص في المشروعات المشتركة)

تنشأ الفروق المؤقتة عندما يصبح المبلغ الدفئري 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 الدفئري للشهرة) مختلفاً عن الأساس الضريبي (الذي غالباً ما يكون التكلفة) للاستثمار أو الحصة. وقد تنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الظروف المختلفة، على سبيل المثال:

- وجود أرباح لم تقم المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والترتيبات المشتركة بتوزيعها؛
- التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية عندما يتم تأسيس الوحدة الأم ومنشأتها التابعة في بلدين مختلفين؛

- تخفيض في المبلغ الدفئري لاستثمار في وحدة اقتصادية زميلة إلى المبلغ الممكن استرداده.

في القوائم المالية الموحدة، يمكن أن يكون الفرق المؤقت مختلفاً 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:

- 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؛
- 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 و يترتب عليها الاعتراف بالالتزام أو أصل ضريبي مؤجل ويتم تحميل الضريبة المؤجلة الناتجة على الربح أو الخسارة أو إضافتها إليه (إدراج مثل هذه الضريبة المؤجلة في الأرباح و الخسائر).
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، فقط 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 يلي:
 - (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 ببند 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.
- لا يمكن تصنيف أصول والالتزام المؤجلة بين متداولة أو غير متداولة وإنما تبقى دائماً (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 الدفترية 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 الإطفاء على الأساس الصافي . إضافة أن هذه الأصول والالتزامات قد تم فرضها من ذات السلطات الضريبية على نفس الوحدة أو منشآت مختلفة وذلك من أجل تحصيل الأصل وإطفاء الالتزام في نفس الوقت وعادة ما يتم تصنيف وعرض أصول و إلتزامات 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 الإفصاحات 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 أسلوب 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

الإفصاح 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 التأسيس	طبيعة النشاط	القيمة الدفترية	
	٢٠١٦	٢٠١٥			٢٠١٦	٢٠١٥

٣- ملخص بياناتها المالية قبل الاستبعادات

٣- كشف الدخل المختصر

البيان	الشركة		الشركة		المجموع	
	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥
الإيرادات						
- كلفة المبيعات						
- مصاريف إدارية						
الربح (الخسارة) قبل الضريبة						
- مصروف ضريبة الدخل						
الربح (الخسارة) للسنة						
حصة المجموعة من ربح (خسارة) السنة						
حصة غير المسيطرين من ربح (خسارة) السنة						

الميزانية المختصرة

المجموع		الشركة ...		الشركة ...		البيان
٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	
						اصول غير متداولة
						اصول متداولة
						(التزامات غير متداولة)
						(التزامات متداولة)
						حقوق ملكية/مجموع
						حصة الشركة الأم (المجموعة)
						حصة غير المسيطرين

ملخص التدفقات النقدية

المجموع		الشركة ...		الشركة ...		البيان
٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	
						التدفقات من الأنشطة التشغيلية
						التدفقات من الأنشطة الاستثمارية
						التدفقات من الأنشطة التمويلية
						صافي الزيادة (النقص) في النقدية

أ- المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة

١- طريقة حقوق الملكية

القيمة الدفترية		طبيعة النشاط	بلد التأسيس	نسبة الملكية		اسم المشروع او الشركة
٢٠١٥	٢٠١٦			٢٠١٥	٢٠١٦	

٢- ملخص الميزانية

المجموع		مشروع ٢		مشروع ١		البيان
٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	
						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).

المجموع		مشروع ٢		مشروع ١		البيان
٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٦	
						الاييرادات
						- كلفة المبيعات
						- مصاريف ادارية
						الربح (الخسارة) قبل الضريبة
						- مصروف ضريبة الدخل
						الربح (الخسارة) للسنة
						حصة المجموعة من ربح (خسارة) السنة

الإفصاح

تاريخ الاعتماد للإصدار

١٧ يجب على الوحدة أن تفصح عن التاريخ الذي اعتمدت 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

١٩ 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

٢١ 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 يلي 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.

٢٢ - فيما يلي 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؛

(هـ) الإعلان عن إعادة هيكلة رئيسة، أو البدء في تنفيذها .

(و) معاملات رئيسية 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 المثبت 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 المتوقعة أن تكون مطلوبة لتسوية الالتزام.

الإفصاح :

- **يجب على الوحدة الإفصاح، لكل فئة مخصص، عن:**
 - أ. المبلغ الدفترى 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 يلي 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 لتشكيل 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، مقياساً 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 ٢٠ / ١ / ١ دينار	المخصصات المستخدمة خلال الفترة (٢)	الزيادة في المخصصات خلال الفترة (٣)	المبالغ غير المستخدمة والمعكوسة مخصصات انتفى الحاجة منها (٤)	الرصيد كما في ٢٠ / ١٢ / ٣١ دينار $٤ - ٣ + ٢ - ١ =$
		(١)	(٢)	(٣)	(٤)	

"الأصول غير الملموسة"

تتفق 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 الآلي، وبراءات الاختراع، وحقوق التأليف والنشر، وأفلام الصورة المتحركة، وقوائم العملاء، وحقوق خدمة الرهن العقاري، وتراخيص الصيد، وحصول 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 التأليف 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 جميع أعمال، فإنه يشكل جزءاً من الشهرة المُثبتة في تاريخ الاستحواذ.

يتم تصنيف الأصل بأنه أصل غير ملموس عند تحقق الشروط الثلاث التالية:

قابل للتحديد		
السيطرة (الحيازة)		يكون الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد وتميزاً على الملموس قابلاً للشهرة بالتالي:
المنافع الاقتصادية المستقبلية	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.	
وتشمل الإيراد الناتج من بيع المنتجات والخدمات من الأصل غير الملموس. أو وفورات التكلفة أو المنافع الناتجة عن استخدام الأصل من قبل الوحدة الاقتصادية.		• يكون قابلاً للانفصال عن الوحدة الاقتصادية فيمكن تجزئته عنها كما يمكن بيعه أو تحويله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلتها بشكل منفرد أو بعقد ذي علاقة أو أصل أو التزام قابل للتحديد. • ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى.

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؛

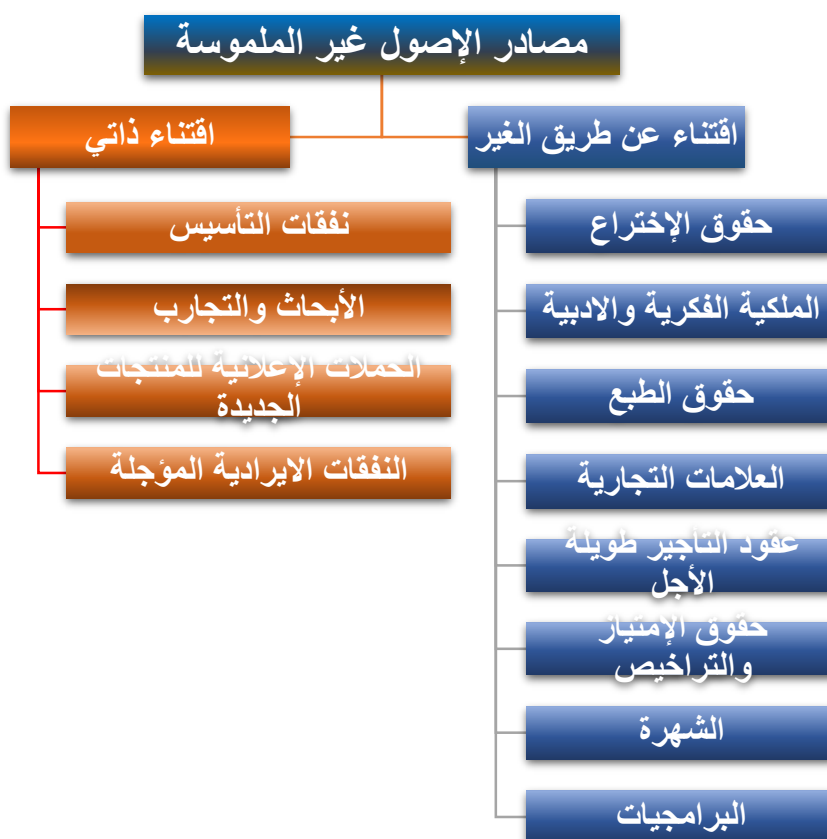
ب. يمكن قياس تكلفة الأصل - بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وتشمل تكلفة الأصل غير الملموس الآتي:

○ 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 موظفين 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



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، مستوفى - دائماً - للأصول غير الملموسة المكتتاة 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. وبالتالي، يُعد ضابط القياس الذي يمكن الاعتماد عليه، مستوفى - دائماً - للأصول غير الملموسة المكتتاة ضمن عمليات تجميع أعمال.

١. تكلفة الأصل غير الملموس ضمن عملية أعمال (منفصل):

عندما يكون الأصل غير الملموس الذي تم اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال، قابلاً 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.

٢. 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.

٣. 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" ما لم تكن عملية المبادلة مفتقرة إلى الجوهر الاقتصادي، ومن الممكن معرفة القيمة العادلة للأصل غير الملموس، وفي حال تعذر قياس الأصل بقيمته العادلة بدرجة عالية من الثقة يتم قياسه بالقيمة الدفترية الأصل المتنازل عنه.

٤. 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 التالية:

- ١) الجدوى الفنية من استكمال الأصل غير الملموس بحيث للاستخدام 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 الإثبات فإن تكلفته تتكون من جميع التكاليف الضرورية

لإنشاء 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 أو نموذج إعادة التقويم . وعندما تتم المحاسبة عن أصل غير ملموس باستخدام نموذج إعادة التقويم، فإنه يجب المحاسبة - أيضا - عن جميع الأصول الأخرى في فئته باستخدام النموذج نفسه، إلا إذا لم يكن هناك سوق نشطة لتلك الأصول.

ونموذج التكلفة: بعد الإثبات الأولي ، يجب أن يُسجل الأصل غير الملموس بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع إطفاء وأي مجمع خسائر هبوط.

اما نموذج إعادة التقويم: 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 الدفترية للأصل - بشكل ذي أهمية نسبية - عن قيمته العادلة في نهاية فترة التقرير.

وتكون إعادة التقويم بتعديل مجمع إهلاك الأصل بإحدى الطريقتين:

الطريقة الأولى: تعديل مجمع الهلاك بما يتناسب مع التغير في القيمة الدفترية للأصل بحيث تصبح القيمة الدفترية مساوية للقيمة العادلة بعد التقويم.

الطريقة الثانية: إلغاء مجمع الهلاك أو تخفيضه بهدف تخفيض القيمة الدفترية للأصل بحيث تصبح مساوية للقيمة العادلة بعد التقويم.

بعد إعادة تقويم الأصل تتغير قيمة الأصل الدفترية إما بالزيادة أو الانخفاض:

الزيادة: تعالج الزيادة في حساب فائض إعادة التقويم 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 التقويم 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 وفقاً للعمر الإنتاجي وابتداءً من استخدام الأصل غير الملموس.

وبما أن الأصول غير الملموسة تتغير لعوامل التقدم التقنية قيمها وفقاً وظروف السوق. فعند إثبات خسائر هبوط نهاية الفترة يتم تغيير التقدير المحاسبي للعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس. وإثبات ذلك التأثير في الربح والخسارة ومن ثم تطبيقه على الفترات المستقبلية.

يجب أن يُخصص المبلغ القابل للإطفاء 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 اقتنائه لاجله من قبل الإدارة. ويجب أن يتوقف الإطفاء في التاريخ الذي يُصنف فيه الأصل على أنه مُحْتَظ به للبيع (أو يُدرج فيه ضمن مجموعة استبعاد مُصنّفه على أنها مُحْتَظ بها بالبيع) ، أو التاريخ

الذي يُلغى فيه إثبات الأصل، أيهما أ بكر. 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 أن يُثبت عبء الإطفاء لكل فترة ضمن الربح أو الخسارة ما لم يسمح أو يتطلب بأن يُدرج ضمن المبلغ الدفترى 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 تغيير في النمط المُتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل، فإنه يجب أن يتم تغيير طريقة الإطفاء لتعكس النمط المُغيّر. ويجب أن تتم المحاسبة عن مثل هذه التغييرات على أنها تغييرات في التقديرات المحاسبية.

٢. الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد:

لا يقصد بالعمر الانتاجي غير المحدد أن الأصل سيستخدم إلى ما لا نهاية، ولكن يتم استخدام الأصل من غير تحديد مبلغ إطفاء وفقاً للعمر الانتاجي، وتخفض بها قيمة الأصل في حساب خسائر هبوط الأصل، أو تعكس باستثناء الشهرة بما لا يزيد عن المبلغ الدفترى 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 مُطالبه بأن تختبر الأصل غير الملموس ذا العمر الإنتاجي غير المحدود للهبوط، وذلك بمقارنة المبلغ الممكن استرداده منه مع مبلغه الدفترى اما سنوياً، او حينما يكون هناك مؤشراً على أن قيمة الأصل غير الملموس ربما تكون هبطت. الامر الذي يتطلب مراجعة الأحداث والظروف، إذ ما تزال تدعم تقدير عمر إنتاجي غير محدود للأصل .

عقود الإيجار

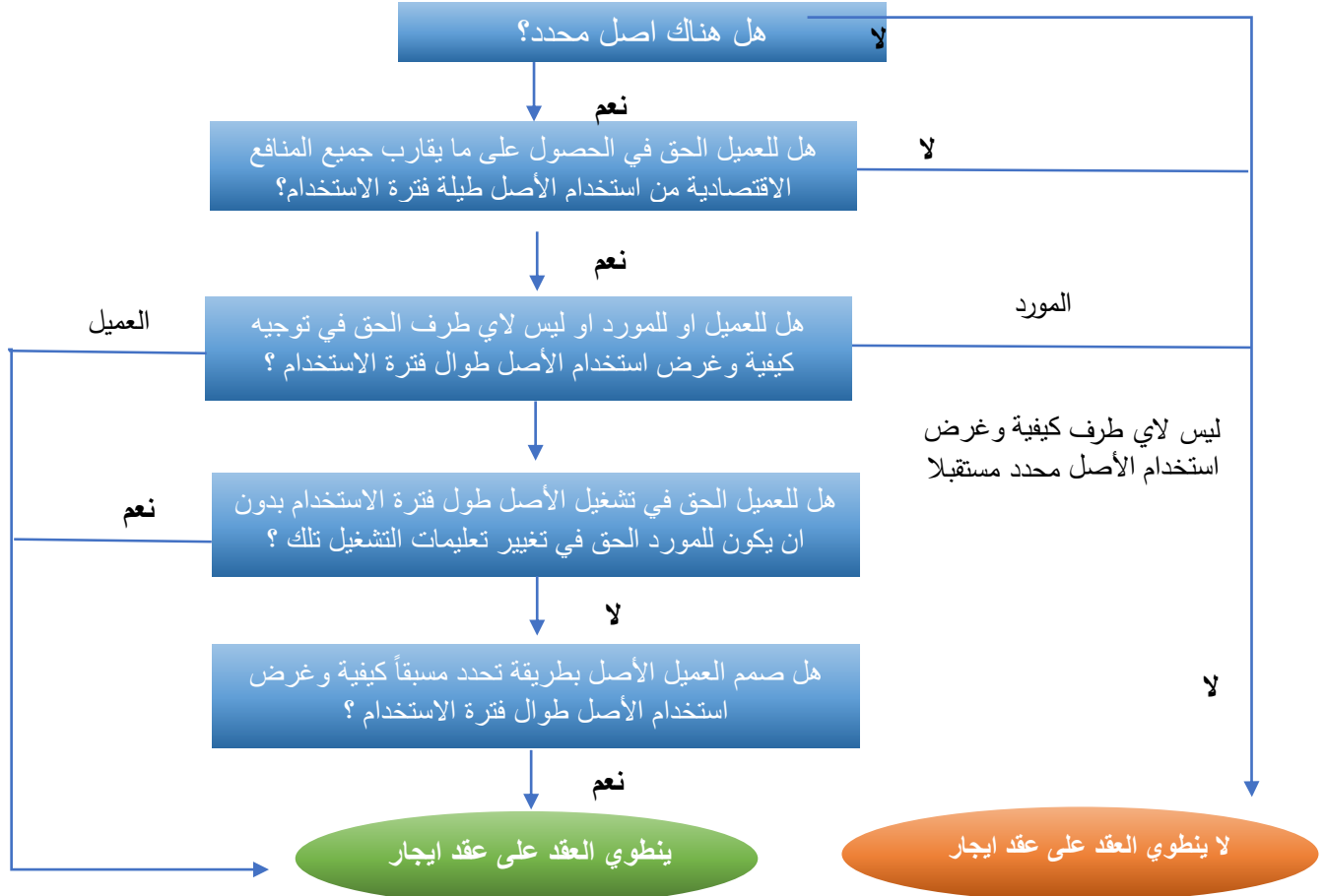
يجب على الوحدة عند نشأة العقد تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار إذا كان العقد ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة من الزمن مقابل عوض، ولا يدخل ضمن مفهوم عقود الإيجار (عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي؛ عقود إيجار الأصول الحيوية الزراعية المحتفظ 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، أما 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

(المؤجر):		(المستأجر):		القياس
عقود الإيجار التشغيلية (الإثبات والقياس):	الإيجار التمويلي (الإثبات والقياس):	للتزام عقد الإيجار:	لأصل "حق الاستخدام":	
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 الدفترى للأصل محل العقد وإثبات تلك التكاليف على أنها مصروف على مدة عقد الإيجار. ٤. يجب على المؤجر احتساب الاندثار أو الاطفاء. ٥. يجب على المؤجر تحديد ما إذا كان الأصل محل العقد المؤجر إيجاراً تشغيلياً 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.	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 الصانع أو التاجر 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؛ تكلفة البيع باعتبارها التكلفة، أو المبلغ الدفترى 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. 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	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.	في تاريخ بداية عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس أصل "حق الاستخدام" بالتكلفة. يجب أن تتكون تكلفة أصل "حق الاستخدام" من: مبلغ القياس الأولي للالتزام 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. يجب على المستأجر إثبات التكاليف على أنها جزء من تكلفة أصل "حق الاستخدام" عندما يتكبد الالتزام بتلك التكاليف.	القياس الأولي

القياس	لأصل "حق الاستخدام": للتزام عقد الإيجار:	(المستأجر):	(المؤجر):
القياس اللاحق	نموذج التكلفة:	بعد تاريخ بداية عقد الإيجار،	المتكبد بواسطة المؤجر الصانع أو.
	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 للتزام عقد الإيجار. يجب على المستأجر تطبيق متطلبات الاندثار الواردة في هذا النظام.	يجب على المستأجر قياس التزام عقد الإيجار بما يأتي: زيادة المبلغ الدفترى ليعكس الفائدة على التزام عقد الإيجار؛ تخفيض المبلغ الدفترى ليعكس دفعات الإيجار؛ إعادة قياس المبلغ الدفترى ليعكس أي إعادة تقييم أو تعديلات لعقد الإيجار أو ليعكس دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها المعدلة. 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. 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 الدفترى لأصل آخر بتطبيقات أخرى تنطبق 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 الطرف الذي أدى إلى تلك الدفعات.	1. 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. 2. يجب على المؤجر تطبيق دفعات الإيجار المتعلقة بالفترة مقابل إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار لتخفيض كل من المبلغ الأصلي ودخل التمويل غير المحقق. 3. يجب على المؤجر تطبيق متطلبات إلغاء الإثبات والهبوط في القيمة على صافي الاستثمار في عقد الإيجار. ويجب على المؤجر مراجعة القيم 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 على مدى مدة عقد الإيجار والإثبات الفوري لأي تخفيض يخص المبالغ المستحقة.
	2. نماذج القياس الأخرى: إذا كان المستأجر يطبق نموذج القيمة العادلة في على عقاراته الاستثمارية، فيجب على المستأجر أيضاً تطبيق نموذج القيمة العادلة على أصول "حق الاستخدام". إذا كان أصل "حق الاستخدام" ذا علاقة بفئة من الممتلكات والآلات والمعدات التي يطبق فيها المستأجر نموذج	4. 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)	1. 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. 2. 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 الاستحجار بالجزء من المبلغ الدفترى 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. 3. 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: 4. يجب على الوحدة قياس أي تعديل ممكن تتطلبه الفقرة (1) أعلاه على أساس ما يمكن تحديده بسهولة.

القياس	(المستأجر): لأصل "حق الاستخدام": إلزام عقد الإيجار:	(المؤجر): الإيجار التمويلي (الإثبات والقياس): عقد الإيجار التشغيلية (الإثبات والقياس):
	إعادة التقويم فعندها يمكن للمستأجر اختيار تطبيق نموذج إعادة التقويم على جميع أصول "حق الاستخدام" ذات العلاقة بتلك الفئة من العقارات والآلات والمعدات.	
تعديلات عقد الإيجار:	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. 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 بخضم 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. 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 الدفري 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.

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 الدفترى 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 تطبيقه للفقرة 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"، فإن الأمر 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 الدفع على أساس السهم، سواء استطاعت الوحدة أو لم تستطع أن تميز - بشكل محدد - بعض أو جميع السلع أو الخدمات المستلمة، بما في ذلك: -
أ- معاملات دفع على أساس السهم تسوى بحقوق ملكية: أي العمليات التي تشمل حصول الوحدة على سلع أو خدمات ويتم السداد من خلال أدوات حقوق الملكية وتشمل الأسهم وخيارات السداد بالأسهم.
- ب- معاملات دفع 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 أخرى.
- ج- المعاملات التي تستلم فيها الوحدة أو تقتني سلعاً أو خدمات وتتص شروط الترتيب على أنه إما للوحدة أو لمورد هذه السلع أو الخدمات اختيار إما أن تسوي 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 اقتصادية أخرى من المجموعة نفسها (أو حامل سهم أي وحدة اقتصادية من المجموعة) التزام بأن تسوي معاملة الدفع على أساس السهم.
ب- عليها التزام بأن تسوي معاملة دفع على أساس السهم عندما تستلم وحدة اقتصادية أخرى من المجموعة نفسها السلع أو الخدمات. ما لم تكن المعاملة - بشكل واضح - لغرض بخلاف الدفع مقابل السلع أو الخدمات المقدمة إلى الوحدة التي تتسلمها.
- ٤- لا تعد المعاملة مع موظف (أو طرف آخر) بصفته/بصفته 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 اقتناء أدوات حقوق ملكية إضافية للوحدة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، ويحصل الموظف على ذلك الحق نظراً لأنه/لأنها حامل لأدوات حقوق ملكية من تلك الفئة بعينها.

٥- يمكن اعتماد الدفع على أساس السهم على معاملات الدفع التي تقتني فيها الوحدة أو تستلم سلعا أو خدمات وتتضمن السلع المخزون، والمواد الاستهلاكية، والعقارات والآلات 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 المنشآت) ، أو ضمن تجميع منشآت أو أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة أو مساهمة أعمال في إنشاء مشروع (الترتيبات المشتركة) كما لاتقع أدوات حقوق الملكية المصدرة ضمن تجميع أعمال في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها متطلبات الدفع على أساس اللاسهم .وبالرغم من ذلك، تقع أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظفي الأعمال المستحوذ عليها بصفتهم موظفين (مثلا مقابل استمرار الخدمة) وبالمثل، فإنه يجب المحاسبة عن إلغاء، أو استبدال أو تعديل آخر لـ " ترتيبات 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 سلعا أو خدمات بموجب عقد يقع ضمن متطلبات الأدوات المالية.

- الإثبات والقياس:

١- يجب على الوحدة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة أو المُقتناة في معاملة دفع على أساس السهم عندما تحصل على السلع أو عندما يتم تلقي الخدمات، ويجب على الوحدة أن تُثبت زيادة مقابلة ضمن حقوق الملكية إذا تم استلام السلع أو الخدمات في معاملة دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية، أو على أنها التزام إذا تم اقتناء السلع أو الخدمات في معاملة دفع على أساس السهم تُسوى نقداً.

٢- عندما لا تتأهل السلع أو الخدمات المُستلمة أو المُقتناة في معاملة دفع على أساس السهم للإثبات على أنها أصول، فإنه يجب أن تُثبت 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 تستهلك 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 - أحيانا - أن يثبت مصروف قبل أن تستهلك الأصول أو الخدمات أو تباع، نظرا لأنها لم تتأهل للإثبات على أنها أصول على سبيل المثال، قد تقتني الوحدة سلعا 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 وُجدت خلال الفترة.

٢- يجب على الوحدة أن تفصح - على الأقل - عما يلي:

أ- وصف لكل نوع ترتيب الدفع على أساس السهم وجد في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك الأحكام والشروط العامة لكل ترتيب، مثل متطلبات الاكتساب، والحد الأقصى لأجل الخيارات الممنوحة، وطريقة التسوية (مثلا 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 للممارسة في نهاية الفترة).

ج- خيارات السهم التي تمت ممارستها خلال الفترة، المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ الممارسة . وإذا تمت ممارسة الخيارات على أساس منتظم - في جميع أجزاء الفترة، يمكن للوحدة - بدلا من ذلك - أن تفصح عن المتوسط المرجح لسعر السهم خلال الفترة.

د- خيارات السهم القائمة في نهاية الفترة، نطاق أسعار الممارسة والمتوسط المرجح للعمر التعاقد المتبقي .وعندما يكون نطاق أسعار الممارسة واسعا، فإنه 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 يلي:

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 الأخرى الممنوحة خلال الفترة (أي بخلاف خيارات السهم)، عدد أدوات حقوق الملكية تلك والمتوسط المرجح لقيمتها العادلة في تاريخ القياس، ومعلومات عن كيف قيست 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، فإنه يجب على الوحدة أن تفصح عن كيف حددت تلك القيمة العادلة، مثلا ما إذا كانت القيمة العادلة قد قيست بسعر السوق لهذه السلع أو الخدمات.

٧- يجب على الوحدة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس السهم على ربح أو خسارة الوحدة للفترة وعلى مركزها المالي.

٨- يجب على الوحدة أن تفصح - على الأقل - عما يلي:

أ- إجمالي المصروف المثبت للفترة والناشئ 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.

٩- يجب على الوحدة أن تفصح عن معلومات إضافية عندما يكون من الضروري استيفاؤها لها . فعلى سبيل المثال، إذا قامت الوحدة بتصنيف أيٍّ من معاملات الدفع على أساس السهم على أنها تسوى بحقوق الملكية، فإنه يجب على الوحدة أن تفصح عن تقدير المبلغ الذي تتوقع أن تحوله للسلطة الضريبية لتسوية التزام الموظف بالضريبة عندما يكون ذلك ضروريا لإعلام المستخدمين حول الآثار المستقبلية للتدفقات النقدية المصاحبة لترتيب الدفع على أساس السهم.

الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية

- ينطبق مفهوم الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية فقط على الوحدات التي تتبنى المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة ، حيث 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 وتحديدّها 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 لأسباب تنظيمية فقط على الانشطة الخاضعة لتنظيم الاسعار التي تخضع لقيود تشريعية او تنظيمية من خلال تصرفات منظم الاسعار عن طريق وضع ادارة الشركة اطار 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 (مصرف) 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.

ارصدة الحسابات المؤجلة:

تمثل رصيد حساب مصرف 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 والاختفاء بشأن 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 والاختفاء 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 بينود 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 بينود 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 للشركة 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 مخصص او مخصص 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 تنظيميا 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 مستقبلا.

××××× حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية مدينة
××××× تكاليف إضافية للسلع (الخدمات) ٣٢٩ - ٣٣٦٩

٢. الاعتراف بحساب مؤجل تنظيميا 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 خلال 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، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء

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 يلي 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 التغيرات 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 المُفصّل 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 تغييرات في الأصول والالتزامات، أو تعلق ببند من حقوق الملكية، فإنه يجب أن يُثبت من خلال تعديل المبلغ الدفترى 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، فإنه 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 أكتشف فيها الخطأ. وتُعدل أي معلومات معروضة عن الفترات السابقة، بما في ذلك أي ملخصات تاريخية للبيانات المالية، حتى أبكر فترة ممكنه عملياً.

متطلبات الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

- أ- ماهية الخطأ في الفترة السابقة.
- ب- الإفصاح عن مبلغ تصحيح الأخطاء لكافة الفترات السابقة المعروضة:
 - لكل بند معروض ومتأثر في القوائم المالية.
 - ج- لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.
 - د- مقدار تصحيح الخطأ في بداية أول فترة سابقة معروضة.
 - هـ- بيان أسباب إعادة 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 مايلي:

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 تحويله 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 اكثر.

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 لا تتأثر 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. ولايجري تعديلها بالمؤشر العام للأسعار.
٢. **البنود غير النقدية** المعاد تقييمها بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقق او الاستثمارات المقيمة بالقيمة العادلة. ولايجري 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 للأسعار.

مثال (١)

تعمل شركة الامل في اقتصاد مرتفع التضخم، وفيما يلي ميزانيتها العمومية في ٢٠١٧/١٢/٣١:

المبالغ بالدينار	البيان
٢٤٠٠	الاصول النقدية
٤٠٠٠	المخزون
٢٠٠٠	الاصول الملموسة غير المتداولة
٨٤٠٠	مجموعة الأصول
	التزامات وحقوق الملكية
٢٠٠٠	الذمم الدائنة
٤٠٠٠	التزامات غير المتداولة
٨٠٠	رأس المال (اصدار في ٢٠١٢/١٢/٣١)
١٦٠٠	الارباح المحتجزة
٨٤٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

حيث كان مؤشر الرقم القياسي للأسعار كما يلي:

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)

المبالغ بالدينار	البيان
٢٤٠٠	الأصول
٤١٦٠	النقدية
٣٢٥٠	المخزون $(\%٢٥٠ \div \%٢٦٠) \times ٤٠٠٠$
	الاصول الملموسة غير المتداولة
	$(\%١٦٠ \div \%٢٦٠) \times ٢٠٠٠$
٩٨١٠	مجموعة الأصول
	الالتزامات وحقوق الملكية
٢٠٠٠	الذمم الدائنة
٤٠٠٠	الالتزامات غير المتداولة
٢٠٨٠	رأس المال (إصدار في ٢٠١٣/١٢/٣١) $(\%١٠٠ \div \%٢٦٠) \times ٨٠٠$
١٧٣٠	الارباح المحتجزة (متمم حسابي)
٩٨١٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

يلاحظ من المثال السابق مايلي:

- تم اعادة عرض المخزون بالرقم القياسي عند اقتناء المخزون والبالغ %٢٥٠، والذي تم احتسابه على النحو التالي:

$$٢٠٠ - ٢٦٠$$

$$\%٢٥٠ + \frac{٢٠٠ - ٢٦٠}{١٠} \times ١٠ \text{ شهر} = \%٢٥٠$$

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:

٢٠١٦/١٢/٣١	٢٠١٦/١/١	البيان
١١٠٠٠	٤٠٠٠	الاصول
٨٠٠٠	٦٠٠٠	النقدية
٧٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	ذمم مدينة
		المخزون ٤٠٠٠ وحدة ١/١ و ٥٠٠٠ وحدة ١٢/٣١
		الاصول غير المتداولة
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	أراضي
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	الات ومعدات
(٦٠٠٠)		يطرح مجمع الاندثار
٢٢٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	مجموع الاصول

الالتزامات وحقوق الملكية		
الذمم الدائنة	٥٠٠٠	٥٧٠٠٠
قرض بنك طويل الاجل	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
رأس المال	٨٥٠٠٠	٨٥٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٥٨٠٠٠	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
مجمول الربح	١١٦٠٠٠
يطرح مصاريف تشغيلية:	
مصاريف ادارية وبيعيه	٥٠٠٠٠
اهتلاك اصول غير متداولة	٦٠٠٠
مصروف فائدة	٢٠٠٠
مجموع المصاريف التشغيلية	٥٨٠٠٠
صافي الربح	٥٨٠٠٠

المعلومات الاضافية

١. بلغ المؤشر العام للأسعار كما يلي:

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			
القيمة المعدلة	معامل التحويل	التاريخية	
٣٤٢٨٥٧	١٦٠/١٤٠	٣٠٠٠٠٠	المبيعات (١٥٠٠٠ وحدة × ٢٠)
			يطرح تكلفة المبيعات:
٥٣٣٣٣	١٦٠/١٢٠	٤٠٠٠٠	بضاعة اول المدة ٤٠٠٠ وحدة × ١٠
٢٤٧٣٨٥	١٦٠/١٣٠ ١٦٠/١٥٠	٢١٩٠٠٠	مشتريات ٧٠٠٠ وحدة × ١٢ + ٩٠٠٠ وحدة × ١٥
٣٠٠٧١٨		٢٥٩٠٠٠	البضاعة المتاحة للبيع ٢٠٠٠٠ وحدة
(٨٠٠٠٠)	١٦٠/١٥٠	(٧٥٠٠٠)	يطرح بضاعة اخر المدة ٥٠٠٠ وحدة
٢٢٠٧١٨		١٨٤٠٠٠	تكلفة المبيعات
١٢٢١٣٩		١١٦٠٠٠	مجمول الربح
			يطرح مصاريف تشغيلية:
٥٧١٤٣	١٦٠/١٤٠	٥٠٠٠٠	مصاريف ادارية وبيعيه
٨٠٠٠	١٦٠/١٢٠	٦٠٠٠	الاندثار اصول غير متداولة
٢٢٨٦	١٦٠/١٤٠	٢٠٠٠	مصروف فائدة
٦٧٤٢٩		٥٨٠٠٠	مجموع المصاريف التشغيلية
٥٤٧١١		٥٨٠٠٠	صافي الربح
(٢٠٤٣)		-	صافي خسائر اعادة القياس (الاحتفاظ بالبنود النقدية)
٥٢٦٦٨		٥٨٠٠٠	صافي الربح

جدول احتساب ارباح او خسائر القوة الشرائية (الاحتفاظ بالبنود النقدية)			
القيمة المعدلة	معامل التحويل	التاريخية	
٢٠٠٠٠-	١٦٠/١٢٠	١٥٠٠٠-	صافي البنود النقدية في بداية العام (٢٠٠٠٠-٥٠٠٠-٦٠٠٠ + ٤٠٠٠)
٣٤٢٨٥٧	١٦٠/١٤٠	٣٠٠٠٠٠	+ المبيعات
(٢٤٧٣٨٥)	١٦٠/١٣٠ ١٦٠/١٥٠	(٢١٩٠٠٠)	- مشتريات بضاعة
(٥٧١٤٣)	١٦٠/١٤٠	(٥٠٠٠٠)	- مصاريف ادارية وبيعيه
(٢٢٨٦)	١٦٠/١٤٠	(٢٠٠٠)	- مصروف فائدة
١٦٠٤٣		١٤٠٠٠	صافي البنود النقدية في نهاية العام (٢٠٠٠٠-٥٧٠٠٠ - ٨٠٠٠٠ + ١١٠٠٠)
٢٠٤٣-		-	صافي خسائر اعادة القياس (الاحتفاظ بالبنود النقدية) (١٦٠٤٣-١٤٠٠٠)

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 و 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 (بآلاف 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 المستبقة	٢٥٠	٢٥٠
الدين طويل الاجل	٧٥٠	٧٧٠
المبالغ مستحقة الدفع	٧١١	٨٠٥
المجموع	٢٢١١	٢٣٢٥

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 و ٨٠٧ على التوالي.
- المعلومات عن المخزون للسنة المنتهية في ٢٠١٦/١٢/٣١:

البيان	التفاصيل	التكلفة	مؤشر الاسعار العام
المواد الخام	الشرء في ٢٢ نوفمبر	١٠٠	٦١٠
	الشرء 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	الشرء في ١٧ نوفمبر	٩٠	٧٨٥
	الشرء 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: حضر بيان المركز المالي المعاد بيانه بوحدة القياس الجارية في ٢٠١٦/١٢/٣١.
الجزء ب: حضر 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 المستتقة	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.

٢٠١٦		التكلفة	مؤشر الاسعار العام	التعديل	اعادة البيان للتضخم
المواد الخام	الشراء في ٢٢ نوفمبر	١٠٠	٦١٠	٦١٠/٦٢٥	١٠٢,٤٦
العمل قيد الانجاز	الشراء في ١٩ ديسمبر	١١٠	٦٢١	٦٢١/٦٢٥	١١٠,٧١
	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 المستتقة	٤٠٣٣,٨٣	(٧)	٤١٣٧,٢٤	(١)

البيان	٢٠١٧		٢٠١٦
الدين طويل الاجل	٧٥٠,٠٠	(٤)	٩٩٤,٢٢
المبالغ مستحقة الدفع	٧١١,٠٠	(٤)	١٠٣٩,٤٢
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 المستتقة	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

الحاسبة والتقارير 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 ك مبلغ إجمالي مقطوع) يمكن تحديدها أو تحديد مساهمة رب العمل فيها، أو تقديرها مسبقاً قبل التقاعد بناء على شروط وثيقة أو من 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- برامج المنافع المحددة: 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 يلي:

- صافي الأصول المتوفرة للمنافع،
- القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، مع التمييز بين المنافع المكتسبة والمنافع غير المكتسبة، و
- الفائض أو العجز الناتج، أو

أو 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.
- إذا 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 جميع الموارد ومنافع البرنامج عبر الزمن. ويتحقق هذا الهدف عادة بتقديم تقرير يشتمل على ما يلي:

- 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 لسياسات 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 إكتواريّاً 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 إكتواري منفصل.
- في كل نموذج من نماذج تقديم المعلومات المبينة أعلاه يمكن أن يصاحب تقرير الأمانة 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 أو أي جهة أخرى)

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 الآتية:

الأصول في نهاية الفترة	أساس تقييم الأصول	الالتزامات عدا القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة

الاستثمار من صافي الأصول المتوفرة للمنافع او من أي نوع من الأوراق المالية ونسبته	عائد الاستثمار مثل الفوائد وتوزيعات الاسهم

الاستثمار من صافي الأصول المتوفرة للمنافع او من أي نوع من الأوراق المالية ونسبته	الأرباح والخسائر الناتجة عن التصرف في الإستثمارات و التغيرات في قيم الإستثمارات.

ب- التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع مظهرة ما يلي:

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 وإلى 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 يلي:

- أسماء أصحاب العمل ومجموعات الموظفين المغطاة،
- عدد المشاركين الذين يستلمون منافع وعدد المشاركين الآخرين، مصنفيين 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 تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار. ويمكن 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 والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية، وإخراجها في شكلها النهائي.
- ٣ - في بعض الحالات، تُطالب الوحدة بأن تسلم قوائمها المالية لحملة أسهمها للتصديق عليها، بعد أن يكون قد تم إصدار القوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، تُعتمد القوائم المالية للإصدار في تاريخ الإصدار، وليس تاريخ تصديق حملة الأسهم على القوائم المالية.

مثال

في ٢٨ فبراير ٢٠٢٢ تنتهي إدارة المنشأة من إعداد مسودة القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١. وفي ١٨ مارس ٢٠٢٢ يقوم مجلس الإدارة باستعراض القوائم المالية واعتمادها للإصدار. في ١٩ مارس ٢٠٢٢ تعلن المنشأة عن أرباحها وعن بعض المعلومات المالية الأخرى المختارة. وفي ١ أبريل ٢٠٢٢ تُتاح القوائم المالية لحملة الأسهم وغيرهم. ويُصدق حملة الأسهم على القوائم المالية في اجتماعهم السنوي في ١٥ مايو ٢٠٢٢. وحينذاك تُودع القوائم المالية المُصدق عليها لدى الجهة التنظيمية في ١٧ مايو ٢٠٢٢. تُعتمد القوائم المالية للإصدار في ١٨ مارس ٢٠٢٢ (تاريخ اعتماد المجلس القوائم المالية للإصدار).

- ٤ - في بعض الحالات، تُطالب إدارة الوحدة بأن تُصدر قوائمها المالية لمجلس إشرافي (يتكون فقط - من غير التنفيذيين) للتصديق عليها. في مثل هذه الحالات، تُعتمد القوائم المالية للإصدار عندما تعتمدها الإدارة لإصدارها للمجلس الإشرافي.

مثال

في ١٨ مارس 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 الآخرين. وفي ٢٦ مارس ٢٠٢٢ يصدق المجلس الإشرافي على القوائم المالية. وفي ١ أبريل ٢٠٢٢ تُتاح القوائم المالية لحملة الأسهم وغيرهم. وفي ١٥ مايو ٢٠٢٢ يُصدق حملة الأسهم على القوائم المالية في اجتماعهم السنوي، وحينذاك تُودع القوائم المالية لدى الجهة التنظيمية في ١٧ مايو ٢٠٢٢. تُعتمد القوائم المالية للإصدار في ١٨ مارس 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.

الإثبات والقياس

الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات

٦- يجب على الوحدة أن تُعدل المبالغ المثبتة في قوائمها المالية، لتعكس الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات.

٧- فيما يلي أمثلة على الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات، والتي تتطلب من الوحدة أن تُعدل المبالغ المثبتة في قوائمها المالية، أو أن تثبت بنوداً لم تكن مُثبتة سابقاً:

(أ) الحكم بعد فترة التقرير، في دعوى قضائية، الذي يؤكد أن الوحدة كان عليها التزام حالي في نهاية فترة التقرير.

(ب) تَلَقِّي 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 الاصل، على سبيل المثال:

(١) عادةً يؤكد إفلاس عميل والذي يحدث بعد فترة التقرير أن العميل هبط تصنيفه الائتماني 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 لتكلفة الأصول المُشتراة 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 أخطاء تظهر أن القوائم المالية غير صحيحة.

أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات

٨ - لا يجوز للوحدة أن تعدل المبالغ المثبتة 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 ظروفًا نشأت لاحقاً. وبناءً عليه، لا تعدل الوحدة المبالغ المثبتة 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 الملكية فإنه لا يجوز للوحدة أن تثبت هذه التوزيعات على أنها التزام في نهاية فترة التقرير.
- ١١- إذا أعلن 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 الإفصاحات.

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 اعتمدت 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 يلي 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 يلي 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.
- (هـ) 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 الآتي:
- 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 والعملية الأجنبية في تاريخ المعاملة على المبلغ بالعملية 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 جزءاً 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 عند استبعاد صافي الاستثمار .

يجب ترجمة النتائج والمركز المالي للوحدة الاقتصادية 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 التقرير) ، 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 بنوداً 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 جزءاً 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 يلي 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 أصولاً مؤهلة. الأصول التي تكون جاهزة عند اقتنائها للاستخدام المقصود لها أو لبيعها لا تُعد أصولاً مؤهلة. يجب على الوحدة الاقتصادية أن تُرسم تكاليف الاقتراض التي تعود - بشكل مباشر - إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج أصل مؤهل على أنها جزء من تكلفة ذلك الأصل. ويجب على الوحدة الاقتصادية أن تُثبت تكاليف الاقتراض الأخرى على أنها مصروف في الفترة التي تحملتها فيها.

بالقدر الذي تقتض به الوحدة الاقتصادية أموالاً خصيصاً 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 الدفترى أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للاسترداد منه أو صافي قيمته القابلة للتحقق، يُخفض المبلغ الدفترى 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 جزء من تكلفة الأصل المؤهل في تاريخ البدء. وتاريخ البدء للرسملة هو التاريخ الذي عنده تستوفي الوحدة الاقتصادية - لأول مرة - جميع الشروط الآتية:.

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 - أيضاً - رسملة

تكاليف الاقتراض عندما يكون التأخير المؤقت جزءاً ضرورياً من عملية تجهيز الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه. فعلى سبيل المثال، تستمر الرسمة 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 الرسمة :

يجب على الوحدة الاقتصادية أن تُوقف رسمة 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 المُرسمة خلال الفترة؛
- معدل الرسمة المُستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسمة.

تعليق رسمة نفقات الاقتراض مؤقتاً:

يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعلق رسمة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الطويلة التي تُوقف فيها التطوير النشط لأصل مؤهل، ولا تعلق الوحدة الاقتصادية - عادةً - رسمة تكاليف الاقتراض خلال فترة عندما تنفذ عملاً فنياً وإدارياً كبيراً أو عندما يكون التأخير المؤقت جزءاً ضرورياً من عملية تجهيز الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه. فعلى سبيل المثال، تستمر الرسمة 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.

بافتراض نفس المثال السابق في (١/أ) أعلاه وعلى فرض أن قد تم التوقف خلال السنة الأولى لمدة (٦) أشهر نتيجة عدم اهتمام الإدارة بالحصول على الموافقات الضرورية اللازمة :

تكلفة القرض لغاية تاريخ الانشاء ٥٠٠ مليون دينار $\times 10\%$ $\times 2$ سنة = ١٠٠ مليون دينار
 فترة التوقف خلال مدة الإنجاز ٥٠٠ مليون دينار $\times 10\%$ $\times (6 \div 12)$ سنة = (٢٥) مليون دينار
 تكلفة الاقتراض التي يتم رسمتها ٧٥ مليون دينار

تكلفة القسم الإنتاجي الجديد = تكلفة الانشاء + تكلفة الاقتراض

= ٥٠٠ مليون دينار + ٧٥ مليون دينار = ٥٧٥ مليون دينار .

بافتراض نفس المثال السابق في (١/أ) أعلاه وعلى فرض أن قد تم التوقف خلال السنة الأولى لمدة (٣) أشهر وتعد فترة التأخير المذكورة ضرورية للتأكد من صلاحية الخرسانة المسلحة للصناعة المطلوبة :

تكلفة القرض لغاية تاريخ الانشاء ٥٠٠ مليون دينار $\times 10\%$ $\times 2$ سنة = ١٠٠ مليون دينار

تكلفة القسم الإنتاجي الجديد = تكلفة الانشاء + تكلفة الاقتراض

= ٥٠٠ مليون دينار + ١٠٠ مليون دينار = ٦٠٠ مليون دينار .

التوقف عن رسمة نفقات الاقتراض:

يجب على الوحدة الاقتصادية أن تُوقف رسمة تكاليف الاقتراض عندما تُكمل - 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 تبقي هو تعديلات طفيفة، مثل زخرفة عقار حسب مواصفات المشتري أو المستخدم، فإن ذلك يبين أن جميع الأنشطة - تقريباً - قد أُكملت.

استكشاف الموارد المعدنية وتقييمها

- يطبق هذا المفهوم على الشركات التي تمتلك حقوق استكشاف واستثمار الموارد الطبيعية، واهم ما جاء 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 اصل غير ملموس (نفقات الاستكشاف والمسح)
 - جميع التكاليف المتكبدة قبل استحصال الترخيص القانوني تعتبر تكاليف فترة ولا يتم رسملتها.
 - اذا كانت هنالك التزامات باعادة الاصل الى ماكانت عليه، يجب الاعتراف بها وتكوين مخصص لها.
 - القيمة الدفترية لنفقات الاستكشاف والمسح غير المستهلكة تنتهي بكاملها عندما لا توجد 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) وعالية ولأغراض إجراءات السيطرة والرقابة يتطلب اعتماد الجدول الآتي:

امر اعتماد الصرف (الحفر)			
رقم اعتماد الصرف الغرض التاريخ: 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 والتغير في المخزون .
- د- الكشوفات التحليلية الأخرى:-
- 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 الاحتياطات .
- ١٣ - كشف التخصيصات .
- ١٤ - كشف الدائون .
- 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 بالآلاف 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 الأخرى: 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 تسيلها 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: الالتزامات الأخرى: 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: المخصصات: 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: حقوق الملكية: 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 دينار	السنة السابقة دينار
	١١	الأصول غير المتداولة		
	١١١	الممتلكات والآلات والمعدات	xxx	xxx
	٢٢١	ينزل: متراكم اندثار الممتلكات والآلات والمعدات	xxx	xxx
		صافي الممتلكات والآلات والمعدات	xxx	xxx
	١١٢	العقارات الاستثمارية	xxx	xxx
	٢٢٢	ينزل متراكم اندثار العقارات الاستثمارية	xxx	xxx
		صافي العقارات الاستثمارية	xxx	xxx
	١١٣	الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي)	xxx	xxx
	٢٢٣	ينزل: متراكم اندثار الأصول غير المتداولة المستأجرة	xxx	xxx
		صافي الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي)	xxx	xxx
	١١٤	أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	xxx	xxx
	١١٥	القروض والاستثمارات طويلة الأجل		
	١١٥١	القروض الممنوحة طويلة الأجل	xxx	xxx
	١١٥٢	الاستثمارات مالية	xxx	xxx
	٢٥٦	ينزل: مخصص هبوط الاستثمارات المالية	xxx	xxx
		صافي الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية	xxx	xxx
		مجموع القروض وصافي الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية	xxx	xxx
	١١٦	عقود التعدين	xxx	xxx
	١١٧	الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة	xxx	xxx
	٢٢٧	ينزل: متراكم اندثار الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة	xxx	xxx
		صافي الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة	xxx	xxx
		مجموع الأصول غير المتداولة	xxx	xxx
	١٢	الإنفاق الرأسمالي		
	١٢١	الإنفاق الرأسمالي على الممتلكات والآلات والمعدات	xxx	xxx

أسم الشركة / أسم التشكيل

قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) كما في ١٢/٣١ / ٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
	١٢٢	الإنفاق الرأسمالي على العقارات الاستثمارية	xxx	xxx
	١٢٣	الإنفاق الرأسمالي على الأصول غير المتداولة المستأجرة	xxx	xxx
	١٢٤	الإنفاق الرأسمالي على الأصول الحية لأغراض العرض والإنتاج	xxx	xxx
	١٢٥	إنفاق استثماري	xxx	xxx
	١٢٦	عقود التعدين	xxx	xxx
	١٢٧	الممتلكات والآلات والمعدات خاضعة لسيطرة مشتركة	xxx	xxx
		مجموع الإنفاق الرأسمالي	xxx	xxx
	١٣	الأصول المتداولة		
	١٣١	المخزون (عدا ح / ١٣١٨)	xxx	xxx
	٢٥٤	ينزل: مخصص هبوط أسعار المخزون	xxx	xxx
		المخزون بالقيمة القابلة للتحقق	xxx	xxx
	١٣١٨	اعتمادات مستندية لشراء مواد	xxx	xxx
		إجمالي المخزون	xxx	xxx
	١٣٢	الذمم المدينة	xxx	xxx
	٢٢٤	ينزل: الديون المشكوك في تحصيلها	xxx	xxx
		صافي الذمم المدينة	xxx	xxx
	١٣٣	أصول غير متداولة معروضة للبيع أو محتفظ بها للتوزيع على الملاك	xxx	xxx
	١٣٤	النقود	xxx	xxx
	٢٥٧	ينزل: مخصص فروقات أسعار الصرف	xxx	xxx
		صافي النقود	xxx	xxx
	١٣٥	القروض والاستثمارات قصيرة الأجل	xxx	xxx
		مجموع الأصول المتداولة	xxx	xxx
	١٤	الأصول الأخرى		
	١٤١	أصول ضريبية مؤجلة	xxx	xxx
	١٤٢	تعويضات وغرامات مؤجلة	xxx	xxx
	١٤٥	استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	xxx	xxx
	٢٢٥	تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المقيمة من خلال	xxx	xxx

أسم الشركة/ أسم التشكيل
قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) كما في ١٢/٣١ / ٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
		الدخل الشامل الآخر	xxx	xxx
		الاستثمارات بالقيمة العادلة	xxx	xxx
	١٤٦	حقوق بيع البضائع وإعادة الشراء	xxx	xxx
		مجموع الأصول الاخرى	xxx	xxx
	١٥	<u>الأصول غير الملموسة</u>		
	١٥١	شهرة المحل	xxx	xxx
	١٥٢	حقوق اختراع	xxx	xxx
	١٥٣	حقوق الامتياز والتراخيص	xxx	xxx
	١٥٤	العلامة التجارية	xxx	xxx
	١٥٥	الأبحاث والتجارب	xxx	xxx
	١٥٦	حقوق النشر والطبع والتأليف	xxx	xxx
	١٥٧	حقوق عقود التأجير طويلة الأجل	xxx	xxx
	١٥٨	أصول غير ملموسة أخرى	xxx	xxx
		مجموع الأصول غير الملموسة	xxx	xxx
	٢٢٦	ينزل: متراكم إطفاء الأصول غير الملموسة	xxx	xxx
		صافي الأصول غير الملموسة	xxx	xxx
		مجموع الأصول	xxx	xxx
	١٨	الحسابات التنظيمية المؤجلة المدينة	xxx	xxx
	١٩	الحسابات المتقابلة المدينة	xxx	xxx
	٢١	<u>الالتزامات غير المتداولة</u>		
	٢١٣	التزامات تمويل عقود الإيجار	xxx	xxx
	٢١٥	الالتزامات طويلة الأجل	xxx	xxx
		مجموع الالتزامات غير المتداولة	xxx	xxx
	٢٣	<u>الالتزامات المتداولة</u>		
	٢٣٢	الذمم الدائنة	xxx	xxx
	٢٣٤	المصارف الدائنة (جاري مكشوف)	xxx	xxx
	٢٣٥	الالتزامات قصيرة الأجل	xxx	xxx
		مجموع الالتزامات المتداولة	xxx	xxx
	٢٤	<u>الالتزامات الاخرى</u>		
	٢٤١	التزامات ضريبية مؤجلة	xxx	xxx

أسم الشركة/ أسم التشكيل

قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) كما في ١٢/٣١ / ٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
	٢٤٢	التزامات وغرامات مؤجلة	xxx	xxx
	٢٤٤	إيرادات مؤجلة	xxx	xxx
	٢٤٥	التزامات عقود إيجار	xxx	xxx
	٢٤٦	التزامات بيع البضائع وعقود الصرف المؤجلة	xxx	xxx
	٢٤٧	التزام منح حق استخدام الأصول غير الملموسة	xxx	xxx
		مجموع الالتزامات الاخرى	xxx	xxx
	٢٥	<u>التخصيصات</u>		
	٢٥١	مخصص مصروفات الشراء	xxx	xxx
	٢٥٢	مخصص الخسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز	xxx	xxx
	٢٥٣	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة وخدمات ما بعد البيع	xxx	xxx
	٢٥٥	مخصص الالتزامات والمطالبات والغرامات	xxx	xxx
	٢٥٨	مخصصات متنوعة	xxx	xxx
		مجموع المخصصات	xxx	xxx
	٢٦	<u>حقوق الملكية</u>		
	٢٦١	رأس المال	xxx	xxx
	٢٦٢	رأس المال الإضافي (الاحتياطيات)	xxx	xxx
	٢٦٣	الأرباح المحتجزة	xxx	xxx
	٢٦٣١	الفائض المتراكم	xxx	xxx
	٢٦٣٢	العجز المتراكم	xxx	xxx
	٢٦٤	الدخل الشامل الآخر	xxx	xxx
	٢٦٥	التغير بالسياسات المحاسبية والتقديرات وتصحيح الأخطاء	xxx	xxx
		مجموع حقوق الملكية	xxx	xxx
		مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	xxx	xxx
	٢٨	الحسابات التنظيمية المؤجلة الدائنة	xxx	xxx
	٢٩	الحسابات المتقابلة الدائنة	xxx	xxx

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 الإبلاغ المالي 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 عن ما يأتي:-
 - 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 (معياري الإبلاغ المالي رقم ٩).
 - مصروف ضريبة الدخل.
 - مبلغ برقم واحد للعمليات الموقوفة (غير المستمرة) بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم ٥).

ثالثاً: البنود الواجب عرضها ضمن قسم الدخل الشامل الآخر:

- 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 الإبلاغ المالي الدولية وكما مبين بالآتي:-
 - مجموعة بنود الدخل 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: المعلومات التي يجب عرضها في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أو في الإيضاحات:

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 الهيكلة.

(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: طرق عرض المصروفات عند إعداد قائمة الدخل (الربح أو الخسارة للفترة المالية الحالية):

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 والإهلاك).

(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 اتباع أسلوب تصنيف المصروفات حسب وظيفتها يجب الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات، ونبين في أدناه قائمة الدخل الشامل حسب وظيفة المصروفات:-

أسم الشركة/ التشكيل		
* قائمة الدخل الشامل وحسب التبويب الوظيفي للمصاريف للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١ / ٢٠		
رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	السنة الحالية/ دينار السنة السابقة/ دينار
٤٦ - ٤١	إيرادات النشاط الجاري	xxx
	ينزل كلفة البضاعة المباعة	xxx
٥	كلفة الإنتاج (مباشرة)	xxx
٦	كلفة الإنتاج (غير مباشرة)	xxx
	مخزون إنتاج غير تام أول المدة	xxx
٤١٧	ينزل عوائد مخلفات الإنتاج	xxx
	ينزل: مخزون إنتاج غير تام آخر المدة	xxx
	صافي كلفة الإنتاج خلال الفترة	xxx
	مخزون إنتاج تام أول المدة	xxx
	كلفة الإنتاج المعد للبيع	xxx
٣٥	مشتريات بضائع وأراضي بغرض البيع خلال الفترة	xxx
	مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع أول المدة	xxx
	كلفة البضاعة المعدة للبيع	xxx
	كلفة الإنتاج والبضائع والأراضي المعدة للبيع	xxx
	ينزل: مخزون إنتاج تام آخر المدة	xxx
	ينزل: مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع آخر المدة	xxx
٣٦	كلفة البضاعة المباعة	xxx
٧	يضاف : كلفة الخدمات التسويقية	xxx
	كلفة النشاط الجاري	xxx
	فائض (عجز) الإنتاج والمتاجرة	xxx
٨	ينزل الكلف الخدمات الإدارية والتمويلية	xxx
	فائض (عجز) النشاط التشغيلي	xxx
٤٨	تضاف الإيرادات التحويلية والآخرى	xxx
٤٩ و		
٣٨ و ٣٩	تنزل: المصروفات التحويلية والآخرى (عدا ح/ ٣٨٤١ و ح/ ٣٨٤٢)	xxx

xxx	xxx	الربح أو (الخسارة) قبل الضريبة	
xxx	xxx	مصرف ضريبة الدخل	٣٨٤١
xxx	xxx	الربح أو (الخسارة) بعد الضريبة	
		<u>الدخل الشامل الآخر</u>	٢٦٤
xxx	xxx	فائض إعادة تقييم الأصول	٢٦٤١
xxx	xxx	حصة المنشأة في الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة	٢٦٤٢
xxx	xxx	مكاسب وخسائر من خلال الدخل الشامل الآخر	٢٦٤٣
xxx	xxx	مكاسب وخسائر أسعار الصرف للعمليات الأجنبية	٢٦٤٤
xxx	xxx	مكاسب وخسائر تدوير الوفر الضريبي	٢٦٤٥
xxx	xxx	مجموع الدخل الشامل الآخر	
xxx	xxx	إجمالي الدخل الشامل	
		<u>** ربح الفترة موزع إلى:</u>	
xxx	xxx	- حصة أسهم الشركة الأم	
xxx	xxx	- حصة الحقوق غير المسيطر عليها	
		<u>** الدخل الشامل موزع إلى:</u>	
xxx	xxx	- حصة أسهم الشركة الأم	
xxx	xxx	- حصة الحقوق غير المسيطر عليها	

* يطبق الأنموذج في الشركات التي تعتمد نظام تكاليف.

** يعتمد في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية والشركات القابضة والتابعة.

أسم الشركة/ الدائرة

* قائمة الدخل الشامل وحسب التوزيع الطبيعي للمصاريف للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١ / ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
٤٦ - ٤١	إيرادات النشاط الجاري	xxx	xxx
	تنزل: كلفة البضاعة المباعة		
٣١	الرواتب والأجور	xxx	xxx
٣٢	المستلزمات السلعية	xxx	xxx
٣٣	المستلزمات الخدمية	xxx	xxx
٣٤	مقاولات وخدمات	xxx	xxx
٣٧	الاندثارات	xxx	xxx
٣٨٤٢	رسوم الإنتاج	xxx	xxx
	مخزون إنتاج غير تام أول المدة	xxx	xxx
٤١٧	ينزل: إيرادات بيع مخلفات الإنتاج	xxx	xxx
	ينزل: مخزون إنتاج غير تام آخر المدة	xxx	xxx
	صافي كلفة الإنتاج خلال الفترة	xxx	xxx
	مخزون إنتاج تام أول المدة	xxx	xxx
	كلفة الإنتاج المعد للبيع	xxx	xxx
٣٥	مشتريات بضائع وأراضي بغرض البيع خلال الفترة	xxx	xxx
	مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع أول المدة	xxx	xxx
	كلفة البضاعة المعدة للبيع	xxx	xxx
	كلفة الإنتاج والبضائع والأراضي المعدة للبيع	xxx	xxx
	ينزل: مخزون إنتاج تام آخر المدة	xxx	xxx
	ينزل: مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع آخر المدة	xxx	xxx
٣٦	كلفة البضاعة المباعة	xxx	xxx
	مجمل الفائض (العجز) الإنتاج والمتاجرة للنشاط التشغيلي	xxx	xxx
٤٨	تضاف الإيرادات التحويلية والآخرى	xxx	xxx
٣٨	تنزل: المصروفات التحويلية والآخرى (عدا حـ) / ٣٨٤١	xxx	xxx
	و(حـ) / ٣٨٤٢		
	الربح أو (الخسارة) قبل الضريبة	xxx	xxx
٣٨٤١	مصروف ضريبة الدخل	xxx	xxx
	الربح أو (الخسارة) بعد الضريبة	xxx	xxx

		٢٦٤	الدخل الشامل الآخر
xxx	xxx	٢٦٤١	فائض اعادة تقييم الاصول
xxx	xxx	٢٦٤٢	حصة المنشأة في الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة
xxx	xxx	٢٦٤٣	مكاسب وخسائر من خلال الدخل الشامل الآخر
xxx	xxx	٢٦٤٤	مكاسب وخسائر أسعار الصرف للعمليات الأجنبية
xxx	xxx	٢٦٤٥	مكاسب وخسائر تدوير الوفر الضريبي
xxx	xxx		مجموع الدخل الشامل الآخر
xxx	xxx		إجمالي الدخل الشامل
** ربح الفترة موزع إلى:			
xxx	xxx		- حصة أسهم الشركة الأم
xxx	xxx		- حصة الحقوق غير المسيطر عليها
** الدخل الشامل موزع إلى:			
xxx	xxx		- حصة أسهم الشركة الأم
xxx	xxx		- حصة الحقوق غير المسيطر عليها

* يطبق الأنموذج في الشركات التي لا تعتمد نظام تكاليف.

** يعتمد في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية.

أسم الشركة/ الدائرة

* قائمة الدخل الشامل للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١ / ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
٤٦ - ٤١	إيرادات النشاط الجاري	xxx	xxx
٣٦	تنزل:كلفة البضاعة المباعة	xxx	xxx
	مجمل الفائض (العجز) الإنتاج والمتاجرة للنشاط التشغيلي	xxx	xxx
٤٨	تضاف الإيرادات التحويلية والآخرى	xxx	xxx
٣٨	تنزل: المصروفات التحويلية والآخرى (عدا ح/ ٣٨٤١)	xxx	xxx
	الربح أو (الخسارة) قبل الضريبة	xxx	xxx
٣٨٤١	مصروف ضريبة الدخل	xxx	xxx
	الربح أو (الخسارة) بعد الضريبة	xxx	xxx
٢٦٤	الدخل الشامل الآخر		
٢٦٤١	فائض اعادة تقييم الاصول	xxx	xxx
٢٦٤٢	حصة المنشأة في الدخل الشامل الاخر للمنشآت الزميلة	xxx	xxx
٢٦٤٣	مكاسب وخسائر من خلال الدخل الشامل الاخر	xxx	xxx
٢٦٤٤	مكاسب وخسائر أسعار الصرف للعمليات الأجنبية	xxx	xxx
٢٦٤٥	مكاسب وخسائر تدوير الوفر الضريبي	xxx	xxx
	مجموع الدخل الشامل الآخر	xxx	xxx
	إجمالي الدخل الشامل	xxx	xxx
** ربح الفترة موزع الى:			
	- حصة أسهم الشركة الأم	xxx	xxx
	- حصة الحقوق غير المسيطر عليها	xxx	xxx
** الدخل الشامل موزع الى:			
	- حصة أسهم الشركة الأم	xxx	xxx
	- حصة الحقوق غير المسيطر عليها	xxx	xxx

* يطبق الأنموذج في الشركات التي لا تعتمد نظام تكاليف.

** يعتمد في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية.

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 ٢٦١٥/ح)	رأس المال الإضافي	الأرباح المحتجزة	الدخل الشامل الآخر	التغير في السياسات المحاسبية والتقديرات وتصحيح الأخطاء	* حقوق الأقلية	المجموع
رقم الدليل المحاسبي	٢٦١	٢٦٢	٢٦٣	٢٦٤	٢٦٥	٢٦١٥	
الرصيد كما في ١/١	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
فائض إعادة التقييم				xxx			xxx
ربح الفترة/ خسارة الفترة			xxx				xxx
توزيعات أرباح			xxx				xxx
احتياطي قانوني		xxx	(xxx)				٠
إصدار أسهم	xxx	(xxx)					٠
ينزل إطفاء خسائر متراكمة			(xxx)				(xxx)
صافي التغير بالسياسات المحاسبية والتقديرات وتصحيح الأخطاء			(xxx)		xxx		٠
* صافي الزيادة في حقوق الأقلية						xxx	xxx
الرصيد كما في ١٢/٣١	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

* يدرج هذا الحقل في الشركات القابضة والتابعة فقط

وزارة

شركة

قائمة التغيرات في حقوق الملكية كما في ١٢/٣١ ٢

الرصيد كما في ١٢/٣١	* صافي الزيادة في حقوق الأقلية	صافي التغير بالسياسات المحاسبية	ينزل إطفاء خسائر متراكمة	التغير في رأس المال	التغير في الاحتياطي	توزيعات أرباح	ربح (خسارة) الفترة	التغير في الدخل الشامل الآخر	الرصيد كما في ١/١	رقم الدليل	أسم الحساب
xxx				xxx					xxx	٢٦١	رأس المال
xxx				xxx					xxx	٢٦١١	رأس المال المدفوع
xxx									xxx	٢٦١٢	رأس المال المتبرع به
xxx									xxx	٢٦١٣	رأس المال صافي موجودات
xxx									xxx	٢٦١٤	رأس المال الاجتماعي
xxx	xxx								xxx	٢٦١٥	الحصص خارج السيطرة *
xxx					xxx				xxx	٢٦٢	رأس المال الإضافي
xxx				xxx					xxx	٢٦٢١	علاوة إصدار الأسهم والسندات
xxx									xxx	٢٦٢٢	احتياطات رأسمالية
xxx				(xxx)					xxx	٢٦٢٢١	احتياطي التوسعات
xxx									xxx	٢٦٢٢٢	احتياطي عام
xxx					xxx				xxx	٢٦٢٥	احتياطي قانوني
xxx									xxx	٢٦٢٧	احتياطات متنوعة
xxx		(xxx)				(xxx)	xxx		xxx	٢٦٣	الأرباح المحتجزة
xxx			(xxx)			(xxx)	xxx		xxx	٢٦٣١	الفائض المتراكم
(xxx)			xxx				(xxx)		xxx	٢٦٣٢	العجز المتراكم

وزارة

شركة

قائمة التغيرات في حقوق الملكية كما في ١٢/٣١ ٢

الرصيد كما في ١٢/٣١	* صافي الزيادة في حقوق الأقلية	صافي التغير بالسياسات المحاسبية	ينزل إطفاء خسائر متراكمة	التغير في رأس المال	التغير في الاحتياطي	توزيعات أرباح	ربح (خسارة) الفترة	التغير في الدخل الشامل الآخر	الرصيد كما في ١/١	رقم الدليل	أسم الحساب
xxx								xxx	xxx	٢٦٤	الدخل الشامل الآخر
xxx								xxx	xxx	٢٦٤١	فائض إعادة تقييم الأصول
xxx								xxx	xxx	٢٦٤٢	حصة المنشأة في الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة
xxx								xxx	xxx	٢٦٤٣	مكاسب وخسائر من خلال الدخل الشامل الآخر
xxx								xxx	xxx	٢٦٤٤	مكاسب وخسائر أسعار الصرف للعمليات الأجنبية
											مكاسب وخسائر تدوير الوفر الضريبي
xxx		xxx							xxx	٢٦٥	التغير في السياسات المحاسبية والتقديرات وتصحيح الأخطاء
xxx	.	.	xxx	xxx	xxx	(xxx)	xxx	xxx	xxx		المجموع

* 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 لجرد 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 الأخرى التي لا تعد أنشطة استثمارية أو تمويلية.
- الأنشطة الاستثمارية: هي اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى 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 نقدية 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 أشمل 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	دينار	دينار
التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية :			
النقد المستلم من :-			
٤٥-٤١	إيرادات النشاط الجاري (عدا/٤٣٨٤، ٤٣٨٥، ٤٣٩)	xxx	
٤٨	إيرادات التحويلية (عدا/٤٨٢، ٤٨٧)	xxx	
١٣٢	المدينون (عدا/١٣٢٥)	xxx	xxx
تنزل : المدفوعات النقدية عن :-			
٣٥-٣١	الاستخدامات	xxx	
٣٨	المصرفات التحويلية (عدا/٣٨٢، ٣٨٤، ٣٨٥، ٣٨٧)	xxx	
١٣١	المخزون (رصيد آخر الفترة - رصيد أول الفترة)		
٣٨٤	الضرائب والرسوم	xxx	
٢٣٢	الدائنون (عدا/٢٣٢٥، ٢٣٢٨)	xxx	xxx
صافي التدفق النقدي عن الأنشطة التشغيلية			
التدفق النقدي عن الأنشطة الاستثمارية :			
النقد المستلم من :-			
١١١	بيع الممتلكات والآلات والمعدات (القيمة البيعية المستلمة)	xxx	
١١٢	بيع العقارات الاستثمارية	xxx	
١١٤	بيع الأصول الحية	xxx	
١١٥١	استرداد القروض الممنوحة والسلف المقدمة	xxx	
١١٥٢	القيمة النقدية لبيع الاستثمارات	xxx	
٤٣٩٢	أرباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	xxx	
٤٩١	المكاسب الرأسمالية	xxx	
١٢	بيع الإنفاق الرأسمالي	xxx	
١٣٢٥	مدينو النشاط غير الجاري	xxx	xxx
تنزل: المدفوعات النقدية عن:-			
١٢	الإنفاق الرأسمالي	xxx	
٢٣٢٥	دائنو النشاط غير الجاري	xxx	
١٣٥١	قروض ممنوحة قصيرة الأجل	xxx	
١٣٥٢	الاستثمارات في الأسهم والسندات والأوراق التجارية	xxx	
٣٩١	الخسائر الرأسمالية	xxx	
صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الاستثمارية			
المجموع ما قبله			
		xxx	xxx
		xxx	xxx

تابع / كشف التدفق النقدي كما في ٣١ / كانون الأول / ٢٠

رقم الدليل	أسم الحساب	دينار	دينار	دينار
	المجموع ما بعده			xxx
	التدفق النقدي عن الأنشطة التمويلية :			
	النقد المستلم من :-			
٤٨٢	منح تمويلية	xxx		
٢٦١١	المتحصلات النقدية من إصدار أسهم وأدوات حقوق الملكية	xxx		
٢٣٥١	قروض مستلمة	xxx	xxx	
	تنزل: المدفوعات النقدية عن :-			
	التدفقات النقدية عن المبالغ المحتجزة في حساب الاحتياطات			
٣٨٢	المساهمة في نفقات الوحدات المركزية	xxx		
٢٦١١	المدفوعات النقدية من استرداد الأسهم وأدوات حقوق الملكية			
٢٣٥١	تسديد القروض المستلمة	xxx		
٢٣٢٨	الأرباح الموزعة	xxx	xxx	
	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة التمويلية		xxx	xxx
	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الثلاث (التشغيلية ، الاستثمارية ، التمويلية)		xxx	xxx
٤٣٩٥	أثر التغيرات في سعر الصرف على النقد ومعادلاته		xxx	xxx
	يضاف : رصيد النقد ومعادلاته كما في ١ / ١ / ٢٠		xxx	xxx
	رصيد النقد ومعادلاته كما في ٣١ / ١٢ / ٢٠		xxx	xxx

* 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) - الطريقة غير المباشرة: وبموجبها يعدل صافي الربح أو الخسارة بآثار المعاملات الآتية: -

- التغيرات خلال الفترة على الخزين والمدنيين والدائنين عن العمليات التشغيلية.
 - المفردات غير النقدية مثل الاندثارات، المخصصات، الضرائب المؤجلة، أرباح وخسائر العملة الأجنبية غير المتحققة.
 - 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 والمدنيين والدائنين عن العمليات التشغيلية.

* كشف التدفق النقدي للسنة المنتهية في ٣١ / كانون الأول / ٢٠

رقم الدليل	أسم الحساب	دينار	دينار	دينار
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			
	الإيرادات والمصروفات غير النقدية مثل (الاندثارات، وغيرها...)			
	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة التشغيلية			xxx
	التدفق النقدي عن الأنشطة الاستثمارية :			
النقد المستلم من :-				
١١١	بيع الممتلكات والآلات والمعدات (القيمة البيعية المستلمة)	xxx		
١١٢	بيع العقارات الاستثمارية	xxx		
١١٤	بيع الأصول الحية	xxx		
١١٥١	استرداد القروض الممنوحة والسلف المقدمة	xxx		
١١٥٢	القيمة النقدية لبيع الاستثمارات	xxx		
٤٣٩٢	أرباح الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	xxx		
٤٩١	المكاسب الرأسمالية	xxx		
١٢	بيع الإنفاق الرأسمالي	xxx		
١٣٢٥	مدينو النشاط غير الجاري	xxx	xxx	
تنزل: المدفوعات النقدية عن :-				
١٢	الإنفاق الرأسمالي	xxx		
٢٣٢٥	دائنو النشاط غير الجاري	xxx		
١٣٥١	قروض ممنوحة قصيرة الأجل	xxx		
١٣٥٢	الاستثمارات في الأسهم والسندات والأوراق التجارية	xxx		
٣٩١	الخسائر الرأسمالية	xxx	xxx	
	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الاستثمارية			xxx
	المجموع ما قبله			xxx

تابع / كشف التدفق النقدي كما في ٣١ / كانون الأول / ٢٠

رقم الدليل	أسم الحساب	دينار	دينار	دينار
	<u>المجموع ما بعده</u>			xxx
	<u>التدفق النقدي عن الأنشطة التمويلية :</u>			
	<u>النقد المستلم من :-</u>			
٤٨٢	منح تمويلية	xxx		
٢٦١١	المتحصلات النقدية من إصدار أسهم وأدوات حقوق الملكية	xxx		
٢٣٥١	قروض مستلمة	xxx	xxx	
	<u>تنزل: المدفوعات النقدية عن:-</u>			
	التدفقات النقدية عن المبالغ المحتجزة في حساب الاحتياطيات			
٣٨٢	المساهمة في نفقات الوحدات المركزية	xxx		
٢٦١١	المدفوعات النقدية من استرداد الأسهم وأدوات حقوق الملكية			
٢٣٥١	تسديد القروض المستلمة	xxx		
٢٣٢٨	الأرباح الموزعة	xxx	xxx	
	<u>صافي التدفق النقدي عن الأنشطة التمويلية</u>			xxx
	<u>صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الثلاث (التشغيلية ، الاستثمارية ، التمويلية)</u>			xxx
٤٣٩٥	أثر التغيرات في سعر الصرف على النقد ومعادلاته			xxx
	يضاف : رصيد النقد ومعادلاته كما في ١ / ١ / ٢٠			xxx
	رصيد النقد ومعادلاته كما في ٣١ / ١٢ / ٢٠			xxx

* 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 يمك من قبل الإدارة المعنية في الوحدة الاقتصادية

أسم الشركة / الدائرة

* حساب الأرباح والخسائر للتعهدات والمقاولات المنجزة

ت	اسم المشروع	الإيرادات دينار	المصروفات (٣١-٣٤ و ٣٦) دينار	الربح(الخسارة) دينار
١-		xxx	xxx	xxx
٢-		xxx	xxx	xxx
٣-		xxx	xxx	xxx
٤-		xxx	xxx	xxx
٥-		xxx	xxx	xxx
٦-		xxx	xxx	xxx
٧-		xxx	xxx	xxx
٨-		xxx	xxx	xxx
٩-		xxx	xxx	xxx
	المجموع	xxx	xxx	xxx
٤٦	يضاف: كلف الانتاج المحول إلى المخازن			xxx
٣٥	ينزل: مشتريات بضائع وأراضي بغرض البيع			xxx
	مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع أول المدة			xxx
	مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع آخر المدة			xxx
	كلفة البضائع المعدة للبيع			xxx
٣٦	كلفة البضائع المباعة			xxx
	تضاف: الإيرادات الجارية			xxx
٤٢	إيرادات النشاط التجاري			xxx
٤٣	إيرادات النشاط الخدمي			xxx
٤٤	إيرادات التشغيل للغير			xxx
٤٥	كلفة الموجودات المصنعة داخلياً			xxx
	تنزل: المصروفات الجارية			
٣٧	الاندثارات			xxx
	مجمّل الفائض (العجز) لنشاط التشييد والمتاجرة			xxx
	تضاف الإيرادات التحويلية والآخرى			
٤٨	الإيرادات التحويلية			xxx
٤٩	الإيرادات الأخرى			xxx
	تنزل المصروفات التحويلية والآخرى:			
٣٨	المصروفات التحويلية			xxx
٣٩	المصروفات الأخرى			xxx
	صافي الربح أو (الخسارة)			xxx

* 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 والآخرى			
المصروفات التحويلية والآخرى			
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 دينار	السنة السابقة دينار
		<u>الإيرادات الجارية</u>		
١٧	٤٦-٤١	إيرادات النشاط الجاري	xxx	xxx
	٢٩٤	<u>حسابات النتيجة المتقابلة الدائنة</u>		
٢١	٢٩٤١	مقابل فرق الإيجار المحتسب	xxx	xxx
٢١	٢٩٤٢	مقابل فرق الفوائد المحتسبة	xxx	xxx
٢١	٢٩٤٣	مقابل فرق تقويم تغير مخزون الإنتاج التام	xxx	xxx
٢١	٢٩٤٤	مقابل فرق تقويم تغير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع	xxx	xxx
			xxx	xxx
			xxx	xxx
		<u>المصروفات الجارية</u>		
١٣	٣١	الرواتب والأجور	xxx	xxx
١٤	٣٢	المستلزمات السلعية	xxx	xxx
١٥	٣٣	المستلزمات الخدمية	xxx	xxx
١٦	٣٤	مقاولات وخدمات	xxx	xxx
١٦	٣٥	مشتريات البضائع والأراضي بغرض البيع	xxx	xxx
	٣٦	كلفة البضاعة المباعة	xxx	xxx
١	٣٧	الاندثارات	xxx	xxx
١٦	٣٨٤	الضرائب والرسوم	xxx	xxx
			xxx	xxx
			xxx	xxx
		فائض (عجز) العمليات الجارية (المرحلة الأولى)	xxx	xxx
		فائض (عجز) العمليات الجارية (منقول من المرحلة الأولى)	xxx	xxx
		<u>حسابات النتيجة المتقابلة المدينة</u>		
٢١	١٩٤١	فرق الإيجار المحتسب	xxx	xxx
٢١	١٩٤٢	فرق الفوائد المحتسبة	xxx	xxx
٢١	١٩٤٣	فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	xxx	xxx
٢١	١٩٤٤	فرق تقويم التغير في مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع	xxx	xxx
			xxx	xxx
			xxx	xxx
		<u>المجموع ما قبله</u>		

تابع / كشف العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الأول/ ٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية	السنة السابقة
			دينار	دينار
		المجموع ما بعده	xxx	xxx
		<u>تضاف الإيرادات التحويلية والأخرى</u>		
	٤٨	الإيرادات التحويلية	xxx	xxx
	٤٩	الإيرادات الأخرى	xxx	xxx
		<u>تنزل : المصروفات التحويلية والأخرى</u>		
١٦	٣٨	المصروفات التحويلية (عدا حساب ٣٨٤)	xxx	xxx
١٦	٣٩	المصروفات الأخرى	xxx	xxx
		الفائض القابل للتوزيع (صافي العجز)	xxx	xxx
		المرحلة الثانية		

كشف إجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الإنتاج للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الأول/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	دينار
<u>(١) الموارد</u>		
٤١	إيرادات نشاط الإنتاج السلعي	xxx
٤٢	إيرادات النشاط التجاري	xxx
٤٣	إيرادات النشاط الخدمي	xxx
٤٤	إيرادات التشغيل للغير	xxx
٤٥	تكلفة الموجودات المصنعة داخلياً	xxx
٤٦	تكلفة الانتاج المحول الى المخازن	xxx
٢٩٤٣	مقابل فرق تقويم تغير مخزون الإنتاج التام	xxx
٢٩٤٤	مقابل فرق تقويم تغير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع	xxx
	إجمالي الموارد	xxx
<u>(٢) مستلزمات الإنتاج</u>		
٣٢	المستلزمات السلعية	xxx
٣٣	المستلزمات الخدمية	xxx
٣٤	مقاولات وخدمات	xxx
٣٥	مشتريات البضائع والأراضي بغرض البيع	xxx
		xxx
<u>(٣) إجمالي القيمة المضافة بسعر السوق = (١) - (٢)</u>		
٣٨٤	تنزل : الضرائب والرسوم (غير المباشرة)	xxx
	<u>(٤) إجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الإنتاج</u>	xxx

كشف توزيع إجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الإنتاج

للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الأول/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	دينار
<u>عائد العمل</u>		
٣١	(١) رواتب وأجور نقدية	
	(٢) مزايا عينية (بموجب كشف رقم/٢٠)	
	خدمات اجتماعية متنوعة	
٣٧	<u>الاندثارات</u>	
	<u>فائض العمليات</u>	
	إجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الإنتاج	

كشف رقم (١)

كشف الممتلكات والآلات والمعدات واندثاراتها كما في ١٢/٣١ / ٢٠

الممتلكات والآلات والمعدات	أراضي	مباني وإنشاءات وطرق	الآلات والمعدات	وسائط نقل وانتقال	عدد وقوالب	أثاث وأجهزة مكاتب	المجموع
١١١	١١١١	١١١٢	١١١٣	١١١٤	١١١٥	١١١٦	
	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							
القيمة الدفترية كما في ١٢/٣١							

كشف الاستثمارات العقارية واندثاراتها كما في ١٢/٣١ / ٢٠ كشف رقم (٢)

العقارات الاستثمارية	الأراضي	مباني وإنشاءات وطرق	المجموع
١١٢	١١٢١	١١٢٢	
	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			
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 ١١٣١	أراضي ١١٣١١	مباني وإنشاءات وطرق ١١٣١٢	الآلات والمعدات ١١٣١٣	وسائط نقل وانتقال ١١٣١٤	عدد وقوالب ١١٣١٥	أثاث وأجهزة مكاتب ١١٣١٦	المجموع
دينار	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							
القيمة الدفترية كما في ١٢/٣١							

كشم (٤)

كشف الأصول الحية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة وإهلاكاتها كما في ١٢/٣١ / ٢٠

المجموع	حيوانات لأغراض العرض والإنتاج والحراسة ١١٤٢			نباتات لأغراض العرض والإنتاج 1141		أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة 114
	حيوانات لأغراض الحراسة ١١٤٢٣	حيوانات لأغراض الإنتاج ١١٤٢٢	حيوانات لأغراض العرض ١١٤٢١	نباتات لأغراض الإنتاج ١١٤١٢	نباتات لأغراض العرض ١١٤١١	
						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
						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
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 (إيجار تمويلي)	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٤١	الإنفاق الرأسمالي على الأصول الحية لأغراض العرض والإنتاج	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٤٢	نباتات لأغراض العرض والإنتاج	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٥	حيوانات لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٥١	إنفاق استثماري	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٥٢	دفعات مقدمة	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٥٣	اعتمادات مستندية لشراء أصول غير متداولة	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٦	أصول غير متداولة بطريق الشحن	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٦١	عقود التعدين	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٦٢	عقود التعدين غير المؤكدة	xxx	xxx	xxx	xxx
١٢٧	عقود التعدين المؤكدة	xxx	xxx	xxx	xxx
	الممتلكات والآلات والمعدات خاضعة لسيطرة مشتركة	xxx	xxx	xxx	xxx
	المجموع	xxx	xxx	xxx	xxx

ملاحظة :- يمكن تحليل الحسابات أعلاه في الكشف إلى المستوى الرباعي حسب أهميتها وحجم التفاصيل المطلوبة من قبل إدارة المنشأة .

كشف رقم (٦)

كشف المخزون كما في ١٢/٣١ / ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
١٣١١	مخزون المواد الأولية	xxx	xxx
١٣١٢	مخزون الوقود والزيوت	xxx	xxx
١٣١٣	مخزون الأدوات الاحتياطية	xxx	xxx
١٣١٤	مخزون مواد التعبئة والتغليف	xxx	xxx
١٣١٥	مخزون المتنوعات	xxx	xxx
١٣١٦	مخزون الإنتاج	xxx	xxx
١٣١٧	مخزون البضائع والأراضي بغرض البيع	xxx	xxx
	مجموع المخزون في حياة المنشأة	xxx	xxx
١٣١٩	بضائع لصالح الغير وبضاعة بالأمانة	xxx	xxx
	مجموع المخزون	xxx	xxx
١٣١٨	الإعتمادات المستندية لشراء مواد	xxx	xxx
	إجمالي المخزون	xxx	xxx

كشف رقم (٧)

كشف الذمم المدينة كما في ٣١/كانون الأول / ٢٠

السنة السابقة	السنة الحالية	رقم الدليل	أسم الحساب
دينار	دينار	المحاسبي	
		١٣٢١	<u>مدينون تجاريون</u>
xxx	xxx	١٣٢١١	مدينون قطاع عام
xxx	xxx	١٣٢١٢	مدينون قطاع تعاوني
xxx	xxx	١٣٢١٣	مدينون قطاع مختلط
xxx	xxx	١٣٢١٤	مدينون قطاع خاص
xxx	xxx	١٣٢١٥	مدينون عالم خارجي
xxx	xxx		
		١٣٢٢	<u>أوراق قبض</u>
xxx	xxx	١٣٢٢١	أوراق قبض قطاع عام
xxx	xxx	١٣٢٢٢	أوراق قبض قطاع تعاوني
xxx	xxx	١٣٢٢٣	أوراق قبض قطاع مختلط
xxx	xxx	١٣٢٢٤	أوراق قبض قطاع خاص
xxx	xxx	١٣٢٢٥	أوراق قبض عالم خارجي
xxx	xxx	١٣٢٢٦	أوراق قبض برسم التحصيل
xxx	xxx	١٣٢٢٧	أوراق قبض مرفوضة
xxx	xxx		
		١٣٢٣	<u>حسابات جارية مدينة</u>
xxx	xxx	١٣٢٣١	حسابات جارية مدينة تجارية
xxx	xxx	١٣٢٣٢	حسابات جارية مدينة غير تجارية
xxx	xxx		
		١٣٢٤	<u>مدينو نشاط التشييد</u>
xxx	xxx	١٣٢٤١	مدينو أعمال تحت التنفيذ
xxx	xxx	١٣٢٤٢	سلف التعهدات الثانوية
xxx	xxx		
xxx	xxx	١٣٢٥	<u>مدينو النشاط غير الجاري</u>
xxx	xxx		<u>المجموع ما قبله</u>

تابع / كشف رقم (٧)

تابع/ كشف الذمم المدينة كما في ٣١/كانون الأول / ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
	المجموع ما بعده	xxx	xxx
١٣٢٦	حسابات مدينة متنوعة		
١٣٢٦١	تأمينات لدى الغير	xxx	xxx
١٣٢٦٢	إيرادات مستحقة	xxx	xxx
١٣٢٦٣	مصاريف مدفوعة مقدماً	xxx	xxx
١٣٢٦٧١	وزارة المالية - رواتب إجازات الأمومة	xxx	xxx
١٣٢٦٧٢	وزارة المالية - رواتب الملحقين بالخدمة العسكرية	xxx	xxx
١٣٢٦٨١	فروقات أصول نقدية ومخزنية وغير متداولة مدينة لظروف عادية	xxx	xxx
١٣٢٦٨٢	فروقات أصول نقدية ومخزنية وغير متداولة مدينة لظروف غير عادية	xxx	xxx
١٣٢٦٩	طلبات التعويض	xxx	xxx
١٣٢٧	سلف	xxx	xxx
١٣٢٧١	سلف مستديمة		
١٣٢٧٢	سلف لأغراض النشاط	xxx	xxx
١٣٢٧٣	سلف المنتسبين	xxx	xxx
١٣٢٧٤	سلف الزواج	xxx	xxx
١٣٢٩	مدينو عقود التأجير	xxx	xxx
	مجموع الذمم المدينة	xxx	xxx
	ينزل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	xxx	xxx
	صافي الذمم المدينة	xxx	xxx

كشف إجمالي أرصدة الذمم المدينة كما في ٢٠ / ١٢ / ٣١

تحليل عمر الرصيد الموقوف				الرصيد الموقوف وطبيعته المحاسبية دينار	التفاصيل أسم الحساب
أكثر من ثلاث سنوات دينار	سنة - ثلاث سنوات دينار	أقل من سنة دينار	قبل سنة ٢٠٠٣ دينار		
					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 ٢٠ / ١٢ / ٣١

تحليل عمر الرصيد الموقوف				الرصيد الموقوف وطبيعته المحاسبية دينار	أسم الجهة المدينة	التفاصيل
أكثر من ثلاث سنوات دينار	سنة – ثلاث سنوات دينار	أقل من سنة دينار	قبل سنة ٢٠٠٣ دينار			أسم الحساب
						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 بالنقد كما في ٣١/كانون الأول / ٢٠

السنة السابقة	السنة الحالية	رقم الدليل	أسم الحساب
دينار	دينار	المحاسبي	
		١٣٤١	نقدية بالصندوق
xxx	xxx	١٣٤١١	صندوق المركز
xxx	xxx	١٣٤١٢	صندوق الفروع
xxx	xxx	١٣٤١٣	صندوق المعارض
xxx	xxx		
xxx	xxx	١٣٤٢	نقدية لدى المصارف
		١٣٤٢١	نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية
		١٣٤٢٢	نقدية لدى المصارف بالعملة الاجنبية
xxx	xxx	١٣٤٣	نقدية لدى الخزائن
		١٣٤٤	صكوك وحوالات
xxx	xxx	١٣٤٤١	صكوك وحوالات قيد التحصيل
xxx	xxx	١٣٤٤٢	حوالات بالطريق
xxx	xxx	١٣٤٤٤	صكوك وحوالات مرفوضة
xxx	xxx		
xxx	xxx		مجموع النقد

كشف رقم (٩)

كشف بالقروض المستلمة والممنوحة كما في ١٢/٣١ / ٢٠

القروض المستلمة كما في ١٢/٣١ / ٢٠

أولاً:- قروض مستلمة طويلة الأجل

رقم الدليل	عدد الأقساط	مبلغ القرض	الغرض من القرض	أسم الجهة المقرضة	نسبة الفائدة	رصيد القرض/ دينار
المجموع						

ثانياً:- قروض 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	xxxx	xxxx
٢٥٦	يطرح مخصص هبوط الاستثمارات المالية	(xx)	(xx)
	رصيد الاستثمارات مالية بالتكلفة المستنفدة	xxxx	xxxx
١٤٥	استثمارات مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل	xxxx	xxxx
٢٢٥١٢	يضاف (يطرح) تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من الدخل الشامل الآخر	xxxx	xxxx
	رصيد الاستثمارات بالقيمة العادلة من الدخل الشامل الآخر	xxxx	xxxx
١٣٥٢	الاستثمارات في الأسهم والسندات والأوراق التجارية	xxxx	xxxx
١٣٥٢١	استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	xxxx	xxxx
٢٢٥١١	يضاف (يطرح) تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الأرباح والخسائر	xxxx	xxxx
	رصيد الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	xxxx	xxxx
١٣٥٢٢	المشتقات المالية	xxxx	xxxx
٢٢٥١١	يضاف (يطرح) تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المالية المقيمة من خلال الأرباح والخسائر	xxxx	xxxx
	رصيد المشتقات المالية بالقيمة العادلة	xxxx	xxxx
١٣٥٢٣	حسابات التوفير والودائع النقدية	xxxx	xxxx

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	شهرة المحل	حقوق اختراع	حقوق الامتياز والتراخيص	العلامة التجارية	الأبحاث والتجارب	حقوق النشر والطبع والتأليف	حقوق عقود التأجير طويلة الاجل	أصول غير ملموسة اخرى	المجموع
١٥	١٥١	١٥٢	١٥٣	١٥٤	١٥٥	١٥٦	١٥٧	١٥٨	
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 التخصيصات كما في ٣١/كانون الأول / ٢٠

السنة السابقة	السنة الحالية	رقم الدليل	أسم الحساب
دينار	دينار	المحاسبي	
xxx	xxx	٢٥١	مخصص مصروفات الشراء
xxx	xxx	٢٥٢	مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز
		٢٥٣	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة
xxx	xxx	٢٥٣١	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة
xxx	xxx	٢٥٣٢	مخصص خدمات ما بعد البيع
xxx	xxx		
		٢٥٤	مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي
xxx	xxx	٢٥٤١	مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي .
xxx	xxx	٢٥٤٢	مخصص هبوط أسعار الخامات والمواد أولية
xxx	xxx	٢٥٤٣	مخصص هبوط أسعار الأدوات الاحتياطية.
xxx	xxx		
		٢٥٥	مخصص الالتزامات والمطالبات والغرامات
xxx	xxx	٢٥٥١	مخصص التزامات الاستثمار بالعقود المستقبلية
xxx	xxx	٢٥٦	مخصص هبوط الاستثمارات المالية
xxx	xxx	٢٥٧	مخصص خسائر فروقات اسعار الصرف الاجنبي
		٢٥٨	مخصصات متنوعة
xxx	xxx	٢٥٨١	مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة المعروضة للبيع
xxx	xxx	٢٥٨٢	مخصص مصروف تعويضات الأسهم المصدرة
xxx	xxx	٢٥٨٣	مخصص التزام منافع موظفين
xxx	xxx	٢٥٨٤	مخصص مردودات ومسموحات المبيعات (خصم الكمية)
xxx	xxx	٢٥٨٥	مخصص ضريبة الدخل
xxx	xxx	٢٥٨٦	التزامات تفكيك الاصول
xxx	xxx		
xxx	xxx		مجموع التخصيصات

كشف تحليلي بالتخصيصات كما في ٣١/كانون الأول/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبلغ كما في ٢٠ / ١ / ١	المخصصات المستخدمة خلال الفترة	الزيادة في المخصصات خلال الفترة	المبالغ غير المستخدمة والمعووسة مخصصات انتفى الحاجة منها	الرصيد كما في ٢٠ / ١٢ / ٣١
		دينار	دينار	دينار	دينار	دينار
		(١)	(٢)	(٣)	(٤)	١ - ٢ + ٣ - ٤ =

كشف رقم (١٢)

كشف الذمم الدائنة كما في ٣١/كانون الأول / ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
٢٣٢١	دائنون تجاريون	xxx	xxx
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
٢٣٢٢	أوراق دفع	xxx	xxx
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
٢٣٢٣	حسابات جارية دائنة	xxx	xxx
٢٣٢٣١	حسابات جارية دائنة تجارية	xxx	xxx
٢٣٢٣٢	حسابات جارية دائنة غير تجارية	xxx	xxx
٢٣٢٤	حسابات التعهدات	xxx	xxx
٢٣٢٤١	دفعات مستلمة مقدماً	xxx	xxx
٢٣٢٤٢	الذرات المنجزة	xxx	xxx
٢٣٢٥	دائنو نشاط غير جاري	xxx	xxx
	<u>المجموع ما قبله</u>	xxx	xxx

تابع / كشف رقم (١٢)

تابع/ كشف الذمم الدائنة كما في ٣١/كانون الأول/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
	المجموع ما بعده	xxx	xxx
٢٣٢٦	<u>حسابات دائنة متنوعة</u>		
٢٣٢٦١	تأمينات مستلمة وحسابات التوفير	xxx	xxx
٢٣٢٦٢	إيرادات مستلمة مقدماً	xxx	xxx
٢٣٢٦٣	مصاريف مستحقة	xxx	xxx
٢٣٢٦٤	رواتب وأجور مستحقة	xxx	xxx
٢٣٢٦٥	رواتب وأجور معادة	xxx	xxx
٢٣٢٦٦	هيئة التقاعد الوطنية	xxx	xxx
٢٣٢٦٧	دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي	xxx	xxx
٢٣٢٦٨	فروقات أصول نقدية ومخزنية وغير متداولة دائنة	xxx	xxx
	تعويضات وغرامات مؤجلة	xxx	xxx
٢٣٢٧	<u>استقطاعات لحساب الغير</u>		
٢٣٢٧١	استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير	xxx	xxx
٢٣٢٧٢	استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير	xxx	xxx
٢٣٢٧٣	حصة خزينة الدولة عن زيادة اسعار النفط الخام	xxx	xxx
	المجهز للمصافي	xxx	xxx
٢٣٢٨	دائنو توزيع الأرباح		
٢٣٢٨١	حصة الخزينة العامة	xxx	xxx
٢٣٢٨٢	حصة العاملين	xxx	xxx
٢٣٢٨٣	حصة صندوق الحماية الاجتماعية	xxx	xxx
٢٣٢٨٤	دائنو توزيع ارباح اخرى	xxx	xxx
٢٣٢٨٥	حصة المساهمين	xxx	xxx
		xxx	xxx
٢٣٢٩	دائنو أسعار الصرف المؤجلة	xxx	xxx
	مجموع الدائنون	xxx	xxx

كشف إجمالي أرصدة الذمم الدائنة كما في ٢٠ / ١٢ / ٣١

تحليل عمر الرصيد الموقوف				الرصيد الموقوف	التفاصيل
أكثر من ثلاث سنوات	سنة - ثلاث سنوات	أقل من سنة	قبل سنة ٢٠٠٣	وطبيعته المحاسبية	أسم الحساب
دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	
					دائنون تجاريون
					أوراق دفع
					حسابات جارية دائنة
					حسابات التعهدات
					دائنو نشاط غير جاري
					حسابات دائنة متنوعة
					استقطاعات لحساب الغير
					دائنو توزيع الأرباح
					أخرى (تفصل وتحدد)
					إجمالي الأرصدة الدائنة الموقوفة بتاريخ الميزانية

كشف تحليل أرصدة الذمم الدائنة (على مستوى كل حساب) كما في ٢٠ / ١٢ / ٣١

تحليل عمر الرصيد الموقوف				الرصيد الموقوف وطبيعته المحاسبية دينار	أسم الجهة الدائنة	التفاصيل
أكثر من ثلاث سنوات دينار	سنة - ثلاث سنوات دينار	أقل من سنة دينار	قبل سنة ٢٠٠٣ دينار			أسم الحساب
						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 ٢٠ / ١٢ / ٣١

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	الرصيد كما في ٢٠ / ١ / ١ دينار	المسدد خلال السنة () دينار	حصة الأرباح للسنة الحالية دينار	الرصيد كما في ٢٠ / ١٢ / ٣١ دينار
٢٣٢٨١	حصة الخزينة العامة	xxxxx	(xxxxx)	xxxxx	xxxxx
٢٣٢٨٢	حصة العاملين	xxxxx	(xxxxx)	xxxxx	xxxxx
٢٣٢٨٣	حصة صندوق الحماية الاجتماعية	xxxxx	(xxxxx)	xxxxx	xxxxx
٢٣٢٨٤	دائنو توزيع أرباح اخرى	xxxxx	(xxxxx)	xxxxx	xxxxx
٢٣٢٨٥	حصة المساهمين	xxxxx	(xxxxx)	xxxxx	xxxxx
	المجموع	xxxxx	(xxxxx)	xxxxx	xxxxx

كشف رقم (١٣)

كشف الرواتب والأجور للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١ / ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
٣١١	<u>الرواتب النقدية للموظفين</u>		
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
٣١٢	<u>الأجور النقدية للعمال</u>		
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
٣١٣	<u>رواتب وأجور ومخصصات غير العراقيين</u>		
٣١٤	<u>المساهمة في الضمان الاجتماعي للموظفين</u>		
٣١٤١	حصة الوحدة الاقتصادية في التقاعد	xxx	xxx
٣١٤٢	التأمين على الموظفين	xxx	xxx
٣١٤٣	الضمان الصحي للموظفين	xxx	xxx
٣١٥	<u>المساهمة في الضمان الاجتماعي للعمال</u>		
٣١٥١	حصة الوحدة الاقتصادية في الضمان	xxx	xxx
٣١٥٢	التأمين على العمال	xxx	xxx
٣١٥٣	الضمان الصحي للعمال	xxx	xxx
٣١٦	<u>المساهمة في الضمان الاجتماعي لغير العراقيين</u>		
٣١٨	<u>منافع الموظفين</u>		
	مجموع الرواتب والأجور	xxx	xxx

كشف رقم (١٤)

كشف المستلزمات السلعية للسنة المالية المنتهية في ٢٠ / ١٢ / ٣١

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
٣٢١	الخامات والمواد الأولية	xxx	xxx
٣٢٢	الوقود والزيوت	xxx	xxx
٣٢٢١	مواد نفطية	xxx	xxx
٣٢٢٢	غاز	xxx	xxx
٣٢٢٣	زيوت وشحوم	xxx	xxx
٣٢٢٤	فحم	xxx	xxx
٣٢٣	الأدوات الاحتياطية	xxx	xxx
٣٢٤	مواد التعبئة والتغليف	xxx	xxx
٣٢٤١	مواد التعبئة والتغليف المستهلكة	xxx	xxx
٣٢٤٢	مواد التعبئة المتداولة	xxx	xxx
٣٢٥	المتنوعات	xxx	xxx
٣٢٥١	اللوازم والمهمات	xxx	xxx
٣٢٥٢	القرطاسية	xxx	xxx
٣٢٥٣	الكتب التعليمية	xxx	xxx
٣٢٥٤	المخلفات والمستهلكات	xxx	xxx
٣٢٦	تجهيزات للعاملين	xxx	xxx
٣٢٦١	كساوي	xxx	xxx
٣٢٦٢	مواد غذائية	xxx	xxx
٣٢٦٣	مواد طبية	xxx	xxx
٣٢٧	المياه والكهرباء	xxx	xxx
٣٢٧١	المياه	xxx	xxx
٣٢٧٢	الكهرباء	xxx	xxx
٣٢٩	مستلزمات سلعية أخرى	xxx	xxx
	مجموع المستلزمات السلعية	xxx	xxx

كشف رقم (١٥)

كشف المستلزمات الخدمية للسنة المالية المنتهية في ٢٠ / ١٢ / ٣١

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
٣٣١	<u>نفقات الخدمات الاساسية</u>		
٣٣١١	نفقات النقل والايقاد والاتصالات		
٣٣١١١	نقل العاملين	xxx	xxx
٣٣١١٢	نقل السلع والبضائع	xxx	xxx
٣٣١١٣	السفر والايقاد	xxx	xxx
٣٣١١٣١	السفر والايقاد لاغراض التدريب والدراسة	xxx	xxx
٣٣١١٣٢	السفر والايقاد لاغراض النشاط	xxx	xxx
٣٣١٢	النفقات الصحية		
٣٣١٣	نفقات الاتصالات		
٣٣١٤	خدمات ابحاث واستشارات		
٣٣١٥	نفقات التدريب والتطوير		
٣٣١٥١	مخصصات الطلبة والمتدربين	xxx	xxx
٣٣١٥٢	اجور التدريب والدراسة	xxx	xxx
٣٣١٦	<u>خدمات الترويج والضيافة</u>		
٣٣١٦١	دعاية واعلان	xxx	xxx
٣٣١٦٢	نشر وطبع	xxx	xxx
٣٣١٦٣	ضيافة	xxx	xxx
٣٣١٦٤	مصاريف المعارض	xxx	xxx
٣٣١٦٥	احتفالات	xxx	xxx
٣٣١٦٦	المؤتمرات والندوات	xxx	xxx
٣٣١٩	<u>نفقات اساسية اخرى</u>		
٣٣٢	نفقات الصيانة		
٣٣٢١	صيانة الممتلكات والالات والمعدات	xxx	xxx
٣٣٢١١	صيانة مشاتل ومنتزهات وحدائق	xxx	xxx
٣٣٢١٢	صيانة مباني الوحدة	xxx	xxx
٣٣٢١٣	صيانة الالات والمعدات	xxx	xxx
٣٣٢١٤	صيانة وسائل نقل وانتقال	xxx	xxx
٣٣٢١٥	صيانة عدد وقوالب	xxx	xxx
٣٣٢١٦	صيانة اثاث واجهزة وكاتب	xxx	xxx
٣٣٢١٧	صيانة خطوط انابيب النفط والغاز	xxx	xxx
٣٣٢٢	صيانة العقارات الاستثمارية	xxx	xxx
٣٣٢٣	صيانة الاصول غير المتداولة المستأجرة	xxx	xxx
٣٣	المستلزمات الخدمية	xxx	xxx

تابع / كشف رقم (١٥)

تابع/ كشف المستلزمات الخدمية للسنة المالية المنتهية في ٢٠ / ١٢ / ٣١

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
	المجموع ما بعده	xxx	xxx
٣٣٣	نفقات التقاعد والضمان الاجتماعي		
٣٣٣١	رواتب تقاعدية	xxx	xxx
٣٣٣٢	مكافآت تقاعدية	xxx	xxx
٣٣٣٣	منح الحماية الاجتماعية ورعاية القاصرين	xxx	xxx
٣٣٣٤	نفقات تحسين المعيشة	xxx	xxx
٣٣٤	استئجار اصول غير متداولة		
٣٣٤١	استئجار الممتلكات والالات والمعدات	xxx	xxx
٣٣٤٢	استئجار العقارات الاستثمارية	xxx	xxx
٣٣٥	خسائر الاستثمارات المالية وفروقات الصرف الاجنبي		
٣٣٥٢	خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر	xxx	xxx
٣٣٥٣	خسائر الاستثمارات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر	xxx	xxx
٣٣٥٤	خسائر المشتقات المالية	xxx	xxx
٣٣٥٥	خسائر فروقات اسعار الصرف	xxx	xxx
٣٣٦	مصروفات خدمية متنوعة		
٣٣٦١	اشتراكات وانتماءات	xxx	xxx
٣٣٦٢	اقساط تأمين	xxx	xxx
٣٣٦٣	مكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة	xxx	xxx
٣٣٦٤	ضرائب ورسوم مدفوعة لجهات اجنبية	xxx	xxx
٣٣٦٥	خدمات قانونية	xxx	xxx
٣٣٦٦	خدمات مصرفية	xxx	xxx
٣٣٦٧	اجور تدقيق وتنظيم الحسابات	xxx	xxx
٣٣٧	فوائد مدينة		
٣٣٧١	فوائد مدينة محلية	xxx	xxx
٣٣٧٢	فوائد مدينة خارجية	xxx	xxx
٣٣٩	مصروفات تشغيلية اخرى		
٣٣٩١	مصاريف وعمولات الشراء	xxx	xxx
٣٣٩٢	مصاريف عمولات البيع	xxx	xxx
٣٣٩٣	مصاريف بدل حق استخدام الاصول غير الملموسة	xxx	xxx

الفصل الرابع- القسم الأول القوائم المالية والكشوفات التحليلية

xxx	xxx	خسائر اعادة تقييم زراعة قائمة	٣٣٩٤
xxx	xxx	خسائر اعادة تقييم الانتاج الحيواني تحت التكوين	٣٣٩٥
xxx	xxx	نفقات خاصة	٣٣٩٦
xxx	xxx	مصروفات اخرى	٣٣٩٩
xxx	xxx		
xxx	xxx	مجموع المستلزمات الخدمية	

كشف رقم (١٦)

كشف بحسابات الاستخدامات الأخرى للسنة المالية المنتهية في ٢٠ / ١٢ / ٣١

السنة السابقة	السنة الحالية	أسم الحساب	رقم الدليل المحاسبي
دينار	دينار		
		<u>مقاولات وخدمات</u>	٣٤
xxx	xxx	مقاولات ثانوية	٣٤١
xxx	xxx	خدمات التشغيل	٣٤٢
xxx	xxx	مجموع مقاولات وخدمات	
		<u>مشتريات البضائع والأراضي بغرض البيع</u>	٣٥
		مشتريات البضائع بغرض البيع	٣٥١
xxx	xxx	مشتريات بغرض البيع محلية	٣٥١١
		مشتريات بغرض البيع مستوردة	٣٥١٢
xxx	xxx	مشتريات لحساب الوحدة الاقتصادية	٣٥١٢١
xxx	xxx	مشتريات لحساب الغير (طلبات خاصة)	٣٥١٢٢
xxx	xxx	مشتريات نماذج تجارية	٣٥١٢٣
xxx	xxx	مشتريات بغرض البيع متضررة	٣٥١٢٤
		<u>مشتريات الأراضي بغرض البيع</u>	٣٥٢
xxx	xxx	الأراضي بالأسعار التجارية	٣٥٢١
xxx	xxx	الأراضي بالأسعار المخفضة	٣٥٢٢
xxx	xxx	مردودات ومسموحات المشتريات	٣٥٣
xxx	xxx		
		كلف الإنتاج والبضائع المباعة	٣٦
xxx	xxx	كلف الانتاج	٣٦١
xxx	xxx	كلفة البضائع المباعة للإنتاج السلعي	٣٦٢
xxx	xxx	كلف البضائع المباعة للنشاط التجاري	٣٦٣
xxx	xxx		
		<u>المصروفات التحويلية</u>	٣٨
xxx	xxx	المساهمة في نفقات الوحدة الرئيسية او التابعة	٣٨١
xxx	xxx	مصروفات تحويلية متنوعة	٣٨٢
xxx	xxx	المصروفات والخسائر المتحققة والمحتملة	٣٨٣
xxx	xxx	الضرائب والرسوم	٣٨٤
xxx	xxx	اعانات	٣٨٥
xxx	xxx		
		<u>المصروفات والخسائر الأخرى</u>	٣٩
xxx	xxx	خسائر رأسمالية	٣٩١
xxx	xxx	مصروفات عرضية	٣٩٢

xxx

xxx

كشف رقم (١٧)

كشف إيرادات النشاط الجاري للسنة المالية المنتهية في ٢٠ / ١٢ / ٣١

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
٤١	إيرادات نشاط الإنتاج السلي		
٤١١	إيراد نشاط الصناعات الاستخراجية	xxx	xxx
٤١٢	إيراد نشاط الصناعات التحويلية	xxx	xxx
٤١٣	إيراد نشاط التشييد	xxx	xxx
٤١٤	إيراد نشاط الإنتاج النباتي	xxx	xxx
٤١٥	إيراد نشاط الإنتاج الحيواني	xxx	xxx
٤١٦	إيراد الماء والكهرباء	xxx	xxx
٤١٧	إيراد بيع مخلفات	xxx	xxx
	مجموع إيرادات نشاط الإنتاج السلي	xxx	xxx
٤٢	إيرادات النشاط التجاري		
٤٢١	إيراد مبيعات بضائع وأراضي بغرض البيع	xxx	xxx
٤٢٣	عمولة مستلمة	xxx	xxx
٤٢٤	إيراد الفنادق والسياحة	xxx	xxx
٤٢٥	إيرادات متنوعة	xxx	xxx
	مجموع إيرادات النشاط التجاري	xxx	xxx
٤٣	إيرادات النشاط الخدمي		
٤٣١	إيراد الخدمات الأساسية	xxx	xxx
٤٣٢	إيراد خدمات الصيانة والتصليح	xxx	xxx
٤٣٣	إيرادات التقاعد والضمان الاجتماعي	xxx	xxx
٤٣٤	إيجار أصول غير متداولة	xxx	xxx
٤٣٥	إرباح استثمارات مالية وفروقات أسعار الصرف الاجنبي	xxx	xxx
٤٣٦	إيراد خدمات متنوعة	xxx	xxx
٤٣٦١	إيراد انتساب واشتراك	xxx	xxx
٤٣٦٢	إيراد خدمات التنظيف	xxx	xxx
٤٣٦٣	إيراد خدمات اجتماعية	xxx	xxx
٤٣٧	فوائد دائنة	xxx	xxx
٤٣٩	إيرادات تشغيلية أخرى	xxx	xxx
	مجموع إيرادات النشاط الخدمي	xxx	xxx
٤٤	إيرادات التشغيل للغير		
٤٤١	إيراد التشغيل للغير	xxx	xxx
٤٤٢	مسموحات التشغيل للغير	xxx	xxx
	المجموع ما قبله	xxx	xxx

تابع / كشف رقم (١٧)

تابع/كشف إيرادات النشاط الجاري للسنة المالية المنتهية في ٢٠ / ١٢ / ٣١

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
	المجموع ما بعده	xxx	xxx
٤٥	<u>كلفة الاصول المصنعة داخلياً</u>		
٤٥١	كلفة الاصول غير المتداولة المصنعة	xxx	xxx
٤٥٢	كلفة الأدوات الاحتياطية المصنعة	xxx	xxx
٤٥٣	كلفة مواد التعبئة المتداولة المصنعة	xxx	xxx
	<u>مجموع كلفة الموجودات المصنعة داخلياً</u>	xxx	xxx
٤٦	<u>كلفة الإنتاج المحول إلى المخازن</u>		
٤٦١	كلف الإنتاج التام المحول الى المخازن	xxx	xxx
٤٦٢	كلف الإنتاج تحت التشغيل المحول الى المخازن	xxx	xxx
	<u>مجموع كلفة الإنتاج المحول إلى المخازن</u>	xxx	xxx
	مجموع إيرادات النشاط الجاري لأغراض حساب	xxx	xxx
	العمليات الجارية		
	يضاف (ينزل) التغير في المخزون	xxx	xxx
	<u>مجموع إيرادات النشاط الجاري لأغراض حساب</u>	xxx	xxx
	<u>الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر</u>		

(ملاحظة) : تفصل الحسابات أعلاه حسب درجة الإيضاح المطلوبة لكل حساب وقدر أهميتها لنشاط الوحدة الاقتصادية.

كشف رقم (١٨)

كشف الإيرادات الأخرى للسنة المالية المنتهية في ٢٠ / ١٢ / ٣١

السنة السابقة دينار	السنة الحالية دينار	أسم الحساب	رقم الدليل المحاسبي
		منح تمويلية	٤٨١
xxx	xxx	المنح الحكومية	٤٨١١
xxx	xxx	منح الوحدات الاقتصادية الرئيسية والتابعة	٤٨١٢
xxx	xxx	المنح الأخرى الداخلية	٤٨١٣
xxx	xxx	منح عالم خارجي	٤٨١٤
xxx	xxx		
		إيرادات تحويلية متنوعة	٤٨٢
xxx	xxx	تبرعات مستلمة	٤٨٢١
xxx	xxx	تعويضات وغرامات	٤٨٢٢
xxx	xxx	ديون سبق شطبها	٤٨٢٣
xxx	xxx		
		مخصصات انتفى الحاجة منها	٤٨٣
xxx	xxx	مخصص مصروفات الشراء انتفى الحاجة منه	٤٨٣١
xxx	xxx	مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز انتفى الحاجة منه	٤٨٣٢
xxx	xxx	مخصص مصاريف الصيانة المحتملة وخدمات ما بعد البيع انتفى الحاجة منه	٤٨٣٣
xxx	xxx	مخصص هبوط أسعار المخزون انتفى الحاجة منه	٤٨٣٤
xxx	xxx	مخصص المطالبات والغرامات انتفى الحاجة منه	٤٨٣٥
xxx	xxx	مخصص هبوط الاستثمارات المالية الاستثمار بالعقود المستقبلية انتفى الحاجة منه	٤٨٣٦
xxx	xxx	مخصصات متنوعة انتفى الحاجة منها	٤٨٣٨
xxx	xxx		
xxx	xxx		
		مجموع الإيرادات التحويلية	
		الإيرادات الأخرى	٤٩
xxx	xxx	المكاسب الرأسمالية	٤٩١
xxx	xxx	إيرادات عرضية	٤٩٢
xxx	xxx		
xxx	xxx	مجموع الإيرادات الأخرى	

كشف رقم (١٩)

كشف توزيع الاستخدامات على مراكز الكلفة للسنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/ ٢٠

رقم الدليل	أسم الحساب	كلفة الإنتاج ٥ دينار	كلفة الخدمات الإنتاجية ٦ دينار	كلفة الخدمات التسويقية ٧ دينار	كلفة الخدمات الإدارية ٨ دينار	المجموع دينار
٣١	كلفة العاملين					
٣٢	المستلزمات السلعية					
٣٣	المستلزمات الخدمية					
٣٤	مقاولات وخدمات					
٣٧	الاندثار					
٣٨	المصروفات التحويلية (عدا ح/ ٣٨٤)					
	المجموع					

كشف رقم (٢٠)

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 (٢١)

الحسابات المتقابلة المدينة والدائنة كما في ٢٠ / ١٢ / ٣١

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
١٩١	الإنتاج التام بسعر البيع	xxx	xxx
١٩٢١	الإعتمادات المستندية المستلمة	xxx	xxx
١٩٢٣	خطابات الضمان المستلمة	xxx	xxx
١٩٢٥	العقود	xxx	xxx
١٩٣	حسابات بالقيمة الرمزية	xxx	xxx
١٩٤١	فرق الإيجار المحتسب	xxx	xxx
١٩٤٢	فرق الفوائد المحتسبة	xxx	xxx
١٩٤٣	فرق تقويم تغير مخزون الإنتاج التام	xxx	xxx
١٩٤٤	فرق تقويم تغير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع	xxx	xxx
١٩٥	موجودات أثرية وفنية	xxx	xxx
٢٩٢٢	الإعتمادات المستندية الصادرة	xxx	xxx
٢٩٢٤	خطابات الضمان الصادرة	xxx	xxx
	المجموع	xxx	xxx

كشف رقم (٢٢)

كشف بأرصدة حسابات الموازنة الاستثمارية كما في ٢٠ / ٣١ كانون الأول / ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	الأرصدة كما في ٢٠ / ١ / ١ دينار	رصيد الحركة للسنة ٢٠ دينار	الأرصدة كما في ٢٠ / ١٢ / ٣١ دينار
	<u>الحسابات المدينة</u>			
	رصيد النقد المدور	xxx	-	xxx
	النقد لدى المصارف	.	xxx	xxx
	سلف اعتمادات مستندية	xxx	xxx	xxx
	المصروفات النهائية	xxx	xxx	xxx
	المدينون	xxx	xxx	xxx
	حسابات مدينة تحت التسوية	xxx	xxx	xxx
	حسابات مدينة أخرى	xxx	xxx	xxx
	مجموع الحسابات المدينة	xxx	xxx	xxx
	<u>الحسابات الدائنة</u>			
	جاري دائرة المحاسبة	xxx	xxx	xxx
	دائنون	xxx	xxx	xxx
	حسابات دائنة تحت التسوية	xxx	xxx	xxx
	حسابات دائنة أخرى	xxx	xxx	xxx
	إيرادات نهائية	xxx	xxx	xxx
	رصيد النقد المدور (مقابل الارصدة الافتتاحية)	.	xxx	xxx
	مجموع الحسابات الدائنة	xxx	xxx	xxx

كشف رقم (٢٣)

كشف بالمبالغ المصروفة على مشاريع الموازنة الاستثمارية المنتهية في ٢٠ / ١٢ / ٣١

نسبة التنفيذ الفني التراكمي	نسبة التنفيذ المالي التراكمي	سنة التنفيذ الفعلية	سنة التنفيذ المخططة	فترة التنفيذ المتبقية	فترة التنفيذ المنصرمة	كلفة المشاريع المنتهية والمنقولة	المبالغ المصروفة			التخصيص السني	اسم المشروع	تسلسل	التبويب المحاسبي		
							الرصيد في ٢٠ / ١٢ / ٣١	خلال السنة	الرصيد في ٢٠ / ١ / ١				المستوى الثالث	المستوى الثاني	المستوى الأول
											المجموع				

كشف رقم (٢٤)

كشف بمقارنة الأرقام الرئيسية الواردة في الحسابات الختامية للسنوات الخمس المنتهية في ٢٠ / ١٢ / ٣١

نسبة مئوية	٢٠ دينار	نسبة مئوية	٢٠ دينار	نسبة مئوية	٢٠ دينار	نسبة مئوية	٢٠ دينار	نسبة مئوية	٢٠ دينار	
	xxx		xxx		xxx		xxx		xxx	<u>الميزانية العامة</u>
	xxx		xxx		xxx		xxx		xxx	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 يلي:-
	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

كشف تكوين رأس المال الثابت الإجمالي والتغير في المخزون

المجموع دينار	التغير في أعمال تحت التنفيذ دينار	التمويل الذاتي دينار	التمويل المركزي دينار	المفردات	دليل النظام
				١- تكوين رأس المال الثابت الإجمالي	
				الأراضي الزراعية	١٢١١
				كلفة الشراء (تشمل مصاريف الاقتناء عدا قيمة الشراء)	١٢١١١
				كلفة الاستصلاح	١٢١١٢
				أراضي بناء (تشمل مصاريف الاقتناء عدا قيمة الشراء)	١٢١٢
				أراضي فضاء (تشمل مصاريف الاقتناء عدا قيمة الشراء)	١٢١٣
				مباني ومنشآت وطرق (عدا المباني ١٢٢١، ١٢٢٣ ادناه)	١٢٢
				مباني	١٢٢١
				منشآت سكنية	١٢٢٣
				منشآت غير سكنية	
				منشآت أخرى	
				آلات ومعدات (قيمتها ومصاريف أقتناء المستعملة)	١٢٣
				نقل وانتقال (قيمتها ومصاريف أقتناء المستعملة)	١٢٤
				عدد وقوالب	١٢٥
				أثاث وأجهزة مكاتب (قيمتها ومصاريف أقتناء المستعملة)	١٢٦
					١٢٧
				الموجودات الحية لأغراض العرض والإنتاج	١٢٨
				نفقات إيرادية مؤجلة	١٢٩
				اتفاق استثماري	
				٢- التغير في المخزون (آخر المدة - أول المدة)	١٣١
				مخزون الخامات والمواد الأولية	١٣٢
				مخزون الوقود والزيوت	١٣٣
				مخزون الأدوات الاحتياطية	١٣٤
				مخزون مواد التعبئة والتغليف	١٣٥
				مخزون المتنوعات	١٣٦
				مخزون الإنتاج	١٣٧
				مخزون البضائع والأراضي بغرض البيع	١٣٨
				اعتمادات مستندية لشراء مواد	١٣٩
				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
	دينار	دينار	دينار
تعهد	xxx	xxx	xxx
تعهد	xxx	xxx	xxx
تعهد	xxx	xxx	xxx
	xxx	xxx	xxx
التكاليف المتحققة على التعهدات			
تعهد	xxx	xxx	xxx
تعهد	xxx	xxx	xxx
تعهد	xxx	xxx	xxx
	xxx	xxx	xxx
زيادة (نقصان) إيرادات الذرعات غير المنجزة عن	xxx	xxx	xxx
تكاليف التعهدات			
تضاف: الايرادات العرضية	xxx	xxx	xxx
المجموع	xxx	xxx	xxx

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 ميزانية الشركة القابضة وحذف حقوق ملكية التابعة وإحتساب الشهرة وفق ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ٣ "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 الموحدة 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 والإلتزامات 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 القابضة وإحدى شركاتها التابعة، يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة لأغراض التوحيد، شريطة أن لا تزيد فترة الاختلاف بتاريخ القوائم المالية عن ثلاثة أشهر. ويتم إجراء تعديلات لأثر المعاملات والأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية للشركة 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 يلي:
- يتم زيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسائر) الشركة التابعة.
 - يتم تخفيضه (أو زيادته) بمقدار الجزء الواجب إطفائه سنوياً من الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة.

- يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

مثال ١: إعداد القوائم المالية الموحدة للقابضة والتابعة بوجود شهرة

في ٢٠٢١/١/١ إشتريت الشركة (أ) ١٠٠ % من أسهم الشركة (ب) بسعر ١٢٠٠٠٠ دينار نقداً، كما دفعت الشركة مبلغ ٥٠٠٠ دينار نقداً عمولات لإتمام الصفقة. وقد نتج عن شراء الشركة (أ) لأسهم الشركة (ب) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. واتبعت الشركة طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ب)، وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة بالشكل الآتي:

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 المال الإضافي	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 احتساب قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة (ب)

الشهرة = تكلفة الإستثمار - القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة التابعة × نسبة التملك

$$= ١٢٠٠٠٠ - (٦٠٠٠٠ - ١٧٠٠٠٠) \times ١٠٠ \%$$

$$= ١٢٠٠٠٠ - ١١٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

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
				مدین	دائن	
١١١٣	آلات ومعدات	٨.٠٠٠	٣.٠٠٠	٥.٠٠٠		١١٥.٠٠٠
١١١٦	أثاث وأجهزة مكاتب	٤.٠٠٠	٢.٠٠٠			٦.٠٠٠
١١٥٢٣	الاستثمار في الشركات التابعة (الشركة ب)	١٢.٠٠٠				
١٣١٧١	مخزون البضائع بغرض البيع	١٤.٠٠٠	٤.٠٠٠			
١٣٢	الذمم المدينة	١٥.٠٠٠	٥٥.٠٠٠		١٥.٠٠٠	١٩.٠٠٠
١٣٤٢	النقد لدى المصارف	٢٥.٠٠٠	٣.٠٠٠			٥٥.٠٠٠
١٥١	شهرة المحل			١.٠٠٠		١.٠٠٠
	مجموع الأصول	٥٥٥.٠٠٠	١٧٥.٠٠٠	٢.٠٠٠		٦١٥.٠٠٠
٢٣٢	الذمم الدائنة	١٥٥.٠٠٠	٦٥.٠٠٠	٥.٠٠٠		٢١٥.٠٠٠
٢٦١	رأس المال	٣.٠٠٠	٨.٠٠٠	٨.٠٠٠		٣.٠٠٠
٢٦٢	رأس المال الإضافي	٦.٠٠٠	٢.٠٠٠	٢.٠٠٠		٦.٠٠٠
٢٦٣	الأرباح المحتجزة	٤.٠٠٠	١.٠٠٠	١.٠٠٠		٤.٠٠٠
	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	٥٥٥.٠٠٠	١٧٥.٠٠٠	١٣٥.٠٠٠		٦١٥.٠٠٠

القوائم المالية خلال الفترات التالية للتملك:

مثال ٢:

في ٢٠٢١/٤/١ اشترت الشركة الدولية ٦٠ % من أسهم الشركة العربية (التابعة). وقد ظهرت قائمة الدخل للشركتين في ٢٠٢١ / ١٢/٣١ كما يلي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١

البيان	الشركة القابضة (الدولية)	الشركة التابعة (العربية)
إيراد المبيعات	١.٠٠٠.٠٠٠	٤.٠٠٠.٠٠٠
تكلفة المبيعات	(٤.٠٠٠.٠٠٠)	(٢.٠٠٠.٠٠٠)
مجموع الربح	٦.٠٠٠.٠٠٠	٢.٠٠٠.٠٠٠
مصاريف إدارية وعمومية	(١.٠٠٠.٠٠٠)	(٥.٠٠٠.٠٠٠)
صافي الربح	٥.٠٠٠.٠٠٠	١٥.٠٠٠.٠٠٠

البيان	الشركة القابضة (الدولية)	الشركة التابعة (العربية)
توزيعات أرباح مدفوعة	٨.٠٠٠.٠٠٠	٤.٠٠٠.٠٠٠
أرباح محتجزة ٢٠٢١/١/١	٤.٠٠٠.٠٠٠	١٦.٠٠٠.٠٠٠
أرباح محتجزة ٢٠٢١/١٢/٣١	٨٢.٠٠٠.٠٠٠	٢٧.٠٠٠.٠٠٠

المطلوب: إعداد قائمة الدخل الموحدة في ٣١ / ١٢ / ٢٠٢١ وقائمة التغيرات في حقوق الملكية (جزئية).

الحل :

بما أن الشركة القابضة تملك الشركة التابعة (العربية) خلال السنة المالية في ٢٠٢١/٤/١ فيتم اعداد قائمة الدخل لجميع بنود قائمة الدخل من إيرادات ومصروفات للفترة بعد التملك أي بعد ٢٠٢١/٤/١ على أساس تناسبي بحيث يتم احتساب 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 + ((١٢/٩ × ٤٠٠٠٠))	١٣٠٠٠٠
تكلفة المبيعات (٤٠٠٠٠ + ((١٢/٩ × ٢٠٠٠٠))	(٥٥٠٠٠)
مجمّل الربح	٧٥٠٠٠
مصاريف إدارية وعمومية (١٠٠٠٠ + ((١٢/٩ × ٥٠٠٠))	(١٣٧٥٠)
صافي الربح	<u>٦١٢٥٠</u>

ولاحساب الحصة غير المسيطر عليها ونسبة حصتهم البالغة ٤٠ % من صافي ربح التابعة:

$$= \text{ربح التابعة} \times \frac{١٢}{٩} \times ٤٠ \%$$

$$= ١٥٠٠٠ \times \frac{١٢}{٩} \times ٤٠ \%$$

$$= ٤٥٠٠ \text{ دينار}$$

وعليه فإن حصة مالكي الشركة الأم من صافي الربح الموحد يبلغ ٥٦,٧٥ دينار (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 ٢٠٢١ لمالكي الشركة القابضة	<u>٥٦٧٥٠</u>
رصيد ٢٠٢١/١٢/٣١	<u>٨٨٧٥٠</u>

محاسبة تجميع الأعمال

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 الآتيتين :

- 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 الأصول في التابعة × نسبة حقوق ملكية خارج السيطرة = قيمة حقوق ملكية خارج السيطرة

وبالتالي تكون قيمة حقوق ملكية خارج السيطرة في الشركة (ب)

(الأصول بالقيمة العادلة - الالتزامات بالقيمة العادلة) × نسبة الحصص خارج السيطرة

$$(٤٦٢٥٠٠ - ٢٦٠٠٠٠) \times ١٠\% = ٢٠٢٥٠ \text{ قيمة حقوق ملكية خارج السيطرة}$$

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)

$$١,١ \times ٩٧٥٠٠ \times ١٠\% = ٢٠٤٧٥ \text{ قيمة حقوق ملكية خارج السيطرة}$$

وعليه فإن الفرق بين الطريقتين يكون:

طريقة القيمة العادلة

طريقة نسبة صافي الأصول

• 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	• يتم تحميل خسائر انخفاض الشهرة بالتناسب بين

بالكامل على الشركة الأم	الشركة الأم وحقوق ملكية غير المسيطرة.

ثانياً- قياس قيمة الشهرة

طبقاً لمتطلبات المعيار "٣" فإن قياس الشهرة يختلف باختلاف الطريقة المستخدمة في قياس الحصص خارج السيطرة. وعليه يتم قياس الشهرة كالآتي:

أ. قياس الشهرة باستخدام مدخل نسبة صافي الاصول

يتم قياس الشهرة طبقاً لمدخل نسبة صافي الاصول بالمعادلة ادناه:

البيان	القيمة
القيمة العادلة للعرض المحول	١٨٩٣٣١
(يطرح) نصيب المنشأة (أ) في صافي اصول والتزامات المنشأة (ب) (صافي الاصول $\times 90\%$)	(١٨٢٢٥٠)
الشهرة	٧٠٨١

ب. قياس الشهرة باستخدام مدخل القيمة العادلة

يتم قياس الشهرة طبقاً لمدخل القيمة العادلة بالمعادلة ادناه:

البيان	القيمة
القيمة العادلة للعرض المحول	١٨٩٣٣١
يضاف : حقوق ملكية خارج السيطرة (كما تم احتسابها للمدخل نفسه)	٢٠٤٧٥
المجموع	٢٠٩٨٠٦
(يطرح): صافي قيمة الاصول والتزامات المستملكة	(٢٠٢٥٠٠)
الشهرة	٧٣٠٦

ويمكن تحديد حصة الشركة (أ) وحصص خارج السيطرة من الشهرة :

البيان	القيمة
القيمة العادلة للعرض المحول	١٨٩٣٣١
(يطرح) نصيب المنشأة (أ) في صافي اصول والتزامات المنشأة (ب) (صافي الاصول $\times 90\%$)	(١٨٢٢٥٠)
الشهرة المخصصة للشركة (أ)	٧٠٨١
الشهرة المخصصة للحقوق ملكية خارج السيطرة (٧٣٠٦ - ٧٠٨١)	٢٢٥

مثال ١: 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 الآتي:

البيان	الشركة الدولية	الشركة العربية
	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية لدى المصارف	١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
أوراق قبض	٨٠٠٠٠	٥٠٠٠
بضاعة	٧٠٠٠٠	٣٠٠٠٠

٤٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	مباني
١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	الأثاث
١٢٥٠٠٠	١١٠٠٠٠	٣٧٠٠٠٠	مجموع الأصول
٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	ذمم دائنة (مجهزون تجاريون)
	٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	رأس المال
	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	رأس المال الإضافي
	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	أرباح محتجزة
	١١٠٠٠٠	٣٧٠٠٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب: إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة الدولية والخاصة بعملية الاستحواذ على الشركة العربية وأعداد قائمة المركز المالي للشركة الدولية بعد إتمام الاندماج مباشرة. علماً بأنه يتم اتباع طريقة الحياة.

الحل

- في ٢٠٢٠/١/١ يتم تثبيت القيود المحاسبية الخاصة بعملية الشراء في دفاتر الشركة الدولية:

٨٠٠٠٠ من د/ استثمارات مالية ١١٥٢
٨٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- ومن ثم يتم احتساب الشهرة:

الشهرة = تكلفة الإستثمار - القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المملوكة × نسبة التملك

الشهرة = ٨٠٠٠٠ - (١٢٥٠٠٠ - ٦٠٠٠٠) × ٩٠ %

٢١٥٠٠ = ٥٨٥٠٠ - ٨٠٠٠٠ =

الحصص خارج السيطرة = (١٢٥٠٠٠ - ٦٠٠٠٠) × (١٠٠ % - ٩٠ %) = ٦٥٠٠

وسيتم إعداد القيد المحاسبي التالي لإثبات الأصول والالتزامات التي إنتقلت إلى الشركة الدولية:

من مذكورين

٣٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٠٠٠٠ من د/ أوراق قبض ١٣٢٢

٣٠٠٠٠ من د/ مخزون البضائع بغرض البيع ١٣١٧١

٤٥٠٠٠ من د/ مباني ١١١٢١

١٥٠٠٠ من د/ أثاث ١١١٦١

٢١٥٠٠ من د/ شهرة المحل ١٥١

إلى مذكورين

٨٠٠٠٠ الى د/ استثمارات مالية ١١٥٢

٥٠٠٠ الى د/ متراكم الديون المشكوك في تحصيلها ٢٢٤

٦٠٠٠٠ الى د/ مجهزون تجاريون ٢٣٢١

٦٥٠٠ الى د/ الحصص خارج السيطرة ٢٦١٥

قائمة المركز المالي الافتتاحية للشركة الدولية كما في ٢٠٢٠/١/١ بعد الاندماج مباشرة

المبلغ / دينار	البيان
٥٠٠٠٠	النقدية لدى المصارف (٣٠٠٠٠ + ٨٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠)
٨٥٠٠٠	أوراق قبض (٥٠٠٠ + ٨٠٠٠٠)
١٠٠٠٠٠	بضاعة (٣٠٠٠ + ٧٠٠٠٠)
١٤٥٠٠٠	مباني (٤٥٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠)

١٥٠٠٠	الأثاث (٢٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠)
٢١٥٠٠	شهرة المحل
٤٣٦٥٠٠	مجموع الأصول
٢٦٠٠٠٠	ذمم دائنة (مجهزون تجاريون) (٢٠٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠٠)
١٠٠٠٠٠	رأس المال
٤٠٠٠٠	رأس المال الإضافي
٣٠٠٠٠	أرباح محتجزة
٦٥٠٠	الحصص خارج السيطرة
٤٣٦٥٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

مثال ٢: في ٢٠٢٠/١/١ إشترت الشركة الدولية كامل أسهم الشركة العربية وقد قامت الشركة الدولية بإصدار ٣٠٠٠٠ سهم 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 ٣٠٠٠ دينار مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء. ونتج عن عملية الشراء اندماج الشركة العربية في الشركة الدولية وتصفية الشركة العربية. علماً بأن الشركة الدولية تقوم بإتباع طريقة الإستحواذ (الحيازة) لإثبات عملية الاندماج.

وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركتين عند الاندماج بالشكل الآتي :

الشركة العربية		الشركة الدولية	البيان
القيمة الدفترية	القيمة العادلة		
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	النقدية لدى المصارف
٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	أوراق قبض
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	بضاعة
٤٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	مباني
١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	الأثاث
١٢٥٠٠٠	١١٠٠٠٠	٣٧٠٠٠٠	مجموع الأصول
٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	ذمم دائنة
	٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	رأس المال
	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	رأس المال الإضافي
	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	أرباح محتجزة
	١١٠٠٠٠	٣٧٠٠٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب:

إحتساب تكلفة شراء أسهم الشركة العربية وإثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة الدولية والخاصة بعملية اندماج الشركة العربية وإعداد قائمة المركز المالي للشركة الدولية بعد إتمام الاندماج مباشرة.

الحل :

١. تكلفة الإستثمار لشراء أسهم الشركة العربية =

القيمة السوقية للأسهم المصدرة من قبل الشركة + النقدية المدفوعة لشراء الجزء الآخر من الأسهم

$$١١٥٠٠٠ = ٢٥٠٠٠ + ٣ \times ٣٠,٠٠٠ \text{ دينار}$$

نلاحظ أن مصاريف الاندماج البالغة ٨٠٠٠ دينار لم يتم إضافتها لتكلفة الإستثمار بل تعتبر مصروف (فترة وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ٣)

الشهرة = تكلفة الإستثمار - صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة × نسبة التملك

$$= ١١٥٠٠٠ - (١٢٥٠٠٠ - ٦٠٠٠٠) \times ١٠٠ \%$$

$$= ١١٥٠٠٠ - ٦٥٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

٢. القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة الدولية:
 ١١٥٠٠٠ من د/ إستثمارات مالية ١١٥٢

إلى مذكورين

٢٥٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٣٠٠٠٠ الى د / رأس المال ٢٦١ $١ \times ٣٠,٠٠٠$

٦٠٠٠٠ الى د/ رأس المال الإضافي ٢٦٢ $٢ \times ٣٠,٠٠٠$

إثبات مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء:
 في ٢٠٢٠/١/١

٣٠٠٠ من د/ رأس المال الإضافي ٢٦٢

٣٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- ويتم إعداد القيد التالي لإثبات الأصول والالتزامات التي إنتقلت إلى الشركة الدولية وإقفال حساب الإستثمار:
 - في ٢٠٢٠/١/١

٣٠٠٠٠ من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

١٠٠٠٠ من د/ أوراق قبض قطاع خاص ١٣٢٢٤

٣٠٠٠٠ من د/ مخزون البضائع بغرض البيع ١٣١٧١

٤٥٠٠٠ من د/ مباني ١١١٢

١٥٠٠٠ من د/ أثاث ١١١٦١

٥٠٠٠٠ من د/ شهرة المحل ١٥١

١١٥٠٠٠ إلى د/ استثمارات مالية ١١٥٢

٥٠٠٠ الى د / متراكم الديون المشكوك في تحصيلها ٢٢٤

٦٠٠٠٠ الى د/ مجهزون تجاريون ٢٣٢١

قائمة المركز المالي الإفتتاحية للشركة الدولية كما في ٢٠٢٠/١/١ بعد الإندماج مباشرة:

المبلغ / دينار	البيان
١٠٢٠٠٠	النقدية لدى المصارف (٣٠٠٠٠ + ٢٨٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠)
٨٥٠٠٠	أوراق قبض (٥٠٠٠ + ٨٠٠٠٠)
١٠٠٠٠٠	بضاعة (٣٠٠٠ + ٧٠٠٠٠)
١٤٥٠٠٠	مباني (٤٥٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠)
٣٥٠٠٠	الأثاث (١٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠)
٥٠٠٠٠	شهرة المحل
٥١٧٠٠٠	مجموع الأصول
٢٦٠٠٠٠	ذمم دائنة (مجهزون تجاريون) (٦٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠)
١٣٠٠٠٠	رأس المال (٣٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠)
٩٧٠٠٠	رأس المال الإضافي (٣٠٠٠ - ٦٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠)
٣٠٠٠٠	أرباح محتجزة
٥١٧٠٠٠	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

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 اذا كانت كل من الشركة المستثمرة والشركة المستثمر لديها تعد القوائم المالية بشكل منفصل.

وتعد القوائم المالية الموحدة قوائم مالية ملحقة للقوائم المالية الاساسية المعدة من قبل كل شركة بشكل مستقل وهي تمثل مجموع الأصول والالتزامات، الإيرادات والمصاريف للشركات القابضة والتابعة بعد حذف أثر العمليات المتبادلة حيث ان القوائم المالية الاساسية 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 . وهناك نوعين من القوائم المالية الموحدة يتمثل النوع الأول بالقوائم المالية الموحدة التي يتم إعدادها في تاريخ الإكتساب وتمثل قائمة الميزانية الموحدة التي تعبر عن الوضع المالي للشركتين القابضة والتابعة معاً، والنوع الثاني الذي يتم إعداده في نهاية كل سنة مالية بدءاً من السنة التي تم فيها الإكتساب، وتشمل قائمة الميزانية الموحدة , فضلاً عن القوائم المالية الأخرى(قائمة الدخل الموحدة وقائمة الأرباح المحتجزة الموحدة وقائمة التدفقات النقدية الموحدة).

طريقة التكلفة لتسجيل الاستثمارات في الشركات التابعة :

طبقاً لطريقة التكلفة فالدخل من الاستثمار يعترف به فقط إذا ثبت الحق القانوني في استحقاقه او استلامه أي لا يتم اثبات نصيب الشركة المستثمرة (الشركة القابضة) في الربح من استثماراتها في الشركات المستثمر لديها (الشركات الزميلة أو التابعة أو المشروع المشترك) الا بعد ان تقوم تلك الشركات باجراء توزيعات على الارباح .

طريقة الملكية لتسجيل الاستثمارات في الشركات التابعة :

طبقاً لطريقة الملكية (حق الملكية) يتم الاعتراف الاولي بالاستثمار في الشركات الزميلة أو التابعة او المشروع المشترك بالتكلفة ويتم زيادة او تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار لاثبات نصيب المستثمر (الشركة القابضة) في ارباح او خسائر الشركة المستثمر لديها (الشركة التابعة) ويتم الاعتراف بنصيب المستثمر في ارباح وخسائر الشركة ضمن حسابات قائمة الدخل للمستثمر ويتم تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار بتوزيعات الارباح التي تم الحصول عليها من الشركة المستثمر فيها.

مثال : الاتي 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	الأصول المتداولة	١٨٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
١١	الأصول غير المتداولة	٢٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
	براءة الاختراع	١٢٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
	المجموع	٥٥٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
٢١	الالتزامات المتداولة	٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
٢٦	رأس المال	٢٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
٢٦	الأرباح المحتجزة	١٥٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
	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 ٤٢٠,٠٠٠ دينار نقداً.
- الحالة ٢ : حصلت شركة دجلة على ٨٠ % من أسهم شركة بغداد مقابل دفع ٣٣٦,٠٠٠ دينار نقداً.
- الحالة ٣ : حصلت شركة دجلة على ١٠٠ % من أسهم شركة بغداد مقابل دفع ٥٣٠,٠٠٠ 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 ٦٠,٠٠٠ 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 الاعتراف 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 إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة:

٤٢٠٠٠٠ من د/ الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد ١١٥٢٣
٤٢٠٠٠٠ الى د/ 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
الفرق إن وجد (٤٢٠٠٠٠)

ورقة عمل لإعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في ٢٠٢٣/١/٢

الأرصدة الموحدة	الإستبعادات		الرصيد	الرصيد	اسم الحساب
	الدائن	المدين	الشركة التابعة	الشركة القابضة	
١٤٨٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠	١٣٨٠٠٠٠	الأصول المتداولة
.	٤٢٠٠٠٠			٤٢٠٠٠٠	الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد
٢٧٥٠٠٠٠			٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	الأصول غير المتداولة
٥٦٣٠٠٠٠			٥٠٠٠٠٠	٥٥٥٠٠٠٠	المجموع
٨٨٠٠٠٠			٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	الالتزامات المتداولة
٢٢٥٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠٠	رأس المال
١٠٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	علاوة رأس المال
١٥٠٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٥٦٣٠٠٠٠			٥٠٠٠٠٠	٥٥٥٠٠٠٠	المجموع

قيد الإستبعاد:

من/ منكورين
د/ رأس المال ٤٢٠٠٠٠
د/ علاوة رأس المال ١٠٠٠٠٠
د/ الأرباح المحتجزة

٤٢٠٠٠٠ الى د/ 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 غير المتداولة	٢٧٥٠٠٠٠	رأس المال (قيمة أسمية ١ دينار)	٢٢٥٠٠٠٠
		علاوة إصدار الأسهم	١٠٠٠٠٠٠
براءة الاختراع	١٤٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة	١٥٠٠٠٠٠
مجموع الأصول	٥٦٣٠٠٠٠	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	٥٦٣٠٠٠٠

الحالة ٢:

إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة
٣٣٦٠٠٠ من د/ الاستثمار في الشركات التابعة لشركة بغداد
١١٥٢٣
١٣٤٢١ ٣٣٦٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة:

القيمة الضمنية ($٤٢٠٠٠٠ \times ١٠٠\%$) = ٤٢٠٠٠٠
القيمة الدفترية:

رأس المال ٢٠٠٠٠٠
علاوة رأس المال ١٠٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة ١٢٠٠٠٠
الفرق إن وجد (٤٢٠٠٠٠)
حقوق الاقلية ($٤٢٠٠٠٠ \times ٢٠\%$) = ٨٤٠٠٠٠

الأرصدة الموحدة	الإستبعادات		الرصيد الشركة التابعة	الرصيد الشركة القابضة	اسم الحساب
	الدائن	المدين			
١٥٦٤٠٠٠			١٠٠٠٠٠	١٤٦٤٠٠٠	الأصول المتداولة
.	٣٣٦٠٠٠			٣٣٦٠٠٠	الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد
٢٧٥٠٠٠٠			٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	الأصول غير المتداولة
٥٧١٤٠٠٠			٥٠٠٠٠٠	٥٥٥٠٠٠٠	المجموع
٨٨٠٠٠٠			٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	الإلتزامات المتداولة
٢٢٥٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠٠	رأس المال
١٠٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	علاوة رأس المال
١٥٠٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٨٤٠٠٠		٨٤٠٠٠			حقوق الاقلية
٥٧١٤٠٠٠			٥٠٠٠٠٠	٥٥٥٠٠٠٠	المجموع

قيد الإستبعاد :

من/ مذكورين
د/ رأس المال ٢٠٠٠٠٠
د/ علاوة رأس المال ١٠٠٠٠٠
د/ الارباح المحتجزة ١٢٠٠٠٠
١١٥٢٣ ٣٣٦٠٠٠ الى د/ الاستثمار في الشركات التابعة لشركة بغداد
٨٤٠٠٠ الى د/ حقوق الاقلية

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها
قائمة الميزانية العمومية الجزئية الموحدة كما في ٢٠٢٣/١/

٨٨٠٠٠٠	الإلتزامات المتداولة	
٢٢٥٠٠٠٠	رأس المال (قيمة أسمية ١ دينار)	٢٧٥٠٠٠٠
١٠٠٠٠٠٠	علاوى اصدار الأسهم	
١٥٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة	
٨٤٠٠٠	حقوق الأقلية	١٤٠٠٠٠٠
٥٧١٤٠٠٠	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	٥٧١٤٠٠٠

الحالة ٣:

إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة

١١٥٢٣ ٥٣٠٠٠٠ من د/ الاستثمار في الشركات التابعة لشركة بغداد
١٣٤٢١ ٥٣٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة:

القيمة الضمنية (٤٢٠٠٠٠ x ١٠٠ %) = ٥٣٠٠٠٠
القيمة الدفترية:

٢٠٠٠٠٠ رأس المال
١٠٠٠٠٠ علاوة رأس المال
١٢٠٠٠٠ الأرباح المحتجزة
(٤٢٠٠٠٠)
١١٠٠٠٠ الفرق إن وجد
(٢٠٠٠٠) الزيادة في الأصول المتداولة
(١٣٠٠٠٠) الزيادة في الأصول الثابتة
٦٠٠٠٠ الإنخفاض في براءة الاختراع
٢٠,٠٠٠ شهرة المحل

الأرصدة الموحدة	الإستبعادات		الرصيد الشركة التابعة	الرصيد الشركة القابضة	اسم الحساب
	الدائن	المدين			
١٣٩٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٢٧٠٠٠	الأصول المتداولة
	٥٣٠٠٠٠			٥٣٠٠٠٠	الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد
٢٨٨٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	الأصول غير المتداولة
١٣٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠٠	براءة الاختراع
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠			شهرة المحل
٥٦٣٠٠٠٠			٥٠٠٠٠٠	٥٥٥٠٠٠٠	المجموع
٨٨٠٠٠٠			٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	الإلتزامات المتداولة
٢٢٥٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠٠	رأس المال
١٠٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	علاوة رأس المال
١٥٠٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٥٦٣٠٠٠٠			٥٠٠٠٠٠	٥٥٥٠٠٠٠	المجموع

قيد الإستبعاد:

من/ مذكورين	
د/ رأس المال	٢٠٠٠٠٠
د/ علاوة رأس المال	١٠٠٠٠٠
د/ الأرباح المحتجزة	١٢٠٠٠٠
د/ الأصول المتداولة	٢٠٠٠٠
د/ الأصول غير المتداولة	١٣٠٠٠٠
د/ شهرة المحل	٢٠٠٠٠
د/ براءة إختراع	٦٠٠٠٠
الى د/ الاستثمار في الشركات التابعة لشركة بغداد	٥٣٠٠٠٠
١١٥٢٣	

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها

قائمة الميزانية العمومية الجزئية الموحدة كما في ٢٠٢٣/١/

الأصول المتداولة	١٣٩٠٠٠٠	الإلتزامات المتداولة	٨٨٠٠٠٠٠
الأصول غير المتداولة	٢٨٨٠٠٠٠	رأس المال (قيمة أسمية ١ دينار)	٢٢٥٠٠٠٠٠
براءة الإختراع	١٣٤٠٠٠٠	علاوى اصدار الأسهم	١٠٠٠٠٠٠
شهرة المحل	٢٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة	١٥٠٠٠٠٠
مجموع الأصول	٥٦٣٠٠٠٠	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	٥٦٣٠٠٠٠٠

الحالة ٤:

إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة

٥٤٠٠٠٠	من د/ الاستثمار في الشركات التابعة لشركة بغداد	١١٥٢٣
	الى / مذكورين	
٩٠٠٠٠	د/ رأس المال	
٤٥٠٠٠٠	د/ علاوة رأس المال	

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة:

$$\text{القيمة الضمنية} (٥٤٠٠٠٠ \div ٩٠ \%) = ٦٠٠٠٠٠٠$$

القيمة الدفترية:

٢٠٠٠٠٠	رأس المال
١٠٠٠٠٠	علاوة رأس المال
١٢٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة
(٤٢٠٠٠٠)	
١٥٠٠٠	الفرق إن وجد
(١٢٠٠٠٠)	الانخفاض في الأصول المتداولة
(٣٠٠٠٠)	الزيادة في الأصول غير المتداولة
٤٥٠٠٠	الزيادة في براءة الإختراع
	شهرة المحل

$$\text{حق الأقلية} ٦٠٠٠٠٠ \times ١٠ \% = ٦٠٠٠٠$$

الفصل الرابع- القسم الثاني توحيد القوائم المالية

الأرصدة الموحدة	الإستبعادات		الرصيد الشركة التابعة	الرصيد الشركة القابضة	اسم الحساب
	الدائن	المدين			
١٨٨٥٠٠٠	١٥٠٠٠		١٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	الأصول المتداولة
	٥٤٠٠٠٠			٥٤٠٠٠٠	الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد
٢٨٧٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	الأصول غير المتداولة
١٤٣٠٠٠٠		٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠٠	براءة الاختراع
٤٥٠٠٠		٤٥٠٠٠			شهرة المحل
٦٢٣٠٠٠٠			٥٠٠٠٠٠	٦٠٩٠٠٠٠	المجموع
٨٨٠٠٠٠			٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	الإلتزامات المتداولة
٢٢٥٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٣٤٠٠٠٠	رأس المال
١٠٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٤٥٠٠٠٠	علاوة رأس المال
١٥٠٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة
	٦٠٠٠٠				حقوق الأقلية
٦٢٣٠٠٠٠	٦١٥٠٠٠	٦١٥٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٦٠٩٠٠٠٠	المجموع

قيد الإستبعاد:

من / مذكورين	
٢٠٠٠٠٠ د/ رأس المال	
١٠٠٠٠٠ د/ علاوة رأس المال	
١٢٠٠٠٠ د/ الأرباح المحتجزة	
١٥٠٠٠ د/ الأصول المتداولة	
١٣٠٠٠٠ د/ الأصول غير المتداولة	
٤٥٠٠٠٠ د/ شهرة المحل	
٣٠٠٠٠ د/ براءة إختراع	
الى / مذكورين	

٦٠٠٠٠ الى د/ حقوق الأقلية

١١٥٢٣ ٥٤٠٠٠٠ الى د/ الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها
قائمة الميزانية العمومية الجزئية الموحدة كما في ٢٠٢٣/١/

٨٨٠٠٠٠	الإلتزامات المتداولة	١٨٨٥٠٠٠	الأصول المتداولة
٢٣٤٠٠٠٠	رأس المال (قيمة أسمية ١ دينار)	٢٨٧٠٠٠٠	الأصول غير المتداولة
١٤٥٠٠٠٠	علاوى اصدار الأسهم		
١٥٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة	١٤٣٠٠٠٠	براءة الأختراع
٦٠٠٠٠	حقوق الأقلية	٤٥٠٠٠	شهرة المحل
٦٢٣٠٠٠٠	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	٦٢٣٠٠٠٠	مجموع الأصول

الحالة ٥:

إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة

١١٥٢٣	٤٨٠٠٠٠ من د/ الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد
١٣٤٢١	٤٨٠٠٠٠ الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة:

القيمة الضمنية ($480,000 \times 100\%$) = 480,000
القيمة الدفترية:

200,000	رأس المال
100,000	علاوة رأس المال
120,000	الأرباح المحتجزة
(420,000)	
60,000	الفرق إن وجد
(200,000)	الزيادة في الأصول المتداولة
(130,000)	الزيادة في الأصول الثابتة
40,000	الإنخفاض في براءة الاختراع
(50,000)	مكاسب الاندماج

الأرصدة الموحدة	الإستبعادات		الرصيد الشركة التابعة	الرصيد الشركة القابضة	اسم الحساب
	الدائن	المدين			
1440000		20000	100000	132000	الأصول المتداولة
	480000			480000	الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد
2880000		130000	250000	250000	الأصول غير المتداولة
1360000	40000		150000	125000	براءة الاختراع
5680000			500000	5550000	المجموع
880000			80000	80000	الالتزامات المتداولة
2250000		200000	200000	2250000	رأس المال
1000000		100000	100000	1000000	علاوة رأس المال
1550000	50000	120000	120000	1500000	الأرباح المحتجزة
5680000	570000	570000	500000	5550000	المجموع

قيد الإستبعاد:

من / مذكورين	
د/ رأس المال	200,000
د/ علاوة رأس المال	100,000
د/ الأرباح المحتجزة (120,000 - 50,000)	70,000
د/ الأصول المتداولة	200,000
د/ الأصول غير المتداولة	130,000
الى / مذكورين	
40,000 د/ شهرة المحل	
480,000 د/ الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد	
11523	

شركة دجلة القابضة وشركة بغداد التابعة لها

قائمة الميزانية العمومية الجزئية الموحدة كما في ٢٠٢٣/١/

880000	الالتزامات المتداولة	1440000	الأصول المتداولة
2250000	رأس المال (قيمة أسمية ١ دينار)	2880000	الأصول غير المتداولة
1000000	علاوى اصدار الأسهم		
1550000	الأرباح المحتجزة	1360000	براءة الاختراع
5680000	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	5680000	مجموع الأصول

الحالة ٦:

إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة

٣٣٠٠٠٠ من د/ الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد
الى / مذكورين
٥٥٠٠٠ د/ رأس المال
٢٧٥٠٠٠ د/ 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)
٢٠٠٠٠
الفرق إن وجد
الانخفاض في الأصول المتداولة ١٥٠٠٠
الزيادة في الأصول غير المتداولة (٨٠٠٠٠)
الزيادة في براءة الاختراع (٣٠٠٠٠)
مكاسب الاندماج (٧٥٠٠٠ ÷ ٧٥ %) ٥٦٢٥٠
حق الأقلية ١٢٨٧٥٠ = ٢٥ % × ٤٤٠٠٠٠

الأرصدة الموحدة	الإستبعادات		الرصيد الشركة التابعة	الرصيد الشركة القابضة	اسم الحساب
	الدائن	المدين			
١٨٨٥٠٠٠	١٥٠٠٠		١٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	الأصول المتداولة
	٣٣٠٠٠٠			٣٣٠٠٠٠٠	الاستثمار في الشركات التابعة شركة بغداد
٢٨٣٠٠٠٠		٨٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	الأصول غير المتداولة
١٤٣٠٠٠٠		٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠٠	براءة الاختراع
٦١٤٥٠٠٠			٥٠٠٠٠٠	٥٨٨٠٠٠٠	المجموع
٨٨٠٠٠٠			٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	الالتزامات المتداولة
٢٣٠٠٥٠٠		٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٣٠٠٥٠٠	رأس المال
١٢٧٥٠٠٠		١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٢٧٥٠٠٠	علاوة رأس المال
١٥٥٦٢٥٠	٥٦٢٥٠	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة
١٢٨٧٥٠	١٢٨٧٥٠				حقوق الأقلية
٦١٤٥٠٠٠	٥٣٠٠٠٠	٥٣٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٨٨٠٠٠٠	المجموع

قيّد الإستبعاد:

من / مذكورين	
د/ رأس المال	٢٠٠٠٠٠
د/ علاوة رأس المال	١٠٠٠٠٠
د/ الأرباح المحتجزة (١٢٠٠٠٠ - ٥٦٢٥٠)	٦٣٧٥٠٠
د/ الأصول المتداولة	١٥٠٠٠
د/ الأصول غير المتداولة	٨٠٠٠٠
د/ براءة اختراع	٣٠٠٠٠
الى / مذكورين	
١٥٠٠٠ الى د/ الأصول المتداولة	
١٢٨٧٥٠ الى د/ حقوق الأقلية	
٣٣٠٠٠٠ الى د/ 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 غير المتداولة	٢٨٣٠٠٠٠	رأس المال (قيمة أسمية ١ دينار)	٢٣٠٥٠٠٠
		علاوى اصدار الأسهم	١٢٧٥٠٠٠
		الأرباح المحتجزة	١٥٥٦٢٥٠
براءة الاختراع	١٤٣٠٠٠٠	حقوق الأقلية	١٢٨٧٥٠
مجموع الأصول	٦١٤٥٠٠٠	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	٦١٤٥٠٠٠

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية على ترجمة القوائم المالية

مثال(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 ، والاتي 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 :

التاريخ	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 المغلون لسنة /٢٠١٨ الى 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		٥٧٥٠٠٠٠
أرباح محتجزة في ١/١		٧٥٠٠	١١٥٠		٨٦٢٥٠٠٠
المبيعات		٢٠٠٠٠	١١٩٠		٢٣٨٠٠٠٠٠
تكلفة المبيعات	١٠٠٠٠		١١٩٠	١١٩٠٠٠٠٠	
مصرف اندثار لات والمعدات	١٠٠٠		١١٩٠	١١٩٠٠٠٠٠	
مصاريف إدارية وعمومية اخرى	٤٠٠٠		١١٩٠	٤٧٦٠٠٠٠٠	
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 الصرف المؤجلة (تسويات الترجمة المتراكم)			١٧٥٠٠٠٠
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	١٦٠٠٠		١٩٢٠٠٠٠٠

- يثبت القيد الاتي عن ارتفاع أسعار الصرف ، الناشئ عن ترجمة القوائم المالية :

١٧٥٠٠٠٠ من د/ استثمارات مالية ١١٥٢

١٧٥٠٠٠٠ الى د/ 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

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 شُعب 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 ومقلل بحيث يمكن الرجوع إليها بسهولة.
 - لقد حدد النظام السجلات المستخدمة كإطار عام مع ملاحظة ما يلي:-
 - 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 عوضاً عن أي سجل وذلك بهدف تسهيل إجراءات العمل.

لقد تَرَكَ النظام حرية إختيار المجموعة الدفترية التي تتلاءم وطبيعة النشاط الذي تزاوله الوحدة، على ألا تخرج عن التفاصيل 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 وكذلك 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 وكذلك المستويات الأخرى وتجرى المطابقات بينها كل 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

رقم الوصل:

إسم الدائرة:

التاريخ:

[illegible]

فلس

دینار

إستلمت المبلغ أعلاه وقدره

من السيد

نقداً / رقم الصك

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 يلي:

❖ 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:	

رقم السند:

تاریخ السند:

رقم صحيفة السند:

مصرف: رقم الصك: تاريخ الصك:

مصرف:

رقم الصك:

تاريخ الصك:

المدفوع له: تاريخ الصك:

مراكز الكلف															رقم الدليل المحاسبي			إسم الحساب وتفاصيله			مبلغ دائن		مبلغ مدين														
٩			٨			٧			٦			٥																									
														٥	٤	٣		د	ف	د	ف																
المجموع فقط																																					
المنظم																						المحاسب				المدقق				مدير الحسابات				المدير العام			
إني الموقع أدناه إستلمت من -----																																					
مبلغاً قدره فقط -----																																					
إسم المستلم: _____																						التوقيع: _____															

سند قيد اليومية

الهدف: لتسجيل العملية المالية حسب طبيعتها.

أنواع السند: (يستخدم إنموذج موحد لكل العمليات)

ويأخذ السند نوعه حسب طبيعة العملية المالية ويتخذ الأسلوب الآتي:

خاص باليومية العامة	١- سند قيد يومية مركزي:
خاص بيومية الإيرادات	٢- سند قيد الإيرادات:
خاص بيومية المقبوضات	٣- سند قيد المقبوضات:
خاص بيومية المشتريات	٤- سند قيد المشتريات:
خاص بيومية الصادر المخزني	٥- سند قيد الصادر المخزني:
خاص بيومية الاستخدامات	٦- سند قيد الاستخدامات:

إجراءات العمل:

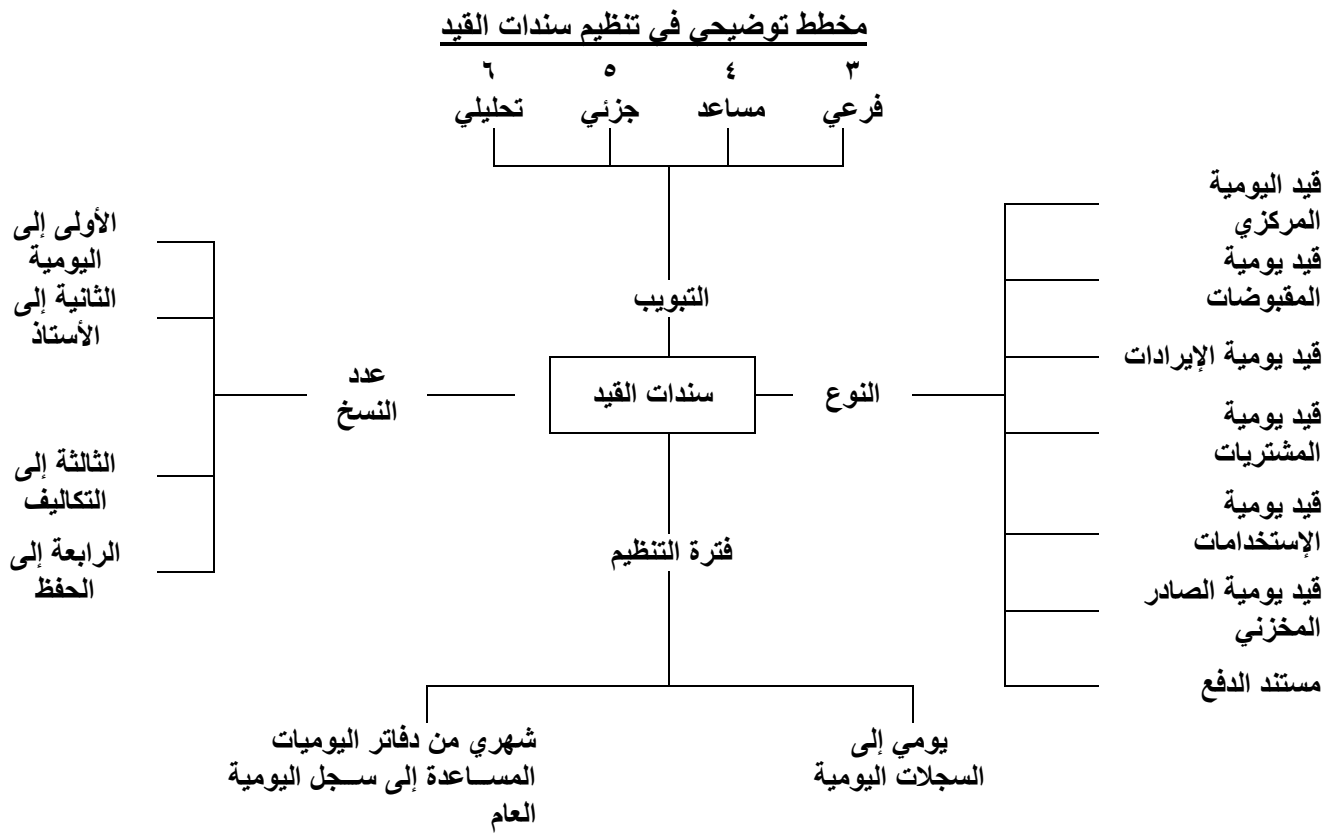
يجري ملء الحقول الخاصة بالسند حسب طبيعتها وينظم بالنسخ الآتية:-

❖ الأولى خاصة باليومية.

❖ الثانية خاصة بدفاتر الأستاذ (يمكن استخدام النسخة الأولى بدلاً منها).

❖ الثالثة خاصة بالتكاليف (يمكن الاستغناء عنها بتنظيم جدول توزيع الاستخدامات).

المنظم



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
د	ف	د	ف			
					المجموع فقط	
						توقيع البائع

مستند صرف نثرية

الهدف:

لتسجيل المبالغ المدفوعة من سلفة النثرية.

إجراءات العمل:

- ❖ يجري دفع المبلغ إستناداً إلى الصلاحيات وحديثات 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

التبويب					مبلغ المستند	البيان	المستند	
							الرقم	التاريخ
						المجموع		

التوقيع:

دفاتر اليومية

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)

الهدف:

ويخصص لإثبات وحصر جميع العمليات المالية التي تجري داخل الوحدة، إذ يجري ذلك من واقع المستندات بإعتبارها مصدر لجميع 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 التبويات القيدية.

التبويب

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:-

- ❖ تاريخ المستند
- ❖ رقم المستند
- ❖ البيان والتفاصيل
- ❖ مبلغ المعاملة

قسم حقول الحسابات العامة

ويحتوي هذا القسم على عدة حقول تخصص للحسابات العامة على المستوى الثاني (إسمياً 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 الإنموزج 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

٣١ دائن مدين		٢٦ دائن مدين		١٨ دائن مدين		١٦ دائن مدين		١٣ دائن مدين		١٢ دائن مدين		مبلغ المعاملة	البيان	نوع المستند	المستند	
															الرقم	التاريخ

٤٤		٤٣		٤٢		٤١		٣٩		٣٨		٣٦		٣٥		٣٤		٣٣		٣٢	
																دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين

رقم الدليل		حسابات أخرى إسم الحساب		المبلغ				٤٩		٤٨		٤٧		٤٦	
				دائن	مدين										
٢٥	١١														
٢٨	١٤														
٢٩	١٥														
٣٧	١٩														
٤٥	٢١														
	٢٢														
	٢٣														
	٢٤														

يومية المقبوضات المساعدة

الهدف: حصر وتسجيل جميع المقبوضات والإيداعات (وكذلك حركة الأوراق التجارية عندما تكون قليلة الحركة).

تبويات اليومية:

وتتضمن 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 وكذلك 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

أوراق قبض ١٣٢٢	شيكات وحوالات ١٣٤٤	نقدية لدى الخزائن ١٣٤٣	البنك ١٣٤٢	الصندوق ١٣٤١	حسابات أخرى			مبلغ المعاملة	البيان	تسلسل قسيسة الإيداع	رقم وصل القبض	رقم المستند	التاريخ
					رقم الدليل	إسم الحساب	المبلغ						

الجانب المدين

حسابات أخرى			قروض مستلمة قصيرة ٢٣٥	قروض مستلمة طويلة ٢١٥	أوراق قبض ١٣٢٢	مدينو نشاط غير جاري ١٣٢٥	مدينون تجاريون ١٣٢١	الصندوق ١٣٤١	شيكات وحوالات ١٣٤٤	سلف مستلمة مقدماً ٢٣٢٤١	حسابات مدينة متنوعة ١٣٢٦	سلف ١٣٢٧
رقم الدليل	إسم الحساب	المبلغ										

القيد الشهري ليومية المقبوضات المساعدة

ويمكن تصوير القيد كالآتي:

حسابات الجانب المدين

أوراق قبض	١٣٢٢
الصندوق	١٣٤١
نقدية لدى المصارف	١٣٤٢
نقدية لدى الخزائن	١٣٤٣
صكوك وحوالات	١٣٤٤

حسابات الجانب الدائن

مدينون تجاريون	١٣٢١
أوراق قبض	١٣٢٢
مدينو نشاط غير جاري	١٣٢٥
حسابات مدينة متنوعة	١٣٢٦
سلف	١٣٢٧
صندوق	١٣٤١
صكوك وحوالات	١٣٤٤
قروض مستلمة طويلة الأجل	٢١٥
قروض مستلمة قصيرة الأجل	٢٣٥
حسابات التعهدات (٢٦٤١ سلف مستلمة مقدماً)	٢٣٢٤١

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 محتويًا 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

٢٣٢٥	٢٣٢١	١٣٢٧	١٣٢٦	١٣٢٤٢	١١٥٢	١٣٥٢	١١٥١	١٣٤٢	حسابات أخرى			مبلغ المعاملة	البيان	رقم الصك	المستند	
									رقم الدليل	إسم الحساب	المبلغ				الرقم	التاريخ

الجانب الدائن

حسابات أخرى							١٣٤٢
رقم الدليل	إسم الحساب	المبلغ					

القيد الشهري ليومية المدفوعات

ويمكن تصوير حسابات القيد كآتي:

حسابات الجانب المدين

إنفاق استثماري	١٢٥
إعتمادات مستندية لشراء مواد	١٣١٨
قروض ممنوحة طويلة الأجل	١١٥١
قروض ممنوحة قصيرة الأجل	١٣٥١
إستثمارات طويلة الأجل	١١٥٢
سلف التعهدات الثانوية	١٣٢٤٢
حسابات مدينة متنوعة	١٣٢٦
سلف	١٣٢٧
مجهزون تجاريون	٢٣٢١
دائنو نشاط غير جاري	٢٣٢٥
حسابات دائنة متنوعة	٢٣٢٦
إستقطاعات لحساب الغير	٢٣٢٧

حسابات الجانب الدائن

سلف	١٣٢٧
نقدية لدى المصارف	١٣٤٢

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 التاريخ 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 والذروعات المنجزة والتأمينات المستلمة.

إنموذج يומيات المشتريات

الحقول التنظيمية
الجانب المدين

١٢٥	١٣١٦	١٢١٥	١٢١٤	١٢١٣	١٢١٢	١٣١١	حسابات أخرى			مبلغ المعاملة	البيان	رقم طلب الشراء	مستند الإستلام المخزني	رقم محضر الإستلام	المستند	
							رقم الدليل	إسم الحساب	مبلغ						الرقم	التاريخ

							١٣١٩	١٣١٨	١٣١٧

الجانب الدائن

حسابات أخرى							١٢٥	٣٢١	٢٣٢٦	٢٣٢٥	٢٣٢٤	٢٣٢١	٢٥١	١٣١٦	١١١٣	١٣٢٦	١٣١٨
رقم الدليل	إسم الحساب	المبلغ															

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 محتويًا 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 يلي:

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

التاريخ	رقم المستند	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
		التاريخ	الرقم			المبلغ	إسم الحساب	رقم الدليل						

حسابات الجانب الدائن

حسابات جارية			٤١١	٤١٢	٤١٣	٤١٤	٤١٥	٤١٦	٤١٧	٤٢١	٤٢٣	٤٢٤	٤٢٥	٤٣١	٤٣٢	٤٣٣	٤٣٤	حسابات جارية		
رقم الدليل	إسم الحساب	المبلغ																رقم الدليل	إسم الحساب	المبلغ
			٤٣٥	٤٣٦	٤٣٧	٤٣٨	٤٤١	٤٥١	٤٥٢	٤٥٣										

يومية الاستخدامات المساعدة

الهدف: تسجيل كافة أعباء النشاط الجاري من رواتب وإجور ومستلزمات سلعية (المشتراة والمصرفية 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 الاستخدامات 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 الاستخدامات على المستوى الثالث، حقل لكل حساب أما حقل الحسابات الأخرى فيستعان به لتسجيل الحسابات قليلة الحركة.
٣. يحتوي الجانب المدين على الحسابات المقابلة لحسابات الاستخدامات كالمجهزين والسلف وحسابات جارية دائنة وحسابات دائنة متنوعة وإستقطاعات لحساب الغير.

إنموذج يومية لاستخدامات المساعدة

الجانب المدين

٣٢٤	٣٢٣	٣٢٢	٣٢١	٣١٦	٣١٥	٣١٤	٣١٣	٣١٢	٣١١	حسابات أخرى			مبلغ المعاملة	البيان	القيد	
										رقم الدليل	إسم الحساب	مبلغ			الرقم	التاريخ

٣٨٥	٣٨٤	٣٨٣	٣٨٢	٣٨١	٣٦٢	٣٦١	٣٥١	٣٤٢	٣٤١	٣٣٦	٣٣٥	٣٣٤	٣٣٣	٣٣٢	٣٣١	٣٢٧	٣٢٦	٣٢٥

الجانب الدائن

حسابات أخرى				حسابات التعهدات	إستقطاعات لحساب الغير	حسابات دائنة متنوعة	دائنو نشاط غير جاري	مجهزون تجارين	سلف	حسابات مدينة متنوعة		٣٩٣	٣٩٢	٣٩١
رقم الدليل	إسم الحساب	مبلغ		٢٣٢٤	٢٣٢٧	٢٣٢٦	٢٣٢٥	٢٣٢١	١٣٢٧	١٣٢٦				

القيد الشهري ليومية الإستخدامات المساعدة

ويمكن تصوير حسابات القيد كالاتي: .

الجانب المدين

رواتب وأجور (على المستوى الثالث)	٣١
المستلزمات السلعية (على المستوى الثالث)	٣٢
المستلزمات الخدمية (على المستوى الثالث)	٣٣
مقاولات ثانوية	٣٤١
خدمات التشغيل	٣٤٢
مشتريات بضائع بغرض البيع	٣٥١
مشتريات الأراضي بغرض البيع	٣٥٢
المصروفات التحويلية (على المستوى الثالث)	٣٨
المصروفات الأخرى (على المستوى الثالث)	٣٩

الجانب الدائن

حسابات مدينة متنوعة	١٣٢٦
سلف	١٣٢٧
مجهزون تجاريون	٢٣٢١
حساب التعهدات	٢٣٢٤
حسابات دائنة متنوعة	٢٣٢٦
إستقطاعات لحساب الغر	٢٣٢٧

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 حقلي 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

حقوق تنظيمية
الجانب المدين

المستند	مستند الإستهلام المخزن	البي ان	المبلغ	حسابات أخرى			رقم الدليل	اسم الحساب	مبلغ	رقم الدليل
١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	١١

الجانب الدائن

حسابات أخرى			رقم الدليل	اسم الحساب	مبلغ	رقم الدليل	اسم الحساب	مبلغ	رقم الدليل	اسم الحساب	مبلغ	رقم الدليل	اسم الحساب	مبلغ	رقم الدليل	اسم الحساب	مبلغ

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 الاحتياطية
٣٢٤	مواد التعبئة والتغليف
٣٢٥	المتنوعات
٣٢٦	تجهيزات العاملين

الجانب الدائن

١٣١١	مخزون الخامات والمواد الأولية
١٣١٢	مخزون الوقود والزيوت
١٣١٣	مخزون الأدوات الاحتياطية
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
- . الاستخدامات
- . 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 الاستخدامات
 - × 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 وفرعاته وتتعدد هذه الموازين حسب مسميات الحسابات وبالشكل الآتي:
- ميزان المراجعة 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

رقم لدليل					إسم الحساب		المبلغ				
٦	٥	٤	٣	٢			٦	٥	٤	٣	٢

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 المرسله 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 أعضائها 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 والتوقيعات 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.

التاريخ: يدرج فيه تاريخ اليوم الذي جرى فيه إستلام وفحص المواد.

ب- الحقول في أعلى المحضر، ويدرج في هذه الحقول ما يلي:

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) ١، 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 اختلافات 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 النقص 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.

^١ بالنسبة للمواد المطلوبة لأول مرة فيدون رقم المجهز (PARTNO) إلى أن يعطي لها رقم رمزي قبل وصول المواد إلى مخازن الوحدة من قبل السيطرة على الخزين.

- العمود الرابع: المواد المرفوضة، يدرج في هذا العمود عدد وحدات المواد التي ترى اللجنة عدم تسلمها لمخالفتها للمواصفات الخاصة بالمادة المطلوبة بموجب أمر الشراء.
- 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 يلي:
- الجهات التي جرى توزيع المحضر عليها لاتخاذ ما يلزم كل 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 الرمزى أو رقم المادة	أسم المادة ومواصفاتها	وحدة القياس	الكمية		الفروقات				الكمية المستلمة فعلاً	
				المطلوبة	المشحونة	متضررة	نقص	زيادة	مرفوضة	رقماً	كتابة

رئيس لجنة الاستلام والفحص

عضو

عضو

عضو

نسخة عنه إلى:
الشؤون التجارية
السيطرة المخزنية
الحسابات
إدارة المخازن

ثانياً: مستند الإستلام المخزني (نموذج 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 لإنقال 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 لتحتفظ 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 أولاً 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)

الرقم:
التاريخ: دائرة

مستند الإستلام المخزني

جرى إستلام المواد المدرجة في أدناه بموجب محضر لجنة الإستلام والفحص المرقم والمؤرخ في مخزن رقم ()

رقم الطلبية	تاريخ الطلبية	رقم قائمة المجهز	رقم الإعتماد	تاريخ الإعتماد	رقم الحساب

ت	الرقم الرمزي أو رقم الإعتماد	إسم المادة ومواصفاتها	وحدة القياس	الكمية المستلمة		الرصيد	السعر		القيمة الكلية	
				رقماً	كتابة		د	ف	د	ف

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 الأسلوب أكثر دقة وكفاءة من أسلوب 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 أيضاً 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 الاستخدامات 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:

التاريخ:

دائرة بلدية

مستند طلب / صرف مواد

رقم الإصدار المخزني

				رقم الحساب				أمر العمل		مركز الكلفة	
ت	الرقم الرمزي أو رقم المادة	إسم المادة ومواصفاتها	وحدة القياس	الكمية				الرصيد الجديد	السعر	القيمة	الملاحظات
				المطلوبة		المصروفة					
				رقماً	كتابة	رقماً	كتابة				

نسخة منه إلى /

الحسابات

السيطرة على الخزين

المخازن

طلبت من قبل

التوقيع

التاريخ

صرفت من قبل

التوقيع

التاريخ

إستلمت من قبل

التوقيع

التاريخ

سعت من قبل

التوقيع

التاريخ

مستند إعادة مواد مخزنية (نموذج 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 إستحصل توقيع الجهة التي تولت إرجاع المواد، إذ يجري بعد ذلك توضييبها 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:

أ- 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.

ب- 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 الآتين:- 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.

ج- 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 الخزائن

القسم المختص

أرجعت من قبل

التوقيع

التأريخ

أمين المخزن

التوقيع

التأريخ

مستند تحويل مخزني (النموذج رقم ٦):

الهدف: متابعة حركة المخزون ضمن نطاق الوحدة بغية:

- إحكام السيطرة على عملية تداول المواد المخزونة بين المخازن التابعة لذات الوحدة.
- تنظيم حياة المخزون وتحديد مسؤولية المكلف بالحياة 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 بدلاً عن مستند التحويل إلا أنه 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 حقيقتيهما 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

المخزن المحول للمواد:
المخزن المستلم:

رقم المستند:
التاريخ:

الرصيد الجديد	القيمة الكلية	سعر الوحدة	الكمية المحولة		الرقم الرمزي	الوحدة القياسية	إسم المادة	الكمية المطلوب تحويلها	ت
	ف د	ف د	رقماً	كتابة					

أمين المخزن

الحسابات المخزنية

مسؤول الطلب

إستلمت من قبلي..... التاريخ

أمين مخزن.....

البطاقة المخزنية (نموذج 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 أكبر كمية من المادة أو البضاعة التي يمكن للمنشأة الاحتفاظ به.

الحد الأدنى: يثبت فيه أقل مستوى من خزين المادة الذي يجب الاحتفاظ به 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 تاريخ معين من الكمية المستلمة في ذلك التاريخ.

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

التاريخ	رقم المستند	الوارد	الصادر	الرصيد	التاريخ	رقم المستند	الوارد	الصادر	الرصيد

بطاقة أستاذ المخازن (نموذج 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

[illegible]

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 إيجور.
- ❖ بطاقات الإستقطاعات.
- ❖ كشف مطابقة كشف المصرف.
- ❖ سجل مراقبة السلف المستديمة.
- ❖ سجل السيطرة على الإستثمارات 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 الإستثمارات الهامة:

الهدف: ضبط ومراقبة الإستثمارات 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 الإستثمارات.

سجل السيطرة على الإستمارات والمستندات الهامة

رقم الصفحة:

نوع الاستمارة / المستند:

نوع الجلد

إسم المستلم	الجهة المصدرة إليها	القيمة		الكمية الصادرة	مستند الإصدار وتاريخه	التسلسل		القيمة		الكمية المستلمة	رقم القائمه وتاريخها	إسم المطبعة
		د	ف			إلى	من	د	ف			
الملاحظات											توقيع المستلم	

استمارة مطابقة كشف المصرف

الهدف: معرفة صحة تسجيل حركة الحساب الجاري بين سجلات الوحدة الحسابية وكشف المصرف، والعمل على تسوية الاختلافات 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 مدينياً.

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 الاختلاف.

استمارة مطابقة كشف المصرف بتاريخ / / ٢٠

	المبلغ		المبلغ	
	د	ف	د	ف
رصيد د/ المصرف في السجلات (مدين)			xxxxx	
<u>يضاف</u>				
صكوك صادرة وغير مسحوبة	xxxxx			
إشعارات دائنة ظاهرة في كشف المصرف وفي السجلات	xxxxx			
			xxxx	
<u>ينزل</u>				
إيداعات ظاهرة في السجلات وغير ظاهرة في كشف المصرف	xxxxx			
إشعارات مدينة ظاهرة في كشف المصرف وغير ظاهرة في السجلات	xxxxx			
			xxxxx	
رصيد د/ المصرف في الكشف			xxxxx	

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 وقينة إجازة الإستيراد ومبلغ الإعتماد واسم 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 إجازة الإستيراد:
تاريخ إجازة الإستيراد:
قيمة إجازة الإستيراد:
إسم وعنوان المجهز:

رقم الإعتماد:
تاريخ فتح الإعتماد:
مبلغ الإعتماد:
مدة الإعتماد:
تاريخ تمديد الإعتماد:

الملاحظات	المبلغ الإجمالي	المصاريف				رقم وتاريخ	تاريخ التخليص	تسلسل الشحنات
		الرسوم الكمركية	مصاريف أخرى	قيمة المستندات	مصاريف الفتح			

بطاقة الموجودات:

الهدف: حصر وسيطرة حركة الموجودات (كمية وقيمة).

إجراءات العمل:

- ١- تفتح بطاقة لكل موجود.
- ٢- تملأ 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 وقيمه.
 - 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

الترتيب	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 الإنتاج موزعة حسب الأشهر	٧
	الموازنة التخطيطية لقيمة الإنتاج موزعة حسب الأشهر	٨
	الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة الإنتاج 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 والمستبعة	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 الإندثار	٢٥
١٣	الموازنة التخطيطية لحساب المصروفات التحويلية	٢٦
١٤	الموازنة التخطيطية لحساب المصروفات الأخرى	٢٧
١٥	كشف توزيع الاستخدامات على المراقبات	٢٨
١٦	الموازنة التخطيطية لقائمة الدخل الشامل الآخر	٢٩
١٧	الموازنة التخطيطية الرأسمالية	٣٠ و ٣١
١٨	الموازنة التخطيطية النقدية	٣٢

الموازنات التخطيطية

مقدمة

يعتبر نظام الموازنات التخطيطية أحد الأنظمة الإدارية المتطورة إذ يجري عكس الأنشطة المختلفة للوحدة والقطاع الإقتصادي القومي من خلال ترجمة المؤشرات الكمية والخطط النوعية لتنفيذ السياسات وتحقيق 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 إعدادة على المؤشرات الفعلية التي حققتها الوحدة خلال الفترات السابقة بالإضافة إلى السياسات المعتمدة والتغييرات المتوقعة خلال فترة الموازنة.

يغطي الإطار العام للموازنات جميع أنشطة الوحدات الإقتصادية وفي مختلف القطاعات إذ جرى رسم وتوحيد الجداول الرئيسية للنظام فقط وترك إعداد الجداول التفصيلية المتفرعة عنها للوحدات الإقتصادية وإستخدامها تبعاً لطبيعتها وإحتياجاتها في تحقيق التخطيط السليم والمتابعة الفعالة لممارسة نشاطاتها، آخذين بنظر الاعتبار تلبية إحتياجات الجهات المسؤولة عن التخطيط المركزي والحسابات والجهات ذات العلاقة الأخرى بالإضافة إلى خدمة الإدارة نفسها.

يشكل نظام الموازنات التخطيطية أحد العناصر الأساسية للنظام المحاسبي الموحد، إذ يحتوي على أسس ومنهجية واضحة للتخطيط والمتابعة، ولا تعد الموازنات التخطيطية غاية بحد ذاتها بل وسيلة لتحقيق 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 إيجازها بما يلي:-
- 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 الموضوعية 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 مايلي:-

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 احد 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 جراء 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 الرئيسية والفرعية للقطاع.
- المرونة-** إن مجموعة الجداول الخاصة بالموازنة تمثل الحد الأدنى المطلوب. وقد ترك النظام المرونة للوحدات المنفذة للتوسع في تحليل هذه الجداول إلى فرعية تتماشى 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 الحس 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 المالية والتكاليف-** يلاحظ إن أغلب تبويبات الجداول تمثل حسابات ذات صفة مالية تعكس أقيماً إجمالية تقتصر تحليلها على مراقبات المراكز الكفوية الرئيسية (٥ ، ٦ ، ٧ ، ٨ ، ٩) وترك تحليل تلك التبويبات والأقيام لحسابات التكاليف في جداول تفصيلية من قبل الوحدات تتناسب مع احتياجاتها وطبيعتها ونظم التكاليف المطبقة فيها.
- العمل 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.
- التوزيع الزمني-** ركزت جداول الموازنة على العامل الزمني كأساس في تحليل الجداول واعتمدها لإجراء المقارنات ولتسهيل متابعة التنفيذ الفعلي للخطط. إذ يلاحظ تحليل الجداول إلى شهرية وفصلية كمرحلة مقبولة وترك التحليلات الإضافية للوحدات ليجري تكييفها مع احتياجاتها.

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.
 - التوجهات 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 تخصص بإبراز نشاط الإنتاج السلعي لكونه النشاط الرئيسي ولم يغفل النظام الأنشطة الأخرى بل ترك تصميم مفردات الجداول لتلك القطاعات النوعية كونها متخصصة وإن 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 فإن 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. الموازنة التخطيطية للإنتاج:

- لا تقل أهمية هذه الموازنة عن سابقتها وتعد حلقة مكملتها لها بل تعد نقطة البدء في إعداد هيكل الموازنات في حال كون الطاقة الإنتاجية المتاحة للوحدة أقل حاجة السوق وبالتالي وجود سوق جاهزة لإنتاج الوحدة بالكامل، ومع ذلك ففي إعداد هذه الموازنة يؤخذ عدد من العوامل في الحسبان وكما يلي:-
- الموازنة التخطيطية لكمية ونوعية المبيعات المحلية والتصدير والمستخدم 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 بالجدول 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.
- جدول ١٠- 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 مكملًا للموازنة التخطيطية للإنتاج وتهدف إلى الرقابة على استخدامات 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 فان النظام المحاسبي الموحد لم يتطرق إلى أسس ومعايير احتساب الطاقات الإنتاجية وإنما ترك تحديدها إلى القطاعات المتخصصة لتحدها 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 الاقتصادية، مقارنة ذلك بالأعوام السابقة.

وبجانب ذلك فان الموازنة تحلل عمودياً عنصر تكلف العاملين وفق تبويات 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 للخرن والمتمثلة في الخامات والمواد الأولية والوقود والزيوت والأدوات الاحتياطية وغيرها كما في الجدول رقم (١٧)، ويجري احتساب الكميات بإضافة أو تنزير أرصدة الخزن لما مطلوب للإنتاج المخطط والمحسوبة وفق معايير ومؤشرات فنية توفرها الدوائر الفنية كالتخطيط وبرمجة الإنتاج، ويقصد بخزن 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 و المشتراة 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 الإندثار (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 الاستخدامات على المراقبات (جدول رقم ٢٨):

يوضح هذا الكشف إجمالي تخصيصات عناصر الاستخدامات السنوية كافة موزعة على مراقبات التكاليف التي تتضمنها الوحدة الاقتصادية مما يسهل معه الوقوف على مقارنة التخصيصات للسنة موضوعة البحث مع سابقتها على المستويين الإجمالي والتفصيلي.

١٦. الموازنة التخطيطية لقائمة الدخل الشامل الآخر (جدول رقم ٢٩):

وتهدف هذه الموازنة إلى مقابلة المصروفات بالإيرادات المخطط تحقيقها خلال فترة الموازنة وبشكل يغطي مختلف نشاطات الوحدة وابتداءً من نشاط الإنتاج السلعي والتجاري وخدمات التشغيل وصولاً إلى تحديد النتيجة وكما يلي:-

- 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 باستخدام 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 لانشاطاتها المختلفة والتمثلة 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.

الفصل السادس الموازنات التخطيطية

الموازنة التخطيطية لكمية المبيعات المحلية لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة														جدول رقم (١)	
المجموع													الوحدة القياسية	الرمز	المنتج / البضاعة
	كانون الأول	تشرين الثاني	تشرين الأول	أيلول	آب	تموز	حزيران	آيار	نيسان	آذار	شباط	كانون الثاني			

الفصل السادس الموازنات التخطيطية

الموازنة التخطيطية لقيمة المبيعات المحلية لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة														جدول رقم (٢)	
المجموع													سعر الوحدة	الرمز	المنتج / البضاعة
	كانون الأول	تشرين الثاني	تشرين الأول	أيلول	آب	تموز	حزيران	آيار	نيسان	آذار	شباط	كانون الثاني			

[illegible]

الفصل السادس الموازنات التخطيطية

الموازنة التخطيطية لكمية الصادرات لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة														جدول رقم (٤)	
المجموع													الوحدة القياسية	الرمز	اسم المنتج / البضاعة
	كانون الأول	تشرين الثاني	تشرين الأول	أيلول	آب	تموز	حزيران	آيار	نيسان	آذار	شباط	كانون الثاني			

الموازنة التخطيطية لقيمة الصادرات لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة														جدول رقم (٥)	
المجموع													سعر الوحدة	الرمز	اسم المنتج / البضاعة
	كانون الأول	تشرين الثاني	تشرين الأول	أيلول	آب	تموز	حزيران	آيار	نيسان	آذار	شباط	كانون الثاني			

الفصل السادس الموازنات التخطيطية

[illegible]

الموازنة التخطيطية لكمية الإنتاج لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة														جدول رقم (٧)	
المجموع													الوحدة القياسية	الرمز	المنتج / البضاعة
	كانون الأول	تشرين الثاني	تشرين الأول	أيلول	آب	تموز	حزيران	آيار	نيسان	آذار	شباط	كانون الثاني			

الموازنة التخطيطية لقيمة الإنتاج لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة														جدول رقم (٨)	
المجموع													سعر الوحدة	الرمز	المنتج / البضاعة
	كانون الأول	تشرين الثاني	تشرين الأول	أيلول	آب	تموز	حزيران	آيار	نيسان	آذار	شباط	كانون الثاني			

[illegible]

الموازنة التخطيطية لكميات المنتجات المستخدمة ذاتياً لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة														جدول رقم (١٠)	
المجموع													الوحدة القياسية	الرمز	المنتج / البضاعة
	كانون الأول	تشرين الثاني	تشرين الأول	أيلول	آب	تموز	حزيران	آيار	نيسان	آذار	شباط	كانون الثاني			
															المجموع

الفصل السادس الموازنات التخطيطية

الموازنة التخطيطية لقيمة المنتجات المستخدمة ذاتياً لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة														جدول رقم (١١)	
المجموع													سعر الوحدة	الرمز	المنتج / البضاعة
	كانون الأول	تشرين الثاني	تشرين الأول	أيلول	آب	تموز	حزيران	آيار	نيسان	آذار	شباط	كانون الثاني			
															المجموع

الفصل السادس الموازنات التخطيطية

الموازنة التخطيطية بكمية وقيمة المنتجات المستخدمة ذاتياً للسنة -----														جدول رقم (١٢)	
المنتج / البضاعة		الرمز	سعر الوحدة	الفصول								مجموع القيمة			
				الأول		الثاني		الثالث		الرابع					
كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة		

الموازنة التخطيطية لكميات المنتجات المستخدمة ذاتياً لسنة ----- موزعة حسب أشهر السنة														جدول رقم (١٣)	
المجموع (٥+٤+٣)		خزين البضاعة آخر المدة (٥)		الإنتاج المخطط المستخدم ذاتياً (٤)		المبيعات الكلية (٣)		المجموع (٢+١)		الإنتاج المخطط (٣)		بضاعة أول المدة (١)		الوحدة	المنتج
قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية		
															مجموع القيمة

الفصل السادس الموازنات التخطيطية

الموازنات التخطيطية للطاقات المضافة والمستبعدة لسنة -----									جدول رقم (١٤)	
الملاحظات	صافي الطاقة		الطاقة المستبعدة		الطاقة المضافة		الطاقة أول المدة	الوحدة القياسية	الرمز	اسم المنتج أو الخدمة
	المتاحة	القصى	المتاحة	القصى	المتاحة	القصى				

الموازنة التخطيطية للطاقات لسنة-----								جدول رقم (١٥)
نسبة استغلال الطاقة		أسباب انحراف (٢) عن (٣)	الإنتاج المخطط (٣)	الطاقة الإنتاجية		الوحدة القياسية	الرمز	أسم المنتج أو الخدمة
المخطط ٣ =	المخطط ٣ =			المتاحة (٢)	القصى (١)			
المتاحة ٢	القصى ١							

الموازنة التخطيطية لكلف العاملين للسنة-----									
جدول رقم (١٦)									
صفحة (١)									
المقارنات			المجموع	مراقبات المركز					رقم الدليل
متحقق السنة قبل السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	مخطط السنة السابقة		رأسمالية ٩	إدارية ٨	تسويقية ٧	خدمات إنتاج ٦	إنتاجية ٥	
									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 إيجور أعمال إضافية
									٣١١٧ مخصصات تعويضية
									٣١١٨ مكافآت تشجيعية وحوافز الانتاج
									٣١١٩ مخصصات أخرى
									٣١٢ الإيجور النقدية للعمال
									٣١٢١ إيجور
									٣١٢٢ مخصصات الشهادة
									المجموع

الفصل السادس الموازنات التخطيطية

الموازنة التخطيطية لكلف العاملين للسنة-----									جدول رقم (١٦)	
٣١ / د									صفحة (٢)	
المقارنات			المجموع	مراقبات المركز					أسم الحساب	رقم الدليل
متحقق السنة قبل السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	مخطط السنة السابقة		رأسمالية ٩	إدارية ٨	تسويقية ٧	خدمات أنتاج ٦	إنتاجية ٥		
									مخصصات المنصب	٣١٢٣
									مخصصات عائلية	٣١٢٤
									مخصصات مهنية وفنية	٣١٢٥
									إجور أعمال إضافية	٣١٢٦
									مخصصات تعويضية	٣١٢٧
									مكافآت تشجيعية	٣١٢٨
									مخصصات أخرى	٣١٢٩
									المجموع	
									رواتب وإجور ومخصصات غير العراقيين	٣١٣
									المجموع	
									المساهمة في الضمان الاجتماعي للموظفين	٣١٤
									حصة الوحدة الإقتصادية في التقاعد	٣١٤١
									التأمين على الموظفين	٣١٤٢
									الضمان الصحي للموظفين	٣١٤٣
									المساهمة في الضمان الاجتماعي للعمال	٣١٥
									حصة الوحدة الإقتصادية في الضمان	٣١٥١
									التأمين على العمال	٣١٥٢
									الضمان الصحي للعمال	٣١٥٣
									المساهمة في الضمان الاجتماعي لغير العراقيين	٣١٦

الفصل السادس الموازنات التخطيطية

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					

الموازنة التخطيطية لمشتريات المستلزمات السلعية بالكمية للسنة-----										جدول رقم (١٨)	
() المشتريات المطلوبة		الكميات				سعر المادة		المادة			رقم الدليل المحاسبي
		() خزين أول المدة	المجموع	() خزين آخر المدة	() المطلوب للإنتاج	المتوقع	الحالي	وحدة قياسية	رمز	أسم	
مبلغ	كمية										

جدول تحليل قيمة مشتريات المستلزمات السلعية المستوردة والمحلية
لسنة-----

المحلية		المستوردة		أسم المادة
المتحقق للسنة قبل السابقة	المخطط	المتحقق للسنة قبل السابقة	المخطط	
				المجموع

جدول رقم (٢٠) صفحة (١)									
الموازنة التخطيطية للمستلزمات السلعية المستخدمة بالقيمة للسنة----- ٣٢/د									
رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المراكز					المجموع	المقارنات	
		إنتاجية ٥	خدمات إنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩		مخطط السنة السابقة	متحقق السنة قبل السابقة
٣٢١	الخامات والمواد الأولية								
	المجموع								
٣٢٢	الوقود والزيوت								
٣٢٢١	مواد نفطية								
٣٢٢٢	غاز								
٣٢٢٣	زيوت وشحوم								
٣٢٢٤	فحم								
	المجموع								
٣٢٣	الأدوات الاحتياطية								
	المجموع								
٣٢٤	مواد تعبئة وتغليف								
٣٢٤١	مواد التعبئة والتغليف المستهلكة								
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-----									
المقارنات			المجموع	مراقبات المراكز					رقم الدليل
متحقق السنة قبل السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	مخطط السنة السابقة		رأسمالية ٩	إدارية ٨	تسويقية ٧	خدمات إنتاج ٦	إنتاجية ٥	
									٣٢٦ تجهيزات العاملين كساوي ٣٢٦١ مواد غذائية ٣٢٦٢ مواد طبية ٣٢٦٣
									المجموع
									٣٢٧ المياه والكهرباء ٣٢٧١ المياه ٣٢٧١١ مياه شرب ٣٢٧١٢ مياه خام ٣٢٧٢ الكهرباء
									المجموع
									٣٢٩ مستلزمات سلعية أخرى
									المجموع
									أجمالي حساب / ٣٢

الموازنة التخطيطية للمستلزمات الخدمية لسنة-----										
جدول رقم (٢١)										
صفحة (١)										
المقارنات			المجموع	مراقبات المركز					رقم الدليل	أسم الحساب
مخطط السنة السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	متحقق السنة قبل السابقة		رأسمالية ٩	إدارية ٨	تسويقية ٧	خدمات إنتاج ٦	إنتاجية ٥		
										٣٣١ خدمات صيانة
										٣٣١١ صيانة الممتلكات والآلات والمعدات
										٣٣١١١ صيانة مشاتل ومنتزهات وحدائق
										٣٣١١١١ صيانة المشاتل
										٣٣١١١٢ صيانة منتزهات
										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 وسيلوات
										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

الموازنة التخطيطية للمستلزمات الخدمية لسنة-----									جدول رقم (٢١) صفحة (٢)	
المقارنات			المجموع	مراقبات المركز					رقم الدليل	أسم الحساب
متحقق السنة قبل السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	مخطط السنة السابقة		رأسمالية ٩	إدارية ٨	تسويقية ٧	خدمات إنتاج ٦	إنتاجية ٥		
									٣٣١١٢٩٢	صيانة أحواض مائية
									٣٣١١٢٩٣	صيانة بيوت زجاجية
									٣٣١١٢٩٥	صيانة خطوط الكهرباء والهاتف
									٣٣١١٣	صيانة الآلات والمعدات
									٣٣١١٤	صيانة وسائل نقل وانتقال
									٣٣١١٤١	صيانة وسائل نقل بالسيارات
									٣٣١١٤١١	صيانة وسائل نقل الركاب
									٣٣١١٤١٢	صيانة وسائل نقل البضائع
									٣٣١١٤١٣	صيانة وسائل نقل أخرى
									٣٣١١٤٢	صيانة وسائل نقل بالسكك الحديدية
									٣٣١١٤٣	صيانة وسائل النقل النهري
									٣٣١١٤٤	صيانة وسائل النقل البحري
									٣٣١١٤٥	صيانة وسائل 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

الموازنة التخطيطية للمستلزمات الخدمية لسنة-----									جدول رقم (٢١)	
٣٣/ح									صفحة (٣)	
المقارنات			المجموع	مراقبات المركز					رقم الدليل	أسم الحساب
متحقق السنة قبل السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	مخطط السنة السابقة		رأسمالية ٩	إدارية ٨	تسويقية ٧	خدمات إنتاج ٦	إنتاجية ٥		
									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	مصارييف 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

الموازنة التخطيطية للمستلزمات الخدمية لسنة-----									جدول رقم (٢١) صفحة (٤)	
المقارنات			المجموع	مراقبات المركز					رقم الدليل	أسم الحساب
متحقق السنة قبل السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	مخطط السنة السابقة		رأسمالية ٩	إدارية ٨	تسويقية ٧	خدمات إنتاج ٦	إنتاجية ٥		
									٣٣٥١١	استئجار الاراضي
									٣٣٥١٢	إستئجار مباني وإنشاءات
									٣٣٥١٣	إستئجار آلات ومعدات
									٣٣٥١٤	إستئجار وسائل 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----- ٣٣/د											
رقم الدليل	أسم الحساب	مراقبات المركز							المجموع	المقارنات	
		إنتاجية ٥	خدمات إنتاج ٦	تسويقية ٧	إدارية ٨	رأسمالية ٩	مخطط السنة السابقة	مخطط السنة 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 د/٣٣										

الموازنة التخطيطية لقيمة المقاولات والخدمات لسنة -----					جدول رقم (٢٢)
رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	المخطط	مخطط للسنة السابقة	مخطط للسنة قبل السابقة	متحقق للسنة قبل السابقة
٣٤	المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل				
٣٤١	مقاولات الثانوية				
٣٤١١	مبالغ مدفوعة لمقاولين عراقيين				
٣٤١٢	مبالغ مدفوعة لمقاولين غير عراقيين (تعزز بجداول تفصيلية)				
	المجموع				
٣٤٢	خدمات التشغيل				
	المجموع				

الموازنة التخطيطية لقيمة المقاولات والخدمات لسنة					جدول رقم (٢٣)
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 (طلبات 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				

الموازنة التخطيطية لحسابات الإندثارات لـسنة-----					جدول رقم (٢٤)				
المقارنات			المجموع	مراقبات المراكز					رقم الدليل
متحقق السنة قبل السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	مخطط السنة السابقة		٩	٨	٧	٦	٥	
									٣٧ الإندثارات والإطفاءات ٣٧١ الإندثارات ٣٧١١ اندثار الممتلكات والآلات والمعدات ٣٧١١٢ اندثار مباني وإنشاءات وطرق ٣٧١١٣ اندثار آلات ومعدات ٣٧١١٤ اندثار وسائل نقل وانتقال ٣٧١١٥ اندثار عدد وقوالب ٣٧١١٦ اندثار أثاث وأجهزة مكاتب ٣٧١٢ اندثار العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الإيجار) ٣٧١٣ اندثار الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي) ٣٧١٧ اندثار الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لسيطرة مشتركة ٣٧٢ الإهلاكات والإطفاءات ٣٧٢١ إهلاك أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة ٣٧٢١١ إهلاك أصول حية لأغراض العرض ٣٧٢١١١ إهلاك نباتات لأغراض العرض ٣٧٢١١٢ إهلاك حيوانات لأغراض العرض ٣٧٢١٢ إهلاك أصول حية لأغراض الإنتاج ٣٧٢١٢١ إهلاك نباتات لأغراض الإنتاج ٣٧٢١٢٢ إهلاك حيوانات لأغراض الإنتاج ٣٧٢١٣ إهلاك أصول حية لأغراض الحراسة ٣٧٢٢ إطفاء أصول غير ملموسة (يراعى تصنيف الأصول غير ملموسة (حساب ١٥) عند تصنيف الإطفاء أجمالي حساب الإندثارات

الموازنة التخطيطية لحساب المصروفات التحويلية لسنة-----									جدول رقم (٢٥) صفحة (١)	
المقارنات			المجموع	مراقبات المراكز					رقم الدليل	أسم الحساب
متحقق للسنة قبل السابقة	مخطط للسنة قبل السابقة	مخطط للسنة السابقة		رأسمالية ٩	إدارية ٨	تسويقية ٧	خدمات أنتاج ٦	إنتاجية ٥		
									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

الموازنة التخطيطية لحساب المصروفات التحويلية									جدول رقم (٢٥)	
٣٨/د									صفحة (٢)	
المقارنات			المجموع	مراقبات المراكز					رقم الدليل	أسم الحساب
متحقق للسنة قبل السابقة	مخطط للسنة قبل السابقة	مخطط للسنة السابقة		رأسمالية ٩	إدارية ٨	تسويقية ٧	خدمات إنتاج ٦	إنتاجية ٥		
									٣٨٣٨١	سلع وخدمات مخفضة مقدمة بموجب التشريعات
									٣٨٣٨٢	سلع وخدمات مخفضة مقدمة بموجب قرارات إدارية
									٣٨٤	<u>المصروفات والخسائر المتحققة والمحتملة</u>
									٣٨٤١	مصروفات الشراء المحتملة
									٣٨٤٢	خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز
									٣٨٤٣	مصاريف الصيانة المحتملة وخدمات ما بعد البيع
									٣٨٤٣١	مصاريف الصيانة المحتملة
									٣٨٤٣٢	مصاريف خدمات ما بعد البيع
									٣٨٤٤	خسائر هبوط المخزون السلعي وبيع المستهلكات والخامات
									٣٨٤٤١	والمواد الأولية والأدوات الاحتياطية
									٣٨٤٤١١	خسائر بيع المخزون السلعي
									٣٨٤٤١٢	خسائر هبوط المخزون السلعي
									٣٨٤٤٢	خسائر الخامات والمواد الأولية
									٣٨٤٤٣	خسائر الأدوات الاحتياطية
									٣٨٤٤٤	خسائر المخلفات والمستهلكات
									٣٨٤٤٧	خسائر المطالبات والغرامات
									٣٨٤٤٧١	التعويضات
									٣٨٤٤٧٢	الغرامات
										المجموع

الموازنة التخطيطية لحساب المصروفات التحويلية									جدول رقم (٢٥)	
٣٨/ح									صفحة (٣)	
المقارنات			المجموع	مراقبات المراكز					رقم الدليل	أسم الحساب
متحقق للسنة قبل السابقة	مخطط للسنة قبل السابقة	مخطط للسنة السابقة		رأسمالية ٩	إدارية ٨	تسويقية ٧	خدمات إنتاج ٦	إنتاجية ٥		
									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/

الموازنة التخطيطية لحساب/ المصروفات التحويلية									جدول رقم (٢٦)	
المقارنات			المجموع	مراقبات المراكز					رقم الدليل	أسم الحساب
متحقق للسنة قبل السابقة	مخطط للسنة قبل السابقة	مخطط للسنة السابقة		رأسمالية ٩	إدارية ٨	تسويقية ٧	خدمات إنتاج ٦	إنتاجية ٥		
									٣٩١	الخسائر الرأسمالية
									٣٩١١	خسائر الممتلكات والآلات والمعدات
									٣٩١٢	خسائر العقارات الاستثمارية (أصول بغرض الإيجار)
									٣٩١٣	خسائر الأصول غير المتداولة المستأجرة
									٣٩١٤	خسائر أصول 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 الآخر
									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 دينار	السنة السابقة دينار
	٤٥-٤١	إيرادات النشاط الجاري	xxx	xxx
		ينزل : كلفة النشاط الجاري		
	٥	كلفة الإنتاج	xxx	xxx
	٦	كلفة الخدمات الإنتاجية	xxx	xxx
	٤١٢٣	التغير في مخزون الإنتاج غير التام بالكلفة صافي كلفة الإنتاج	xxx	xxx
	٣٥	مشتريات بضائع وارااضي بغرض البيع	xxx	xxx
	٤١٢٢	التغير في مخزون الإنتاج التام	xxx	xxx
	٤٢٢	التغير في مخزون بضائع وارااضي بغرض البيع صافي كلفة النشاط الجاري	xxx	xxx
		فائض (عجز) النشاط الجاري	xxx	xxx
	٧	ينزل : كلفة الخدمات التسويقية	xxx	xxx
		فائض (عجز) الإنتاج والمتاجرة	xxx	xxx
	٤٦	يضاف : فوائد وإيجار أراضى دائنة	xxx	xxx
	٤٧	الإعانات	xxx	xxx
	٨	ينزل : كلفة الخدمات الإدارية والتمويلية	xxx	xxx
		فائض (عجز) العمليات الجارية	xxx	xxx
	٤٨	يضاف : الإيرادات التحويلية	xxx	xxx
	٤٩	الإيرادات الأخرى	xxx	xxx
	٣٨	تنزل : المصروفات التحويلية (عدا ح/٣٨٤)	xxx	xxx
	٣٩	المصروفات الأخرى	xxx	xxx
		الفائض (العجز)	xxx	xxx
		الفائض موزع كما يلي	xxx	xxx
		(نسب التوزيعات وفقاً 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 يلي :		
	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 الإيجار)			
١١٣	الأصول غير المستأجرة (إيجار تمويلي)			
١١٤	أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة			
١١٧	الممتلكات والآلات 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
٤١ -	<u>التدفقات النقدية</u> الرصيد النقدي الافتتاحي وفر (عجز) إيرادات النشاط الجاري الإيرادات التحويلية الإيرادات والمكاسب الأخرى قروض مستلمة تسديد المدينين					
٣١	<u>المدفوعات النقدية</u> الرواتب والإجور مشتريات المستلزمات السلعية المستلزمات الخدمية المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل مشتريات بضائع وأراضي بغرض البيع المصروفات التحويلية الخسائر الرأسمالية تسديدات دائنون القروض الممنوحة					

الفصل السابع
التكاليف في ظل النظام
المحاسبي الموحد

التكاليف في ظل النظام المحاسبي الموحد

مقدمة

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 فإن 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 لآخر وكذلك إختلاف وحدات المنتج النهائي ومراكز وعناصر التكاليف في كل منها وإنما الهدف من التوحيد هو مراعاة بعض الإعتبارات الهامة التي تتخذ صفة التوحيد 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 الكفوية وهذا صلب ما تضمنه هذا الفصل ، أما على مستوى القطاعات الرئيسية في القطر كالزراعة والصناعة والتجارة والتشييد والنفط والنقل فإنه يمكن توحيد المبادئ والأسس الكفوية وعلى مستوى القطاعات النوعية التي تشرف عليها المؤسسات العامة داخل قطاع رئيسي معين فإنه يمكن توحيد وحدات التكلفة وبعض الأسس الكفوية 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 الكفوية 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 الانفصال بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف وإنما توجه منذ البداية نحو مبدأ الاندماج 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 جميع 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 وتحسب في ضوء دراسات علمية وفنية وتحليلية لكل عنصر من عناصر التكاليف المعنوية.

وعند الانتهاء من الفترة التكاليفية تقارن بموجبه التكاليف الفعلية لتحديد الإنحرافات الحاصلة بغية دراستها واتخاذ الإجراءات بصددتها.

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 تتسجم وطبيعة كل منها.

٣- تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج:

أ- التكاليف المتغيرة

هي مجموعة عناصر الاستخدامات 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 الاستخدامات التي لا تتغير مع التغير في حجم الإنتاج وإنما تميل إلى الثبات عموماً في ظل مدى معين من الطاقة الإنتاجية وإنها تتفق 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.

ج- التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة

هي عناصر التكاليف التي تشمل صفتي التغير والثبات في إن واحد مقارنة بالتغيرات الحاصلة في حجم المبيعات والإنتاج خلال فترة زمنية محددة، وبذلك عندما تكون الصفة الغالبة للعنصر هي التغير 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 الاستخدامات المنفقة على مجموع مراكز الإنتاج والخدمات الإنتاجية.

ب- تكاليف التسويق

وتتمثل بمجمل عناصر الاستخدامات المنفقة على مجموعة مراكز الخدمات التسويقية في الوحدة ابتداءً من تخزين المنتج التام ولحين توزيعه وتحصيل قيمته، وهي تشمل كذلك تكاليف الأبحاث التسويقية لتصريف المنتج.

ج- التكاليف الإدارية

وتتمثل بمجمل عناصر الاستخدامات 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 الاستخدامات 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 الاستخدامات 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 منتج 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 الكفوية ويجب إن تغطي على الأقل الفترة الزمنية لدورة إنتاج كاملة.

٤- عنصر التكاليف

هو أحد أنواع الاستخدامات 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 الاقتصادية، 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 رأسمالية

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 الكفوية 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 لإنتاج السلعة أو الخدمة وتعتبر مراكز الخدمات الإجتماعية (الطبابة ، الإسكان ، نقل العاملين ، المطعم وغيرها) من ضمن مجموعة مراكز الخدمات الإنتاجية.

ج- 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 باستخدام 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 تضيف 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 تقاديبها وينسب 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 الرئيسية 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 باعتبار إن الوحدات التامة لأية مرحلة لا بد 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 :-

$$\text{مجموع الإيرادات} - \text{الكلف المتغيرة} = \text{الكلف الثابتة}$$

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 والكفوية.

وفي ضوء ذلك وباعتماد الإطار العام لدليل النظام المحاسبي الموحد فأن المجموعات الرئيسية لتبويات 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 التبويات على المجاميع الرئيسية أعلاه وترك تحليلها للمنشآت والوحدات نظراً لتباين طبيعة وأنشطة الوحدات وإحتياجاتها، وفيما يلي 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 التبويات الإجمالية المذكورة.
- ٢- يجب إن يتصف مركز التكلفة بما يلي :-
 - 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 الأسلوب المعمول به في ذلك التحليل بغية تجنب الاختلافات والتوفير في النفقات، وعليه مثلاً يجري تحليل مراقبات المراكز الإنتاجية (مراقبة ٥) إلى المعامل ومن ثم إلى الخطوط الإنتاجية وبعدها حسب المراحل الإنتاجية وكما يلي:-

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:-

الرواتب والإجور	٣١
المستلزمات السلعية	٣٢
المستلزمات الخدمية	٣٣
المقاولات الثانوية وخدمات التشغيل	٣٤
مشتريات البضائع والأراضي بغرض البيع	٣٥
كلف الإنتاج والبضاعة المباعة	٣٦
الإنذارات والإطفاءات	٣٧
المصروفات التحويلية	٣٨
المصروفات والخسائر الأخرى	٣٩

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 يلي إنموذجاً لإستمارة التوزيع:-

(إستمارة توزيع الإستخدامات على مراكز التكاليف)

رقم المستند المالي — نوعه — تاريخه —
رقم الحساب — إسم الحساب — المبلغ (دينار)

المبلغ		إسم المركز	رقم المركز المستفيد
دينار	فلس		
		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 التكاليفية.

ومن الجدير بالذكر بأن كافة عناصر الإستخدامات (الرئيسة والفرعية) التي يتضمنها الدليل المحاسبي لا بد من تبويبها على مراكز التكاليف ذات العلاقة (المراقبات ٥ - ٦ - ٧ - ٨ - ٩) وبغض النظر فيما إذا كانت تمثل نفقات تتعلق بالنشاط الجارى 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	الإنذارات 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 الاستخدامات.

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 الاجتماعية 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 الاقتصادية ونوع نشاطها، إلا إن هناك مجموعة من هذه المراكز تتواجد عموماً في كافة الوحدات كحد أدنى، مثال ذلك المخازن والمشتريات وورش الصيانة والتصليح، وفيما يلي إنموذجاً لدليل بعض مراكز الخدمات الإنتاجية التي قد تتواجد في الوحدات الاقتصادية وعلى الوحدة المعنية الإسترشاد بهذا الدليل عند إعدادها لنظام التكاليف الخاص بها:

مراكز الخدمات الإنتاجية	رقم الدليل
مراقبة مركز التكاليف غير المباشرة	٦
مراكز الخدمات الاجتماعية للعاملين	٦١
المطعم التعاوني	٦١١
الطبابة	٦١٢
الإسكان	٦١٣
نقل العاملين	٦١٤
ورش التصنيع والصيانة	٦٢
الورشة الميكانيكية	٦٢١
الورشة الكهربائية	٦٢٢
ورش التجارة	٦٢٣
ورشة الهندسة المدنية	٦٢٤
المخازن	٦٣
مخزن الخامات والمواد الأولية	٦٣١
مخزن الوقود والزيوت	٦٣٢
مخزن الأدوات الاحتياطية	٦٣٣
مخزن مواد التعبئة والتغليف	٦٣٤
مخزن المتنوعات	٦٣٥
محطات القوى المحركة	٦٥
محطة الكهرباء	٦٥١
محطة المراجل البخارية	٦٥٢
محطة المياه	٦٥٣
محطة تصفية المياه الصناعية	٦٥٤
التكليف	٦٥٥

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 أنه يؤخذ عليها بكونها غير عادلة في التوزيع بسبب توزيع جميع تكاليف المراكز الخدمية على أساس واحد بالرغم من أن 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 الاعتبار 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 الاستفادة، 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 الاعتبارات أعلاه تعتمد الطريقة الثالثة (طريقة التوزيع التنازلي) لأغراض التوزيع لكونها توازي بين الدقة والعدالة من جهة والجهود المبذولة من جهة أخرى إضافة إلى أنها أكثر الطرق شيوعاً في التطبيق في العراق.

أسس توزيع تكاليف مركز التكاليف غير المباشرة

بالنظر لتعدد المراكز الخدمية واختلاف طبيعة نشاطها وحجمها فإن الأمر يتطلب اعتماد الأسس المناسبة لتوزيع كل منها وفيما يلي الأسس المقترحة لتوزيع تكاليف هذه المراكز وعلى الوحدة الاقتصادية 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.

أسس التوزيع المقترح	مراكز الخدمات الإنتاجية
عدد المستفيدين من كل مركز، عدد العاملين	١- مراكز الخدمات الاجتماعية للعاملين
تطبيق نظام المشغولات الداخلية	٢- ورش الصيانة والتصنيع
	٣- المخازن
المراكز المستخدمة للمواد	(المخازن المتخصصة)
قيمة المواد المصروفة	(المخازن العامة)
قيمة المواد المصروفة	٤- المشتريات
	٥- محطات القوى المحركة
عدادات الكهرباء المستخدمة	(محطة الكهرباء)
كيلو واط x ساعات التشغيل	(محطة المراحل 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)
طن / كيلو متر (تحمل على مراكز الخدمات 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 استخراج 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 المنتج 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 فإن 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 الإيجور 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 الرئيسية 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

وحدات القياس التي يسوق بها المنتج والهدف في كل ذلك هو تحديد أساس سليم لتحميل كل منتج بحصته من تكاليف هذا النشاط.

إن الاختلاف 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 والأرشفة، العلاقات، الطباعة ... الخ) وتتميز التكاليف الصناعية والتسويقية بأنها تميل إلى الثبات بغض النظر عن مستويات الإنتاج والمبيعات وعليه فإنه يفضل حصرها بمراكز تكلفة محدودة دون أي توسع.

أما الإجراءات الكفوية 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 تشمل كذلك حصتها من التكاليف الصناعية غير المباشرة (تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية/مراقبة ٦) قدر تعلق الأمر بمراكز الخدمات التي يستفاد منها هذين النشاطين (مراكز 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 الكفوية المعمول بها في الوحدة الإقتصادية ومنتجاتها. ولا بد قبل تصميم المجموعة الدفترية والمستندية اللازمة لنظام التكاليف من تحديد شكلية العلاقات بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف للوحدة فيما إذا كانت مبنية على طريقة الانفصال أو طريقة الاندماج حيث يستوجب مجموعة خاصة في حالة إقرار أي من الطريقتين.

طريقة الانفصال:

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 الاندماج:

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 (الاندماج) لهذا يطلق عليها طريقة (شبه الاندماج) 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 أولاً 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 الأسلوبين التاليين:

الأسلوب الأول: سجل التكاليف ذو الحقول المتعددة تخصص صفحاته لمراكز التكلفة المعمول بها في الوحدة الإقتصادية أما حقول الصفحة فتشمل ما يلي:

١. التاريخ
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 يلي إنموذجاً لهذا السجل:

إنموذج سجل التكاليف
(الأسلوب الأول حسب مراكز التكلفة)
إنموذج سجل التكاليف الموحد على مستوى الوحدة الإقتصادية

التاريخ	المستند		بيان	المبلغ	رقم المعمل	رقم الدليل المحاسبي (وحسب الحاجة)										المجموع
	رقمه	نوعه				٢١١	٢١٢	٢١٣	٢١٤	٢١٥	٢١٦	٢١٧	٢١٨	٢١٩	٢٢٠	

إنموذج سجل التكاليف للمعمل محلل على مستوى الأقسام

التاريخ	المستند		بيان	المبلغ	رقم القسم	رقم الدليل المحاسبي (وحسب الحاجة)										المجموع
	رقمه	نوعه				٢١١	٢١٢	٢١٣	٢١٤	٢١٥	٢١٦	٢١٧	٢١٨	٢١٩	٢٢٠	

إنموذج سجل التكاليف للقسم محلل على مستوى مراكز النشاط

التاريخ	المستند		بيان	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

التاريخ	المستند		بيان	المبلغ	رقم المعمل	رقم الدليل المحاسبي (وحسب الحاجة)										المجموع
	رقمه	نوعه				٢١١	٢١٢	٢١٣	٢١٤	٢١٥	٢١٦	٢١٧	٢١٨	٢١٩	٢٢٠	

الإسلوب الثاني: سجل تكاليف ذو الحقوق المتعددة تخصص صفحاته لحساب الإستخدامات بحسب المستوى الذي يفى بمتطلبات الوحدة أما حقول الصفحة فإنها تشمل:

١. التاريخ
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 وجمعها يتم التوصل إلى إجمالي إستخدامات الوحدة موزعة على مراكز التكلفة المعمول بها في الوحدة. وفيما يلي إنموذجاً لهذا السجل:

إنموذج سجل التكاليف
(الإسلوب الثاني حسب مراكز الاستخدام)

[illegible]

دليل عناصر الاستخدامات 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 الكلفية علة عناصر الاستخدام الرئيسية 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 يلي إنموذجاً لتحديد الحسابات الرئيسية لحساب الرواتب والإجور (دليل محاسبي ٣١) حسبما ترتأيه إحدى الوحدات الإقتصادية:

الرواتب النقدية للموظفين	٣١١
الإجور النقدية للعمال	٣١٢
رواتب واجور مخصصات غير العراقيين	٣١٣
المساهمة في الضمان الاجتماعي للموظفين	٣١٤
المساهمة في الضمان الاجتماعي للعمال	٣١٥
المساهمة في الضمان الاجتماعي لغير العراقيين	٣١٦
منافع موظفين	٣١٨

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 آخر 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 تساعد في تحقيق ذلك ومن بينها:

١. الموازنات التخطيطية.

٢. التقارير الكلفوية.

٣. الكلف المعيارية.

أولاً: الموازنات التخطيطية

تعتبر الموازنة التخطيطية إحدى 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 فإن 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 تتمتاز 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 الأهمية 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 يلي:

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 يلي:
- 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 وأجزائه 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 الانحرافات 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 الانحرافات 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 التاريخية 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 منتج أو عملية وتصمم هذه البطاقة بحيث تشمل 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 يلي 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 الانحرافات الحاصلة وتحليلها والتعرف على مسبباتها تمهيداً لإتخاذ الإجراءات المناسبة لتلافيها مستقبلاً.

بطاقة التكاليف المعيارية				
نوع المنتج —		الوحدة القياسية —		المواصفات —
أولاً: عنصر المواد المباشرة		رقم الوحدة القياسية		التكلفة
إسم المادة ومواصفاتها		رقم الصنف	الكمية المعيارية	السعر المعيارى
ثانياً: عنصر الإيجور المباشرة		الوقت المعيارى		معدل الأجر المعيارى
مواصفات العمل المطلوب		مجموع التكلفة المعيارية للإيجور		
ثالثاً: عنصر التكاليف غير المباشرة		أسس التحميل		
نوع التكاليف غير المباشرة		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 الكفوية 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 تبعاً 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 والإمكانات المتوفرة في ورش الوحدة ومدى اقتصادية الصنع داخلياً وغيرها من الاعتبارات 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 الإمكانات المتوفرة في الورشة من مكائن و آلات 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 الاقتصادية.

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) فإنه 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 الثالثة 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 وتاريخه
- 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 المحاسبية

المواد المباشرة

١. تبويب 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 .

الاجور 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 الاجور 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 الاجور المدفوعة لعمال كل ورشة للعمل الاعتيادي وإستخراج معدل الأجر في الساعة وذلك بقسمة الاجور 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 الاجور 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 يلي:
- أ- قيام قسم التكاليف بتثبيت المعلومات المتعلقة بهذه المكائن في استمارات أو سجلات خاصة مقسمة بحسب الورش التي تستخدمها .
 - ب- إحتساب إندثار الماكينة في الساعة وذلك بقسمة الإندثار السنوي للماكينة 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 الرئيسية 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 ، الإيجور 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 الإيجور المباشرة الذي يستخرج في بداية السنة المالية وكما يلي:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{المصروفات الأخرى السنوية المقدرة}}{\text{كلفة أجور العمل المباشر}} \times 100\%$$

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 تترأىها 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 فإن القيود المحاسبية ستكون حدود النظام المذكور وكما يلي:

أ- لدى إنجاز أصول ثابتة

×× من د/ الانفاق الرأسمالي / دليل محاسبي رقم (١٢) حسب نوع الأصول

×× إلى د / كلفة الاصول المصنعة داخلياً / دليل محاسبي رقم (٤٥١)

ثم يعقب ذلك غلق حساب مشروعات تحت التنفيذ وإظهار حساب الأصل كما يلي:

×× من د / أصول غير متداولة / دليل محاسبي رقم (١١) (حسب النوع)

×× إلى د / الانفاق الرأسمالي / دليل محاسبي رقم (١٢)

ب- لدى صنع مواد مخزنية

×× من د / مخزون الأدوات الاحتياطية / دليل محاسبي رقم (١٣١٣)

×× من د / مخزون مواد التعبئة المتداولة / دليل محاسبي رقم (١٣١٤٢)

×× من د / كلفة الأدوات الاحتياطية المصنعة / دليل محاسبي رقم (٤٥٢)

×× من د / 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 الكفوية وبموجب هذا الكشف تحمل المراكز ذات العلاقة بالمبالغ المترتبة عليها حسابياً وينزل مجموع الكشف من الكلفة الكلية للورشة.

المشغولات الداخلية غير التامة

تعالج المشغولات الداخلية غير التامة في نهاية المدة على إنها إنتاج غير تام أو أعمال تحت التنفيذ وضمن حسابات الإنتاج غير التام 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:

الفصل السابع التكاليف في ظل النظام المحاسبي الموحد

١. فتح سجل بالمواد الرئيسية 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 الرئيسية أو سندات الإصدار الوارد ذكرها أعلاه للتأكد من ورود استمارات العمل بالمواد المسحوبة.

إنموذج رقم (١)

رقم إستمارة طلب العمل	تاريخ
إستمارة القسم طالب الصنع	لإستعمال قسم الورش
القسم طالب الصنع: العمل المطلوب	إلى / الورشة
توقيع طالب العمل تأييد رئيس القسم	لإجراء الكشف واتخاذ ما يلزم رئيس قسم الورش
	تم الكشف على العمل وتقرر أن تباشر الورشة ببدء العمل بتاريخ وقد طلبت المواد اللازمة بموجب إستمارة طلب المواد المرقمة والمؤرخة
	رئيس الورشة

إنموذج رقم (٢)

رقم إستمارة طلب الصنع الصادرة من القسم بتاريخ	قسم الورش إستمارة العمل المنجز	الورشة القائمة بالعمل تاريخ المباشرة بالعمل تاريخ الانتهاء منه
إستمارة قسم الحسابات	البيان	المبلغ
السعر	١. المواد المخزنية المستعملة	
	الكمية الوحدة القياسية	سند الإصدار تاريخه
	المستلمة	رقمه
	كلفة المواد المستعملة	
	٢. أجور العمل المباشر: عدد ساعات العمل x معدل الأجر في الساعة	
	٣. كلفة تشغيل الماكائن	
	نوع الماكينة	عدد ساعات الإشتغال
	٤. المصروفات الأخرى	
	٥. الأعمال الخارجية	
	المبلغ	سند الصرف رقمه تاريخه
	البيان	
	الكلفة الكلية	
سعر استمارة 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 فإنه 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 فإن المعالجة المثلى لمثل هذه الورش هي إعتبارها من مراكز خدمات الإنتاج (مراقبة ٦) وتطبيق تعليمات المشغولات الداخلية بصددھا.

أما بالنسبة للورش المتخصصة التي يقتصر عملها على تصنيع مادة أو مواد محددة أو إنشاء أصول ثابتة محددة (تمويل ذاتي) فإنھا تعتبر من مراكز العمليات الرأسمالية وتبوب علیھا عندئذ كافة عناصر الإستخدامات المتعلقة بها حيث تجمع هذه النفقات في حساب العمليات الرأسمالية بغية التوصل إلى الكلفة الإجمالية للمشغولات المنجزة وتطبق بشأنھا 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

المقدمة

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 الأخرى 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 افرز 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 أجزائه وتوضح 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 لأغراض المحاسبة المالية بالطرق المعتادة في الميزانية العامة وحساب الإنتاج والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وحساب توزيع الأرباح والخسائر. كما ويتم إصدار البيانات الأخرى 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 وتعريف 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 ومدرّوس، 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 الرئيسية، 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 أخرى.

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 أخرى 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- قطاع الشركات غير المالية وقطاعاته الفرعية

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 بالآتي:-

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- قطاع الشركات المالية وقطاعاته الفرعية

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- القطاع الحكومي العام وقطاعاته الفرعية

توصف الوحدات الحكومية بوجه عام بأنها أنواع فريدة من الكيانات القانونية تنشأ بعمليات سياسية ولها سلطات تشريعية وقضائية وتنفيذية على وحدات مؤسسية أخرى 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 أخرى مع الوحدات المقيمة ويضم العالم الخارجي مجموعة من الوحدات المؤسسية، مثال ذلك (السفارات، القنصليات، القواعد العسكرية، المنظمات الدولية.. 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 يلي الإطار العام لتلك الحسابات والمشاكل النظرية في المفاهيم التي قد تواجهه خلال التطبيقات العملية من حين لآخر.

إن مسألة تحديد مؤشرات الحسابات القومية تعتمد كثيراً على الأهداف التي تستخدم لأغراضها هذه المؤشرات وإن هذه الأهداف تختلف من دولة إلى أخرى تبعاً لاختلاف الأنظمة الاقتصادية السائدة فيها فمجموعة الدول الرأسمالية (أو أنظمة الاقتصاد الحر) تعد الحسابات القومية بشكل مختلف عن ما هو في مجموعة الدول الاشتراكية، وفي الدول النامية تعد بشكل يختلف عن ما 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 وأخرى وعليه فليس مستبعد أن نجد دولة اشتراكية أو دولة رأسمالية تطبق نفس النظام للحسابات القومية (نظام هيئة الأمم المتحدة مثلاً) 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 والجدول 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 كما 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- الحسابات الجارية :

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- حساب الإنتاج :

إن حساب الإنتاج مصمم للتأكيد على القيمة المضافة بوصفها أحد بنود الموازنة الرئيسية 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- حساب توزيع الدخل :

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 رئيسية وكما يأتي:-

أولاً: حساب التوزيع الأولي للدخل :- 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:

حساب توليد الدخل: ويقيد فيه المعاملات التوزيعية المتصلة مباشرة 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 والآخرى 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 أخرى، يقيد في هذا الحساب كمورد الضرائب الجارية على الدخل والثروة، والتحويلات الجارية الأخرى 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 أخرى، 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 للتصرف به والمعدل بين الاستهلاك النهائي والادخار، يقيد الدخل المتاح للتصرف 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، فإنه 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 مسبقاً 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 أخرى، 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 الأخرى في حجم الموجودات وحساب إعادة التقييم :

ويشمل هذا الحساب ثلاث حسابات وكما مبين بالآتي :-

أولاً: حساب التغيرات الأخرى 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 أولاً 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، وتفيد 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 بالآتي:-

- 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 الدخل 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 يلي 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 مبين 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 فإن 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 فإن 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 أخرى 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 القطر .

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 الاندثرات (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 خزانة 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 أولاً 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 لتتوصل إلى الناتج القومي ثم إلى الدخل القومي . وعلى العموم فإن 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 المشتغلين .

كما إن الأجور والرواتب العينية يجب أن تشمل على تكلفة صاحب العمل من ثمن السلع والخدمات التي يقدمها إلى المشتغلين مجاناً 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 الأعمال إلى الأفراد .

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 وتعتبر 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 الإلزامية 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 دخلاً للمنتج من الانتهاج الجاري . إما التحويلات التي تجريها الحكومة للصناعات من أجل 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 لتتوصل 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 الأفراد فعلا. فالأفراد قد يستلمون دخولا لتعود إلى فترة الاحتساب، أي الختامية بالحقيقة يجب التمييز بين الدخل الفردي والدخل القومي . فالدخل الفردي يمثل مجموع ما يستلمه الأفراد من إيرادات إما الدخل القومي فهو يمثل الدخل الذي تحقق عن عملية اقتصادية جرت خلال فترة الاحتساب. هذا من ناحية ومن ناحية أخرى هناك دخولا يساهم الأفراد في تحقيقها لكنها تستبعد من الدخل الفردي في حين أنها تحسب ضمن الدخل القومي كالإرباح 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 إليه

- ١ - المدفوعات التحويلية من الحكومة إلى الأفراد
 - ٢ - صافي الفوائد مدفوعة من قبل الحكومة
- الدخل الفردي القابل للتصرف به

بالإضافة إلى التمييز بين الدخل القومي والدخل الفردي نشير إلى مفهوم ثالث للدخل هو الدخل القابل للتصرف به الذي يمثل ذلك الدخل الذي يمكن فعلاً توجيهه نحو الإنفاق . وهو يحسب كالآتي:-
الدخل الفردي القابل للتصرف به = الدخل - الضرائب التي يدفعها الأفراد

التحويلات الرأسمالية والأرباح الرأسمالية

وفي سياق تحديد مفهوم الدخل يجابه المعنيين بالحسابات القومية مشاكل أخرى 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 دخلاً 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 أعلى من سعر كلفتها لا يمكن اعتبارها دخلاً أو تحويلات رأسمالية حيث أنها أقرب إلى مفهوم التمويلات الجارية ويستثنى من ذلك الأشخاص الذين يزولون هذه العملية باعتبارها مصدر معيشتهم الاعتيادية فالفرق المتأتي عن مبيعاتهم يعتبر من ضمن المدخولات السنوية لهم. وبصورة عامة فإن الإرباح الرأسمالية هذه لا تعتبر دخلاً وإنما تحويلات رأسمالية وذلك لكونها لا تمثل دخلاً ناتجاً عن الخدمات أو العمليات الإنتاجية.

وانطلاقاً من هذه القاعدة ينبغي التمييز بين التحويلات الجارية والرأسمالية لما لذلك من أهمية في تقدير مجموع الادخار في القطر وأن المعيار المعمول به في نظام الحسابات القومية المعدل هو اعتماد مصدر التمويل كأساس للتمييز أي فيما إذا كان التحويل ناجماً 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 وفقاً لما يلي : -

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 الناتج 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 الانتهاج.

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 ومنتجاتي الخدمات الحكومية والمنتجات 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 التالية:-

أولاً: ما يملكه 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 نسبياً والمعمرة القابلة لإعادة الإنتاج مثل بعض المعدات

المكتبية، إما ما تنفقه الحكومة على البناء والآليات والمعدات المعمرة لأغراض الاستعمال العسكري فإنه يصنف كاستهلاك وسيط وليس كتكوين إجمالي لرأس المال الثابت.

ثانياً: الإنفاق على تحسين وتحويل السلع الإنتاجية بما يزيد عمر استعمالها كثيراً أو يزيد طاقتها الإنتاجية زيادة كبيرة يعتبر تكوين إجمالي لرأس المال الثابت.

ثالثاً: 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.

رابعاً: المشتريات من خيول جر الأثقال والأبقار الحلوبة والأغنام وغير ذلك من الحيوانات المنتجة للصوف وللشعر تعتبر على أنها إضافة إلى الموجودات الثابتة .

خامساً: 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.

سادساً: 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 أرض 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.

سابعاً: 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 فإنه 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- الزيادة في مخزون السلع

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 لمنتجات 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 أجلها 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 بناء 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 تقييم مبدئيا بقيمة المشتري عند الحصول عليها من وحدات أخرى وبقيمة الإنتاج عندما تنتجها الوحدة التي تملك مخزون البضائع ويجب إن يركز التقييم على الأسعار السائدة عندما تتم عملية ضم البضائع إلى المخزون، والسحوبات من المخزون لإعمال تحويلية داخلية أو للبيع يجب إن تقييم حسب قيمة المنتج إذا 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 استخراج استناداً 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 وفقاً 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 (ح/٣٨٤) وحساب سلع وخدمات مجاناً وحساب سلع وخدمات مخفضة (٣٨٢٧ و ٣٨٢٨) الواردة ضمن حسابات المصروفات/التحويلية باعتبارها لا تتعلق بالنشاط الإنتاجي للوحدة وتعتبر توزيعاً أو استخداماً للدخل.

أ - تشمل فقرة الموارد (المخرجات) ثلاث بنود رئيسة وكما مبين بالآتي :-

أولاً: مخرجات سوقية: 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 و ١٩٣٤) 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: **مخرجات لإستعمال المنتج (الاستهلاك الوسيط)** : يتكون الاستهلاك الوسيط من قيمة السلع والخدمات التي تستهلك كمداخل لعملية إنتاجية، وانطلاقاً من المفهوم الاقتصادي للإنتاج يتم التمييز بين الإنتاج المخصص للبيع وقيمة الإنتاج المخصص للتكوين الرأسمالي حيث يثبت في جانب الإيرادات (د/٤٥) كلفة الموجودات المصنعة داخليا (مشغولات داخلية تامة بالكلفة).
ثالثاً: **مخرجات غير سوقية**: وتشمل مجموع السلع والخدمات المقدمة مجاناً أو بأسعار غير مهمة اقتصادياً إلى وحدات مؤسسية أخرى 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 الدخل المتولدة من العملية الإنتاجية يتم تنزيل المستلزمات المضافة بسعر السوق لأنها تتضمن الاندثار والضرائب غير المباشرة حيث تتضمن إيرادات النشاط الإنتاجي قيمة السلع بأسعار المنتجين (سعر السوق) قبل إضافة الإعانات.

د- وبعد تنزل (د/٣٨٤ و د/٤٨١) يتم التوصل إلى إجمالي القيمة المضافة بتكلفة عناصر الإنتاج.
هـ- أما الضرائب الكمركية لأنها 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 د/٣٧) من إجمال القيمة المضافة.

كشف رقم (١)

كشف القيمة المضافة بسعر تكلفة

عناصر الإنتاج (حساب الإنتاج)

رقم الدليل	التفاصيل	المبلغ
	(١) الموارد (المخرجات)	

<u>المخرجات السوقية</u>	
إيراد نشاط الإنتاج السلعي	٤١
إيراد النشاط التجاري	٤٢
إيراد النشاط الخدمي	٤٣
إيراد التشغيل للغير	٤٤
فرق تقويم تغير مخزون الإنتاج التام	١٩٣٣
فرق تقويم تغير مخزون للبضائع بغرض البيع	١٩٣٤
<u>مخرجات لاستعمال المنتج</u>	
كلفة الموجودات المصنعة داخليا	٤٥
<u>مخرجات غير سوقية</u>	
سلع وخدمات مجانية	٣٨٢٧
سلع وخدمات مخفضة	٣٨٢٨
<u>(٢) مستلزمات الإنتاج</u>	
المستلزمات السلعية	٣٢
المستلزمات الخدمية	٣٣
مقاولات وخدمات وتشغيل	٣٤
مشتريات البضائع والأراضي بغرض البيع	٣٥
<u>(٣) إجمالي القيمة المضافة بسعر السوق = (١) - (٢)</u>	
ينزل: الرسوم والضرائب غير المباشرة	٣٨٤٣
يضاف: الإعانات	٤٨١
<u>(٤) إجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الإنتاج</u>	
ينزل: الاندثارات (استهلاك رأس المال الثابت)	٣٧
<u>(٥) صافي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الإنتاج</u>	

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 والأجور النقدية وكذلك المزايا العينية المبينة في جدول المزايا العينية الملحقة بحساب وسيط حيث يثبت فيه فقرات الاستخدامات حسب أنواعها (حـ/ ٣١، ٣٢، ٣٣) عموديا والمزايا العينية حسب أنواعها أفقياً (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/٣١٦، ٣١٥، ٣١٤) 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 الأخرى على الإنتاج (حـ/٣٨٤٢): ويشمل ضرائب ملكية أو استعمال الأراضي أو المباني أو أصول أخرى تستعمل في الإنتاج أو اليد العاملة.

رابعاً: الإعانات (حـ/٤٨١): 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 أخرى تدفع على الأصول المالية أو الأراضي أو غيرها من الموجودات الملموسة.

كشف رقم (٢)

كشف توزيع إجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة

عناصر الإنتاج (حساب توليد الدخل)

رقم الدليل	التفاصيل	المبلغ/ دينار
(١) <u>الموارد</u>	القيمة المضافة الإجمالية أو الصافية (من الكشف السابق)	
(٢) <u>الاستخدامات</u>		

	<u>تعويضات المشتغلين :</u>	
	<u>الرواتب والأجور</u>	٣١
	<u>المزايا العينية (بموجب الكشف رقم (٣))</u>	
	<u>مساهمات أرباب العمل الاجتماعية :</u>	
	مساهمات أرباب العمل الاجتماعية الفعلية/ضمان اجتماعي وتأمين	٣١٤ و ٣١٥
	مساهمات أرباب العمل الاجتماعية المحتسبة/تدفع مباشرة للمستخدمين.	٣١٦ و
	<u>الضرائب الأخرى على الإنتاج</u>	٣٨٤٢
	<u>الإعانات الأخرى على الإنتاج (-)</u>	٤٨١
	<u>مجموع الاستخدامات</u>	
	الرصيد يمثل فائض التشغيل/الدخل المختلط (الإجمالي أو الصافي)	

كشف رقم (٣)

كشف المزايا العينية

المزايا العينية	نقل العاملين	السكن	المطعم	الطبابة	خدمات اجتماعية متنوعة
الاستخدامات					
٣١					
٣٢					
٣٣					

٣- كشف تخصيص الدخل الأولي:

ويمثل الجزء المتبقي من التوزيع الأولي للدخل ويقيّد 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 أخرى 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، الربيع)

ب- الاستخدامات : وتشمل:-

أولاً: دخل الملكية المستلم:

ثانياً: الرصيد ميزان الدخل الأولية:

كشف رقم (٤)

كشف تخصيص الدخل الأولي

رقم الدليل	التفاصيل	المبلغ/ دينار
	(١) الموارد	
	فائض التشغيل الإجمالي أو الصافي (من الكشف السابق)	
	<u>دخل الملكية المقبوض</u>	
٤٣٧	الفائدة المقبوضة	
٤٣٥	إيراد الاستثمارات المالية	
	المسحوبات من دخل الشركات	
٤٣٤١١	إيجارات الأراضي	
	(٢) الاستخدامات	
	<u>دخل الملكية المدفوع</u>	
٣٣٧	فوائد مدينة	
	دخل الشركات الموزع/مقسوم أرباح	
	المسحوبات من دخل الشركات	
٣٣٤١١	استئجار الأراضي	
	الرصيد يمثل ميزان الدخل 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 أخرى 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 الأخرى تحويلات جارية، ويشمل ما يأتي:-

أولاً: ميزان الدخل الأولية : ويكون رصيد هذا الحساب مرحل من الكشف السابق (كشف تخصيص الدخل 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 الأخرى : وتشمل على سبيل المثال أقساط التأمين على غير الحياة والمطالبات منه مخصصاً 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	التفاصيل	المبلغ/ دينار
	(١) الموارد	
	ميزان الدخل الأولية	
	<u>المساهمات الاجتماعية</u>	
٣١٥ و ٣١٤	المساهمات الاجتماعية الفعلية	
٣١٦	المساهمات الاجتماعية المحتسبة	
٤٩ و ٤٨	<u>تحويلات جارية أخرى</u>	
	مطالبات على التأمين على غير الحياة	
	تحويلات جارية متنوعة	
	(٢) الاستخدامات	
	<u>الضرائب الجارية على الدخل والثروة</u>	
	الضرائب على الدخل	
	ضرائب جارية أخرى	
	<u>المنافع الاجتماعية باستثناء التحويلات الاجتماعية العينية</u>	
	المنافع الاجتماعية الخاصة الممولة	
	منافع المستخدمين الاجتماعية غير الممولة	
	<u>تحويلات جارية أخرى</u>	
	أقساط التأمين 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 يكتنيه من موجودات ثابتة جديدة أو موجودة مخصصاً 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 مخصصاً 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) مخصصاً منها المتخلص منها : النفائس هي سلعة لا تستعمل بصورة أساسية للإنتاج أو الاستهلاك مثل (أحجار كريمة ومعادن، اللوحات الفنية والتماثيل، المجوهرات).
- هـ- امتلاك الموجودات غير المالية مخصصاً منها المتخلص منها.

كشف رقم (٦)

كشف حساب رأس المال

رقم الدليل	التفاصيل	المبلغ/ دينار
	<u>الدخل المتاح للتصرف به</u>	
	<u>إجمالي تكوين رأس المال الثابت</u>	
	<u>استهلاك رأس المال الثابت</u>	
	<u>التغيرات في المخزونات</u>	
	<u>امتلاك السلع الثمينة (النفائس) مخصصاً منها المتخلص منها</u>	
	<u>امتلاك الموجودات غير المالية مخصصاً منها المتخلص منها</u>	
	صافي الإقراض (+) / صافي الاقتراض (-)	