

النظام المحاسبي الموحد ٢

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

المرحلة الثالثة

تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة

ينبغي على الوحدات الاقتصادية عند تطبيقها للنظام المحاسبي الموحد وفقا للمعايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي الاسترشاد بهذا المعيار واعتماد الإجراءات الآتية:

١. يجب على المنشأة إعداد ميزانية إفتتاحية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية والتي تعتبر نقطة البداية للمحاسبة بمقتضى معايير الإبلاغ المالي الدولية. وهي الميزانية العمومية للمنشأة منشورة أو غير منشورة في تاريخ الانتقال الى المعايير الدولية. ويتم اعدادها وفقا للاسس الآتية:
٢. يجب الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات التي تتطلب معايير الإبلاغ المالي الدولية الإقرار بها ولم تكن تظهر في القوائم المالية للمنشآت قبل تبني المعايير لأول مرة. ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت القوائم المالية للمنشأة لا تعترف وفق المعايير المحاسبية المتبعة سابقاً بالمشتقات المالية سواء أكانت أصول أو التزامات في صلب الميزانية ولكن تعترف بها خارج الميزانية، والتزامات التقاعد أو وجوب إعداد مخصصات للالتزامات المقدرة عند بيع السلع المكفولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٣٧). ويجب أن يتم الاعتراف بهذه الأصول والالتزامات من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي لحساب الأرباح المحتجزة أو بند محدد ضمن حقوق الملكية).
٣. يجب إعادة تصنيف بنود الميزانية وعرضها وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية. وأجراء قيود تسوية للحسابات التي تغير اسمها في دليل حسابات النظام المحاسبي الموحد وفقا للمعايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي من خلال اجراء مقارنة بين قائمة الميزانية العمومية (المعدة وفقا للنسخة القديمة للنظام المحاسبي الموحد) وقائمة المركز المالي للنظام المحاسبي الموحد وفقا للمعايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي. على سبيل المثال:

الموجودات الثابتة أصبحت الممتلكات والآلات والمصانع

مشروعات تحت التنفيذ أصبحت الانفاق الرأسمالي

النفقات الأيرادية المؤجلة أصبحت الأصول غير الملموسة

وغيرها من الأمثلة كما ينبغي تغير وتدوير ارصدة الحسابات الفرعية لموجودات والمطلوبات التي تغير اسمها بالاعتماد على الكشوفات التفسيرية وميزان المراجعة الختامي .

٤. يجب تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في قياس جميع الأصول والالتزامات المعترف بها. ويتضمن ذلك إمكانية تحول المنشأة من طريقة محاسبية معينة متبعة في القوائم المالية الى طريقة أخرى مقبولة في معايير الإبلاغ المالي الدولية، ومن الأمثلة على ذلك يمكن للمنشأة إتباع نموذج إعادة التقييم عند قياس قيمة الأصول طويلة الاجل بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (١٦) الممتلكات والمصانع والمعدات وإعتبار القيمة

العادلة في التاريخ الإنتقالي هي تكلفة جديدة لهذه الأصول ويمكن إعادة تقييم الأصول بالتكلفة المعدلة بمؤشر أسعار عام والذي يأخذ بعين الاعتبار الرقم القياسي لسلة من السلع والخدمات أو التكلفة معدلة بالرقم القياسي الخاص، مثل الرقم القياسي لأسعار العقارات.

٥. اثبات جميع الحسابات المستحدثة والتي كانت ارصدها مدمجة ضمن حسابات أخرى على سبيل المثال العقارات الاستثمارات من مباني وارضى كانت سابقا تسجل في حساب أراضى وحساب المباني.

٦. يجب على المنشأة استخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها الافتتاحية وجميع الفترات المعروضة فيها قوائمها المالية الأولى التي تطبق IFRS أي أنه يجب التطبيق الكامل بآثر رجعي للمعايير النافذة في تاريخ تقارير المنشأة، مع بعض الاستثناءات المحدودة المتعلقة بالأدوات المالية وعقود التأمين.

٧. ينطبق مفهوم الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية على الوحدات التي تتبنى المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة ، اذ يسمح لها الاستمرار بالمحاسبة عن ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة بموجب التطبيقات المحاسبية المحلية التي كانت تتبعها. ويطبق مفهوم الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية على الأنشطة الخاضعة لتنظيم الاسعار التي تخضع لقيود تشريعية أو 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.

٨. 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 ببند الدخل والمصاريف بموجب تشريعات وقرارات الجهات المنظمة وبين ما تتطلبه اسس الاعتراف لأغراض اعداد التقارير المالية.

٩. تمثل الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية رصيد او حساب مصروف تأهل للتأجيل من خلال تضمينه من قبل منظم الاسعار عند وضع السعر الذي يمكن تحميله على الزبائن اي بمعنى يعترف به كأصل او التزام عند تحديد السعر من قبل منظم الاسعار.

١٠. تمثل رصيد حساب مصروف او ايراد لم يعترف به كأصل او التزام وهو ينطبق عليه وصف حساب مؤجل برصيد مدين او دائن أصل او التزام مثل كلفة الاضرار عن عواصف او غيرها وقابلة للتعويض عن طريق زيادة أسعار السلع او الخدمات المقدمة من قبل الشركة، انحراف بأسعار المشتريات او الحجم، كلفة الغاء مشاريع بحثية قابلة للتعويض ... الخ).

١١. يمكن اعفاء الشركة من تطبيق مفهوم السياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والاختفاء بشأن الاثبات والقياس والهبوط الأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية اما كونها بنود منفصلة او جزء من القيمة الدفترية لأصول والتزامات أخرى ويسمح لها بأثبات تلك الأرصدة.

١٢. ينبغي الاستمرار في السياسات المحاسبية الحالية عند تطبيق السياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والاختفاء الا اذا كان تغيير السياسات يجعل القوائم أكثر ملائمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

١٣. تعرض بقائمة المركز المالي إضافة الى الأصول والالتزامات التي تثبت وفقا لمعالجات أخرى ببند 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 ببند منفصلة مستقلة، وتعرض ضمن قسم الدخل الشامل الآخر صافي الحركة بجميع ارصدة الحسابات المؤجلة .

١٤ .. امثلة على التطبيق:

- أ- 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.
- ب- اثبات مبلغ كونه رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية مدين او دائن معادل لأي خسارة او مكسب من الاستبعاد أو الاستغناء عن بنود أصول غير متداولة ملموسة او غير ملموسة يتوقع استردادها او عكسها من خلال اسعار مستقبلية.
- ج- 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.
- د- . 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 ١/١ / ٢٠٢١ وقامت برسملة ارصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية للاتي:

- ١) الاعتراف بحساب مؤجل تنظيميا برصيد مدين عندما يحق لها في حالة زيادة فعلية أو متوقعة بأسعار سلعها أو خدمات الخاضعة للتسعير لتغطية تكاليف تتحملها خلال الفترة الحالية وستعوض برفع أسعار سلعها أو خدماتها للعملاء مستقبلا.

xxx من د/ حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية مدينة
xxx الى د/ تكاليف إضافية للسلع والخدمات

٢) الاعتراف بحساب مؤجل تنظيميا برصيد دائن في حالة قرار من جهة تنظيم الأسعار بتخفيض أسعار بيع سلعها أو خدماتها بالمستقبل بسبب انخفاض التكاليف خلال الفترة الحالية ووجود فائض أرباح مقارنة بأسعار البيع العادية فيعترف به كالتزام يطفأ بالفترات القادمة عند تخفيض الأسعار.

XXXXX من د/ أرباح غير عادية نتيجة خفض الأسعار

XXXXX الى د/ حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية دائنة

الاعتراف بأصول أو التزامات مؤجلة تنظيميا مساوية لأية خسائر أو أرباح ناتجة عن بيع أو إيقاف أصل غير متداول أو أصل غير ملموس ومتوقع استرداد قيمته بالمستقبل من خلال الأسعار المستقبلية.

XXXXX من د/ حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية مدينة

XXXXX الى د/ خسائر بيع أصول غير متداولة (الات مثلا)

XXXXX من د/ ارباح بيع أصول غير متداولة (الات مثلا)

XXXXX الى د/ حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية دائنة

المحاسبة عن الإيرادات من العقود مع العملاء IFRS 15

جاءت تطبيقات المحاسبة الدولية بطريقة المعالجة المحاسبية (الاعتراف والقياس وفق نموذج الاعتراف بالإيراد الذي يقوم على مبدأ أساسي مبني على أساس التزام الوحدة الاقتصادية بتحويل السلعة أو الخدمة مقابل المبلغ الذي يعكس القيمة الذي يتم الحصول عليه أو يتوقع الحصول عليه، ويجب على الوحدة الاقتصادية ان تثبت إيراداً عندما (أو حالما تفي الوحدة الاقتصادية بواجب أداء عن طريق نقل السلعة أو الخدمة المتعهد بها) (أي الأصل إلى العميل، ويعد الأصل انه قد تم نقله عندما يكسب العميل السيطرة على ذلك الأصل.

وقد تم تحديد شروط الاعتراف بالإيراد وتمثلت بالآتي:

أ- وجود عقد خطي أو شفهي.

ب - تحديد الحقوق والالتزامات.

ج - تحديد شروط السداد.

د للعقد مضمون تجاري.

هـ - احتمالية عالية للحصول على العوض مقابل السلع والخدمات المقدمة.

المبدأ الأساس للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ هو أن تقوم المنشأة بإثبات الإيراد ليصف السلع -أو الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يعكس العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق -فيه مقابل تلك السلع أو الخدمات. ويحدد المعيار الدولي للتقارير المالية "IFRS 15 الإيرادات من العقود مع العملاء" خمس خطوات للاعتراف بالإيرادات، بهدف إثبات الإيراد عند نقل السيطرة على السلع أو الخدمات للعميل، بمبلغ يعكس المقابل المتوقع. هذه الخطوات وهي:

١. **تحديد العقد (أو العقود) مع العميل:** يعني وجود اتفاق ملزم وقابل للتنفيذ قانوناً يحدد حقوق والتزامات الأطراف. يمكن أن يكون للعقد شكل مكتوب وغير مكتوب أو يكون ضمناً وقد لا يقتصر العقد على السلع أو الخدمات المذكورة صراحة في العقد، بل يشمل أيضاً تلك المتوقع تسليمها بسبب الممارسات التجارية أو التصريحات المقدمة

٢. **تحديد التزامات الأداء في العقد:** تحديد السلع أو الخدمات المتميزة (Distinct) التي وعدت المنشأة بنقلها إلى العميل. يُعدّ التزام الأداء وعداً منفصلاً بنقل سلع أو خدمات محددة، يختلف عن السلع أو الخدمات الأخرى. قد يؤدي تحديد التزامات الأداء إلى فصل العقود إلى التزامات أداء، أو دمج العقود في التزام واحد، وذلك للاعتراف بالإيرادات بشكل صحيح.

٣. **تحديد سعر المعاملة:** تقدير المبلغ الذي تتوقع الشركة الحصول عليه مقابل السلع أو الخدمات، ويشمل ذلك المقابل الثابت والمتغير. سعر الصفقة هو القيمة الأكثر ترجيحاً التي تتوقع الجهة أن تكون مستحقة لها مقابل السلع أو الخدمات الموعودة المقدمة بموجب عقد وقد يشمل ذلك مكونات تمويلية وحوافز ومبالغ غير نقدية كبيرة، مما يؤثر على كيفية الاعتراف بالإيرادات.

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 .

٤. **تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء:** توزيع سعر العقد الإجمالي على التزامات الأداء المحددة (الخطوة ٢) بناءً على أسعار البيع المستقلة لكل منها. يعتمد التخصيص على سعر البيع المستقل للسلع أو الخدمات التي تشكل التزام الأداء هذا وقد يشمل تخصيص سعر المعاملة تخصيص الخصومات التي يتم تطبيقها: على أساس متناسب مع جميع التزامات الأداء بناءً على سعر البيع المستقل لكل التزام أداء (سواء كان قابلاً للملاحظة أو مقدراً)، أو يقتصر ذلك على التزامات الأداء المحددة فقط، إذا توجد أدلة ملموسة تثبت أن الخصم يتعلق بتلك الالتزامات المحددة فقط؛ وتُباع السلع/الخدمات المنصوص عليها في التزام الأداء بانتظام كمنتجات مستقلة وبخصم.

٥. **الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء:** تسجيل الإيراد عندما تقوم الشركة بتحويل السيطرة على السلعة أو الخدمة للعميل (إما في وقت معين أو عبر فترة زمنية). تُعتبر نقطة الاعتراف بالإيراد هي النقطة التي يتم فيها الوفاء بالتزام الأداء، وذلك لكل التزام مميز. قد ينتج عن ذلك الاعتراف بالإيرادات في وقت محدد أو على مدى فترة زمنية ينطبق التقدير بمرور الوقت عندما يتلقى العميل الأصل/الخدمة ويستهلكها في الوقت نفسه الذي يؤدي فيه البائع الخدمة، أو يؤدي أداء البائع إلى إنشاء أو تحسين أصل (على سبيل المثال، العمل قيد التنفيذ) يتحكم فيه العميل مع تقدم العمل.

ويجب على الوحدة الاقتصادية أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت ستقي بواجب الأداء على مدى فترة زمنية أو أنها ستقي بواجب الأداء عند نقطة زمنية معينة وقد تم تحديد نموذجين (نقطة) للاعتراف بالإيراد وهما :

١. 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 أو تجميع الأصل الذي لا يوجد له أي استخدام بديل سوى بيعه لعميل محدد ومن ثم فإن للبائع الحق في استلام الدفعات مقابل العمل المنتج و تثبت الإيراد على مدى فترة زمنية في حالة استيفاء أحد الضوابط الآتية:

- إذا حصل العميل على المنافع التي يوفرها أداء الوحدة الاقتصادية وقام باستهلاكها في الوقت نفسه أثناء قيام الوحدة الاقتصادية بالأداء .

- إذا كان أداء الوحدة الاقتصادية ينشئ أو يحسن الأصل الذي يسيطر عليه العميل في نفس الوقت الذي يتم فيه إنشاء الأصل أو تحسينه.

- إذا 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.

٢. عند نقطة زمنية معينة ويتم تطبيقها عندما تنتقل السيطرة إلى العميل، والسيطرة هنا قد تعني نشأة التزام بالدفع للبائع، أو انتقال ملكية قانونية للأصل أو حيازة أو وضع يد على الأصل أو انتقال المخاطر والمنافع الخاصة بالملكية للعميل أو قبول الأصل.

ولتحديد تلك النقطة الزمنية التي يكتسب فيها العميل السيطرة على أصل متعهد به وتفي الوحدة الاقتصادية فيها بواجب الاداء، يجب على الوحدة الاقتصادية أن تأخذ في الحسبان جميع متطلبات السيطرة وإضافة لذلك، يجب على الوحدة الاقتصادية أن تأخذ في الحسبان المؤشرات على نقل السيطرة والتي تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما يأتي:

- أن 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.

- 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.

- 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.
- 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.

- أن يكون العميل قد قبل الأصل قد يشير قبول العميل للأصل إلى أنه قد اكتسب القدرة على توجيه الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه، ولتقويم أثر الشرط التعاقدي الخاص بقبول العميل على توقيت نقل السيطرة على الأصل.

مثال (١) :

في ٢٠١٧/١٢/١٥ حصلت شركة س المتخصصة بصناعة وبيع الزوارق البحرية عرض من أحد زبائننا بشراء زورق سياحي واستئجار مكان لإيواء الزورق لمدة سنة كاملة في المرسى الخاص بالشركة وقدم هذا الزبون عرض بمبلغ (١١٢٠٠٠٠) دينار تدفع نقداً كئمن للزورق والايجار لمدة سنة غير قابل للرد. فاذا علمت ان سعر بيع الزورق في الظروف الاعتيادية (١١٠٠٠٠٠) دينار والايجار الخاص بالمرسى كان (١٨٠٠٠٠) دينار سنوياً ولظروف السوق قبلت الشركة بالسعر المقدم من الزبون وتم بالتأريخ أعلاه توقيع العقد وتسليم الزبون الزورق واستلام المبلغ على ان تبدأ مدة ايجار المرسى من ٢٠١٨/١/١

١ - تحديد العقد :يوجد عقد مكتوب في ٢٠١٧/١٢/١٥

٢ - تحديد التزامات الأداء يوجد التزامان للداء هما : الاول تحويل سلعة (زورق) والثاني - تقديم خدمة المرسى على مدى سنة

٣- تحديد سعر العقد: ان السعر الاجمالي هو ١١٢٠٠٠٠ الذي ذي تم الاتفاق والتعاقد بموجبه عند تحديد سعر المعاملة

٣- تخصيص سعر المعاملة

يتم ت تخصيص سعر المعاملة من خلال توزيع سعر العقد على التزامات الأداء تسليم الزورق المباع وايجار المرسى

سعر كل التزام بناءً على مقارنة اسعار الظروف الاعتيادية وكما في أدناه:

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

وبالتالي :

$$\text{سعر التزام بيع الزورق} = ١١٢٠٠٠٠ / (١١٠٠٠٠٠ / ١٢٨٠٠٠٠) = ٩٦٢٥٠٠$$

$$\text{سعر التزام خدمة ايجار المرسى} = ١١٢٠٠٠٠ / (١٨٠٠٠٠ / ١٢٨٠٠٠٠) = ١٥٧٥٠٠$$

هـ - الاعتراف بالإيراد عندما أو كما لو ان التزامات الاداء تم الوفاء بها

يتم الاعتراف بالإيراد بناءً على طريقتين

الطريقة الأولى الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن

ويتم تطبيقها عندما تنتقل السيطرة إلى العميل، والسيطرة هنا قد تعني نشأة التزام بالدفع للبائع، أو انتقال ملكية قانونية للأصل أو حيازة أو وضع يد على الأصل أو انتقال المخاطر والمنافع الخاصة بالملكية للعميل أو قبول الأصل. وهذا ينطبق على الإيراد الخاص ببيع الزورق فيتم الاعتراف به عند تسليم الزورق إلى الزبون

الطريقة الثانية: الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن

ويتم تطبيقها عندما يستهلك العميل المنافع كلما تم تنفيذ العمل وهذا ينطبق على خدمة ايجار المرسى اذ يتم تحقق الإيراد خلال فترة الايجار وبما ان الايجار دفع مقدما عن تسديد الزبون لقيمة الصفقة لذلك يعد ايراد خدمة ايجار المرسى ايراد مقبوض مقدما لكون عقد الايجار يبدأ ٢٠١٨/١/١ وعملية البيع تمت في ٢٠١٧/١٢/١٥ وسدد الثمن نقدا في نفس التاريخ

وعليه يكون القيد الخاص باثبات هذه العملية

١١٢٠٠٠٠ من ح/ نقدية في المصارف ١٣٤٢

الى مذكورين

٩٦٢٥٠٠ الى ح/ ايراد المبيعات ٤٢١١

١٥٧٥٠٠ من ح/ إيرادات مستلمة مقدما ٢٣٢٦٢

مثال (٢).

في ٢٠١٨/٤/١٥ دخلت شركة حمورابي الصناعية بعقد بيع احدى منتجاتها لشركة اشور الصناعية بمبلغ (٤٠) مليون دينار على ان يكون استلام المبلغ وتسليم المنتج في ٢٠١٨/٥/١٥ وتبلغ تكلفة البضاعة (٣٥) مليون دينار. المطلوب: اعداد قيود اليومية اللازمة خلال سنة ٢٠١٨ في سجلات شركة حمورابي الصناعية.

الحل:

أولاً: في ٢٠١٨/٤/١٥ لا يسجل أي قيد محاسبي بسبب ان أطراف العقد لم يؤدي ما يترتب عليهم.

ثانياً: في ٢٠١٨/٥/١٥ يتم تسجيل القيود التالية في سجلات شركة حمورابي الصناعية:

٤٠٠٠٠٠٠ من ح/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢

٤٠٠٠٠٠٠ الى ح/ ايراد المبيعات ٤٢١١

اما قيد كلفة البضاعة المباعة فهو كالاتي:

٣٥٠٠٠٠٠ من ح/ كلفة البضاعة المباعة ٣٦٢

٣٥٠٠٠٠٠ الى ح/ مخزون الإنتاج التام ١٣١٦

مثال (٣).

في ٢٠١٨/١/١ باعت شركة الصناعات الخفيفة (١٠٠) وحدة من السلعة (س) بسعر (٥٠٠) دينار للوحدة الواحدة لـ واحد وكلاء التجزئة نقداً، وتبلغ تكلفة الوحدة الواحدة (٤٠٠) دينار. 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 ان المردودات تكون بنسبة (٥٪) من حجم المبيعات.

الحل:

بما ان العقد يسمح للوكلاء بإعادة المنتجات فان المبلغ المقابل المستلم من الوكيل متغير، ولتقدير المبلغ المقابل للمتغير فالشركة تقرر استخدام طريقة القيمة المتوقعة لأنها الطريقة التي تتوقع الشركة التنبؤ بها بشكل أفضل بالمبلغ المقابل الذي ستستحقه.

أولاً: تعترف الشركة بإيراد مبيعات يبلغ (٤٧٥٠٠) لأنه من المتوقع ان يعيد الوكيل (٥) وحدات ويتم اعداد القيد المحاسبي التالي:

$$١٠٠ \times ٥٠٠ = ٥٠٠٠٠ \text{ دينار اجمالي المبيعات.}$$

$$٩٥ \times ٥٠٠ = ٤٧٥٠٠ \text{ دينار صافي المبيعات بعد ارجاع الوحدات.}$$

$$٥ \times ٥٠٠ = ٢٥٠٠ \text{ دينار مبلغ الوحدات المسترجعة من الوكيل.}$$

٥٠٠٠٠ من ح/ نقدية لدى المصارف	١٣٤٢	(٥٠٠ × ١٠٠)
الى مذكورين		
٤٧٥٠٠ ح/ ايراد المبيعات	٤٢١١	(٥٠٠ × ٩٥)
٢٥٠٠ ح/ التزامات بيع البضائع بحق الارجاع	٢٤٦١	(٥٠٠ × ٥)

ثانياً: تسجيل القيد المحاسبي بتكلفة البضاعة:

$$٩٥ \times ٤٠٠ = ٣٨٠٠٠ \text{ دينار كلفة البضاعة المباعة.}$$

$$٥ \times ٤٠٠ = ٢٠٠٠ \text{ دينار تكلفة حقوق إعادة البضائع المباعة.}$$

$$١٠٠ \times ٤٠٠ = ٤٠٠٠٠ \text{ دينار كلفة مخزون الإنتاج التام.}$$

من مذكورين

٣٨٠٠٠ ح/ كلفة البضاعة المباعة	٣٦٢٢	(٤٠٠ × ٩٥)
٢٠٠٠ ح/ حقوق إعادة البضائع المباعة	١٤٦١	(٤٠٠ × ٥)
٤٠٠٠٠ الى ح/ مخزون الإنتاج التام	١٣١٦	(٤٠٠ × ١٠٠)

ثالثاً: بافتراض ان الوكيل أعاد (٣) وحدات في ٢٠١٨/١/٣٠ فيتم تسجيل القيد التالي:

٢٥٠٠ من ح/ التزامات ببيع البضائع بحق الارجاع (٥٠٠ × ٥) ٢٤٦١

الى مذكورين

١٠٠٠ ح/ ايراد المبيعات (٤٢١١ ٥٠٠ × ٢)

١٥٠٠ ح/ نقدية لدى المصارف ١٣٤٢ (٥٠٠ × ٣)

رابعاً: القيد المحاسبي لتكلفة البضاعة المباعة :

من مذكورين

١٢٠٠ ح/ مخزون الإنتاج التام ١٣١٦ (٤٠٠ × ٣)

٨٠٠ ح/ كلف البضاعة ٣٦٢٢ (٤٠٠ × ٢)

٢٠٠٠ الى ح/ حقوق إعادة البضائع المباعة ١٤٦١ (٤٠٠ × ٥)

تمرين (٤). (العوض غير النقدي).

باعت شركة الفيحاء للصناعات الكهربائية بضاعة لآحد الزبائن مقابل استلام قطعة ارض قيمتها (١٠٠) مليون دينار، علما ان سعر بيع البضاعة النقدي (٩٥) مليون دينار.

المطلوب: تحديد ايراد عقد البيع واعداد القيد اللازم في سجلات الشركة.

الحل: يقاس الايراد بالقيمة العادلة الأكثر موثوقية بين الأصل المسلم (البضاعة) والأصل المستلم (الأرض) ونظرا لكون البضاعة لها سعر محدد في السوق لذلك يعد أكثر موثوقية من القيمة العادلة للأرض وعليه يعتمد سعر البضاعة أي بقيمة (٩٥) مليون دينار ويسجل القيد التالي:

٩٥٠٠٠٠٠٠ من ح/ الأراضي ١٢١١

٩٥٠٠٠٠٠٠ الى ح/ ايراد المبيعات ٤٢١١

تمرين 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 ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٤٠٠٠	من ح/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات	٢٥٨٤
٤٠٠٠	الى ح/ ايراد المبيعات	٤٢١١
٨٠٠٠٠	الى ح/ 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 ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٤٠٠٠	من ح/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات	٢٥٨٤
٤٠٠٠	الى ح/ مخصص انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨٤
٨٠٠٠٠	الى ح/ مدينون تجاريون/ قطاع خاص	١٣٢١٤

قيود سنة/٢٠١٩

قيد التسديد في ٢٠١٩/٢/١		
٨٠٠٠٠	من ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٤٠٠٠	من ح/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات	٢٥٨٤
٤٠٠٠	الى ح/ مخصص انتفى الحاجة منه	٤٨٣٨٤
٨٠٠٠٠	الى ح/ مدينون تجاريون/ قطاع خاص	١٣٢١٤

قيد اثبات مبيعات سنة/٢٠١٩		
٥٠٠٠٠	من ح/ مدينون تجاريون/ قطاع خاص	١٣٢١٤
٤٧٥٠٠	الى ح/ ايراد المبيعات	٤٢١١
٢٥٠٠	الى ح/ 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 وحياسة الزبون له وبالتالي قدرة الزبون محدودة في توجيه استخدام الاصل، كما ان سعر الممارسة حق اعادة الشراء) يزيد عن سعر البيع الاصلي للزبون ما يشكل حافزاً للزبون بإعادة الاصل.

▪ قيد استلام قيمة الاصل في ٢٠١٨/١/١:

٥٠٠٠	من د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٥٠٠٠	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 (٥٠٠٠ * 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 (٥٥٠٠ * 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:

٥٠٠٠	من د/ التزامات بيع بحق إعادة الشراء	٢٤٦٢
٥٠٠٠	الى د/ ايراد المبيعات	٤٢١١

مثال (٧): في ١/٦/٢٠١٨ تعاقدت مجموعة مطاعم المضاييف مع مالك مطعم الجندول على استخدام الأخير العلامة التجارية لمجموعة مطاعم المضاييف 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 ١٨/٧/٢٠١٨ 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

الحل:

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

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

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

$$٧٥٠٠ = ٥\% \times ١٥٠٠٠٠$$

٧٥٠٠	من ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	١٣٤٢١
٧٥٠٠	الى ح/ ايراد حق استخدام الأصول غير الملموسة	٤٣٩٣

كما يتم وفي نهاية الربع الاول (٢٠١٨/٩/٣٠) اثبات قيد التسوية التالي للاعتراف بجزء من رسوم الاشتراك المستلمة لمرة واحدة.

$$٢٥٠٠٠ = ٤ \div (٣ \div ٣٠٠٠٠٠)$$

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

الإفصاح:

الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تفصح الوحدة الاقتصادية عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء، ولتحقيق ذلك الهدف فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح عن المعلومات النوعية والكمية عن جميع ما يأتي:

- أ. عقودها مع العملاء .
 - ب. الاجتهادات المهمة والتغيرات في الاجتهادات التي يتم الاعتماد عليها في تطبيق هذا الحساب.
 - ج. أي أصول يتم اثباتها من تكاليف الحصول على عقد مع عميلاً والوفاء بعقد مع عميل.
 - د. يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح عن جميع المبالغ التالية لفترة التقرير ما لم تكن تلك المبالغ قد تم عرضها بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل:
- الإيراد المثبت من العقود مع العملاء، الذي يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح عنه بشكل منفصل عن مصادر إيراداتها الأخرى.

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 تفصح 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 تفصح 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 تفصح عن جميع ما يأتي:

• 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.

• الإيراد المثبت في فترة التقرير الذي كان مضمن في رصيد التزام العقد في بداية الفترة.

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 تفصح عن المعلومات عن التزاماتها بالأداء في العقود مع العملاء

ط .سعر المعاملة المخصص لالتزامات الأداء المتبقية.

ي. الاجتهادات المهمة لمبلغ وتوقيت الاعتراف بالإيراد.

المحاسبة عن نشاط المقاولات

يعد نشاط المقاولات من أهم الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية الأساسية لاي دولة من دول العالم من خلال دوره الأساسي المتمثل في تنفيذ المشاريع الإنتاجية والصناعية والخدمية، كما يتميز هذا النشاط عن الأنشطة الاقتصادية الأخرى بسبب ارتباط إيراداته ومصروفاته بمدة عقد المقاوله الذي قد يمتد لأكثر من فترة محاسبية، وقد انعكس ذلك على تحديد نتيجة النشاط في نهاية السنة المالية وبالتالي تقدير واحتساب ضريبة الدخل على الشركات التي تمارس هذا النشاط. تتضمن أنشطة المقاولات عمليات متنوعة تبدأ قبل التعاقد وتنتهي بالتسليم النهائي للعمل

أولاً: اثبات العمليات قبل التعاقد : تتمثل العمليات قبل التعاقد ما يأتي :

١. شراء كراس المقاوله (التندر) :الذي يتضمن شروط المقاول وجدول الكميات وتعد مصروفات نهائية اذ تباع هذه الكراس للمقاولين من قبل الجهة التي أعلنت عن المناقصة الخاصة بالمقاوله ويتم اثباتها بالقيد الاتي:

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

٢. دفع التأمينات الأولية: وهي تأمينات يدفعها المقاول كشرط أساسي للدخول بالمناقصة للتأكد من جدية المقاول عند تقديمه العطاء وتعاد هذه التأمينات في حالة عدم فوز المقاول بالمقاوله ويمكن تسديدها من خلال خطاب ضمان مصرفي ويتم اثباتها كما يأتي:

في حالة دفعها بصك يسجل القيد الاتي

XXXXXX من د/تأمينات لدى الغير ١٣٢٦١
XXXXXX 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 فأن القيد يكون:

XXXXXX من د/خدمات مصرفية (مصاريف خطاب الضمان) ٣٣٦٦
XXXXXX من د/تأمينات لدى الغير (التأمينات لدى المصرف) ١٣٢٦١
XXXXXX الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

وتعامل مصروفات الخدمات المصرفية معاملة المصاريف الفترية في حالة عدم رسو المقاوله على الشركة، أما عند رسو المقاوله على الشركة ترحل مباشرة الى صفحة إستاذ المشروع المعني. وبعد ذلك يتم تسجيل القيد الأتي:

XXXXXX من د/ مقابل خطابات الضمان الصادرة ١٩٢٤
XXXXXX 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:

٣٣٦١٣٢	من د/ الرسم الهندسي	xxxxx
٣٣٦١٣٣	من د/ الرسم العدلي	xxxxx
٣٣٦١٣٤	من د/ أجور الإعلان	xxxxx
٣٣٦١٣٥	من د/ رسم الطابع	xxxxx
١٣٤٢١	الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية	xxxxx

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	xxxxx
٢٣٢٤١	الى د/ الدفعات مستلمة مقدماً	xxxxx

ويتم إطفاء السلفة حسب الشروط المتفق عليها مع رب العمل، والتي غالباً ما تكون على شكل نسب تستقطع من إستحقاق الشركة في قيد الذرعات المنجزة.

أ - المصروفات الفعلية:

يتم إثبات المصروفات الفعلية كافة أولاً بأول وبغض النظر عن الطريقة المتبعة في قياس إيرادات 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 اعتبار 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:

xxxxx من د/ مصاريف الصيانة المحتملة ٣٨٣٣١

xxxxx الى د/مخصص مصاريف الصيانة المحتملة ٢٥٣١

- أما قيد إستنفاد (إستغلال) أو الغاء (عدم الحاجة) لمخصص مصاريف الصيانة المحتملة فيكون:

xxxxx من د/ مخصص مصاريف الصيانة المحتملة ٢٥٣١

xxxxx الى د/ مخصص مصاريف الصيانة المحتملة انتفى الحاجة منها ٤٨٣٣١

٢- الخسائر (المتوقعة) المحتملة:

- يتم الإحتياط عن الخسائر المتوقعة للمشاريع قيد الإنجاز ، بتكوين مخصص بمبلغ الخسارة المتوقعة بالقيد الآتي:

xxxxx من د/ خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز ٣٨٣٢

xxxxx الى د/مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز ٢٥٢

- أما قيد إستنفاد (إستغلال) أو الغاء (عدم الحاجة) لمخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز فيكون:

xxxxx من د/ مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز ٢٥٢

xxxxx الى د/ مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز انتفى الحاجة منها ٤٨٣٢

رابعاً- إثبات العمليات مع المقاولين الثانويين:

غالباً ما تقوم شركات المقاولات بإحالة جزء من تعهداتها الإنشائية الى مقاوليين ثانويين، وتخضع عقود الشركة مع هؤلاء المقاولين لتعليمات تنفيذ العقود الحكومية، ومن ثم فإن ما يسري عليها من تعليمات تسري على المقاول الثانوي، والآتي المعالجات القيدية لعلاقة الشركة المالية مع المقاول الثانوي.

١. عند الإعلان عن مقابلة التنفيذ أو التجهيز . تقوم الشركة بدفع مصاريف الإعلان ومن ثم تطالب من ترسو عليه المقابلة بدفع مصاريف الإعلان، وتكون المعالجة القيدية كما في أدناه:

xxxxx من د/دعاية وإعلان ٣٣١٦١

xxxxx الى د/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

أما عند إستلامها بخطاب ضمان فيكون القيد:

xxxxx من د/خطابات الضمان المستلمة ١٩٢٣

xxxxx الى د/ مقابل خطابات الضمان المستلمة ٢٩٢٣

٣. عند إحالة المقابلة على أحد المقاولين. يتم تسجيل القيد:

xxxxx من د/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

xxxxx الى د/ دعاية وإعلان ٣٣١٦١

xxxxx الى د/إستقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير (رسم طابع) ٢٣٢٧٢

xxxxx الى د/ تأمينات مستلمة الأجل (إكمال التأمينات الأولية) ٢٣٢٦١١

٤. عند تسليم المقاول الثانوي سلفة تشغيلية يكون القيد:

١٣٢٤٢	XXXXX من د/سلف التعهدات الثانوية
١٣٤٢١	XXXXX الى د/نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

٥. عند تقديم المقاول الثانوي ذرعة عمل منجز

٣٤١	XXXXX من د/مقاولات ثانوية
١٣٢٤٢	XXXXX الى د/سلف التعهدات الثانوية
٢٣٢٧٢	XXXXX الى د/إستقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير
٢٣٢٦١١	XXXXX الى د/تأمينات مستلمة لصالح الوحدة (الإستقطاع النقدي والغرامات)
٢٣٢١	XXXXX الى د/دائتور تجاريون (حسب القطاع)

٦. عند تقديم المقاول الذرعة النهائية وإستلام العمل إستلاماً أولياً يكون القيد:

٣٤١	XXXXX من د/مقاولات ثانوية
٢٣٢٦١٢	XXXXX من د/تأمينات مستلمة لصالح الغير (نصف الإستقطاع النقدي والغرامات)
٢٣٢٦١٢	XXXXX من د/تأمينات مستلمة لصالح الغير
١٣٢٤٢	XXXXX الى د/سلف التعهدات الثانوية (إن وجدت)
٤٨٢٢	XXXXX الى د/تعويضات وغرامات (إن وجدت غرامات أو تعويضات)
٢٣٢١	XXXXX الى د/دائتور تجاريون (حسب القطاع)

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	XXXXX من د/تأمينات مستلمة لصالح الوحدة
١٣٤٢١	XXXXX الى د/نقدية لدى المصرف بالعملة المحلية

• أما عند إستلامها بخطاب ضمان فيكون القيد:

٢٩٢٣	XXXXX من د/مقابل خطابات الضمان المستلمة
١٩٢٣	XXXXX 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- اسلوب المدخلات: ويتم وفق هذا الأسلوب احتساب نسبة الإنجاز من حاصل قسمة تكاليف العقد الفعلية لغاية تأريخ الميزانية على اجمالي تكاليف العقد بالكامل وفق اخر تقدير في تأريخ الميزانية.

الثاني- أسلوب المخرجات: ويتم وفق هذا الأسلوب احتساب نسبة الإنجاز من حاصل قسمة عدد الوحدات المنجزة على اجمالي عدد الوحدات المطلوب إنجازها في العقد.

وتطبق هذه الطريقة بتوافر شرطين هما:

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 وإدناه بيانات ذرات العمل والمتحصلات النقدية:

السنة			البيان
٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧	
١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	إيراد العقد عند الإتمام بالكامل
١٢٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	إجمالي المصروف الفعلي لغاية تأريخ الميزانية
٠	١٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	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	مصرف 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 المتكرر	نسبة الإنجاز
٢٠١٧/١٢/٣١	٣٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	%٢٥
٢٠١٨/١٢/٣١	١١٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٩٠,٦٦٧ %
٢٠١٩/١٢/٣١	١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	%١٠٠

٢- احتساب الأيراد

ايراد السنة = (الأيراد الكلي للعقد × نسبة الإنجاز) - الأيراد المعترف به لغاية السنة السابقة

التفاصيل	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
الإيراد المعترف به ٢٠١٧: (٢٥ × ١٥٠٠٠٠٠) %٢٥	٣٧٥٠٠٠		
٢٠١٨: (٩٠,٦٦٧ × ١٥٠٠٠٠٠) %٩٠,٦٦٧		١٣٦٠٠٠٠	
يطرح: الأيراد لغاية ٢٠١٧		٣٧٥٠٠٠	
يساوي: إيراد سنة ٢٠١٨		٩٨٥٠٠٠	
٢٠١٩: (١٠٠ × ١٥٠٠٠٠٠) %١٠٠			١٥٠٠٠٠٠
يطرح: الأيراد لغاية ٢٠١٨			١٣٦٠٠٠٠
يساوي: إيراد سنة ٢٠١٩			١٣٩٩٩٥

٣- احتساب الربح (الخسارة) :

التغيرات	٢٠١٩		٢٠١٨		٢٠١٧	
	مئتين	مئتين	مئتين	مئتين	مئتين	مئتين
الإعتراف بالمصروفات						
من ح/ المصروف النوعي (٣٧-٣١)		١٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠
من ح/ مصاريف صيانة محملة ٢٨٣٣١		٧٥٠٠		٦٠٠٠٠		٢٢٥٠٠
إلى ح/ التقييم لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١	١٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	
إلى ح/ مخصص مصروف صيانة محملة ٢٥٣١	٧٥٠٠		٦٠٠٠٠		٢٢٥٠٠	
فيذ قبض مبالغ الترميمات المتوقعة						
من ح/ التقييم لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١		٧٥٠٠٠٠		٧٥٠٠٠٠		
إلى ح/ فروقات مبنية ٢٣٢٤٢	٧٥٠٠٠٠		٧٥٠٠٠٠			

السنة	التفاصيل	الخسارة	الربح	الصافي
٢٠١٧	الإيراد	٣٧٥٠٠٠		
	المصروف النوعي + صيانة محملة	(٣٢٢٥٠٠)		
	مجموع الربح (الخسارة)		٥٢٥٠٠	
٢٠١٨	الإيراد	٩٨٥٠٠٠		
	المصروف النوعي + صيانة محملة	(٨٦٠٠٠٠)		
	مجموع الربح (الخسارة)		١٢٥٠٠٠	
٢٠١٩	الإيراد	١٣٩٩٩٥		
	المصروف النوعي	(١٠٧٥٠٠)		
	مجموع الربح (الخسارة)		٣٢٢٤٩٥	
	صافي ربح (خسارة) العقد		٢١٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠

ويتم تسجيل قيود اليومية لنداء

٢٠١٩		٢٠١٨		٢٠١٧		القيود
دفن	مدين	دفن	مدين	دفن	مدين	
						إثبات احوال تحت التنفيذ في نهاية السنة
	١٠٧٥٠٠٠		٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠٠	من ح/ أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣
١٠٧٥٠٠٠		٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠٠		الى ح/حسابات ايرادات مؤجلة ٧٥٤
						في نهاية السنة أو عند إنجاز العقد يتم تسجيل
	١٠٧٥٠٠٠		٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠٠	من ح/ حسابات ايرادات مؤجلة ٧٥٤
	٣٢٢٤٩٥		١٢٥٠٠٠٥		٥٧٥٠٠٠	من ح/أعمال تحت التنفيذ (ربح) ١٣١٦٣
١٣٩٩٩٥		٩٨٥٠٠٥		٣٧٥٠٠٠٠		الى ح/ايرادات فروع متجزئة ٥١٣١
						وفي السنة الأخيرة يسجل القيد
	١٥٠٠٠٠٠					من ح/ فروع متجزئة ٧٣٧٤٢
١٥٠٠٠٠٠						الى ح/أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣

مثال ٢: بالعودة الى نفس مثالنا أعلاه لكن بافتراض ان الشركة قررت في ٢٠١٨ ان تكاليف اكمال العقد المقتررة أصبحت ١٣٥٠٠٠٠ بسبب ارتفاع أسعار مستلزمات البناء، وانداء بيانات فروع العمل والمتحصلات النقدية:

السنة				البيان
٢٠١٩		٢٠١٨	٢٠١٧	
١٥٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	ايراد العقد عند الاتمام بالكامل
١٣٥٠٠٠٠		١١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	إجمالي المصروف الفعلي لغاية تأريخ الميزانية
٠		٢٥٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠	المصروف المقدر لإتمام العقد بالكامل
١٣٥٠٠٠٠		١٣٥٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠	إجمالي المصروف الفعلي والمقدر
١٥٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	الربح المقرر من العقد
٧٥٠٠٠٠٠		٧٥٠٠٠٠٠	٠	المتحصلات النقدية عن فروع متجزئة
١٨٧٥٠٠		٦٠٠٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠٠	مصروف صيانة محتمل (٧,٥% من المصروف السنوي)

وتعتمد الشركة أسلوب المتخللات في تقدير نسب الإنجاز

الحل:

المعالجات القيدية

وفي نهاية كل سنة يتم احتساب نسبة الإنجاز وإثبات الاعمال تحت التنفيذ آخر المدة واحتساب الايراد وكما في ائناه:

١. احتساب نسب الانجاز

نسبة الانجاز = (اجمالي المصروف المتراكم الفعلي لغاية تأريخ الميزانية ÷ اجمالي المصروف المقدر للعقد) × ١٠٠

٢. احتساب الإيراد

إيراد السنة = (الإيراد الكلي للعقد × نسبة الإنجاز) - الإيراد 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 مجمّل الربح (الخسارة)	٣٧٥.٠٠٠ (٣٢٢٥.٠٠)	٥٢٥.٠٠	
٢٠١٨	الإيراد المصروف النوعي + صيانة محتملة مجمّل الربح (الخسارة)	٨٤٧٥.٠٠ (٨٦.٠٠٠)	(١٢٥.٠٠)	
٢٠١٩	الإيراد المصروف النوعي مجمّل 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 ح/ أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣		٢٦٨٧٥.٠		٨٦.٠٠٠		٣٢٢٥.٠٠
الى ح/ إيرادات منح مؤجلة ٢٤٤١			٨٦.٠٠٠		٣٢٢٥.٠٠	
في نهاية السنة أو عند إنجاز العقد يتم تسجيل						
من ح/ إيرادات منح مؤجلة ٢٤٤١		٢٦٨٧٥.٠		٨٦.٠٠٠		٣٢٢٥.٠٠
من ح/ أعمال تحت التنفيذ (ربح) ١٣١٦٣		٨٧٥.٠				٥٢٥.٠٠
الى ح/ إيرادات ذرعات منجزة ٤١٣١	٢٧٧٥.٠٠		٨٤٧٥.٠٠		٣٧٥.٠٠٠	
الى ح/ أعمال تحت التنفيذ (خسارة) ١٣١٦٣			١٢٥.٠٠			
وفي السنة الأخيرة يسجل القيد						
من ح/ ذرعات منجزة ٢٣٢٤٢		١٥٠.٠٠٠٠				
الى ح/ أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣	١٥٠.٠٠٠٠					

مثال (٣)

بالعودة الى نفس مثالنا أعلاه لكن بافتراض ان الشركة قررت في ٢٠١٨ ان تكاليف اعمال العقد المقدرة أصبحت ١٩٠.٠٠٠ بسبب ارتفاع أسعار مستلزمات البناء، وإتمام بيانات ذرات العمل والمتحصلات النقدية:

البيان	السنة		
	٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧
إيراد العقد عند الإتمام بالكامل	١٥٠.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠
إجمالي المصروف الفعلي لغاية تاريخ الميزانية	١٦.٠٠٠	١١.٠٠٠	٣.٠٠٠
المصروف المقرر لإتمام العقد بالكامل	٠	٥.٠٠٠	٩.٠٠٠
إجمالي المصروف الفعلي والمقرر	١٦.٠٠٠	١٦.٠٠٠	١٢.٠٠٠
الربح المقرر من العقد	(١.٠٠٠)	(١.٠٠٠)	٣.٠٠٠
المتحصلات النقدية عن ذرات منفذة	٧٥.٠٠٠	٧٥.٠٠٠	٠
مصروف صيانة محصل (٩٧,٦% من المصروف السوي)	٣٧٥.٠٠	٦.٠٠٠	٢٢٥.٠٠

وتعتمد الشركة أسلوب المخرجات في تقدير نسب الإنجاز
الحل:

المعالجات القيدية

وفي نهاية كل سنة يتم احتساب نسبة الإنجاز وثبات الاعمال تحت التنفيذ اخر المدة واحتساب الايراد وكما في ادناه:

١. احتساب نسب الإنجاز = (إجمالي المصروف المتراكم الفعلي لغاية تاريخ الميزانية ÷ إجمالي المصروف المقرر للعقد) × ١٠٠

السنة	إجمالي المصروف الفعلي المتراكم	إجمالي المصروف المقرر	نسبة الإنجاز
٢٠١٧/١٢/٣١	٣.٠٠٠	١٢.٠٠٠	%٢٥
٢٠١٨/١٢/٣١	١١.٠٠٠	١٦.٠٠٠	%٦٨,٧٥
٢٠١٩/١٢/٣١	١٦.٠٠٠	١٦.٠٠٠	%١٠٠

٢. احتساب الأيراد

إيراد السنة = (الأيراد الكلي للعقد × نسبة الإنجاز) - الأيراد المعترف به لغاية السنة السابقة:

٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧	التفاصيل
		٣٧٥.٠٠٠	الإيراد المعترف به ٢٠١٧: (٢٥% × ١٥٠.٠٠٠)
	١.٣١٢٥.٠٠		٢٠١٨: (٨٦,٧٥% × ١٥٠.٠٠٠)
	٣٧٥.٠٠٠		يطرح: الإيراد لغاية ٢٠١٧
	٦٥٦٢٥.٠٠		يساوي: إيراد سنة ٢٠١٨
١٥٠.٠٠٠			٢٠١٩: (١٠٠% × ١٥٠.٠٠٠)
١.٣١٢٥.٠٠			يطرح: الإيراد لغاية ٢٠١٨
٤٦٨٧٥.٠٠			يساوي: إيراد سنة ٢٠١٩

٣. احتساب الربح (الخسارة)

السنة	التفاصيل	الخسارة	الربح	الصافي
	الإيراد ٢٠١٧ المصروف النوعي + صيانة محتملة (٣٢٢٥٠٠) مجموع الربح (الخسارة)		٥٢٥٠٠	

	الإيراد ٢٠١٨ المصروف النوعي + صيانة محتملة (٨٦٠٠٠٠) مجموع الربح (الخسارة)			
	الإيراد ٢٠١٩ المصروف النوعي (٦٨٧٥٠) مجموع الربح (الخسارة)			
٢٢٠٠٠٠	صافي ربح (خسارة) العقد	(٢٧٢٥٠٠)	٥٢٥٠٠	

ويتم تسجيل قيود اليومية أدناه

٢٠١٩		٢٠١٨		٢٠١٧		القيود
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
						اثبت أعمال تحت التنفيذ في نهاية السنة
	٥٣٧٥٠٠		٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠	من د/ أعمال تحت التنفيذ ١٣١٦٣
٥٣٧٥٠٠		٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠		الى د/ إيرادات منح مؤجلة ٢٤٤١
						في نهاية السنة أو عند إنجاز العقد يتم تسجيل
	٤٦٨٧٥٠		٨٦٠٠٠٠		٣٢٢٥٠٠	من د/ إيرادات منح مؤجلة ٢٤٤١
					٥٢٥٠٠	من د/ أعمال تحت التنفيذ (ربح) ١٣١٦٣
٤٦٨٧٥٠		٦٥٦٢٥٠		٣٧٥٠٠٠		الى د/ إيرادات درعات منجزة ٤١٣١
		٢٠٣٧٥٠				الى د/ أعمال تحت التنفيذ (خسارة) ١٣١٦٣
						وفي السنة الأخيرة يسجل القيد
	١٥٠٠٠٠٠					من د/ درعات 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 فإن 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 - الخسارة المعترف بها سابقاً

$$\begin{aligned}
 &= ٢٢٠٠٠٠ (١٠٠٠٠٠٠ \text{ خسارة الكلف} + ١٢٠٠٠٠٠ \text{ الصيانة المحتملة}) - ٢٠٣٧٥٠ + ٥٢٥٠٠ \\
 &= ٦٨٧٥٠ \text{ الخسارة المتوقعة لسنة } ٢٠١٩ \text{ ويسجل بها القيد التالي في } ٢٠١٨/١٢/٣١ \\
 &68750 \text{ من د/ خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز} \\
 &3832 \text{ الى د/ مخصص خسائر متوقعة لمشاريع قيد الإنجاز} \\
 &252
 \end{aligned}$$

وهذه الخسائر المتوقعة ستؤدي حالها حال باقي الكلف الى زيادة قيمة اعمال تحت التنفيذ في قيد اثبات الاعمال تحت التنفيذ من خلال حساب حسابات دائنة مؤجلة ومن ثم تخفيض تلك الاعمال بقيمة الخسائر المتوقعة عند الاعتراف بالايراد وكما في القيود ادناه:

• قيد اثبات اعمال تحت التنفيذ اخر المدة		
٦٨٧٥٠	من د/ اعمال تحت التنفيذ	١٣١٦٣
٦٨٧٥٠	الى د/ ايرادات منح مؤجلة	٢٤٤١
• وقيد الاعتراف بربح وخسارة العقود وتحميلها الى د/ اعمال تحت التنفيذ بالقيد		
٦٨٧٥٠	من د/ ايرادات منح مؤجلة	٢٤٤١
٦٨٧٥٠	الى د/ اعمال تحت التنفيذ (خسارة)	١٣١٦٣

المحاسبة عن المنح الحكومية

تلجأ الحكومات والمؤسسات التابعة للدولة الى تشجيع ودعم منشآت القطاع الخاص، وخصوصاً تلك المنشآت التي تعمل في ظل ظروف صعبة أو التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب بها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين. كما يتم تقديم المنح الحكومية عادة للمنشآت لتشجيعها على القيام بأنشطة وأعمال قد لا تنفذها دون وجود تلك المنح مثل حماية البيئة التي لا يوجد تشريعات بيئية تضبطها ، أو تقديم مساعدات حكومية مثل المشورة الفنية والإرشاد. ويتخذ تشجيع ودعم الدولة عدة أشكال منها تقديم مساعدات نقدية أو عينية مباشرة أو تخفيض الضرائب أو الإعفاء منها لفترة محددة، أو تقديم قروض بفائدة متدنية أو بفوائد مجانية، أو المساعدة في توفير البنية التحتية، وغيرها من أشكال المساعدات المختلفة.

المنح الحكومية Government Grants: هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمنشأة مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة تتعلق بالنشاط التشغيلي لدى المنشأة. ولا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدات التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمنشأة. وهناك نوعان من المنح الحكومية هما:

١. **المنح الحكومية المرتبطة بالدخل:** وهي المنح التي تتعلق بنشاط تشغيلي لدعم منتج معين من خلال منح المنتج منحة مقابل تخفيض سعر المنتجات أو بيعها بسعر مخفض أو ان تكون المنحة لتغطية تكاليف تشغيلية معينة
٢. **المنح المرتبطة بالأصول:** وهي منح حكومية تقوم الحكومة من خلالها بنقل أصول غير نقدية للمنشأة أو تحويل نقدية للمنشأة شريطة شراء أو بناء أو تملك أصول

أولاً : المحاسبة عن المنح الحكومية المرتبطة بالدخل : يمكن توضيح إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية المرتبطة بالدخل من خلال الأمثلة الآتية:

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.

١٣٤١١١	من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
٤٨١١١	إلى ح/ منح سلع مستوردة

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.

١٣٤١١١	من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
٤٨١١٢	إلى ح/ منح إنتاج محلي

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.

١٣٤١١١	من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
٤٨١١٢	إلى ح/ منح إنتاج محلي

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.

١٣٤١١١	من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
٤٨١١٣	إلى ح/ منح تصدير

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.

١٣٤١١١	من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
٤٨١١٤	إلى ح/ منح رواتب
٤٨١١٥	إلى ح/ منح تشغيلية

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.

٢٣٢١١	من ح/ مجهزون قطاع عام
٤٨١١٧	إلى ح/ منح تخفيض أو إلغاء دين حكومي

ثانياً : المحاسبة عن المنح الحكومية المرتبطة بالاصول : يمكن توضيح إجراءات المحاسبة عن المنح الحكومية المرتبطة بالاصول من خلال الأمثلة الآتية:

مثال : في ١٥/٩/٢٠١٧ استلمت الشركة العامة لإدارة النقل الخاص سيارات لنقل الركاب عدد (٤) كمنحة 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

١٢١٤١١	من ح/ وسائل نقل الركاب
٢٦٢٢٢	إلى ح/ احتياطي عام

إثبات قيد استغلال السيارات

١١١٤١١	٢٤٠٠٠٠٠ من ح/ وسائل نقل الركاب
١٢١٤١١	٢٤٠٠٠٠٠ إلى ح/ وسائل نقل الركاب

في ٢٠١٧/١٢/٣١ قيد احتساب الاندثار

٣٧١١٤	١٢٠٠٠٠٠ من ح/ اندثار وسائل النقل
٢٢١٤	١٢٠٠٠٠٠ إلى ح/ متراكم اندثار وسائل نقل وانتقال

في ٢٠١٨/١٢/٣١ قيد احتساب الاندثار

٣٧١١٤	٢٤٠٠٠٠٠ من ح/ اندثار وسائل النقل
٢٢١٤	٢٤٠٠٠٠٠ إلى ح/ مخصص اندثار وسائل النقل

• في ٢٠١٨/١٢/٣١ قيد احتساب الاندثار

٣٧١١٤	٢٤٠٠٠٠٠ من ح/ اندثار وسائل النقل
٢٢١٤	٢٤٠٠٠٠٠ إلى ح/ متراكم اندثار وسائل نقل وانتقال

٢- مدخل الدخل:

إثبات قيد استلام السيارات

١٢١٤١١	٢٤٠٠٠٠٠ من ح/ وسائل نقل الركاب
٢٤٤١	٢٤٠٠٠٠٠ إلى ح/ إيراد منح مؤجلة

• إثبات قيد استغلال السيارات

١١١٤١١	٢٤٠٠٠٠٠ من ح/ وسائل نقل الركاب
١٢١٤١١	٢٤٠٠٠٠٠ إلى ح/ وسائل نقل الركاب

• في ٢٠١٧/١٢/٣١ قيد احتساب الاندثار

٣٧١١٤	١٢٠٠٠٠٠ من ح/ اندثار وسائل النقل
٢٢١٤	١٢٠٠٠٠٠ إلى ح/ متراكم اندثار وسائل نقل وانتقال

• في ٢٠١٧/١٢/٣١ قيد إثبات المنحة

٢٤٤١	١٢٠٠٠٠٠ من ح/ إيراد منح مؤجلة
٤٨١١٨	١٢٠٠٠٠٠ إلى ح/ منح عينية

• في ٢٠١٨/١٢/٣١ قيد احتساب الاندثار

٣٧١١٤	٢٤٠٠٠٠٠ من ح/ اندثار وسائط النقل
٢٢١٤	٢٤٠٠٠٠٠ إلى ح/ متراكم اندثار وسائط نقل وانتقال

• في ٢٠١٨/١٢/٣١ قيد إثبات المنحة

٢٤٤١	٢٤٠٠٠٠٠ من ح/ إيراد منح مؤجلة
٤٨١١٨	٢٤٠٠٠٠٠ إلى ح/ 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 ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
٢٤٤١	٣٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ إيراد منح مؤجلة

• في ٢٠١٥/١٢/١٥ قيد اثبات شراء ماكينة:

١١١٣	١٢٠٠٠٠٠٠ من ح/ آلات ومعدات
١٣٤٢١	١٢٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

• في ٢٠١٦/١٢/٣١ يتم الاعتراف بدخل المنحة السنوي $١٠٠٠٠٠٠ = ٣ \div ٣٠٠٠٠٠٠٠$

٢٤٤١	١٠٠٠٠٠٠ من ح/ إيراد منح مؤجلة
٤٨١١٥	١٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ منح تشغيلية

- قيد أثبات اندثار المولدة ١٢٠٠٠٠٠ ÷ ٣ = ٤٠٠٠٠٠٠

٣٧١١٣ ٤٠٠٠٠٠٠ من ح/ اندثار آلات ومعدات
٢٢١٣ ٤٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ متراكم اندثار آلات ومعدات

ويتم تكرار قيد الاعتراف بالمنحة واحتساب الاندثار نهاية كل سنة

قائمة الدخل الجزئية للسنة المنتهية في ١٢/٣١ / ٢٠

التفاصيل	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	المجموع
الربح قبل الاندثار والمنحة	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠
يطرح اندثار آلات ومعدات	٤٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
يضاف مبلغ المنحة	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠
الربح	٧٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠

قائمة الميزانية الجزئية كما في ١٢/٣١ / ٢٠

التفاصيل	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
الأصول غير المتداولة			
آلات ومعدات	١٢٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠
يطرح: متراكم الاندثار	٤٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠
القيمة الدفترية	٨٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	-
الالتزامات			
دخل منحة مؤجل	٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	-

الحل/ البديل الثاني: عرض المنحة كتخفيض من قيمة الأصل

٢٠١٦/١/٢ قيد اثبات شراء المولدة:

١١١٣ ١٢٠٠٠٠٠٠ من ح/ آلات ومعدات
١٣٤٢١ ١٢٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية

٢٠١٦/١/٢ قيد أثبات مبلغ المنحة المستلمة:

١٣٤١١١ ٣٠٠٠٠٠٠ من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية
١١١٣ ٣٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ آلات ومعدات

في ٢٠١٦/١٢/٣١ قيد أثبات اندثار الماكنة ٩٠٠٠٠٠٠ ÷ ٣ = ٣٠٠٠٠٠٠

٣٠٠٠٠٠٠ من ح/ اندثار آلات ومعدات ٣٧١١٣
٣٠٠٠٠٠٠ إلى ح/ متراكم اندثار آلات ومعدات ٢٢١٣

ويتم تكرار قيد الاعتراف بالمنحة واحتساب الاندثار نهاية كل سنة

قائمة الدخل الجزئية للسنة المنتهية في ٢٠١٦/١٢/٣١

التفاصيل	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	المجموع
الربح قبل الاندثار والمنحة	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠
يطرح اندثار آلات ومعدات	٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠
الربح	٧٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠

قائمة الميزانية الجزئية كما في ٢٠١٦/١٢/٣١

التفاصيل	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
الأصول غير المتداولة			
آلات ومعدات	٩٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠
يطرح: متراكم الاندثار	٣٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠
القيمة الدفترية	٦٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	-

عقود الإيجار

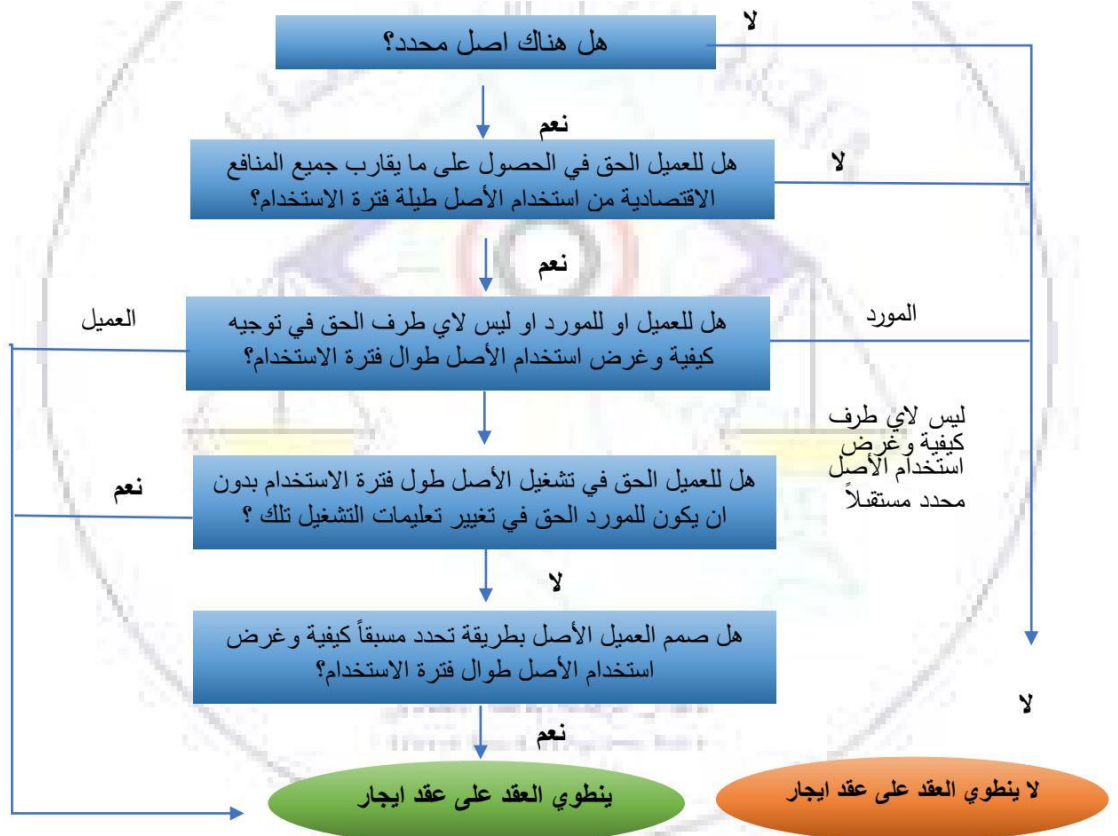
يجب على الوحدة عند نشأة العقد تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار إذا كان العقد ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة من الزمن مقابل عوض، ولا يدخل ضمن مفهوم عقود الإيجار (عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي؛ عقود إيجار الأصول الحيوية الزراعية المحتفظ بها بواسطة المستأجر؛ ترتيبات امتياز الخدمة العامة؛ تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر؛ الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات ترخيص لبند 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 متأكدًا بصورة معقولة من ممارسة خيار التمديد أو عدم ممارسة خيار الإنهاء عند الإثبات .

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 :



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 متبقي 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 المتبقي إذا أمكن تحديد هذا المعدل بسهولة، أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ إعادة التقييم، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده بسهولة .

ج- يجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد الإيجار بخصم دفعات الإيجار المعدلة إذا كان هناك تغيراً في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية .

د- يجب على المستأجر عند تطبيق الفقرة أعلاه استخدام معدل الخصم دون تغيير، ما لم يكن هناك تغيراً في دفعات الإيجار ناتجاً من تغير في معدلات الفائدة المتغيرة في هذه الحالة يجب على المستأجر استخدام معدل الخصم المعدل الذي يعكس التغيرات في معدل الفائدة .

الشروط الواجب مراعاتها لاعتبار طبيعة العقد تموالياً :

- 1- انتقال ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة العقد .
- 2- أن تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل .
- 3- 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 تأكيد بدرجة معقولة بتاريخ بدء عقد الإيجار بممارسة هذا الخيار .
- 4- 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 .
- 5- إذا كان الأصل المستأجر ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن استخدامه فقط من قبل المستأجر بدون إجراء تعديلات رئيسية عليه .

١ - عقود الإيجار التشغيلية :

أ- إذا كان مدة العقد أقل من سنة :

مثال ١ : في 2018/6/1 قامت الشركة (س) بتأجير مخزن من شركة (ص) لمدة سنة وبمبلغ (1200) ألف دينار وقد تم دفع كامل مبلغ العقد في تاريخه أعلاه .
المطلوب : إثبات المعالجات القيمية في سجلات شركة (س)

الحل : في ١٨/٦/٢٠١٨

٦٠٠٠٠ من / ح استئجار مباني وإنشاءات ٣٣٤١٢

٦٠٠٠٠ من / ح مصاريف مدفوعة مقدماً ١٣٢٦٣

١٢٠٠٠٠ إلى / ح نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

ب- إذا كان مدة العقد أكثر من سنة:

مثال ٢ : في 2018/7/1 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 : إثبات المعالجات القيدية في سجلات شركة (س).

الحل : في 2018/7/1

٦٠٠٠٠ من / ح استئجار مباني وإنشاءات ٣٣٤١٢

٦٠٠٠٠ من / ح مصاريف مدفوعة مقدماً ١٣٢٦٣

٣٦٠٠٠٠ من / ح الأصول غير المتدولة المستأجرة إيجار تشغيلي ١١٣٢

360000 إلى / ح التزامات عقود الإيجار التشغيلي ٢١٣٢

120000 إلى / ح نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٢- عقود الإيجار التمويلية:

مثال ٣: في ١/١/٢٠١٤ 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 $= 3,170 \times 700 = 2,219$ ألف دينار وهي مساوية للقيمة العادلة.

- (3,170) في المعادلة أعلاه يمثل معامل القيمة الحالية لدفعات عادية مستخرجة من جداول القيمة الحالية.

- مصروف الفائدة = رصيد الالتزامات في بداية السنة $\times 10\% = 2,219 \times 10\% = 222$ ألف دينار.

- قيمة الالتزامات المسددة = قيمة الدفعة السنوية - مصروف الفائدة

- جدول تفاصيل قيمة الدفعات لعقد الإيجار (المبالغ بالآلاف الدينار):

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصروف الفائدة	قيمة الالتزامات المسددة	رصيد الالتزامات غير المسددة
2014/1/1	-	-	-	2219
2014/12/31	700	222	478	1741
2015/12/31	700	174	526	1215
2016/12/31	700	122	578	637
2017/12/31	700	63	637	0
المجموع	2800	581		2219

١- القيود المحاسبية في سجلات المستأجر شركة (س):

- قيد إثبات استئجار الآلات والمعدات في 2014/1/1

٢٢١٩٠٠٠ من ح/ الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تمويلي ١١٣١

٢٢١٩٠٠٠ إلى ح/ التزامات عقود الإيجار التمويلي ٢١٣١

- قيد أثبتت الدفعة الأولى في 2014/12/31

٢١٣١ ٤٧٨٠٠٠ من ح/ التزامات عقود الإيجار التمويلي

٣٣٧١ ٢٢٢٠٠٠ من ح/ فوائد مدينة محلية

٧٠٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٣٣١٣ ٢٥٠٠٠ من ح/ صيانة آلات ومعدات المستأجرة

٣٣٦٢ ٢٥٠٠٠ من ح/ أقساط التأمين

٥٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

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

٣٧١٣٣ ٥٥٤٧٥٠ من ح/ اندثار آلات ومعدات مستأجرة

٥٥٤٧٥٠ إلى ح/ متركب اندثار آلات ومعدات مستأجرة ٢٢٣٣

- قيد أثبتت الدفعة الثانية في 2015/12/31

٢١٣١ ٥٢٦٠٠٠ من ح/ التزامات عقود الإيجار التمويلي

٣٣٧١ ١٧٤٠٠٠ من ح/ فوائد مدينة محلية

٧٠٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

٣٣٢٣ ٢٥٠٠٠ من ح/ صيانة آلات ومعدات المستأجرة

٣٣٦٢ ٢٥٠٠٠ من ح/ أقساط التأمين

٥٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

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

٣٧١٣٣ ٥٥٤٧٥٠ من ح/ اندثار آلات ومعدات مستأجرة

٥٥٤٧٥٠ إلى ح/ متركب اندثار آلات ومعدات مستأجرة ٢٢٣٣

- قيد أثبتت الدفعة الثالثة في 2016/12/31 وقيد أثبتت الدفعة الرابعة في 2017/12/31 نفس المعالجات القيدية أعلاه مع مراعاة الاختلاف بالمبالغ

- قيد تحويل الآلات والمعدات في 2017/12/31

١١١٣ ٢٧١٩٠٠٠ من ح/ آلات ومعدات

٢٢٣٣ ٢٢١٩٠٠٠ من ح/ متركب اندثار آلات ومعدات مستأجرة

٢٢١٣ ٢٢١٩٠٠٠ إلى ح/ متركب اندثار آلات ومعدات

١١٣١ ٢٢١٩٠٠٠ إلى ح/ الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تمويلي

٥٠٠٠٠٠ إلى /ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

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

- قيد شراء الآلات والمعدات في 2014/1/1

٢٢١٩٠٠٠ من /ح/ آلات ومعدات ١٢١٣

٢٢١٩٠٠٠ إلى /ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

- قيد تأجير الآلات والمعدات في 2014/1/1

٢٢١٩٠٠٠ من /ح/ مدينو عقود تأجير ١٣٢٩

٢٢١٩٠٠٠ إلى /ح/ آلات ومعدات ١٢١٣

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

٧٠٠٠٠٠ من /ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

478000 إلى /ح/ مدينو عقود تأجير 1329

222000 إلى /ح/ فوائد دائنة 437

- قيد أثبات الدفعة الثانية في 2015/12/31

٧٠٠٠٠٠ من /ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

526000 إلى /ح/ مدينو عقود تأجير ١٣٢٩

174000 إلى /ح/ فوائد دائنة ٤٣٧

- قيد أثبات الدفعة الثالثة في 2016/12/31

700000 من /ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

578000 إلى /ح/ مدينو عقود تأجير ١٣٢٩

122000 إلى /ح/ فوائد دائنة ٤٣٧

- قيد أثبات الدفعة الرابعة في 2017/12/31:

700000 من /ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

637000 إلى ح/ مدينو عقود تأجير ١٣٢٩

63000 إلى ح/ فوائد دائنة ٤٣٧

- قيد تحويل الآلات والمعدات في 2017/12/31

500000 من ح/ نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

500000 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 2017/12/31

2219000 من ح/ متركب انتشار آلات ومعدات مستأجرة ٢٢٣٣

2219000 إلى ح/ الأصول غير المتداولة المستأجرة إيجار تمويلي ١١٣١

- القيد في سجلات المؤجر في: 2017/12/31

2219000 من ح/ آلات ومعدات ١٢١٣

2219000 إلى ح/ متركب انتشار آلات ومعدات ٢٢١٣

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 2014/12/31.

الحل : المعالجة القيدية في سجلات شركة (ص)

- في 2014/12/31 إثبات قيد تأجير الآلات والمعدات

2219000 من ح/ مدينو عقود تأجير ١٣٢٩

2219000 إلى ح/ إيراد المبيعات (نشاط الصناعات التحويلية) ٤١٢١

- إثبات قيد تكلفة المبيعات

1750000 من ح/ كلفة البضاعة المباعة للصناعات التحويلية ٣٦٢

1750000 إلى ح/ مخزون الإنتاج التام ١٣١٦١

- 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 لدفع 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 2017/1/1

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

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

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

$$1832300 \quad 2300000$$

- مصروف الفائدة = رصيد الالتزامات في بداية السنة الخامسة $\times$ ١٢% = $1859300 \times 12\% = 223116$ ألف دينار.

- قيمة الالتزامات المسددة = قيمة الدفعة السنوية - مصروف الفائدة

التاريخ قيمة الدفعة السنوية مصروف الفائدة قيمة الالتزامات المسددة رصيد الالتزامات غير المسددة

2017/1/1 ١٨٣٢٣٠٠

2017/12/31 ٧٠٠٠٠٠ ٢١٩٨٧٦ ٤٨٠١٢٤ ١٣٥٢١٧٦

2018/12/31 ٨٠٠٠٠٠ ١٦٢٢٦١ ٦٣٧٧٣٩ ٧١٤٤٣٧

2019/12/31 ٨٠٠٠٠٠ ٨٥٧٣٢ ٧١٤٤٣٧ —

المجموع ٢٣٠٠٠٠٠ ٤٦٧٨٦٩ ١٨٣٢٣٠٠

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

مدينو نشاط غير جاري ودائنو نشاط غير جاري:

ويستعمل هذين الحسابين 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.

- حسابات مدينة متنوعة وحسابات دائنة متنوعة:

وقسمت الحسابات أعلاه إلى المجموعات الآتية:

اسم الحساب	الدليل	اسم الحساب	الدليل
تأمينات لدى الغير	١٣٢٦١	تأمينات مستلمة	٢٣٢٦١
إيرادات مستحقة	١٣٢٦٢	إيرادات مستلمة مقدماً	٢٣٢٦٢
مصاريف مدفوعة مقدماً	١٣٢٦٣	مصاريف مستحقة	٢٣٢٦٣
		رواتب وأجور مستحقة	٢٣٢٦٤
		رواتب وأجور معادة	٢٣٢٦٥
		هيئة التقاعد الوطنية	٢٣٢٦٦
وزارة المالية-رواتب اجازات الامومة والملتحقين بالخدمة العسكرية	١٣٢٦٧	دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال	٢٣٢٦٧
فروقات نقدية ومخزنية واصول غير متداولة مدينة	١٣٢٦٨	استقطاعات لحساب الغير	٢٣٢٧
فروقات نقدية ومخزنية واصول غير متداولة مدينة لظروف عادية	١٣٢٦٨١	دائنو توزيع الارباح	٢٣٢٨
فروقات نقدية ومخزنية واصول غير متداولة مدينة لظروف غير عادية	١٣٢٦٨٢		
طلبات التعويض	١٣٢٦٩	دائنو أسعار الصرف المؤجلة	٢٣٢٦٩
		استقطاعات لحساب الغير	٢٣٢٧
		دائنو توزيع الأرباح	2328

1- تأمينات لدى الغير والتأمينات المستلمة

ويظهر هذا الحساب تأمينات العقود والها تف، 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 الها تف في الشركة إلى مديرية البرق والها تف في محافظة بابل وقد بلغت (٨٠) ألف دينار.

إثبات قيد دفع التأمينات

٨٠٠٠٠ من /ح-تأمينات لدى الغير ١٣٢٦١

80000 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

1000000 إلى /ح-تأمينات مستلمة ٢٣٢٦١

2- رواتب وأجور مستحقة:

ويمثل هذا الحساب استحقاقات المنتسبين من الرواتب والأجور الواجبة الدفع.

مثال (١): بلغ مجموع الرواتب الاسمية لمنتسبي شركة الصناعات الكهربائية (٤٠) مليون دينار، في حين كانت المخصصات الشهرية والاستقطاعات لحساب الغير كما يأتي:

البيان المبلغ

مخصصات عائلية ١٦٠٠٠٠٠٠ دينار

مخصصات مهنية وفنية ٢٠٠٠٠٠٠٠ دينار

أجور أعمال إضافية ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار

سلف العقاري ٢٠٠٠٠٠٠٠ دينار

فيكون القيد المحاسبي في سجلات الشركة كما يأتي:

من متكررين

٤٠٠٠٠٠٠ /ح الرواتب ٣١١١

١٦٠٠٠٠٠ /ح مخصصات عائلية ٣١١٤

٢٠٠٠٠٠٠ /ح مخصصات مهنية وفنية ٣١١٥

١٠٠٠٠٠٠ /ح أجور أعمال إضافية ٣١١٦

إلى متكررين

٢٠٠٠٠٠٠ /ح استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير ٢٣٢٧١

٨٤٠٠٠٠٠ /ح رواتب وأجور مستحقة ٢٣٢٦٤

3- رواتب وأجور معادة:

ويجعل هذا الحساب دائماً بالأجور والرواتب المعادة للصندوق من قبل لجنة توزيع الرواتب وذلك

لعدم وجود ذوي العلاقة أو تمنعهم بإجازات أثناء عملية توزيع الرواتب ويكون القيد:

××× من /ح نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

4- هيئة التقاعد الوطنية ودائرة التقاعد والضمان الاجتماعي:

ويجعل كلا الحسابين دائماً 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 ح/ حصة الوحدة الاقتصادية في التقاعد ٣١٤١

××× إلى ح/هيئة التقاعد الوطنية ٢٣٢٦٦

××× من ح/ حصة الوحدة الاقتصادية في الضمان ٣١٥١

××× إلى ح/دائرة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمل ٢٣٢٦٧

5- استقطاعات لحساب الغير:

وقد ميز النظام بين نوعين من الاستقطاعات وهي:

أ- استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير:

ويجعل هذا الحساب دائماً بجميع المبالغ التي يجري استقطاعها من إستحقاق المنتسبين بالوحدة لصرفها إلى مستحقاتها ويجعل الحساب مديناً بما يسدد لتلك الجهات من مبالغ. وغالباً ما تكون الاستقطاعات ناجمة عن اشتراكات أو جزاءات أو أقساط تأمين.

ب- استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير:

ويجعل هذا الحساب دائماً بجميع المبالغ التي يجري استقطاعها من الغير (المقاولين، متعهدي النقل، متعهدي توريد) لصرفها إلى مستحقاتها ويجعل الحساب مديناً بما يسدد لتلك الجهات من مبالغ.

مثال (١): قيام بلدية بعقوبة باستقطاع مبلغ (٥٠٠) ألف دينار عن القسط الجامعي لأحد موظفيها.

500000 من ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

500000 إلى ح/ استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير ٢٣٢٧١

مثال (٢): قيام بلدية اليوسفية باستقطاع مبلغ (١,٥) مليون دينار من مقاول لحساب ضريبة الدخل من الذرعة المنجزة والبالغة (٥٠) مليون دينار.

٥0٠٠٠٠٠٠ من ح/ المباني ١٢١٢١

1500000 إلى ح/ استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير ٢٣٢٧٢

48500000 إلى ح/ دائنو نشاط غير جاري ٢٣٢٥

6- 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 سداذه من تلك الحصص.

××× من ح/ حساب النشاط الجاري ٢٦٩١

××× إلى ح/ دائنو توزيع الأرباح ٢٣٢٨

السلف والمصرفات والايادات المقدمة والمستحقة

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.

1- 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.

١٥٠٠٠٠٠ من ح/ سلف لأغراض النشاط ١٣٢٧٢

١٥٠٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

2- سلف المنتسبين:

وهي المبالغ التي تمنح للمنتسبين لأغراضهم الخاصة أو تدفع نيابة عنهم وتستردون منهم خلال الفترة، مثل قيام الوحدة بشراء دراجات للعاملين يقطع ثمنها وتخضم 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 ح/ سلف المنتسبين ١٣٢٧٣

٣٥٠٠٠٠ إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

3- سلف الزواج:

مثال: قدم أحد المنتسبين في الشركة العامة للغزل والنسيج طلباً بمنحه سلفة زواج قدرها مليون دينار استناداً إلى القوانين والتعليمات النافذة.

١٠٠٠٠٠٠ من ح/ سلف الزواج ١٣٢٧٤

1000000 إلى ح/ نقدية لدى المصارف بالعملة المحلية ١٣٤٢١

الإيرادات المستحقة والإيرادات المستلمة مقدماً:

1- الإيرادات المستحقة:

وتمثل إيرادات 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.

2- 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 بتبثيث إيرادات الأوراق المالية التي تحققت خلال السنة المالية والتي لم تدفع بعد وقد بلغت (٥٠) مليون دينار.

٥٠٠٠٠٠٠ من ح-الإيرادات المستحقة ١٣٢٦٢

5000000 إلى ح-إيراد مقوم أرباح الاستثمارات المالية ٤٣٥١

مثال (٢): استلمت الشركة العامة لتجارة السيارات إيجار مقدم لمدة سنتين من قبل أحد المورجين لأبنيتها وقد بلغت (٤٠) مليون دينار.

٤٠٠٠٠٠٠ من ح-نقدية لدى صندوق المركز بالعملة المحلية ١٣٤١١١

2000000 إلى ح-الإيرادات المستلمة مقدماً ٢٣٢٦٢

2000000 إلى ح-إيجار مباني (حسب النوع) ٤٣٤١٢

المصاريف المدفوعة مقدماً والمصاريف المستحقة:

1- 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.

2- المصاريف المستحقة:

هي تلك المصاريف التي تحققت خلال السنة المالية إلا إنه لم يجر دفعها خلال السنة. مثال ذلك مصاريف الماء والكهرباء والمجاري وال هاتف والبرق.

مثال (١): قامت شركة المخازن العراقية بالاشتراك في إحدى المجالات الأجنبية وقد جرى دفع اشتراك لمدة ثلاث سنوات بلغ (٩٠٠) ألف دينار.

٣٠٠٠٠٠ ح/ اشتراكات وانتماءات خارجية ٣٣٦١٢

٦٠٠٠٠٠ ح/ مصاريف مدفوعة مقدماً ١٣٢٦٣

٩٠٠٠٠٠ ح/ إلى لدى المصارف بالعملية المحلية ١٣٤٢١

مثال (٢): لدى تنظيم الحسابات الختامية للمنشأة العامة لصناعة البطاريات لاحظ المحاسب عدم ورود قائمة الكهرباء للشهر الأخير من السنة. وقد قدر مبلغها (١٥٠) ألف دينار.

١٥٠٠٠٠ ح/ الكهرباء ٣٢٧٢

١٥٠٠٠٠ إلى ح/ مصاريف مستحقة ٢٣٢٦٣

القطاعات التشغيلية

أولاً: تعريف القطاع التشغيلي

القطاع التشغيلي: هو مكون من مكونات الوحدة يزاول عمله في أنشطة أعمال يمكن أن يكتب منها إيرادات ويتفق عليها مصروفات وهو مكون يطلع صانع القرار الرئيس بانتظام على نتائج التشغيلية الإلتخاذ قرارات حول الموارد المطلوب تخصيصها إلى القطاع وتقويم أدائه وهو قطاع نتاج له معلومات مالية مستقلة.

ثانياً: متطلبات تصنيف القطاعات التشغيلية

ان شكل الوحدة التي يمكن اعتبارها قطاعاً تشغيلية يجب الإفصاح عنه في البيانات المالية بغض النظر كون هذا القطاع يحقق أرباحاً قطاع قائم بتاريخ الميزانية أو لم يكتسب إيراداً في بدأ التشغيل ستلام الا انه قد استوفى متطلبات القطاع التشغيلي المشار اليه أعلاه، فضلاً عن أن القطاع التشغيلي لابد من أن يكتسب الإيراد من جراء النشاط الاعتيادي وبشكل مستمر ليكون قطاع تشغيلي (مثلاً فإن الأقسام أو القطاعات الإدارية في الوحدة لا يمكن اعتبار نشاطها قطاعاً تشغيلياً لكون الإيرادات المكتسبة في بعض الأحيان لا تمثل نشاطاً تشغيلياً). ويجب أن تطبق هذ المعالجة على:

أ. القوائم المالية المنفصلة أو القودية للوحدة:

- ١) التي يتاجر 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
- ٢) التي تودع أو في سياق إبداع قوائمها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام

ب. القوائم المالية الموحدة لمجموعة لها وحدة اقتصادية أم:

- ١) التي يتاجر 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
- ٢) تودع أو في سياق إبداع قوائمها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.

٣) 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.

٤) 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.

ج. يجب على كل وحدة اقتصادية أن تقوم بالتقرير - بشكل منفصل - عن معلومات عن أي قطاع تشغيلي يستوفي أي من الحدود الكمية الآتية:

١) 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.

٢) يبلغ المبلغ المطلق الربحه 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.

٣) 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، ويفصح عنها بشكل منفصل - إذا اعتقدت الإدارة أن المعلومات عن القطاع ستكون مفيدة المستخدم القوائم المالية.

د. 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.

هـ. 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 يدرج (٧٥٪) - على الأقل - من إيراد الوحدة في القطاعات التي يتم التقرير عنها.

و. 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 مفصل بمقارنة الأصول والإيرادات والمصروفات وغيرها بشكل مقارن

ي. إذا تم تحديد قطاع تشغيلي خلال الفترة الحالية على أنه قطاع يتم التقرير عنه وفقاً للحدود الكمية). فإنه يجب أن يعاد 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.

ز. 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 انه يجب على الوحدة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان قد تم الوصول إلى حد عملي.

الإفصاحات:

يجب على الوحدة الإفصاح عن:

- أ- أكل 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 بعد للقطاع هو القياس الذي تم التقرير عنه المتخذ القرارات التشغيلية الرئيس الأعراض اتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقويم أدائه.
 - ج- يجب أن يتم التقرير عن ربح أو خسارة القطاع وأصوله والتزاماته بتلك القياسات لربح أو خسارة القطاع التشغيلي إذا كان متخذ القرارات التشغيلية الرئيس يستخدم قياساً واحداً فقط وإذا كان متخذ القرارات التشغيلية الرئيس يستخدم أكثر من قياس لربح أو خسارة القطاع التشغيلي فإن القياسات التي يتم التقرير عنها يجب أن تكون هي تلك التي تعتقد الإدارة أنها محددة وفقاً لمبادئ القياس الأكثر اتفاقاً مع تلك المستخدمة في قياس المبالغ المقابلة في القوائم المالية للوحدة وعندها يجب الإفصاح
- (١) أساس المحاسبة عن أي معاملات بين القطاعات التي يتم التقرير عنها.
- (٢) طبيعة أي فروق بين قياسات أرباح أو خسائر القطاعات التي يتم التقرير عنها وربح أو خسارة الوحدة قبل مصروف أو دخل ضريبة الدخل والعمليات غير المستمرة ويمكن أن تشمل تلك الفروق السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص التكاليف وغيرها.
- (٣) طبيعة أي فروق بين قياسات أصول والالتزامات للقطاعات التي يتم التقرير عنها وأصول الوحدة
- د. يجب على الوحدة أن تجري مطابقات لكل مما يأتي:

- (١) مجموع إيرادات القطاعات التي يتم التقرير عنها مع إيراد الوحدة.
- (٢) مجموع قياسات ربح أو خسارة القطاعات التي يتم التقرير عنها مع ربح أو خسارة الوحدة قبل مصروف الضريبة.
- (٣) مجموع أصول والتزامات القطاعات التي يتم التقرير عنها مع أصول الوحدة.

٤) إذا قامت الوحدة بتغيير هيكل تنظيمها الداخلي بطريقة يترتب عليها تغيير تكوين قطاعاتها التي يتم التقرير عنها، فإنه يجب أن يعاد 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:

قطاع تشغيلي ٣	قطاع تشغيلي ٢	قطاع تشغيلي ١	التفاصيل
			إيرادات النشاط الجاري
			كلفة النشاط الجاري
			نتيجة النشاط الجاري
			الإيرادات التحويلية والأخرى
			المصروفات التحويلية والأخرى
			صافي نتيجة النشاط
			الأصول غير المتداولة
			الاتفاق الاستثماري
			الأصول المتداولة
			الأصول الأخرى
			الأصول غير الملموسة
			إجمالي الأصول
			الالتزامات غير المتداولة
			متراكم الاندثار والديون
			المشكوك في تحصيلها
			الالتزامات المتداولة
			الالتزامات الأخرى
			التخصيصات
			حقوق الملكية
			إجمالي الالتزامات

ملاحظة: يمكن إضافة أي تفاصيل عند الحاجة وحسب الفئات الواردة أعلاه والأنشطة التي تمارسها تلك القطاعات.

السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء

أولاً : تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية / بأثر رجعي

عندما يُطبق تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي فإنه يجب على المنشأة أن تعدل الرصيد الافتتاحي لكل مكونات حقوق الملكية المتأثرة، وذلك لأبكر فترة سابقة معروضة، والمبالغ المقارنة الأخرى المفصّل عنها لكل فترة سابقة معروضة، كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة تطبق دائماً.

مثال (١): في ١/١/٢٠١٦ 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. وفي ٣١/١٢/٢٠١٨ 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 يأتي:

التاريخ	المبلغ / دينار
٢٠١٦/١/١	٥٠٠٠٠
٢٠١٦/١٢/٣١	٤٢٠٠٠
٢٠١٧/١٢/٣١	٤٩٦٠٠

يبلغ رأس مال الشركة ١٠٠٠٠٠٠ دينار ويتكون من أسهم عادية، ولا يوجد مكونات أخرى 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)
مجمّل الربح	٦٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠
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):

أثر التغيير على الفترات السابقة للتغيير (٢٠١٦ و ٢٠١٧)

البيان	٢٠١٦	٢٠١٧	الاثر المتراكم
قسط الاهلاك السنوي حسب طريقة القسط الثابت (قبل اجراء التغيير) $(5000 - 20000) = 15000 \div 5$	3000	3000	
قسط الاندثار السنوي حسب طريقة مجموع ارقام السنين (بعد اجراء التغيير)	5000		
عام ٢٠١٦ $15000 \times 5/10 = 7500$		4000	
عام ٢٠١٧ $15000 \times 4/10 = 6000$			
فرق الاندثار	2000	1000	3000
اثر الضريبة ٢٠%	(400)	(200)	600
صافي اثر التغيير في السياسات المحاسبية بعد الضريبة	1600	800	2400

وبناء على ماسبق، يتم اجراء القيد التالي لتعديل فروقات عامي ٢٠١٦ و ٢٠١٧:

٢٤٠٠ من د/ الأرباح المحتجزة ٢٦٣٣١

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 يأتي:

$$\text{عام } 2018 = (5000 - 20000) \times 3/10 = 3000 \text{ دينار}$$

- قائمة الدخل المقارنة للعامين ٢٠١٧ و ٢٠١٨ في ضوء التغيير، وبافتراض ان الشركة تتشر القوائم المالية المقارنة لعامين:

قائمة الدخل

٢٠١٨	٢٠١٧ معدلة	
٢٤٠٠٠	١٥٠٠٠	ايرادات المبيعات
(١١٠٠٠)	(٩٠٠٠)	يطرح تكاليف المبيعات
١٣٠٠٠	٦٠٠٠	مجمل الربح
(٨٠٠٠)	(٣٥٠٠)	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:

الايضاحات:

خلال عام ٢٠١٨ قامت الشركة بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة اهلاك الاثاث لديها من خلال استخدام طريقة مجموع ارقام السنين بدلاً من طريقة القسط الثابت، ومن وجهة نظر الادارة فان التحول الى السياسة الجديدة سيعطي معلومات أكثر ملاءمة لاهلاك الاثاث، كما ان السياسة الجديدة التي تم تبنيها تتسجم مع الممارسة الصناعية المحلية للشركات المماثلة، مما يجعل القوائم المالية للشركة أكثر قابلية للمقارنة. وتمت المحاسبة عن هذا التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، كما تم اعادة عرض القوائم المالية المقارنة لعام ٢٠١٧.

مثال (٣): التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسات المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير عملي:

- خلال عام ٢٠١٨ قامت شركة الفرح بتغيير سياستها المحاسبية لاهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، بهدف تطبيق منهج أكثر تكاملاً وفي نفس الوقت تبني نموذج اعادة التقييم.

- اعطيت المعلومات التالية بخصوص الممتلكات والمصانع والمعدات لدى الشركة:	
الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية عام ٢٠١٧ بالتكلفة	٥٠٠٠٠ دينار
يطرح: مجمع الاهلاك	(٢٨٠٠٠) دينار
القيمة الدفترية	٢٢٠٠٠ دينار
مصرفوف الاندثار السنوي (الاساس القديم)	٣٠٠٠ دينار
<u>المعلومات الخاصة بالأصول بعد المسح الهندسي</u>	
قيمة الاصول بعد اعادة التقييم	٣٢٠٠٠ دينار
القيمة المتبقية المقدرة	٤٠٠٠ دينار
متوسط العمر المتبقي للأصول (بالسنوات)	٧ سنوات

المطلوب: تحديد مقدار مصرفوف الاندثار على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام ٢٠١٨ وهل سيتم تطبيقاثر التغيير في الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة على الفترات السابقة للعام ٢٠١٨؟

حل المثال (٣)

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 لايمكن تطبيقه بأثر رجعي نظراً لانه غير عملي، وبالتالي سيجري التطبيق على العام ٢٠١٨ والاعوام التي تليها.

التغيرات في التقديرات المحاسبية:

يجب أن يُثبت أثر التغير في تقدير محاسبي، بأثر مستقبلي وذلك من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في:

- فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر - فقط - على هذه الفترة؛ أو
 - فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير يؤثر على كليهما.
- بخلاف إذا نتج عن التغير في تقدير محاسبي تغيرات في الأصول والالتزامات، أو تعلق ببند من حقوق الملكية، فإنه يجب أن يُثبت من خلال تعديل المبلغ الدفتری لبند الأصل أو الالتزام أو حق الملكية ذي الصلة في فترة التغير.

مثال (٤) التغير 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 أخرى اعتباراً من ٢٠١٨/١/١ كما اعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح الجديدة المقدرة (٤٠٠٠) دينار.

المطلوب: بيان أثر التغير في التقديرات الخاصة بالآلة اعلاه على القوائم المالية للعام ٢٠١٨ والاعوام التي تليها.

حل المثال (٤)

كنتيجة لهذا التغير فإن الفترة الحالية (عام ٢٠١٨) والفترات المستقبلية (مابعد عام ٢٠١٨ حتى انتهاء عمر الاصل) ستتأثر بالتغير في التقديرات السابقة في عمر الاصل والقيمة المتبقية. وبناءً على هذه التغيرات فإن قسط الاهلاك السنوي على مدار العمر المتبقي للأصل سيتم احتسابه كما يأتي:

$$\text{مصرف الاندثار الجديد} = \frac{\text{القيمة الدفترية للأصل} - \text{القيمة المتبقية المعاد تقديرها}}{\text{العمر المتبقي للأصل}} = \frac{٢٢٠٠٠ - ٤٠٠٠}{١٠} = ١٨٠٠ \text{ دينار}$$

أي ان مصرف الاندثار انخفض من ٢٠٠٠ دينار سنوياً الى ١٨٠٠ 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 تُعيد 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.

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 بدلا من ١٠٠٠٠٠ دينار، وقد اكتشف محاسب الشركة هذا الخطأ خلال العام ٢٠١٨، وقد ظهرت قائمة الدخل (جزئية) وقائمة الارباح المحتجزة قبل تصحيح الخطأ كما يأتي:

البيان	٢٠١٧	٢٠١٨
مجمّل الربح	٣٤٥٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
مصاريف ادارية وبيعية	(١٢٠٠٠٠)	(١٨٠٠٠٠)
صافي الربح قبل الضريبة	٢٢٥٠٠٠	١٢٠٠٠٠
ضريبة الدخل ٢٠%	(٤٥٠٠٠)	(٢٤٠٠٠)
صافي الربح بعد الضريبة	١٨٠٠٠٠	٩٦٠٠٠
الارباح المحتجزة اول المدة	٤٥٠٠٠	٢٢٥٠٠٠
الارباح المحتجزة اخر المدة	٢٢٥٠٠٠	٣٢١٠٠٠

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

حل مثال (٥)

أثر الخطأ على الفترات السابقة لاكتشاف الخطأ (٢٠١٦ و ٢٠١٧):

٢٠١٧	٢٠١٦	البيان
١٠٠٠	١٠٠٠	قسط الاندثار السنوي (قبل تصحيح الخطأ) = $(10 \div 10000) = 1000$
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	دينار
		قسط الاندثار السنوي الصحيح = $(10 \div 100000) = 10000$
٩٠٠٠	٩٠٠٠	فرق الاندثار
(١٨٠٠)	(١٨٠٠)	اثر الضريبة ٢٠%
٧٢٠٠	٧٢٠٠	صافي اثر الخطأ بعد الضريبة

وبناء على ما سبق يتم إجراء القيد التالي لتصحيح اخطاء عامي ٢٠١٦ و ٢٠١٧:

٢٠١٨/١٢/٣١	١٤٤٠٠	من د/ الارباح المحتجزة ٢٦٣٣٢
	٣٦٠٠	د/ اصول ضريبية مؤجلة ١٤١
	١٨٠٠٠	الى د/ متراكم اندثار الممتلكات والالات والمعدات ٢٢١

اما العام الحالي (٢٠١٨) والاعوام اللاحقة فيتم احتساب اهلاك الاثاث بناء على الاهلاك الصحيح، وعليه يكون مصروف الاهلاك للعام ٢٠١٨ مبلغ ١٠٠٠٠ دينار.

- قائمة الدخل المقارنة للعامين ٢٠١٧ 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	مجمل الربح
(١٨٩٠٠٠)	*(١٢٩٠٠٠)	مصاريف ادارية وبيعيه 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 يأتي قائمة الدخل للعامين ٢٠١٧ و ٢٠١٨ قبل تصحيح الخطأ.

شركة الانوار - قائمة الدخل		
البيان	٢٠١٧	٢٠١٨
المبيعات	٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠
يطرح تكلفة المبيعات	(٦٥٠٠٠٠)	(٧٣٠٠٠٠)
مجمل الربح	١٥٠٠٠	١٧٠٠٠٠
مصاريف ادارية وعمومية	(٤٠٠٠٠)	(٧٠٠٠٠)
صافي الربح قبل الضريبة	١١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
ضريبة الدخل ٢٠%	(٢٢٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)
صافي الربح بعد الضريبة	٨٨٠٠٠	٨٠٠٠٠

وظهرت قائمة التغيرات في حقوق الملكية قبل تصحيح الاخطاء السابقة على النحو التالي:

شركة الانوار		
قائمة التغيرات في حقوق الملكية (اظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
البيان	٢٠١٧	٢٠١٨
الأرباح المحتجزة اول المدة	٣٢٠٠٠	١٢٠٠٠٠
صافي الربح	٨٨٠٠٠	٨٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة اخر المدة	١٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

الحل: بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) يتم تصحيح الخطأ في البضاعة وتظهر قائمة الدخل بعد التصحيح على النحو التالي:

شركة الانوار - قائمة الدخل		
البيان	٢٠١٧	٢٠١٨
المبيعات	٨٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠
يطرح تكلفة المبيعات	(٦٦٠٠٠٠)	(٧٢٠٠٠٠٠)
مجمل الربح	١٤٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠
مصاريف ادارية وعمومية	(٤٠٠٠٠)	(٧٠٠٠٠٠)
صافي الربح قبل الضريبة	١٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠
ضريبة الدخل ٢٠%	(٢٠٠٠٠)	(٢٢٠٠٠٠)
صافي الربح بعد الضريبة	٨٠٠٠٠	٨٨٠٠٠٠

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	١٢٠٠٠٠
تصحيح الاخطاء، صافي بعد ضريبة الدخل		(٨٠٠٠)
الأرباح المحتجزة اول المدة بعد اعادة عرضها	٣٢٠٠٠	١١٢٠٠٠
صافي الربح (المعاد تصحيحه)	٨٠٠٠٠	٨٨٠٠٠٠
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 دينار، وإذا تم الكشف عن عيوب رئيسية في جميع المنتجات المباعة، فإنه قد ينتج عنها تكاليف إصلاح قدرها (٤) مليون دينار، تشير الخبرة السابقة والتوقعات المستقبلية للمنشأة إلى أنه، للسنة القادمة، (٧٥%) من السلع المباعة لن يكون فيها عيوب، وأن (٢%)، من السلع المباعة سيكون فيها عيوب طفيفة وأن (٥%) من السلع المباعة سيكون فيها عيوب رئيسية. وفقاً للفقرة ٢٤، تقوم المنشأة بتقويم احتمال تدفق خارج مقابل التزامات الضمان ككل.

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاحات هي:

$$\begin{aligned} & ٧٥\% \text{ من صفر } (+) ٢٠\% \text{ من } ١ \text{ مليون } (+) ٥\% \text{ من } ٤ \text{ مليون } = ٤٠٠٠٠٠ \\ & ٤٠٠٠٠٠ \text{ من د/ مصاريف خدمات ما بعد البيع } ٣٨٣٣٢ \\ & ٤٠٠٠٠٠ \text{ الى د/ مخصص خدمات ما بعد البيع } ٢٥٣٢ \end{aligned}$$

- 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:
- $$\begin{aligned} & ٤٠٠٠٠٠ \text{ من د/ مخصص خدمات ما بعد البيع } ٢٥٣٢ \\ & ٣٠٠٠٠٠ \text{ الى د/ مخزون الخامات والمواد الأولية } ١٣١١ \\ & ١٠٠٠٠٠ \text{ الى د/ مخصص خدمات ما بعد البيع انتفى الحاجة منه } ٤٨٣٣٢ \end{aligned}$$

مثال ٢ / تمت العمليات التالية بإحدى الشركات الخاصة:

١. في ٢٠١٨/٧/١، قامت الشركة بكفالة شركة الامل التجارية التابعة لها (كفالة ضامنة) تجاه احد المصارف التجارية وبلغت قيمة الكفالة (١٨٥٠٠٠٠٠) دينار.
٢. في ٢٠١٨/١٢/٣٠ طالب المصرف الشركة بتسديد قيمة الكفالة لعدم التزام شركة الامل التجارية بالتسديد وقد تم رفع قضية على الشركة بهذا الصدد، وقد أكد المشاور القانوني للشركة بانها ستتحمل المبلغ المطلوب.
٣. في ٢٠١٩/٤/٣٠ تم الفصل النهائي فبتلك القضية وتحملت الشركة بموجب الحكم الصادر من المحكمة مبلغ التعويض المطلوب، وتمسداد المبلغ بشيك مسحوب على حساب الشركة لدى البنك.
٤. بلغت خسائر فروق اسعار الصرف الاجنبي عن الفترة ٥٠٠٠٠٠ دينار باصل خسارة (١٠٠ دينار / دولار) وعند تحول العملة الأجنبية بلغت الخسارة الفعلية ٤٥٠٠٠٠ دينار، علماً ان العملة الأجنبية قد بلغت (٥٠٠٠) دولار بسعر صرف (١٢٠٠) دينار / دولار.

(١) لا يسجل قيد

(٢)

١٨٥٠٠٠٠ من د/ خسائر المطالبات والغرامات ٣٨٤٧
١٨٥٠٠٠٠ الى د/ مخصص المطالبات والغرامات ٢٥٥٢

(٣)

١٨٥٠٠٠٠ من د/مخصص المطالبات والغرامات ٢٥٥٢
١٨٥٠٠٠٠ 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

القوائم المالية والكشوفات التحليلية

في هذا الفصل سيتم تناول القوائم المالية حسب المعيار الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية ومحتوياتها بالإضافة الى الكشوفات التحليلية الرئيسية والكشوفات التحليلية الأخرى بحيث تتضمن كل قائمة مالية اسم وعنوان الوحدة الاقتصادية والفترة الزمنية التي تغطيها والعملة المستخدمة بالإضافة الى اذا كانت القائمة لمشروع واحد او عدة مشاريع

1- قائمة المركز المالي: حيث تظهر هذه القائمة الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين.

❖ عرض الأصول والالتزامات في الميزانية العمومية 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.

فيما يلي محتويات الميزانية العمومية:

- الأصول غير المتداولة (11): وهي الأصول التي يتم اقتنائها لتسيير اعمال الوحدة الاقتصادية
- الانفاق الرأسمالي (12): ويشمل كافة الاستثمارات التي تهدف الى خلق طاقة إنتاجية ولم تتكامل بعد ويشمل كذلك الأصول غير المتداولة غير المستغلة والموجودة في المخزن
- الأصول المتداولة (13): يتم تصنيف الأصل المتداول حسب المعيار (1) عندما تحتفظ به الوحدة خلال دورة تشغيلية عادية وكذلك لغايات المتاجرة خلال مدة (12) شهر او عندما يكون عبارة عن نقدية او نقدية مكافأة ولا يوجد قيود على استعماله.

- الأصول الأخرى (14): وهي الأصول التي لا تعتبر جزء من الدورة التشغيلية مثل أصول ضريبية مؤجلة او تعويضات مؤجلة.
- الأصول غير الملموسة (15): وهي الأصول التي ليس لها وجود مادة وطويلة الاجل مثل حق الامتياز والنشر والتأليف وشهرة المحل.
- الالتزامات غير المتداولة (21): وهي الالتزامات التي تسدد ولا تسيل خلال الدورة التشغيلية وتستحق اكثر من (12) شهر.
- الالتزامات المتداولة (23): وهي التزامات التي تستحق السداد خلال دورة تشغيلية وتستحق السداد خلال سنة من تاريخ الميزانية ويحتفظ بها لغايات المتاجرة مثل (الذمم الدائنة والمصارف الدائنة والالتزامات قصيرة الاجل).
- الالتزامات الأخرى (24): وهي الالتزامات التي لا تعتبر من الدورة التشغيلية مثل الالتزامات ضريبية مؤجلة وايرادات مؤجلة وعقود ايجار والتزام حق الاستخدام الأصول غير الملموسة.
- المخصصات (25): وتمثل أعباء حقيقية مثل مخصص مصروفات الشراء ومخصص مصاريف الصيانة ومخصص هبوط أسعار المخزون.
- حقوق الملكية (26): وتمثل حقوق المساهمين وما يمتلكه أصحاب المشروع مثل رأس المال ورأس المال الإضافي والارباح المحتجزة والدخل الشامل.

وندرج اليكم ادناه شكل التوضيحي للميزانية العمومية:

أسم الشركة/ أسم التشكيل

قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) كما في ١٢/٣١ / ٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	السنة الحالية	السنة السابقة
دينار	دينار			
	١١	الأصول غير المتداولة		
	١١١	الممتلكات والآلات والمعدات	xxx	xxx
	٢٢١	ينزل: متراكم اندثار الممتلكات والآلات والمعدات	xxx	xxx
	٢٥١١١	ينزل: مخصص انخفاض الممتلكات والآلات والمعدات	xxx	xxx
		صافي الممتلكات والآلات والمعدات	xxx	xxx
	١١٢	العقارات الاستثمارية	xxx	xxx
	٢٢٢	ينزل متراكم اندثار العقارات الاستثمارية	xxx	xxx
	٢٥١١٢	ينزل: مخصص انخفاض 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
	٢٥١١٣	مخصص انخفاض الأصول غير المتداولة المستأجرة	xxx	xxx
		صافي الأصول غير المتداولة المستأجرة (إيجار تمويلي)	xxx	xxx
	١١٤	أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	xxx	xxx
	٢٥١١٤	مخصص انخفاض أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	xxx	xxx
		صافي أصول حية لأغراض العرض والإنتاج والحراسة	xxx	xxx
	١١٥	القروض والاستثمارات طويلة الأجل	xxx	xxx
	١١٥١	القروض الممنوحة طويلة الأجل	xxx	xxx
	١١٥٢	الاستثمارات مالية	xxx	xxx
	٢٥١١٥	ينزل: مخصص انخفاض الاستثمارات المالية	xxx	xxx
		صافي الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية	xxx	xxx
		مجموع القروض وصافي الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية	xxx	xxx
	١١٦	عقود التعيين	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	السنة السابقة
			دينار	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 انخفاض أسعار المخزون	xxx	xxx
		المخزون بالقيمة التحصيلية الصافية	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
	١٤٣	حقوق التأجير طويلة الأجل	xxx	xxx
	١٤٥	استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	xxx	xxx
	٢٢٥	تعديلات القيمة العادلة للاستثمارات المقيمة من خلال الدخل الشامل الآخر	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
		الاستثمارات بالقيمة العادلة	xxx	xxx
١٤٦		حقوق بيع البضائع وإعادة الشراء	xxx	xxx
١٤٧		الحقوق في توزيعات أرباح الشركات الزميلة والتابعة	xxx	xxx
١٤٨		الحقوق الناشئة عن العقود	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>		
٢١١		التزامات تمويل الممتلكات والالات والمعدات	xxx	xxx
٢١٢		التزامات تمويل العقارات الاستثمارية	xxx	xxx
٢١٣		التزامات تمويل عقود الإيجار	xxx	xxx
٢١٤		التزامات تمويل أصول حية لاغراض العرض والانتاج والحراسة	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

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
		الاستثمارات بالقيمة العادلة	xxx	xxx
١٤٦		حقوق بيع البضائع وإعادة الشراء	xxx	xxx
١٤٧		الحقوق في توزيعات أرباح الشركات الزميلة والتابعة	xxx	xxx
١٤٨		الحقوق الناشئة عن العقود	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>		
٢١١		التزامات تمويل الممتلكات والآلات والمعدات	xxx	xxx
٢١٢		التزامات تمويل العقارات الاستثمارية	xxx	xxx
٢١٣		التزامات تمويل عقود الإيجار	xxx	xxx
٢١٤		التزامات تمويل أصول حية لأغراض العرض والانتاج والحراسة	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

2- قائمة الدخل الشامل: تعرض هذه القائمة نتائج اعمال الوحدة الاقتصادية لفترة محددة وقد استخدم

المعيار المحاسبي الدولي (1) مصطلح الربح والخسارة بدلاً من صافي الربح او الخسارة وهو الرقم الأخير الذي يظهر في قائمة الدخل حيث ان المعيار المحاسبي رقم (1) يسمح بعرض قائمة واحدة تسمى قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الاخر او عرض قائمتين بشكل منفصل.

س/ ماذا تمثل بنود الدخل الشامل؟

ج/ تمثل بنود دخل ومصاريف لم يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل وتم الاعتراف بها ضمن حقوق الملكية مباشرة وتشمل التغيرات في فائض إعادة التقييم (المعيار الدولي 16) والأصول غير الملموسة (المعيار الدولي 38) والأرباح والخسائر الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعمليات اجنبية (المعيار الدولي 21).

س/ ما هي البنود الواجب عرضها بشكل منفصل ضمن قسم الربح والخسارة من قائمة الدخل الشامل؟

ج/ يجب ان يشمل الإيرادات وتكاليف التمويل والأرباح والخسائر الناتجة عن الغاء الاعتراف بالأصول المالية وحصة الوحدة الاقتصادية من الأرباح والخسائر في الشركات الزميلة واي ربح او خسارة ناتج عن الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة ومصاريف ضريبة الدخل.

س/ ماهي البنود الواجب عرضها ضمن قسم الدخل الشامل الاخر؟

ج/ وتشمل الربح او الخسارة الى الحقوق غير المسيطر عليها، مالكي الشركة (الام)، اجمالي الدخل الشامل الذي ينسب الى الحقوق غير المسيطر عليها، الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل وكذلك الإفصاح عن تعديلات إعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل.

س/ ما طرق عرض المصروفات عند اعداد قائمة الدخل؟

ج/ يتم العرض

- حسب طبيعة المصروف مثل الرواتب والأجور والمشتريات.
- حسب وظيفة المصروف مثل الأنشطة الإدارية وتكلفة المبيعات او التوزيع، وان تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعاً واستخداماً في دول العالم، وادناه شكل لقائمة الدخل الشامل حسب التبويب الوظيفي.

أسم الشركة/ التشكيل			
قائمة الدخل الشامل وحسب التوزيع الوظيفي للمصاريف للسنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/ ٢٠			
رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	السنة الحالية/ دينار	السنة السابقة/ دينار
٤١ - ٤٦	إيرادات النشاط الجاري	xxx	xxx
	ينزل كلفة البضاعة المباعة	xxx	xxx
٥	كلفة الإنتاج (مباشرة)	xxx	xxx
٦	كلفة الإنتاج (غير مباشرة)	xxx	xxx
	مخزون إنتاج غير تام أول المدة	xxx	xxx
٤١٧	ينزل عوائد 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
٧	يضاف : كلفة الخدمات التسويقية	xxx	xxx
	كلفة النشاط الجاري	xxx	xxx
	فائض (عجز) الإنتاج والمتاجرة	xxx	xxx
٨	ينزل الكلف الخدمات الإدارية والتمويلية	xxx	xxx
	فائض (عجز) النشاط التشغيلي	xxx	xxx
٤٨	تضاف الإيرادات التحويلية والآخرى	xxx	xxx
٤٩ و			
٣٨ و ٣٩	تنزل: المصروفات التحويلية والآخرى (عدا ح/ ٣٨٤١	xxx	xxx
	وحد/ 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		
٢٦٤١	فائض اعادة تقييم الاصول	xxx	xxx

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
			ربح الفترة موزع الى:
xxx	xxx		- حصة أسهم الشركة الأم
xxx	xxx		- حصة الحقوق غير المسيطر عليها
			الدخل الشامل موزع الى:
xxx	xxx		- حصة أسهم الشركة الأم
xxx	xxx		- حصة الحقوق غير المسيطر عليها

أسم الشركة/ الدائرة

قائمة الدخل الشامل وحسب التوزيع الطبيعي للمصاريف للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	السنة الحالية	السنة السابقة
دينار	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
	وحـ/ ٣٨٤٢		
	الربح أو (الخسارة) قبل الضريبة	xxx	xxx
٣٨٤١	مصروف ضريبة الدخل	xxx	xxx

		٢٦٤	<u>الدخل الشامل الآخر</u>
xxx	xxx	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
			<u>ربح الفترة موزع الى:</u>
xxx	xxx		- حصة أسهم الشركة الأم
xxx	xxx		- حصة الحقوق غير المسيطر عليها
			<u>الدخل الشامل موزع الى:</u>
xxx	xxx		- حصة أسهم الشركة الأم
xxx	xxx		- حصة الحقوق غير المسيطر عليها

أسم الشركة/ الدائرة

قائمة الدخل الشامل للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/ ٢٠

رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	السنة الحالية	السنة السابقة
دينار	دينار		
٤٦ - ٤١	إيرادات النشاط الجاري	xxx	xxx
٣٦	تنزل: كلفة البضاعة المباعة	xxx	xxx
	مجمّل 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 إعادة تقييم الأصول	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	xxx	xxx
	** ربح الفترة موزع إلى:		
	- حصة أسهم الشركة الأم	xxx	xxx
	- حصة الحقوق غير المسيطر عليها	xxx	xxx
	** الدخل الشامل موزع إلى:		
	- حصة أسهم الشركة الأم	xxx	xxx
	- حصة الحقوق غير المسيطر عليها	xxx	xxx

حيث يشجع المعيار المحاسبي رقم (1) على اختيار الأسلوب الذي يوفر معلومات موثوقة وأكثر ملائمة.

3- قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

يجب على الوحدات الاقتصادية عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية على أن تتضمن ما يأتي:

- إجمالي الدخل الشامل للفترة مبيناً بشكل منفصل المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم والمبالغ التي تعود إلى الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).
- لكل بند من بنود حقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي المعترف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٨).
- 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 نموذج لقائمة 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	*الحصص خارج السيطرة	المجموع
رقم الدليل المحاسبي	٢٦١	٢٦٢	٢٦٣	٢٦٤	٢٦١٥	
الرصيد كما في ١/١	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)			٠
* صافي الزيادة في حقوق الأقلية					xxx	xxx
الرصيد كما في ١٢/٣١	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 التشغيلي (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	احتياطيات رأسمالية
xxx				(xxx)					xxx	٢٦٢٢١	احتياطي التوسعات
					xxx				xxx	٢٦٢٢٢	احتياطي استبدال الأصول غير المتداولة
xxx									xxx	٢٦٢٣	احتياطي عام
xxx					xxx				xxx	٢٦٢٥	احتياطي قانوني
xxx									xxx	٢٦٢٧	احتياطيات متنوعة
xxx		(xxx)				(xxx)	xxx		xxx	٢٦٣	الأرباح المحتجزة
xxx			(xxx)			(xxx)	xxx		xxx	٢٦٣١	الفائض 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)		xxx	٢٦٣٢	العجز المتراكم
										٢٦٣٣	التغير بالسياسات المحاسبية والتقديرات وتصحيح الأخطاء
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
xxx		xxx							xxx	٢٦٥	مكاسب وخسائر تدوير الوفر الضريبي
xxx	.	.	xxx	xxx	xxx	(xxx)	xxx	xxx	xxx		المجموع

* يدرج هذا الحقل في الشركات القابضة والتابعة فقط

4- قائمة التدفقات النقدية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (7):

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 مجرد 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:

✓ الطريقة المباشرة: وبموجبها يفصح عن التبويات الرئيسية من إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي

المدفوعات النقدية ويجري الحصول على هذه التبويات مما يأتي: -

○ السجلات المحاسبية سجل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة.

○ تعديل المبيعات وكلفة المبيعات إيرادات الفوائد وما شابهها ومصاريف الفوائد وما شابهها في

المؤسسات المالية، وأية مفردات في قائمة الدخل بآثار:

✚ التغيرات الحاصلة خلال الفترة على الخزين والمدينين والدائنين عن النشاطات التشغيلية.

✚ المفردات غير النقدية الأخرى.

✚ المفردات الأخرى التي تكون آثارها النقدية تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

✓ الطريقة غير المباشرة: وبموجبها يعدل صافي الربح او الخسارة بآثار المعاملات الآتية:

○ التغيرات خلال الفترة على الخزين والمدينين 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 والمدينين والدائنين عن العمليات التشغيلية.

وإدناه نموذج لقائمة التدفقات النقدية

شركة

* قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في ٣١ / كانون الأول / ٢٠٠٠

رقم الدليل	أسم الحساب	دينار	دينار	دينار
التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية :				
النقد المستلم من :-				
٤٥-٤١	إيرادات النشاط الجاري (عدا/د/٤٣٨٤، ٤٣٨٥، ٤٣٩)	xxx		
٤٨	إيرادات التحويلية (عدا د/٤٨٢، ٤٨٧)	xxx		
١٣٢	المدينون (عدا د/١٣٢٥)	xxx	xxx	
تنزل : المدفوعات النقدية عن :-				
٣٥-٣١	الاستخدامات	xxx		
٣٨	المصروفات التحويلية (عدا د/٣٨٢، ٣٨٤، ٣٨٥، ٣٨٧)	xxx		
١٣١	المخزون (رصيد آخر الفترة - رصيد أول الفترة)			
٣٨٤	الضرائب والرسوم	xxx		
٢٣٢	الدائنون (عدا د/٢٣٢٥، ٢٣٢٨)	xxx	xxx	
xxx	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 الحبة	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	
xxx	المجموع ما قبله			xxx

الكشوفات التحليلية

من الكشوفات التحليلية التي ترفق مع القوائم المالية كأحد متطلبات اعداد الحسابات الختامية بحسب النظام المحاسبي الموحد هناك كشوفات أساسية وكشوفات أخرى، ومن الكشوفات التحليلية الأساسية:

أ- كشف حساب الأرباح والخسائر للتعهدات والمقاولات المنجزة: يتضمن هذا الكشف مقارنة الإيرادات بالمصروفات (31-34 و 36) لمعرفة الربح والخسارة مضافاً الى المجموع كلفة الإنتاج المحول الى المخازن مطروحاً منه مشتريات بضائع وارضيات ومخزون بضائع وارضيات اول واخر المدة وكلفة البضاعة المعدة للبيع وكلفة البضاعة المباعة يضاف له الإيرادات الجارية (42-45) مطروحاً الاندثار لمعرفة الفائض والعجز لنشاط التشييد مضافاً الى الناتج الإيرادات التحويلية مطروحاً منه المصروفات التحويلية والأخرى لمعرفة صافي الربح او الخسارة، ويعد هذا الكشف من قبل شركة المقاولات.

ب- كشف القطاعات التشغيلية: حسب القطاعات موضعاً فيه إيرادات النشاط الجاري مقارناً بكلفة النشاط الجاري لمعرفة نتيجة النشاط الجاري والإيرادات التحويلية والأخرى مقارناً بالمصروفات التحويلية والأخرى لمعرفة صافي نتيجة النشاط بالإضافة الى اجمالي الأصول (المتداولة وغير المتداولة) واجمالي المطلوبات (المتداولة وغير المتداولة)، ويمكن إضافة أي تفاصيل عند الحاجة وحسب الفئات الواردة أعلاه والأنشطة التي تمارسها.

ت- كشف العمليات الجارية: ويعتبر من اهم الكشوفات المالية لمعرفة نتيجة النشاط لسنة المنتهية في 12/31 وحسب الوحدات الاقتصادية من عجز او فائض ويمر بثلاث مراحل، المرحلة الأولى يتضمن إيرادات النشاط الجاري (41-46) مضافاً الى حسابات النتيجة المتقابلة الدائنة (294) مقارناً مع المصروفات الجارية (31-37) مع الضرائب والرسوم لمعرفة نتيجة نشاط المرحلة الأولى من فائض او عجز منقولاً الى المرحلة الثانية التي تتضمن الإيرادات التحويلية والأخرى مضافاً حسابات النتيجة المتقابلة المدينة ينزل منها المصروفات التحويلية والأخرى لمعرفة الفائض والعجز الذي يحول الى المرحلة الثالثة لغرض توزيعه حسب القوانين والتعليمات النافذة الى الاحتياطات.

5- كشف التدفق النقدي: يجب على الوحدة الاقتصادية ان تعد كشف التدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات هذا النظام ومعيار المحاسبة الدولي ويعرف بجزء لا يتجزأ من القوائم المالية بحيث تفصح عن مبلغ

الأرصدة الهامة من النقد ومعادلاته المحتفظ بها والتي لا تكون متاحة للاستخدام ويتم تنظيم كشف التدفق النقدي من واقع السجلات في الوحدة الاقتصادية عن كلفة الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية مضافاً إليه رصيد النقد اول المدة واثـر التغيرات في سعر الصرف لمعرفة رصيد النقد في 12/31.

6- كشف اجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الإنتاج: ويتضمن كشف إيرادات الموارد (41-46) مع مقابل فرق تحويل تغير المخزون مطروحاً منه مستلزمات الإنتاج (32-35) لمعرفة اجمالي القيمة المضافة بسعر السوق مطروحاً منها الضرائب والرسوم لمعرفة اجمالي القيمة المضافة بسعر كلفة عناصر الإنتاج.

7- كشف الآلات والمعدات والممتلكات (111): وتفرعاتها من أراضي ومباني وسائط نقل موضعاً القيمة المسجلة في 1/1 مضاف إليها كافة الإضافات وينزل الأصول المحذوفة لمعرفة القيمة المسجلة في 12/31

8- كشف الأصول غير المتداولة المستأجرة ايجار تمويلي (1131): وتفرعاتها من أراضي ومباني ومنشآت وطرق ووسائط نقل وعدد وقوالب وبحسب الدليل المحاسبي للمعايير الدولية حيث يظهر فيه القيمة المسجلة للأصول في 1/1 مضافاً عليه كافة الإضافات مطروحاً منه القيمة المسجلة للأصول المحذوفة مساوياً للقيمة المسجلة في 12/31 مطروحاً منه الاندثار المتراكم مع مخصص انخفاض الأصول وبنفس الآلية يعد كشف الأصول الحية لأغراض العرض والإنتاج .

9- كشف الانفاق الرأسمالي على الممتلكات والآلات والمعدات للمباني والأراضي والاثاث والنباتات والحيوانات والاعتمادات المستندية لشراء الأصول غير المتداولة وعقود التعديل حيث تظهر بالتحليل الثلاثي والرباعي حسب أهميتها.

10- كشف المخزون ويظهر فيه من واقع السجلات المخزنية كافة أنواع المخزون مضافاً إليه بضاع الغير وبضائع الأمانة والاعتمادات المستندية لشراء المواد

11- كشف الذمم المدينة: ويشمل كافة الحسابات المدينة من مدينون وأوراق قبض وحسابات جارية مدينة ومدينو حساب غير جاري والايرادات المستحقة ومصروفات مدفوعة مقدماً ورواتب اجازات الامومة والسلف منزل منها مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لمعرفة صافي الذمم المدينة .

- 12- كشف النقود: يتضمن نقدية بالصندوق والمصارف ونقدية لدى الخزائن والصكوك.
- 13- كشف القروض الممنوحة والمستلمة قصيرة وطويلة الاجل: يوضح الكشف رقم الدليل وعدد الأقساط ومبلغ القرض واسم الجهة المقترضة ونسبة الفائدة ورصيد القرض .
- 14- كشف الأصول غير الملموسة: يظهر فيه قيمتها المسجلة في 1/1 مضافاً اليه كافة الإضافات مطروحاً منه القيمة المسجلة للأصول المحذوفة وتعديلات القيمة العادلة مساوياً لرصيد نهاية السنة المالية ويطرح منها الاندثار لمعرفة القيمة الدفترية .
- 🌈 ومن الكشوفات الإضافية التي ترفق مع القوائم المالية عند اعداد الحسابات الختامية
- (كشف الذمم الدائنة - كشف دائنون توزيع الأرباح- كشف الإيرادات للنشاط الجاري - كشف حساب الاستخدامات -كشف تكوين رأس المال- كشف الرواتب والأجور - كشف التخصيصات -كشف الحسابات المتقابلة)
- علماً بان جميع هذه الكشوفات تستخرج من واقع السجلات المحاسبية التي سيتم التطرق اليها في الفصل اللاحق والصور التوضيحية لجميع الكشوفات موجودة في كتاب النظام المحاسبي الموحد للمعايير الدولية الصادر من قبل ديوان الرقابة المالية

المجموعة المستندية والدفترية

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.

س/ ماهي الإجراءات المتخذة للرقابة على المستندات؟

1. تنظيم أكثر من نسخة لنفس المستند لإستخدامها في عدة أغراض ومن قبل شعب مختلفة مع التمييز بين النسخة الأصلية والنسخ الأخرى.
2. ترقيم المستندات واستعمالها بالتسلسل بحيث يمكن التعرف بسهولة على المفقود منها وتقليل فرص فقدان بعضها أو إستخدامها في تلاعب أو إختلاس.
3. ضرورة تثبيت تاريخ العملية على كل مستند.
4. أن تحمل المستندات إسم وعنوان الوحدة.
5. أن يكون للمستند عنوان واضح يدل على الغرض منه.
6. تحديد طريقة حفظ هذه المستندات بحيث تكون في مكان أمين ومقفل بحيث يمكن الرجوع إليها بسهولة.

س/ ماهي إجراءات العمل ضمن الدورة المستندية؟

1. تنظيم مستندات القيد بنسخ تحدد حسب الحاجة.
2. جري التسجيل في اليومية المساعدة على المستوى الثالث أما الترحيل إلى بطاقات الأستاذ المختصة فحسب مستوياتها الأخرى.

3. 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.
4. يجري إستخراج موازين المراجعة الشهرية على المستويات الثاني والثالث وكذلك المستويات الأخرى وتجري 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 واستخراج موازين المراجعة.

ب. يعتمد إنموذج واحد 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.

س/ ماهي أنواع المستندات في النظام المحاسبي الموحد وفق المعايير الدولية ؟

أ. مستند قبض: ويهدف الى استلام المبالغ النقدية والصكوك ويعد بثلاث نسخ الأولى لمسلم النقود والثانية للتسجيل والثالثة للحفظ، ويكون امين الصندوق مسؤولاً عن التوقيع .

ب. مستند الصرف : ويهدف الى تسجيل المبالغ النقدية والصكوك المدفوعة وينظم بنسختين او ثلاث نسخ الأولى يومية المدفوعات والثانية الى حسابات الأستاذ

ج. مستند قيد اليومية : ويهدف الى تسجيل العملية المالية حسب طبيعتها ويستخدم أنموذج موحد لكل العمليات اليومية ويأخذ أنواع حسب طبيعة العمل سند قيد يومية مركزي وسند قيد للايرادات وسند قيد للمقبوضات وسند قيد للمشتريات وسند قيد للصادر المخزني وسند قيد للاستخدامات ويملاً بنسختين ويمكن الاستغناء عن النسخة الثالثة .

د. قائمة بيع نقدي/ قائمة بيع على الحساب : تهدف الى تثبيت كمية وقيمة المادة للمواد المباعة وتنظم بنسختين الأولى للمشتري والثانية لليومية المختصة

هـ. مستند صرف نثرية: ويهدف الى تسجيل المبالغ المدفوعة من السلفة النثرية حيث يجري الدفع حسب الصلاحيات ويجري توقيع المستلم والمسلم وبنسختين .

و. كشف مصروفات النثرية: لغرض حضر المصروفات النثرية خلال فترة معينة ينظم بنسختين ويمكن ان يستخدم من قبل لجان المشتريات ويكون الكشف على ثلاثة أنواع , نوع خاص بالصرف المباشر ونوع يستخدم لشراء المواد المخزنية ونوع لشراء الأصول .

س/ ماهي دفاتر اليومية الخاصة بالنظام المحاسبي الموحد حسب المعايير الدولية ؟

دفاتر اليومية :

1. دفتر اليومية العامة المركزي.
2. يومية المقبوضات المساعدة.
3. يومية المدفوعات المساعدة.
4. يومية المشتريات المساعدة.
5. يومية الإيرادات المساعدة.
6. يومية الصادر المخزني المساعدة.
7. يومية الإستخدامات المساعدة.

1. دفتر اليومية العامة (المركزي):

ويخصص لأثبات وحصر جميع العمليات المالية ويخصص لغرض تثبيت القيود الجزئية والختامية وإثبات كافة المعاملات المثبتة في اليوميات المساعدة والتي لم يخصص لها يوميات مساعدة وكافة المعاملات المتفرقة ويقسم الى حقول يظهر فيها تاريخ المستند ورقم المستند ومبلغ المعاملة والبيان.

2. يومية المقبوضات المساعدة:

ويهدف الى حصر وتسجيل المقبوضات والايداعات وكذلك حركة الأوراق التجارية وتضم هذه اليومية حقول حسابات مدينة وحسابات دائنة، ومن الحسابات المدينة (الصندوق، أوراق القبض، المصارف)، اما الجانب الدائن يتضمن (مدينون تجاريون، اوراق قبض، مدينو نشاط غير جاري، السلف، النقد في الصندوق عن تسجيل قيد إيداع).

3. يومية مدفوعات مساعدة:

ويهدف الى تسجيل الالتزامات عن مشتريات المستلزمات السلعية المخزونة سواء عن طريق الشراء من السوق المحلي او عن طريق الاعتمادات المستندية كذلك مشتريات لغرض البيع.

4. يومية الإيرادات المساعدة:

ويهدف الى حصر وتثبيث جميع إيرادات الوحدة سواء مبيعات من النشاط الجاري وغير الجاري (مبيعات الأصول الثابتة او مبيعات المخلفات) وتقسم صفحات هذه اليومية الى جانبين الجانب المدين لأثبات الحسابات الخاصة بالاستحقاق والجانب الدائن لأثبات الحسابات الخاصة بالإيراد.

5. يومية الاستخدامات المساعدة:

وتهدف الى تسجيل كافة أعباء النشاط الجاري لرواتب واجور ومستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية ومشتريات بضائع لغرض البيع والفوائد ايجارات الاراض والمصروفات التحويلية ويحتوي على حقول تنظيمية كرقم مستند القيد ومبلغ المعاملة.

6. يومية الصادر المخزني:

ويهدف الى تسجيل المستلزمات السلعية الصادرة من المخازن.

س/ ما هو المقصود بميزان المراجعة؟

ج/ هو كشف اجمالي دوري شهري لمجموع حركة الحسابات في جانبي المدين والدائن بالمجاميع والارصدة ويجري تنظيمه من واقع بطاقات الأستاذ ويتخذ صور ميزان مراجعة اجمالي وموازن مراجعة فرعية على حساب المستوى الرابع.

س/ ما هي المستندات المخزنية؟

ج/

- محضر لجنة استلام وفحص لتثبيت حالة المطابقة للمواد المستلمة والمجهزة.
- مستند استلام مخزني حيث يثبت استلام المواد ودخولها للوحدة الاقتصادية ويستخدم لمتابعة حركة الخزين وتبرئة ذمة الناقل ويعد هذا المستند بعد انتهاء اعمال لجنة الاستلام الفحص.
- مستند طلب ويعتمد هذا المستند في تثبيت الكميات والاقيام المصروفة من المخزون وتخفيض الذمة المخزنية لمن بعهدته بعد ان تتأكد من اكتمال إجراءات الضبط الداخلي في السيطرة على إجراءات وصرف المواد.
- مستند إعادة مواد مخزنية ويهدف الى تسجيل كميات واقيام المواد المخزنية المرتجة الى المخازن بعد حصول الموافقات بأرجاع المواد ويتولى امين المخزن مهمة استلام المواد والتأكد من كمياتها وأنها بحالة جيدة.
- مستند تحويل مخزني ويهدف الى متابعة حركة المخزون ضمن نطاق الوحدة لغرض احكام السيطرة على عملية تداول المواد المخزونة بين المخازن التابعة الى الوحدة وتنظيم حيازة المخزون وتحديد المسؤولية والوقوف على الرصيد الفعلي للمخزون.
- البطاقات المخزنية وتهدف الى تثبيت كميات المادة المخزنية لبيان حركتها ومعرفة الموجود المخزني فيها وتستعمل من قبل امين المخزن حيث تفتح بطاقة لكل مادة يدرج فيها اسم المادة ورقمها وموقعها ووحدة القياس والكميات المستلمة المسترجعة والصادرة والرصيد.
- بطاقة أستاذ المخازن ويهدف الى متابعة حركة المخزون من حيث الكمية والقيمة ورصيد كل مادة وقيمة الرصيد ولا تختلف عن بطاقة المخزنية للمادة سوى ذكر الكمية بالقيمة فيما يتعلق بالوراد والصادر.

س/ ما هي المستندات والسجلات التنظيمية؟

ج/ قد تقتضي متطلبات الرقابة ان يقوم المحاسب بمسك سجلات خارج المجموعة الدفترية على سبيل المثال (دفتر موجودات / بطاقة أجور / بطاقة استقطاعات / كشف مطابقة المصرف/ سجل مراقبة السلفة المستديمة / سجل الاعتمادات / سجل مراقبة العقود / كشف تحليلي للصكوك/ كشف تحليلي للحسابات الجارية / سجل مراقبة الاعتمادات المستندية) ونأخذ مثال على ذلك كشف مطابقة كشف المصرف او استثمار مطابقة الذي يهدف الى معرفة صحة تسجيل الحساب الجاري بين سجلات الوحدة وكشف المصرف والعمل على تسوية الاختلاف وقد تم اطلاع الطلبة عليه في المرحلة الثانية.

ملاحظة/ بإمكان الطلبة الاطلاع على الاشكال التوضيحية للمستندات والسجلات ضمن كتاب النظام المحاسبي الموحد والمعايير الدولية.