

الفصل الرابع

المعالجات المحاسبية لحسابات الموارد (٤)

يمثل حساب الموارد (٤) إجمالي الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة نتيجة استخدام عوامل الإنتاج فضلاً عن الإيرادات العرضية التي تحصل عليها الوحدة من الجهات الأخرى سواء أكان لها علاقة بنشاطها أم لم يكن. فتعرف الموارد بصورة عامة عبارة عن الإيرادات أو الأرباح التي تحققها الوحدة الاقتصادية خلال سنة مالية معينة في مختلف جوانب النشاطين الجاري أو الاستثماري.

وتتمثل موارد الوحدات الاقتصادية:

- ١ - إيرادات نشاطها الجاري والذي يعد من الموارد الرئيسية وهي ناتج استخدام عوامل الإنتاج وبالتالي فهي تتسم بصفة الاستثمارية والدورية.
- ٢ - إيرادات عرضية تحصل عليها الوحدة من مصادر متعددة سواء كان لها علاقة بنشاطها أو لم يكن.

وقد قسم النظام المحاسبي الموحد الموارد إلى تسع مجموعات رئيسية انحصرت المجموعات الثلاث الأولى (٤١، ٤٢، ٤٣) بإيرادات النشاط الجاري للوحدات التي تقوم بنشاط الإنتاج السلعي، التجاري، الخدمي، وخصص الدليل حساب رقم (٤٤) للإيرادات المتحققة مقابل الأعمال التي تجريها على منتجات أو مواد يمتلكها الغير، أما كلف الموجودات التي تصنع داخل الوحدة لاستخدامها في نشاطها الجاري والعمليات الاستثمارية فقد خصص لها (٤٥). أما (٤٦) فيتضمن الإيرادات المتأتية من الفوائد وإيجارات الأراضي.

ويتم تبويب ما تحصل عليه الوحدة من إعانات من قبل الدولة كمساعدة على الاستثمار في مزاولة نشاطها على حساب الإعانات (٤٧).

أما الوحدات التي تحصل على مواردها نتيجة أحكام قانونية أو قرارات إدارية فقد خصص النظام لها حساب (٤٨) إيرادات تحويلية.

ولغرض إعطاء المرونة في العمل المحاسبي ولتثبيت إي إيراد لم يدرج ضمن المجموعات الثمانية السابقة خصص النظام في الدليل حساب (٤٩) للإيرادات الأخرى.

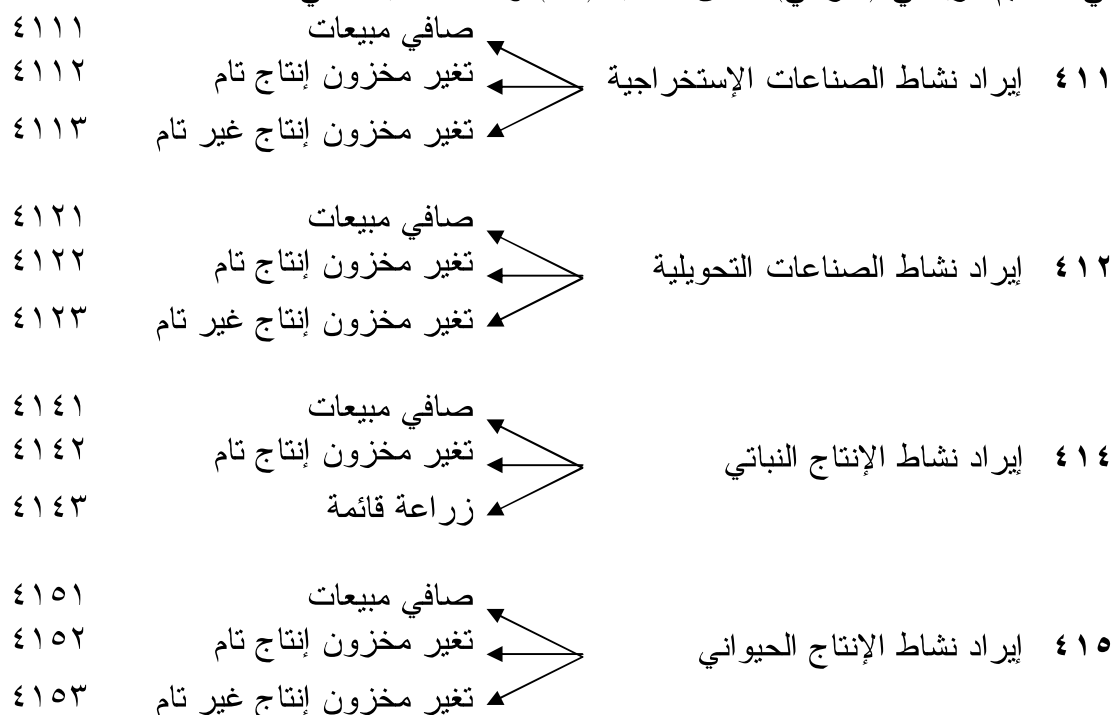
ويلاحظ من تقسيم هذا الحساب على المستوى الثنائي أنه قد راعى اختلاف طبيعة النشاط الذي تمارسه الوحدات الاقتصادية المختلفة، فإيرادات المنشآت ذات الطبيعة الإنتاجية كالمنشآت الزراعية والصناعية وأعمال المقاولات قد بوبت ضمن حساب (٤١) في حين أن المنشآت التجارية قد بوبت ضمن حساب (٤٢)، وإيرادات المنشآت الخدمية ضمن حساب (٤٣). وفيما يلي التقسيم العام لحساب الموارد:

رقم الدليل	أسم الحساب
٤	الموارد
٤١	إيراد نشاط الإنتاج السلعي
٤٢	إيراد النشاط التجاري
٤٣	إيراد النشاط الخدمي
٤٤	إيراد التشغيل للغير
٤٥	كلفة الموجودات المصنعة داخلياً
٤٦	الفوائد وإيجارات الأراضي
٤٧	الإعانات
٤٨	الإيرادات التحويلية
٤٩	الإيرادات الأخرى

وفيما يلي المعالجات المحاسبية لحساب الموارد:

* إيراد نشاط الإنتاج السلعي ٤١

هو ذلك الجزء من المورد الناجم عن مبيعات الوحدة من السلع التي تقوم بإنتاجها من خلال نشاطها الجاري والمستمر. ويحلل إلى الحسابات الآتية: **إيراد نشاط الصناعات الإستخراجية ٤١١**: ويشمل هذا الحساب الإيرادات المتأتية من مبيعات السلع المستخرجة من باطن الأرض دون إجراء أية عمليات تحويلية عليها، كاستخراج النفط والكبريت والغاز والفحم والفوسفات وغيرها... الخ، يشمل حساب ٤١٢ **إيراد نشاط الصناعات التحويلية** الإيرادات المتأتية للوحدات التي تمارس نشاط الصناعات التحويلية (الكيمياوية، والكهربائية، والنسجية، الخ) والناجمة عن مبيعات إنتاجها التام خلال السنة المالية. أما حساب ٤١٤ **إيراد الإنتاج النباتي** فيشمل الإيرادات المتأتية للوحدات التي تقوم بنشاط الإنتاج الزراعي والناجم عن بيع منتجاتها. وفيما يخص حساب ٤١٥ **إيراد الإنتاج الحيواني** فيشمل الإيرادات المتأتية للوحدات التي تقوم بنشاط الإنتاج الحيواني والناجم عن بيع منتجاتها. ومن خلال ملاحظة الدليل المحاسبي نلاحظ وجود أربع حسابات مشتركة أو متشابهة في التقسيم الرباعي (الفرعي) ضمن حساب (٤١) وهذه الحسابات هي:



لذا يحلل التبويب الثلاثي لها إلى الحسابات الآتية:

أ - **صافي المبيعات**: فيما يخص صافي المبيعات ٤١١١ يشمل هذا الحساب صافي مبيعات السلع المستخرجة والمحسوبة بموجب قوائم البيع بعد تنزيل السماحات والخصومات وأجور نقل المبيعات وغيرها.

لذا فإن المعالجة المحاسبية لهذه الحسابات تكون واحدة وفيما يلي المعالجة المحاسبية لكل حساب (فرعي) للحسابات أعلاه مجتمعة.

فيما يخص صافي المبيعات نلاحظ ما يلي:

صافي المبيعات			
٤١١١	٤١٢١	٤١٤١	٤١٥١
صافي مبيعات السلع المستخرجة بعد تنزيل السماعات والخصوم وأجور نقل المبيعات وغيرها.	صافي مبيعات البضائع المصنعة بعد تنزيل السماعات والخصومات وأجور نقل المبيعات ومردوداتها وقيمة الهدايا والنماذج الموزعة مجاناً وغيرها.	صافي الإيرادات الناتجة عن بيع المنتجات والمحاصيل الزراعية بعد تنزيل السماعات والخصومات وأجور نقل المبيعات ومردوداتها والهدايا والنماذج.	صافي الإيرادات الناتجة عن بيع المنتجات الحيوانية بعد تنزيل السماعات والخصومات وأجور نقل المبيعات ومردوداتها وغير ذلك.

فيتضح من ذلك أن المبيعات تظهر بالصافي دائماً كما أن المشتريات تظهر بالصافي أيضاً وقد تقدم ذلك.

- فعندما تتم عملية البيع تكون المعالجة المحاسبية كما يليك

×× من حـ/ العملاء ١٦١

×× إلى حـ/ إيرادات نشاط... (٤١١، ٤١٢، ٤١٤، ٤١٥)

حـ/ صافي المبيعات... (٤١١١، ٤١٢١، ٤١٤١، ٤١٥١)

- في حالة وجود أي مردودات من المبيعات يقلب القيد أعلاه فقط:

×× من حـ/ إيرادات نشاط... (٤١١، ٤١٢، ٤١٤، ٤١٥)

حـ/ صافي المبيعات... (٤١١١، ٤١٢١، ٤١٤١، ٤١٥١)

×× إلى حـ/ العملاء ١٦١

مثال ١

فيما يلي بعض العمليات التي جرت في شركة المروج الصناعية والمتخصصة بصناعة الأثاث:

١- في ٢٠١٠/٣/١٦ باعت الشركة ١٠٠ قطعة أثاث من منتجاتها بمبلغ ٦٠٠٠ دينار للوحدة الواحدة نقداً لأحد المحلات التجارية في القطاع الخاص بخصم قدره (١٠%) من قيمة المبيعات.

٢- في ٢٠١٠/٣/١٧ تم بيع ٧٠٠ قطعة بسعر ٦٠٠٠ دينار لأحدى شركات القطاع الخاص بالآجل بدون خصم وبعد ثلاثة أيام من تاريخ البيع تم إرجاع ربع الكمية المباعة.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية للعمليات أعلاه في سجلات شركة المروج الصناعية.

الحل:

١- في ٢٠١٠/٣/١٦

$100 \times 6000 = 600000$ دينار.

$600000 \times 90\% = 540000$ دينار.

قيد الاستحقاق:

٥٤٠٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٥٤٠٠٠٠ إلى حـ/ إيرادات نشاط الصناعات التحويلية ٤١٢

حـ/ صافي المبيعات ٤١٢١

قيد السداد:

٥٤٠٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

٥٤٠٠٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٢ - ٢٠١٠/٣/١٧

٦٠٠٠ × ٧٠٠ = ٤٢٠٠٠٠٠٠ دينار.

قيد الاستحقاق:

٤٢٠٠٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٤٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/ إيرادات نشاط الصناعات التحويلية ٤١٢

٤١٢١ حـ/ صافي المبيعات

- بعد ثلاث أيام أي في ٢٠١٠/٣/٢٠ :

٤٢٠٠٠٠٠ × ٤/١ = ١٠٥٠٠٠٠٠ دينار.

قيد المردودات:

١٠٥٠٠٠٠ من حـ/ إيرادات نشاط الصناعات التحويلية ٤١٢

٤١٢١ حـ/ صافي المبيعات

١٠٥٠٠٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

- على فرض أن الشركة سحبت أثاث بمبلغ ٢٠٠٠٠ دينار لتأثيث مكاتب احد معارضها الخارجية (بسر البيع):

- قيد صرف الأثاث للمعرض:

٢٠٠٠٠ من حـ/ أثاث وأجهزة مكاتب ١٢٦

٢٠٠٠٠ إلى حـ/ إيرادات نشاط الصناعات التحويلية ٤١٢

٤١٢١ حـ/ صافي المبيعات

ملاحظة: فيما يخص مبيعات الوحدة وحسب النشاط يكون القيد المحاسبي كما يلي:

×× من حـ/ العملاء (حسب القطاع) ١٦١

×× إلى حـ/ إيرادات نشاط الإنتاج السلعي ٤١

يذكر حساب صافي المبيعات بحسب نوع النشاط المعني

أو ×× إلى حـ/ إيرادات النشاط التجاري ٤٢

في القطاع التجاري

أو ×× إلى حـ/ إيرادات النشاط الخدمي ٤٣

يذكر نوع الإيراد بحسب نوع الخدمات المعنية

ب - تغيير مخزون إنتاج تام: يمكن تعريف هذا الحساب كما يلي:

تغيير مخزون إنتاج تام			
٤١٥٢	٤١٤٢	٤١٢٢	٤١١٢
يشمل هذا الحساب الفرق في رصيد مخزون الإنتاج الحيواني التام والجاهز للبيع في آخر المدة عن أول المدة بالكلفة.	يشمل هذا الحساب الفرق في رصيد مخزون الإنتاج التام في آخر المدة عن أول المدة بالكلفة.	يشمل هذا الحساب الفرق في رصيد مخزون الإنتاج التام في آخر المدة عن أول المدة بالكلفة.	يشمل هذا الحساب الفرق في رصيد مخزون السلع المستخرجة في آخر المدة عن أول المدة بالكلفة.

ويسجل في هذا الحساب عمليات إقفال بضاعة ١/١ وإثبات بضاعة ١٢/٣١ على أن يقفل (رصيد) هذا الحساب في نهاية السنة ضمن حساب النشاط الجاري ٢٨١ ، وحساب تغيير مخزون إنتاج تام لا يستخدم إلا مرة واحدة في السنة وذلك في ١٢/٣١ أما حساب النشاط الجاري فهو الحساب الوحيد الذي يستخدم للقفل في النظام المحاسبي الموحد.

- إثبات قيد غلق الإنتاج التام أول المدة في حساب التغيير:

×× من حـ/ تغيير مخزون إنتاج تام (٤١١٢ أو ٤١٢٢ أو ٤١٤٢ أو ٤١٥٢)
×× إلى حـ/ مخزون إنتاج تام ١٣٦١

- إثبات الإنتاج التام آخر المدة بالكلفة:

×× من حـ/ مخزون إنتاج تام ١٣٦١
×× إلى حـ/ تغيير مخزون إنتاج تام (٤١١٢ أو ٤١٢٢ أو ٤١٤٢ أو ٤١٥٢)

- إثبات قيد غلق رصيد التغيير (الدائن) في حساب النشاط الجاري:

×× من حـ/ تغيير مخزون إنتاج تام (٤١١٢ أو ٤١٢٢ أو ٤١٤٢ أو ٤١٥٢)
×× إلى حـ/ النشاط الجاري ٢٨١

- إثبات قيد غلق رصيد التغيير (المدين) في حساب النشاط الجاري:

×× من حـ/ النشاط الجاري ٢٨١
×× إلى حـ/ تغيير مخزون إنتاج تام (٤١١٢ أو ٤١٢٢ أو ٤١٤٢ أو ٤١٥٢)

مثال ٢:

بلغت الأسعار بالكلفة لمخزون الإنتاج التام في شركة الساعد الصناعية المتخصصة

في صناعة الأجهزة الكهربائية خلال السنة المالية ٢٠٠٩ ما يلي:

- في ٢٠٠٩/١/١ إنتاج تام أول المدة ٨٠٠٠٠٠ دينار.

- في ٢٠٠٩/١٢/٣١ إنتاج تام آخر المدة ٩٥٠٠٠٠ دينار.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية للعمليات أعلاه في سجلات الشركة في ٢٠٠٩/١٢/٣١.

الحل:

- في ٢٠٠٩/١٢/٣١

- إثبات قيد غلق الإنتاج التام أول المدة في حساب التغيير:

٨٠٠٠٠٠ من حـ/ تغيير مخزون إنتاج تام ٤١٢٢

٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مخزون إنتاج تام ١٣٦١

- إثبات الإنتاج التام آخر المدة بالكلفة:

٩٥٠٠٠٠ من حـ/ مخزون إنتاج تام ١٣٦١

٩٥٠٠٠٠ إلى حـ/ تغيير مخزون إنتاج تام ٤١٢٢

٩٥٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠ دينار رصيد التغيير دائن.

حـ/ تغيير مخزون إنتاج تام ٤١٢٢

١٢/٣١	٩٥٠٠٠٠	١/١	٨٠٠٠٠٠
		الفرق	١٥٠٠٠٠
	٩٥٠٠٠٠		٩٥٠٠٠٠
١٢/٣١ رصيد	١٥٠٠٠٠		

- إثبات قيد غلق رصيد التغيير (الدائن) في حساب النشاط الجاري:

١٥٠٠٠٠ من حـ/ تغيير مخزون إنتاج تام ٤١٢٢

١٥٠٠٠٠ إلى حـ/ النشاط الجاري ٢٨١

- على فرض أن بضاعة آخر المدة ٦٠٠٠٠٠ دينار ففي هذه الحالة يكون الرصيد مدين:
 $٦٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠ = (٢٠٠٠٠)$ دينار رصيد التغير مدين.

حـ/ تغير مخزون إنتاج تام ٤١٢٢

١٢/٣١	٦٠٠٠٠	١/١	٨٠٠٠٠
الفرق	٢٠٠٠٠		٨٠٠٠٠
	٨٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
		رصيد ١٢/٣١	

- إثبات قيد غلق رصيد التغير (المدين) في حساب النشاط الجاري:

٢٠٠٠٠ من حـ/ النشاط الجاري ٢٨١

٢٠٠٠٠ إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج تام ٤١٢٢

ج - تغير مخزون إنتاج غير تام: يمكن تعريف هذا الحساب كما يلي:

تغير مخزون إنتاج غير تام			
٤١٥٣	٤١٤٣	٤١٢٣	٤١١٣
يشمل هذا الحساب الفرق في القيمة التقديرية في آخر المدة عن أول المدة للمنتجات الحيوانية غير الجاهزة للبيع.	يشمل هذا الحساب الفرق بين القيمة التقديرية للزراعة القائمة آخر المدة عن أول المدة بالكلفة.	يشمل هذا الحساب الفرق في رصيد آخر المدة للإنتاج غير التام المطروح في المخازن أو في مواقع العمل عن رصيده في أول المدة بالكلفة.	يشمل هذا الحساب الفرق في رصيد مخزون السلع المستخرجة غير الجاهزة في آخر المدة عن أول المدة بالكلفة.

وهذا الحساب لا يختلف عما سبق في المعالجات المحاسبية الخاصة بحساب تغير مخزون إنتاج تام ، علماً أن الزراعة القائمة ضمن حساب إيراد نشاط الإنتاج النباتي ٤١٤ يعطي نفس معنى الإنتاج غير التام فالزراعة القائمة تعني المحاصيل التي لم تكتمل بعد.

مثال ٣:

توفرت لديك المعلومات التالية لمخزون الإنتاج التام وغير التام في شركة الحسن الزراعية خلال السنة المالية ٢٠٠٨ ما يلي:

١٢/٣١	١/١	
٧١٠٠٠	٦٤٠٠٠	إنتاج تام
٣٧٠٠٠	٤٠٠٠٠	إنتاج غير تام

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية للعمليات أعلاه في سجلات الشركة في ٢٠٠٨/١٢/٣١.

الحل :

- في ٢٠٠٨/١٢/٣١

- قيد غلق بضاعة ١/١:

٦٤٠٠٠ من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام ٤١٤٢

٦٤٠٠٠ إلى حـ/ مخزون إنتاج تام ١٣٦١

- قيد إثبات بضاعة ١٢/٣١:

٧١٠٠٠ من حـ/ مخزون إنتاج تام ١٣٦١

٧١٠٠٠ إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج تام ٤١٤٢

$٧١٠٠٠ - ٦٤٠٠٠ = ٧٠٠٠$ دينار رصيد التغير دائن.

حـ / تغير مخزون إنتاج تام ٤١٤٢			
١٢/٣١	٧١٠٠٠	١/١	٦٤٠٠٠
		الفرق	٧٠٠٠
	٧١٠٠٠		٧١٠٠٠
رصيد ١٢/٣١	٧٠٠٠		

- قيد غلق الفرق:

٧٠٠٠ من حـ / تغير مخزون إنتاج تام ٤١٢٢
٧٠٠٠ إلى حـ / النشاط الجاري ٢٨١

- إثبات قيد غلق الإنتاج غير التام أول المدة (الزراعة القائمة) في حساب التغير:

٣٧٠٠٠ من حـ / زراعة قائمة ٤١٤٣
٣٧٠٠٠ إلى حـ / مخزون الإنتاج غير تام والأعمال تحت التنفيذ ١٣٦٢

- إثبات الإنتاج التام آخر المدة بالكلفة:

٤٠٠٠٠ من حـ / مخزون الإنتاج غير تام والأعمال تحت التنفيذ ١٣٦٢
٤٠٠٠٠ إلى حـ / زراعة قائمة ٤١٤٣

$٤٠٠٠٠ - ٣٧٠٠٠ = (٣٠٠٠)$ دينار رصيد التغير مدين.

حـ / زراعة قائمة ٤١٤٣			
١٢/٣١	٣٧٠٠٠	١/١	٤٠٠٠٠
		الفرق	٣٠٠٠
	٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠
		رصيد ١٢/٣١	٣٠٠٠

- إثبات قيد غلق رصيد التغير (المدين) في حساب النشاط الجاري:

٣٠٠٠ من حـ / النشاط الجاري ٢٨١
٣٠٠٠ إلى حـ / زراعة قائمة ٤١٤٣

٢ - إيراد نشاط التشييد ٤١٣: ويشمل هذا الحساب الإيرادات المتأتية للوحدات التي تمارس أعمال التشييد وتنفيذ المقاولات للغير ، وبما يقابل قيمة الأعمال التي تم تنفيذها والتي تعتمد أساساً على شهادة المهندس بحيث يبلغ تنفيذها بما يزيد عن ٥٠% من قيمة التعهد. ويحلل هذا الحساب إلى:

أ - إيراد ذرعات منجزة ٤١٣١: يشمل هذا الحساب قيمة الأعمال المنجزة من البناء أو المقولة خلال الفترة المالية ضمن شروط العقد المقاسة بموجب الذرعات الهندسية والتي تتجاوز نسبة ٥٠% من قيمة التعهدات.

ب - تغير أعمال تحت التنفيذ ٤١٣٢: يشمل هذا الحساب الفرق بين رصيد أول المدة وآخر المدة للذرعات المنجزة التي تقل عن ٥٠% من قيمة التعهدات ، والأعمال المنجزة وغير المزروعة والمواد المطروحة في موقع العمل.

عمليات المقاولات

تعتبر الإنشاءات التي ينجزها المقاول بمثابة البضاعة التي يقدمها لعملائه (الجهة الأمرة بالعمل) ، ذلك أن نشاط التشييد يعد النشاط الجاري بالنسبة للمقاولين.

القواعد الخاصة بالمحاسبة عن الإيرادات المتحققة في المقاولات :

١ - يتم إنجاز المقاولات عادة وتقييم المرحلة المنجزة فيها من خلال الذرعات الهندسية التي تقوم بها الأجهزة المعنية في الوحدات الاقتصادية المستفيدة من تنفيذ المقاول أو أن يقوم بانجازها المقاول وتحظى بمصادقة الجهة المستفيدة.

٢ - تسجل الإيرادات التي يحصل عليها المقاول ضمن حساب إيرادات ذرعات منجزة ٤١٣١ في قيد الاستحقاق.

٣ - يتم في نهاية السنة ترصيد هذا الحساب ومقارنة رصيده مع القيمة الكلية للمقاول فإذا كان رصيده ٥٠% فأكثر يبقى كما هو ويقفل في حساب النشاط الجاري ٢٨١ كأبي عنصر من عناصر الإيرادات.

أما في حالة عدم بلوغ رصيده نسبة ٥٠% من قيمة المقاول فيرحل رصيده إلى حساب الذرعات المنجزة ٢٦٤٢ ضمن حساب التعهدات ٢٦٤ .

٤ - يتم قياس مقدار التغيير في قيمة الأعمال المنجزة لتحديد الرصيد الخاص بحساب تغيير أعمال تحت التنفيذ ٤١٣٢ من خلال المقارنة بين قيمة العمل المنجز في بداية السنة وقيمة الأعمال المنجزة في نهاية السنة.

٥ - تقوم الوحدة المستفيدة من أعمال المقاول باستقطاع تأمينات لضمان فترة الصيانة لنسبتها القانونية (٥٠%) من قيم المقاول ويحق لها استقطاع نسبة أعلى من ذلك ويطلق صرف هذه التأمينات بعد انتهاء فترة الصيانة المنصوص عليها في عقد المقاول.

ملاحظة: نلاحظ في الفقرة (٣) السابقة ورود حساب التعهدات ٢٦٤ وهذا الحساب يشمل المبالغ المستلمة من الغير لقاء القيام بتنفيذ التعهدات لصالحهم حسب شروط الاتفاق ويستخدم هذا الحساب من قبل شركات المقاولات ويحلل إلى :

- **سلف مستلمة مقدماً ٢٦٤١ :** ويشمل هذا الحساب المبالغ التي تستلمها شركات المقاولات كدفعات مقدمة عند بدء بأعمالها وبموجب نصوص العقد وكذلك مبالغ السلف الخاصة الأخرى.

- **الذرعات المنجزة ٢٦٤٢ :** ويشمل هذا الحساب المبالغ التي تستلمها شركات المقاولات مقابل الذرعات المنجزة من قبلها.

لذا فالعمليات التي تجرى في سجلات الشركة الأمرة بالمقاول وسجلات المقاول الجهة المنفذة للمقاول تكون كما يلي :

أولاً: سجلات الشركة الأمرة بالمقاول:

ترغب بعض الشركات بتكوين الموجودات الثابتة وذلك من خلال الاستعانة بالمقاولين أو شركات المقاولات لإنشاء المباني أو دور سكنية أو أية إنشاءات أخرى لحسابها ، فبالنسبة للشركة تعد هذه الإنشاءات بمثابة إنفاق استثماري أما بالنسبة للمقاول فتعد بمثابة بضاعة يقدمها لعملائه. لذا يتم إثبات العمليات التالية في سجلات الشركة الأمرة بالمقاول عند الاتفاق مع أحد المقاولين على عمليات إنشائية (علماً أن الاتفاق يتضمن على كل ما يتعلق بالمقاول من حيث الموصفات وفترة الإنجاز ، والدفعات المقدمة على حساب العمل ، وفترة الصيانة والغرامات وغيرها من الأمور الأخرى كما يقدم المقاول كفالة مصرفية إلى الجهة الأمرة بالعمل لضمان حقوقها عند عدم وفائه بالتزاماته).

١ - عند تسديد دفعة مقدمة على الحساب يتم الاتفاق مع المقاول على نسبة الاسترداد حسب العمل المنجز من قبله ، وتثبت جميع المبالغ المدفوعة مقدماً على حساب دفعات مقدمة ١٢٩١

ولا يجوز إثبات هذه الدفعات على الموجود المعني إلا بعد استلامه. ويكون قيد تسديد الدفعة المقدمة كما يلي:

إثبات قيد الاستحقاق الدفعة المقدمة:

×× من حـ/ إنفاق استثماري ١٢٩

حـ/ دفعات مقدمة ١٢٩١

×× إلى حـ/ دائنو نشاط غير جاري ٢٦٥

إثبات قيد السداد:

×× من حـ/ دائنو نشاط غير جاري ٢٦٥

×× إلى حـ/ نقدية لدى المصارف ١٨٣

٢ - وعند تسليم المقاول الذرعات المنجزة للشركة وتسديد الأخيرة لمبلغ الذرعة يراعى في ذلك استقطاع الدفعات المقدمة فضلاً عن التأمينات ويسدد الصافي للمقاول وكما يلي:

إثبات قيد الاستحقاق للذرعة:

×× من حـ/ مباني ومنشآت وطرق ١٢٢

×× إلى حـ/ إنفاق استثماري ١٢٩

حـ/ دفعات مقدمة ١٢٩١

×× إلى حـ/ تأمينات مستلمة ٢٦٦١

×× إلى حـ/ دائنو نشاط غير جاري ٢٦٥

إثبات قيد السداد (لصافي قيمة الذرعة):

×× من حـ/ دائنو نشاط غير جاري ٢٦٥

×× إلى حـ/ نقدية لدى المصارف ١٨٣

وتكرر هذه القيود عند كل ذرعة تستلمها الجهة الأمرة بالعمل من المقاول ، وإذا ترتب غرامات تأخيرية على المقاول تستقطع من الذرعات الأخيرة للمقاول تحت حساب تعويضات وغرامات (٤٨٣٢)، كما تطلب الجهة الأمرة بالمقاول من المقاول قبل تصفية الذرعة الأخيرة جلب براءة الذمة من دائرة ضريبة الدخل ودائرة الضمان الاجتماعي للعمال وفي حالة عدم تصفية المقاول حسابه مع هذه الدوائر تطلب هذه الدوائر من الجهة الأمرة بالعمل باستقطاع المستحقات من المقاول وإرسالها إليها وتستقطع هذه المبالغ تحت حساب استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير (٢٦٧٢) ويظهر هذا الحساب في الجانب الدائن من قيد الذرعة الأخيرة.

٣ - بعد أن يتم تسوية آخر ذرعة يتم استلام العمل بالكامل يغلق حساب مشروعات تحت التنفيذ وكما يلي:

×× من حـ/ مباني ومنشآت وطرق ١١٢

×× إلى حـ/ مباني ومنشآت وطرق ١٢٢

٤ - بعد انتهاء فترة الصيانة يتم إرجاع التأمينات المستقطعة وكما يلي:

×× من حـ/ تأمينات مستلمة ٢٦٦١

×× إلى حـ/ نقدية لدى المصارف ١٨٣

وعند إخلال المقاول بشروط العقد أو وجود تصليحات خلال فترة الصيانة تستقطع من التأمينات المستلمة هذه التصليحات كتعويضات وغرامات ، أما في حالة عدم كفاية التأمينات

فمن حق الشركة مطالبة المصرف باستلام الكفالة المصرفية المقدمة من المقاول كلها أو جزء منها ، ويكون قيد استلام الكفالة كما يلي:

×× من حـ/ نقدية لدى المصارف ١٨٣
أو نقدية بالصندوق ١٨١
×× إلى حـ/ تعويضات وغرامات ٤٨٣٢

ثانياً: سجلات المقاول (الجهة المنفذة للعمل)

وتكون المعالجة المحاسبية من حيث العلاقة المالية للمقاول مع الجهة الأمرة بالعمل كما يلي:

١- عند استلام سلفة مقدمة على الحساب من الجهة الأمرة بالعمل قبل البدء بالعمل من قبل المقاول (سواء كان مقاولاً رئيساً أو ثانوياً) ، كما يلي:

×× من حـ/ العملاء ١٦١
×× إلى حـ/ حسابات التعهدات ٢٦٤
حـ/ سلف مستلمة مقدماً ٢٦٤١

- استلام السلفة:

×× من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١ ملاحظة: (سواء المستلم نقداً أو بصك لأن الصكوك توضع
×× إلى حـ/ العملاء ١٦١ في الصندوق أولاً ثم ترسل إلى المصرف للتحصيل)

٢- إنجاز العمل أو جزء منه وتقديمه كذرة منجزة ، يتم استلام صافة الذرعة بعد استقطاع السلفة المستلمة مقدماً وتأمينات الصيانة ، ويكون قيد استلام صافي قيمة الذرعة كما يلي:

×× من حـ/ العملاء ١٦١
من حـ/ سلف التعهدات ٢٦٤
حـ/ سلف مستلمة مقدماً ٢٦٤١
من حـ/ تأمينات لدى الغير ١٦٦١
×× إلى حـ/ إيرادات نشاط التشييد ٤١٣
حـ/ إيرادات ذرعات منجزة ٤١٣١
- استلام صافي قيمة الذرعة:
×× من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
×× إلى حـ/ العملاء ١٦١

وتكرر القيود أعلاه بتكرار عدد الذرعات المنجزة ويكون حساب إيرادات ذرعات منجزة الوعاء الذي تحصر فيه الذرعات المنجزة لنهاية السنة المالية عند ذلك يتم مقارنة هذه الإيرادات مع أجمالي مبلغ المقاوله فإذا بلغ ٥٠% من قيمة المقاوله فأكثر فيتم الإبقاء على هذه المبالغ ضمن حساب الإيرادات ويتم قفله في حساب الإرباح والخسائر أما إذا لم تبلغ هذه النسبة عند ذلك يتم قفل حساب إيرادات الذرعات المنجزة في حساب الذرعات المنجزة ٢٦٤٢ بالقيود الآتي:

×× من حـ/ إيرادات نشاط التشييد ٤١٣
حـ/ إيرادات ذرعات منجزة ٤١٣١
×× إلى حـ/ حسابات التعهدات ٢٦٤
حـ/ الذرعات المنجزة ٢٦٤٢

ملاحظة ١: في بعض شركات المقاولات يكون الوعاء الخاص بالذرات المنجزة هو حساب ٢٦٤٢ الذرات المنجزة بدلاً من حساب إيرادات الذرات المنجزة ولحين بلوغ نسبة الانجاز ٥٠% من قيمة المقولة عند ذلك يتم قفل حساب ٢٦٤٢ في حساب ٤١٣١.

ملاحظة ٢: إذا جرى تعديل للذرة المرسله للعميل فيتم إجراء قيد عكس بالفروق.

ملاحظة ٣: فيما يخص حساب تغير أعمال تحت التنفيذ فإن هذا الحساب يظهر ليثبت القيمة ما بين آخر ذرة منجزة في السنة المالية ولغاية نهاية السنة ويمثل الذرات غير المنجزة وغير المقاسة والمواد المطروحة وتثبت بالقيد الآتي:

×× من حـ/ مخزون الإنتاج غير تام والأعمال تحت التنفيذ ١٣٦٢
×× إلى حـ/ تغير أعمال تحت التنفيذ ٤١٣٢

وفي نهاية السنة المالية يتم غلق حساب مخزون الإنتاج غير تام والأعمال تحت التنفيذ في حساب التغير:

×× من حـ/ تغير أعمال تحت التنفيذ ٤١٣٢

×× إلى حـ/ مخزون الإنتاج غير تام والأعمال تحت التنفيذ ١٣٦٢

ومن ثم يتم قياس تكاليف العمل للذرة غير المنجزة من آخر ذرة منجزة لنهاية السنة وكما يلي:

×× من حـ/ مخزون الإنتاج غير تام والأعمال تحت التنفيذ ١٣٦٢

×× إلى حـ/ تغير أعمال تحت التنفيذ ٤١٣٢

ويتم قفل حساب التغير (المدين) في حساب النشاط الجاري:

×× من حـ/ النشاط الجاري ٢٨١

×× إلى حـ/ تغير أعمال تحت التنفيذ ٤١٣٢

ملاحظة ٤: قد يحصل في الذرة الأخيرة أن يتم استقطاع غرامات تأخيرية إن وجدت وكذلك مبلغ الضريبة (يتم وضع مبلغ الضريبة ضمن حساب تأمينات لدى الغير ١٦٦١ فضلاً عن تأمينات الصيانة لحين تسوية مبلغ الضريبة ولا يجوز تحميل مبلغ ضريبة الدخل على حساب الاستخدامات لأن الضريبة المذكورة لا تعد عبئاً على الأرباح "مصرف" وإنما هي توزيعاً لها) وحصة العمال بالنسبة للضمان الاجتماعي إن لم يسدد الضريبة أو الضمان ، ويصبح قيد استحقاق الذرة الأخيرة كما يلي:

- استحقاق الذرة الأخيرة:

×× من حـ/ العملاء ١٦١

×× من حـ/ سلف مستلمة مقدماً ٢٦٤١

×× من حـ/ تأمينات لدى الغير ١٦٦١

×× من حـ/ تعويضات وغرامات ٣٨٣٢

×× من حـ/ مؤسسة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال ٢٦٦٧

×× إلى حـ/ إيرادات نشاط التشييد ٤١٣

حـ/ إيرادات ذرات منجزة ٤١٣١

٣- بعد انتهاء فترة الصيانة يستعيد المقاول التأمينات وفق القيد الآتي:

×× من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

×× إلى حـ/ تأمينات لدى الغير ١٦٦١

ملاحظة: فيما يخص العلاقة المالية للمقاول الرئيس مع المقاول الثانوي فإنه تم ذكرها ضمن حساب ٣٤.

مثال ٤:

تعاقدت شركة السالم للمقاولات مع شركة الساعد الصناعية على إنشاء بناية للمصنع الجديد للشركة وكانت قيمة المقاولات الإجمالية مبلغ ١٦٠٠٠٠٠ دينار وكانت تفاصيل التعاقد والعمل كما يلي:

- ١- في ٢٠٠٨/٣/٢ استلمت شركة السالم سلفة نقداً عن المقاولات بمقدار ١٠٪ من قيمة المقاولات على تستقطع من قيمة الذرعة بنسبة متساوية على الذرعات.
- ٢- في ٢٠٠٨/٦/١٦ تم تقديم الذرعة الأولى والتي قيمتها ٦٥٠٠٠٠ دينار تم استلام صافي المبلغ نقداً.
- ٣- في ٢٠٠٨/٩/٢٢ تم تقديم الذرعة الثانية (الأخيرة) واستلام صافي الذرعة نقداً بعد استقطاع ضريبة الدخل المقدرة والتي تبلغ ٣٠٠٠ دينار وحصة الضمان الاجتماعي ٤٥٠٠ دينار.
- ٤- في ٢٠٠٨/١١/٢٢ استلمت شركة السالم التأمينات عن فترة الصيانة نقداً علماً أن التأمينات كانت بمقدار ٥٪.

المطلوب:

أولاً- إثبات قيود العمليات أعلاه في سجلات شركة السالم للمقاولات.
ثانياً- إثبات قيود العمليات أعلاه في سجلات شركة الساعد الصناعية علماً أن الشركة استلمت مبنى المصنع عند تسوية الذرعة الأخيرة.

الحل:

أولاً إثبات قيود العمليات أعلاه في سجلات شركة السالم للمقاولات

١- في ٢٠٠٨/٣/٢

$160000 \times 10\% = 16000$ دينار.

- استحقاق السلفة:

١٦٠٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

١٦٠٠٠٠ إلى حـ/ حسابات التعهدات ٢٦٤

حـ/ سلف مستلمة مقدماً ٢٦٤١

- استلام السلفة:

١٦٠٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

١٦٠٠٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٢- في ٢٠٠٨/٦/١٦

$65000 \times 5\% = 3250$ دينار التأمينات.

المسترد من السلفة المقدمة $= 160000 \div 2$ (عدد الذرعات) $= 80000$ دينار.

استحقاق الذرعة:

٥٣٧٥٠٠ من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٨٠٠٠٠ من حـ/ سلف التعهدات ٢٦٤

حـ/ سلف مستلمة مقدماً ٢٦٤١

٣٢٥٠٠ من حـ/ تأمينات لدى الغير ١٦٦١

٦٥٠٠٠٠ إلى حـ/ إيرادات نشاط التشييد ٤١٣

حـ/ إيرادات ذرعات منجزة ٤١٣١

- استلام صافي قيمة الذرعة:

٥٣٧٥٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

٥٣٧٥٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٣- في ٢٢ / ٩ / ٢٠٠٨
 $١٦٠٠٠٠ - ٦٥٠٠٠٠ = ٩٥٠٠٠٠$ دينار قيمة الذرعة الأخيرة.
 $٩٥٠٠٠٠ \times ٥\% = ٤٧٥٠٠$ دينار التأمينات.
 $٤٧٥٠٠ + ٣٠٠٠ = ٥٠٥٠٠$ دينار تأمينات لدى الغير.
 - استحقاق الذرعة الأخيرة:
 ٨١٥٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤
 ٨٠٠٠٠ من حـ/ سلف مستلمة مقدماً ٢٦٤١
 ٥٠٥٠٠ من حـ/ تأمينات لدى الغير ١٦٦١
 ٤٥٠٠ من حـ/ مؤسسة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال ٢٦٦٧
 ٩٥٠٠٠٠ إلى حـ/ إيرادات نشاط التشييد ٤١٣
 حـ/ إيرادات ذرعات منجزة ٤١٣١

- استلام صافي قيمة الذرعة:
 ٨١٥٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
 ٨١٥٠٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤
 ٤- في ٢٢ / ١١ / ٢٠٠٨ استلام التأمينات.
 ٨٠٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
 ٨٠٠٠٠ إلى حـ/ تأمينات لدى الغير ١٦٦١

ثانياً - إثبات قيود العمليات أعلاه في سجلات شركة الساعد الصناعية
 ١- في ٢ / ٣ / ٢٠٠٨
إثبات قيد الاستحقاق الدفعة المقدمة:
 ١٦٠٠٠٠ من حـ/ إنفاق استثماري ١٢٩
 حـ/ دفعات مقدمة ١٢٩١
 ١٦٠٠٠٠ إلى حـ/ دائنو نشاط غير جاري ٢٦٥
إثبات قيد السداد:
 ١٦٠٠٠٠ من حـ/ دائنو نشاط غير جاري ٢٦٥
 ١٦٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

٢- في ١٦ / ٦ / ٢٠٠٨
إثبات قيد الاستحقاق للذرعة:
 ٦٥٠٠٠٠ من حـ/ مباني ومنشآت وطرق ١٢٢
 ٨٠٠٠٠ إلى حـ/ إنفاق استثماري ١٢٩
 حـ/ دفعات مقدمة ١٢٩١
 ٣٢٥٠٠ إلى حـ/ تأمينات مستلمة ٢٦٦١
 ٥٣٧٥٠٠ إلى حـ/ دائنو نشاط غير جاري ٢٦٥

إثبات قيد السداد (لصافي قيمة الذرعة):
 ٥٣٧٥٠٠ من حـ/ دائنو نشاط غير جاري ٢٦٥
 ٥٣٧٥٠٠ إلى حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

٣- في ٢٢ / ٩ / ٢٠٠٨

إثبات قيد الاستحقاق للذرة الثانية:

٩٥٠٠٠٠ من حـ/ مباني ومنشآت وطرق ١٢٢
٨٠٠٠٠ إلى حـ/ إنفاق استثماري ١٢٩
حـ/ دفعات مقدمة ١٢٩١
٤٧٥٠٠ إلى حـ/ تأمينات مستلمة ٢٦٦١
٧٥٠٠ إلى حـ/ استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير ٢٦٧٢
٨١٥٠٠٠ إلى حـ/ دائنو نشاط غير جاري ٢٦٥

إثبات قيد السداد (لصافي قيمة الذرة):

٨١٥٠٠٠ من حـ/ دائنو نشاط غير جاري ٢٦٥
٨١٥٠٠٠ إلى حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

- وفي نفس التاريخ نقفل حساب مشروعات تحت التنفيذ وكما يلي:

١٦٠٠٠٠٠ من حـ/ مباني ومنشآت وطرق ١١٢
١٦٠٠٠٠٠ إلى حـ/ مباني ومنشآت وطرق ١٢٢

٤- في ٢٢ / ١١ / ٢٠٠٨ إرجاع التأمينات

٨٠٠٠٠ من حـ/ تأمينات مستلمة ٢٦٦١
٨٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

مثال ٥:

تعاقدت شركة حمورابي للمقاولات مع منشأة كريم على تنفيذ مقولة لأحد المشاريع التابعة لتلك المنشأة وبكلفة قدرها ٥٠٠٠٠٠٠ دينار.
وقد توفرت لديك المعلومات التالية عن الذرعات الهندسية التي تم انجازها:

٢٠١٠/١/١١	٢٠٠٩/٣/٦	٢٠٠٨/٩/٣	٢٠٠٨/٢/٢	تاريخ الذرة
٤	٣	٢	١	رقمها
٥٠٠٠٠٠	٣٨٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	قيمة العمل المنجز
٠	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	المواد المطروحة في موقع العمل
٥٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	المبلغ المطالب به
				التأمينات ٥%
				سلف مستلمة مقدماً ٢٠%

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في سجلات شركة حمورابي فضلاً عن قيود التسوية إذا علمت أن الأعمال تحت التنفيذ في ٢٠٠٨ / ١٢ / ٣١ كانت ٤٠٠٠٠ دينار وفي ٢٠٠٩ / ١٢ / ٣١ مبلغ ٥٧٠٠٠ دينار. علماً أن جميع العمليات تمت نقداً وأن التأمينات تم استردادها في ٢٠١٠ / ٤ / ١١ وأن السلفة تم إرجاعها بمبالغ متساوية حسب الذرعات.

الحل:

١ - قيد استلام السلفة المقدمة (سجلات شركة حمورابي)
 $500,000 \times 20\% = 100,000$ دينار.

- استحقاق السلفة:

100,000 من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤
 100,000 إلى حـ/ حسابات التعهدات ٢٦٤
 حـ/ سلف مستلمة مقدماً ٢٦٤١

- استلام السلفة:

100,000 من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
 100,000 إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٢ - الذرعة الأولى في ٢٠٠٨/٢/٢

$80,000 \times 5\% = 4,000$ دينار التأمينات.

المسترد من السلفة المقدمة = $100,000 \div 4$ (عدد الذرعات) = 25,000 دينار.
 استحقاق الذرعة الأولى:

51,000 من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤
 25,000 من حـ/ سلف التعهدات ٢٦٤
 حـ/ سلف مستلمة مقدماً ٢٦٤١
 4,000 من حـ/ تأمينات لدى الغير ١٦٦١
 80,000 إلى حـ/ إيرادات نشاط التشييد ٤١٣
 حـ/ إيرادات زرعات منجزة ٤١٣١

- استلام صافي قيمة الذرعة الأولى:

51,000 من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
 51,000 إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٣ - الذرعة الثانية في ٢٠٠٨/٩/٣

ملاحظة: أن مبلغ الذرعة الثانية يظم مبلغ الذرعة الأولى إذن المبلغ المطالب به للذرعة الثانية هو ما يلي:

الذرعة الثانية - الذرعة الأولى = قيمة الذرعة الثانية

$180,000 - 80,000 = 100,000$ دينار مبلغ الذرعة الثانية المطالب به.

$100,000 \times 5\% = 5,000$ دينار التأمينات.

المسترد من السلفة المقدمة = $100,000 \div 4$ (عدد الذرعات) = 25,000 دينار.
 استحقاق الذرعة الثانية:

70,000 من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤
 25,000 من حـ/ سلف التعهدات ٢٦٤
 حـ/ سلف مستلمة مقدماً ٢٦٤١
 5,000 من حـ/ تأمينات لدى الغير ١٦٦١
 100,000 إلى حـ/ إيرادات نشاط التشييد ٤١٣
 حـ/ إيرادات زرعات منجزة ٤١٣١

- استلام صافي قيمة الذرعة الثانية:

70,000 من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
 70,000 إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٤ - ٢٠٠٨/١٢/٣١

يتم إثبات قيود التسوية من خلال تصوير حساب إيرادات الذرعات المنجزة وكما يلي:

حـ / إيرادات ذرعات منجزة ٤٣١		
٢٠٠٨/٢/٢	مذكورين	٨٠٠٠٠
٢٠٠٨/٩/٣	مذكورين	١٠٠٠٠٠
		الفرق ١٨٠٠٠٠
		١٨٠٠٠٠
	رصيد ١٢/٣١	١٨٠٠٠٠

ثم نقوم بمقارنة هذا الرصيد مع (قيمة المقاوله $\times ٥٠\%$) فإذا تساوت أو زادت إيرادات الذرعات المنجزة عن هذا المبلغ يتم قفل حساب ٤٣١ في النشاط الجاري وإذا لم تبلغ ذلك يتم قفل حساب ٤٣١ في حساب الذرعات المنجزة ٢٦٤٢.

$٥٠٠٠٠ \times ٥٠\% = ٢٥٠٠٠٠$ دينار.

نجد أن رصيد إيرادات ذرعات منجزة ٤٣١ قد لا يساوي أو يتجاوز النسبة المقررة لذا يتم قفله في حساب الذرعات المنجزة ٢٦٤٢.

١٨٠٠٠٠ من حـ / إيرادات ذرعات منجزة ٤١٣١

١٨٠٠٠٠ إلى حـ / الذرعات المنجزة ٢٦٤٢

- إثبات الإنتاج غير التام

٤٠٠٠٠ من حـ / مخزون الإنتاج غير تام والأعمال تحت التنفيذ ١٣٦٢

٤٠٠٠٠ إلى حـ / تغيير أعمال تحت التنفيذ ٤١٣٢

- ويتم قفل حساب التغير في حساب النشاط الجاري:

٤٠٠٠٠ من حـ / تغيير أعمال تحت التنفيذ ٤١٣٢

٤٠٠٠٠ إلى حـ / النشاط الجاري ٢٨١

٥ - في ٢٠٠٩/١/١ يتم إجراء قيد عكسي لإيرادات الذرعات المنجزة والمثبت في ٢٠٠٨/١٢/٣١ وذلك لإثبات رصيد إيرادات الذرعات المنجزة وكما يلي:

١٨٠٠٠٠ من حـ / الذرعات المنجزة ٢٦٤٢

١٨٠٠٠٠ إلى حـ / إيرادات ذرعات منجزة ٤١٣١

٦ - الذرعة الثالثة في ٢٠٠٩/٣/٦

الذرعة الثالثة - الذرعة الثانية = قيمة الذرعة الثالثة

$٤٠٠٠٠ - ١٨٠٠٠٠ = ٢٢٠٠٠٠$ دينار مبلغ الذرعة الثالثة المطالب به.

$٢٢٠٠٠٠ \times ٥\% = ١١٠٠٠$ دينار التأمينات.

المسترد من السلفة المقدمة = $١٠٠٠٠٠ \div ٤$ (عدد الذرعات) = ٢٥٠٠٠ دينار.

استحقاق الذرعة الثالثة:

١٨٤٠٠٠ من حـ / عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٢٥٠٠٠ من حـ / سلف التعهدات ٢٦٤

حـ / سلف مستلمة مقدماً ٢٦٤١

١١٠٠٠ من حـ / تأمينات لدى الغير ١٦٦١

٢٢٠٠٠٠ إلى حـ / إيرادات نشاط التشييد ٤١٣

حـ / إيرادات ذرعات منجزة ٤١٣١

- استلام صافي قيمة الذرعة الثالثة:
١٨٤٠٠٠ من حـ / نقدية بالصندوق ١٨١
١٨٤٠٠٠ إلى حـ / عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٢٠٠٩/١٢/٣١ - ٧

يتم إثبات قيود التسوية من خلال تصوير حساب إيرادات الذرعات المنجزة وكما يلي:

حـ / إيرادات ذرعات منجزة ٤٣١	
٢٠٠٩/١/١	رصيد ١٨٠٠٠٠
٢٠٠٩/٣/٦	مذكورين ٢٢٠٠٠٠
	الفرق ٤٠٠٠٠٠
	٤٠٠٠٠٠
١٢/٣١	رصيد ٤٠٠٠٠٠

ثم نقوم بمقارنة هذا الرصيد مع (قيمة المقاوله $\times ٥٠\%$) فإذا تساوت أو زادت إيرادات الذرعات المنجزة عن هذا المبلغ يتم قفل حساب ٤٣١ في النشاط الجاري وإذا لم تبلغ ذلك يتم قفل حساب ٤٣١ في حساب الذرعات المنجزة ٢٦٤٢.

$$٥٠٠٠٠٠ \times ٥٠\% = ٢٥٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

نجد أن رصيد إيرادات الذرعات المنجزة ٤٣١ قد تجاوز النسبة المقررة لذا يتم قفله في حساب النشاط الجاري ٢٨١.

٤٠٠٠٠٠ من حـ / إيرادات ذرعات منجزة ٤١٣١
٤٠٠٠٠٠ إلى حـ / النشاط الجاري ٢٨١

- عكس قيد الإنتاج غير التام المثبت في ٢٠٠٨/١٢/٣١ في ٤٠٠٠٠ من حـ / تغيير أعمال تحت التنفيذ ٤١٣٢
٤٠٠٠٠ إلى حـ / مخزون الإنتاج غير تام والأعمال تحت التنفيذ ١٣٦٢

- إثبات قيد الإنتاج غير التام في ٢٠٠٩/١٢/٣١ في ٥٧٠٠٠ من حـ / مخزون الإنتاج غير تام والأعمال تحت التنفيذ ١٣٦٢
٥٧٠٠٠ إلى حـ / تغيير أعمال تحت التنفيذ ٤١٣٢

- ويتم قفل الفرق لحساب التغيير (والذي ظهر برصيد دائن) في حساب النشاط الجاري:
١٧٠٠٠ من حـ / تغيير أعمال تحت التنفيذ ٤١٣٢
١٧٠٠٠ إلى حـ / النشاط الجاري ٢٨١

٨- الذرعة الرابعة (الأخيرة) في ٢٠١٠/١/١١
الذرعة الرابعة - الذرعة الثالثة = قيمة الذرعة الرابعة
٥٠٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ دينار مبلغ الذرعة الرابعة المطالب به.
١٠٠٠٠٠٠ $\times ٥\%$ = ٥٠٠٠٠ دينار التأمينات.
المسترد من السلفة المقدمة = $١٠٠٠٠٠٠ \div ٤$ (عدد الذرعات) = ٢٥٠٠٠٠ دينار.

استحقاق الذرعة الرابعة:

- ٧٠٠٠٠ من حـ / عملاء قطاع خاص ١٦١٤
- ٢٥٠٠٠ من حـ / سلف التعهدات ٢٦٤
- حـ / سلف مستلمة مقدماً ٢٦٤١
- ٥٠٠٠ من حـ / تأمينات لدى الغير ١٦٦١
- ١٠٠٠٠٠ إلى حـ / إيرادات نشاط التشييد ٤١٣
- حـ / إيرادات ذرعات منجزة ٤١٣١
- استلام صافي قيمة الذرعة الثالثة:
- ٧٠٠٠٠ من حـ / نقدية بالصندوق ١٨١
- ٧٠٠٠٠ إلى حـ / عملاء قطاع خاص ١٦١٤

- ٩ - في ٢٠١٠/٤/١١ إرجاع التأمينات
- ٢٥٠٠٠ من حـ / نقدية بالصندوق ١٨١
- ٢٥٠٠٠ إلى حـ / تأمينات لدى الغير ١٦٦١

تمرين ١

بالرجوع إلى بيانات المثال (٥) السابق **المطلوب** إثبات القيود المحاسبية في شركة كريم إذا علمت أنه تم تسلم البناية عند تسوية قيد الذرعة الأخيرة.

- ٣ - **إيراد الماء والكهرباء ٤١٦** : ويشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحققها كل من مديرية الماء والمجاري ومديرية توزيع الطاقة الكهربائية عن ما تنجزه للمواطنين من ماء وكهرباء. ويحلل هذا الحساب إلى:
 - أ- **إيراد ماء ٤١٦١** : ويشمل هذا الحساب الإيراد المتأتي من مبيعات الوحدة من المياه بنوعيه الخام والصافي وكافة الإيرادات الأخرى المتعلقة بهذا النشاط.
 - ب- **إيراد كهرباء ٤١٦٢** : ويشمل هذا الحساب الإيراد الذي تحصل عليه الوحدة عن مبيعات الطاقة الكهربائية وأجور نصب ومد الأسلاك من الشبكة العامة إلى المستهلكين وكافة الإيرادات الأخرى المتعلقة بهذا النشاط.

مثال ٦

- وردت إلى شركة سالم الصناعية في ٢٠١٠/٢/١ قائمة بأجور الكهرباء بمبلغ ٢٥٠٠٠ دينار ، وقائمة بأجور الماء بمبلغ ٢٠٠٠٠ دينار سددت نقداً.
- المطلوب** : إثبات العمليات أعلاه في سجلات كل من مديرية الكهرباء ، ومديرية الماء ، وشركة سالم.
- سجلات شركة سالم.
- أجور الماء :
- ٢٠٠٠٠ من حـ / المياه ٣٢٧١
- ٢٠٠٠٠ إلى حـ / مجهزون قطاع اشتراكي ٢٦١١
- أجور الكهرباء
- ٢٥٠٠٠ من حـ / الكهرباء ٣٢٧٢
- ٢٥٠٠٠ إلى حـ / مجهزون قطاع اشتراكي ٢٦١١

- سجلات مديرية الكهرباء.

٢٥٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤
٢٥٠٠٠ إلى حـ/ إيراد كهرباء ٤١٦٢

- سجلات مديرية الماء.

٢٠٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤
٢٠٠٠٠ إلى حـ/ إيراد ماء ٤١٦١

٤ - إيراد بيع مخلفات ٤١٧: ويشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة نتيجة بيع المخلفات التي تنشأ عن الإنتاج ، أو القيمة التقديرية لهذه المخلفات في حالة قيام الوحدة بخزنها بهدف استخدامها أو بيعها في المستقبل.

ومن هذا التعريف نجد أن هذا التعريف يضم ما يلي:

- الإيرادات من بيع المخلفات.

- القيمة التقديرية لما يدخل بالمخازن من هذه المخلفات.

الانتقادات الموجهة لتعريف بيع المخلفات السابق:

هناك مجموعة من الانتقادات ومبررات موجهة لتعريف إيراد بيع المخلفات منها:

- **الانتقاد:** إن إظهار قيمة المخزون من مخلفات الإنتاج ضمن هذا الحساب على الرغم من كونه غير مباع فعلاً هو تعارض مع مبدأ تحقق الإيراد الذي يلزم بعدم الاعتراف بأية إيرادات ما لم تكن مرتبطة بصفقة مبيعات قد حصلت فعلاً وترتب عليها نقل ملكية البضاعة.

- **المبررات:** إن هذه المعالجة هي محاولة لخفض أثر الزيادة في التكاليف التي رافقت شراء مستلزمات الإنتاج.

وهذا سوف يؤدي إلى تحقيق قياس منطقي بنتيجة النشاط من ربح أو خسارة وهذا

يتمشى مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

مثال ٧:

فيما يلي بعض العمليات التي جرت في منشأة السعد الصناعية خلال عامي ٢٠٠٩ و

٢٠١٠:

١ - في ٢٥/١٢/٢٠٠٩ تم جرد المخلفات في المنشأة وتبين أنها تتكون من ٢٠ طن من المخلفات وقد سعر الطن الواحد بسعر بيع مقداره ٢٠٠٠ دينار للطن.

٢ - في ٢٨/١٢/٢٠٠٩ تم بيع ٥ طن من هذه المخلفات بسعر ٣٠٠٠ دينار للطن.

٣ - في ٣١/١٢/٢٠٠٩ تم إدخال الكميات المتبقية إلى المخزن المختص (مخزن المخلفات والمستهلكات ١٣٥٤).

٤ - في ١٠/٢/٢٠١٠ تم استخدام (٤) طن من هذه المخلفات في عمليات صناعية إضافية.

٥ - في ١٢/٣/٢٠١٠ تم بيع المتبقي من هذه المخلفات بسعر ١٥٠٠ دينار للطن الواحد.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في المنشأة خلال عامي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ ، علماً أن كل عمليات البيع تمت نقداً للقطاع الخاص.

الحل:

١ - في ٢٥/١٢/٢٠٠٩ لا يسجل قيد.

٢ - في ٢٨/١٢/٢٠٠٩

٣٠٠٠ × ٥ = ١٥٠٠٠ دينار

- قيد الاستحقاق

١٥٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

١٥٠٠٠ إلى حـ/ إيراد بيع مخلفات ٤١٧

- قيد التحصيل

١٥٠٠٠ من حـ / نقدية بالصندوق ١٨١
١٥٠٠٠ إلى حـ / عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٣- في ٢٠٠٩/١٢/٣١

١٥ × ٢٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ دينار

٣٠٠٠٠ من حـ / مخزن المخلفات والمستهلكات ١٣٥٤

٣٠٠٠٠ إلى حـ / إيرادات بيع مخلفات ٤١٧

٤- في ٢٠١٠/٢/١٠

٤ × ٢٠٠٠ = ٨٠٠٠ دينار

- قيد الاستخدام:

٨٠٠٠ من حـ / المخلفات والمستهلكات ٣٢٥٤

٨٠٠٠ إلى حـ / مخزن المخلفات والمستهلكات ١٣٥٤

٥- في ٢٠١٠/٣/١٢ تم بيع المتبقي

٢٠ - ٥ - ٤ = ١١ طن المتبقي.

١١ × ٢٠٠٠ = ٢٢٠٠٠ دينار القيمة في المخازن.

١١ × ١٥٠٠ = ١٦٥٠٠ دينار القيمة البيعية.

٢٢٠٠٠ - ١٦٥٠٠ = ٥٥٠٠ دينار خسائر رأسمالية.

ملاحظة: الخسائر الرأسمالية هو حساب يخص الخسائر التي تخص السنة الحالية ، وبما أننا

هذه الخسائر الرأسمالية تخص سنة سابقة لذا لا تحمل على حساب خسائر رأسمالية ٣٩٣

وإنما يتم استخدام حساب مصروفات سنوات سابقة ٣٩١.

- قيد الاستحقاق

١٦٥٠٠ من حـ / عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٥٥٠٠ من حـ / مصروفات سنوات سابقة ٣٩١

٢٢٠٠٠ إلى حـ / مخزن المخلفات والمستهلكات ١٣٥٤

- قيد التحصيل

١٦٥٠٠ من حـ / نقدية بالصندوق ١٨١

١٦٥٠٠ إلى حـ / عملاء قطاع خاص ١٦١٤

* إيرادات النشاط التجاري ٤٢

ويشمل هذا الحساب الإيرادات المتأتية للوحدة الاقتصادية لمزاوتها لعمليات المتاجرة بالسلع المشتراة بغرض البيع.

ويحلل هذا الحساب إلى:

١ - صافي مبيعات بضائع بغرض البيع ٤٢١ : ويشمل هذا الحساب صافي مبيعات السلع

المشتراة بغرض البيع بعد تنزيل السماحات والخصومات وأجور نقل المبيعات ومردوداتها

وقيمة الهدايا والنماذج الموزعة مجاناً وغيرها.

حيث تكون المعالجة المحاسبية عند البيع كما يلي:

×× من حـ / العملاء ١٦١

×× إلى حـ / صافي مبيعات بضائع بغرض البيع ٤٢١

ولا يحمل على هذا الحساب مصاريف نقل البضاعة المباعة وعند وجود مصاريف

نقل يعكس القيد أعلاه.

مثال ٨:

في منشأة أحمد التجارية تم تنزيل مبلغ ٥٠٠٠ دينار نقداً عن نقل البضاعة المباعة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ دينار.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في المنشأة.

الحل:

- قيد الاستحقاق

٥٠٠٠ من حـ / صافي مبيعات بضائع بغرض البيع ٤٢١
٥٠٠٠ إلى حـ / العملاء ١٦١

قيد السداد

٥٠٠٠ من حـ / العملاء ١٦١
٥٠٠٠ إلى حـ / نقدية بالصندوق ١٨١

٢ - **تغير مخزون بضائع بغرض البيع ٤٢٢:** يشمل هذا الحساب الفرق في مخزون البضائع بغرض البيع في آخر المدة عن أول المدة بالكلفة.

أي أن هذا الحساب يستخدم لقفل بضاعة ١/١ ، وإثبات بضاعة ١٢/٣١ ، وقفل الفرق بينها في حساب النشاط الجاري ٢٨١.

ولا تختلف المعالجات المحاسبية الخاصة به عن المعالجة المحاسبية للحسابات (٤١١٢ ، ٤١٢٢ ، ٤١٤٢ ، ٤١٥٢) تغير مخزون إنتاج تام. ويكون القيد الخاص بالتغير في ١٢/٣١ كما يلي:

إثبات قيد غلق بضاعة أول المدة في حساب التغير:

×× من حـ / تغير مخزون بضائع بغرض البيع ٤٢٢
×× إلى حـ / مخزون البضائع بغرض البيع ١٣٧

- إثبات بضاعة آخر المدة بالكلفة:

×× من حـ / مخزون البضائع بغرض البيع ١٣٧
×× إلى حـ / تغير مخزون بضائع بغرض البيع ٤٢٢

- إثبات قيد غلق رصيد التغير (الدائن) في حساب النشاط الجاري:

×× من حـ / تغير مخزون بضائع بغرض البيع ٤٢٢
×× إلى حـ / النشاط الجاري ٢٨١

- إثبات قيد غلق رصيد التغير (المدين) في حساب النشاط الجاري:

×× من حـ / النشاط الجاري ٢٨١
×× إلى حـ / تغير مخزون بضائع بغرض البيع ٤٢٢

٣ - **عمولة مكتسبة ٤٢٣:** ويشمل هذا الحساب المبالغ التي تحصل عليها الوحدات عن قيامها بالتوسط بأعمال الاستيراد وتقديم خدمات الشراء ، والتحصيل الإدارية. ويكون القيد كما يلي:

×× من حـ / العملاء ١٦١
×× إلى حـ / عمولة مكتسبة ٤٢٣

٤ - إيرادات الفنادق والسياحة ٤٢٤ : يشمل هذا الحساب الإيراد المتأتي للوحدات العاملة في مجال الفنادق والسياحة نتيجة إقامة السياح والسفريات السياحية داخل وخارج القطر والدخول إلى المرافق السياحية . الخ. ويمكن أن ييؤب إلى (٤٢٤١ إيرادات الفنادق، ٤٢٤٢ إيرادات المطاعم ، ٤٢٤٣ إيرادات السفريات السياحية الداخلية ، ٤٢٤٤ إيرادات السفريات السياحية الخارجية).

٥ - إيرادات متنوعة ٤٢٥ : يشمل هذا الحساب الإيرادات الأخرى التي تحصل عليها المنشآت التجارية مثل إيرادات بيع النماذج والفوارغ وغيرها .

مثال ٩:

فيما يلي بعض العمليات التي جرت في منشأة خالد لتجارة السيارات خلال عام ٢٠٠٩:

- ١ - في ٢٠٠٩/٢/٥ تم بيع ١٢ سيارة لوزارة الصناعة بمبلغ ٥٠٠٠٠ دينار للسيارة نقداً .
- ٢ - في ٢٠٠٩/٢/٨ أرجعت وزارة الصناعة خمس سيارات لعدم مطابقتها للموصفات المطلوبة.
- ٣ - في ٢٠٠٩/٤/١ قامت المنشأة بفتح اعتمادات مستندية لاستيراد أدوات احتياطية لصالح وكلائها الذين يتاجرون بهذه الأدوات وقد حدد مقدماً نسبة ٥% استلمت نقداً من الكلفة الفعلية للمواد المستوردة كعمولة للمنشأة ، وقد بلغت كلفة المواد المستوردة ٤٠٠٠٠٠ دينار.

٤ - في ٢٠٠٩/١٢/٣١ تم جرد المخزن فوجد أن رصيد البضائع في ١٢/٣١ هو ٨٠٠٠٠٠ دينار أما رصيد البضاعة في ١/١ فكان بمقدار ٧٤٠٠٠٠ دينار .

المطلوب: إثبات قيد البيع والمردودات وقيد العمولة وقيد التسوية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ فقط.

الحل:

١ - في ٢٠٠٩/٢/٥

$$١٢ \times ٥٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠٠ \text{ دينار .}$$

- قيد الاستحقاق

٦٠٠٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع اشتراكي ١٦١١

٦٠٠٠٠٠ إلى حـ/ صافي مبيعات بضائع بغرض البيع ٤٢١

- قيد التحصيل

٦٠٠٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

٦٠٠٠٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع اشتراكي ١٦١١

٢ - في ٢٠٠٩/٢/٨

$$٥ \times ٥٠٠٠٠ = ٢٥٠٠٠٠ \text{ دينار .}$$

- قيد الاستحقاق

٢٥٠٠٠٠ من حـ/ صافي مبيعات بضائع بغرض البيع ٤٢١

٢٥٠٠٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع اشتراكي ١٦١١

قيد السداد

٢٥٠٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع اشتراكي ١٦١١

٢٥٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

٣ - في ٢٠٠٩/٤/١

$$٤٠٠٠٠٠ \times ٥\% = ٢٠٠٠٠ \text{ دينار .}$$

- قيد العمولة: قيد الاستحقاق

٢٠٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٢٠٠٠٠ إلى حـ/ عمولة مكتسبة ٤٢٣

- قيد التحصيل

٢٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
٢٠٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٤- في ٢٠٠٩/١٢/٣١

إثبات قيد غلق بضاعة أول المدة في حساب التغيير:

٧٤٠٠٠٠ من حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع ٤٢٢
٧٤٠٠٠٠ إلى حـ/ مخزون البضائع بغرض البيع ١٣٧

- إثبات بضاعة آخر المدة بالكلفة:

٨٠٠٠٠٠ من حـ/ مخزون البضائع بغرض البيع ١٣٧
٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع ٤٢٢

- إثبات قيد غلق رصيد التغيير (الدائن) في حساب النشاط الجاري:

٦٠٠٠٠ من حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع ٤٢٢
٦٠٠٠٠ إلى حـ/ النشاط الجاري ٢٨١

مثال ١٠:

طلبت منشأة أحمد الصناعية من فندق أشور حجز ٤ غرف لمدة أسبوع وذلك للوفد
الأجنبي الذي يقوم بزيارة المنشأة وقد بلغت كلفة الحجز مبلغ ٩٠٠٠٠ دينار نقداً.
المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في سجلات الفندق.

الحل:

- قيد الاستحقاق

٩٠٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤
٩٠٠٠٠ إلى حـ/ إيرادات الفنادق والسياحة ٤٢٤

- قيد التحصيل

٩٠٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
٩٠٠٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

*** إيرادات النشاط الخدمي ٤٣**

يشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدات لقاء تقديمها خدمات للغير
كالنقل والمواصلات ، وأعمال الصيانة ... الخ. وتحدد إيرادات هذا النشاط بثمن الخدمة
المباعة. (إن النشاط الأساسي لهذه الوحدات هو تقديم الخدمات سواء النقل أو الصيانة أو
غيرها من الخدمات) ، ويحلل هذا الحساب إلى:

١- إيرادات خدمات النقل ٤٣١: ويشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدات
التي تمارس نشاط النقل ، سواء كانت نقل بضائع أو أشخاص ، بواسطة السيارات أو
القاطرات والطائرات والبواخر ، كما يشمل المبالغ المستلمة من العاملين في الوحدة لقاء قيامها
بنقلهم بوسائل النقل التي تملكها من وإلى مواقع أعمالهم،

مثال ١١:

قامت منشأة سالم للنقل الخاص بنقل بضائع مستوردة لصالح منشأة أحمد التجارية وذلك من ميناء أم قصر إلى موقع المنشأة في بغداد بمبلغ ٥٥٠٠٠ دينار نقداً.
المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في منشأة سالم.

الحل:

- قيد الاستحقاق

٥٥٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤
٥٥٠٠٠ إلى حـ/ إيرادات خدمات النقل ٤٣١

- قيد التحصيل

٥٥٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
٥٥٠٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٢- إيرادات خدمات الاتصالات ٤٣٢ : ويشمل هذا الحساب الإيرادات المتأتية لدوائر البريد والبرق والهاتف لقاء قيامها بتقديم الخدمات البريدية والبرقية والتلّكس وأجور النداءات الهاتفية الداخلية والخارجية ويدخل ضمنها أجور مد الأسلاك ونصب أجهزة الهاتف والبرق والتلّكس. ويمكن أن يبوب إلى (٤٣٢١ إيرادات الهاتف، ٤٣٢٢ إيرادات البرق، ٤٣٢٣ إيرادات البريد، ٤٣٢٤ إيرادات التلّكس).

مثال ١٢:

في ٢٠١٠/٤/١ بلغت الإيرادات المتأتية لمركز البريد والبرق والهاتف في تكريت عن بيع الطوابع البريدية للمواطنين مبلغ ٨٠٠٠٠ دينار نقداً.
المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في مركز البريد والبرق والهاتف.

الحل:

- قيد الاستحقاق

٨٠٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤
٨٠٠٠٠ إلى حـ/ إيرادات خدمات الاتصالات ٤٣٢

- قيد التحصيل

٨٠٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
٨٠٠٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٣- إيرادات خدمات الصيانة والتصليح ٤٣٣ : ويشمل هذا الحساب أجور الخدمات التي تقدمها الوحدات التي تزاول بشكل رئيس نشاط الصيانة والتصليح للموجودات التي يمتلكها الغير أما قيمة المواد المجهزة والمستخدمة في الصيانة فتدخل ضمن إيرادات النشاط التجاري.

مثال ١٣:

في ٢٠١٠/٢/٦ بلغت الإيرادات المتأتية لمنشأة صالح للصيانة والتصليح مبلغ ٣٥٠٠٠ دينار نقداً عن صيانة آلات عائدة للمنشأة العامة للإصلاح الزراعي.
المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في منشأة صالح للصيانة والتصليح.

الحل:

- قيد الاستحقاق

٣٥٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع اشتراكي ١٦١١
٣٥٠٠٠ إلى حـ/ إيرادات خدمات الصيانة والتصليح ٤٣٣

- قيد التحصيل

٣٥٠٠٠ من حـ / نقدية بالصندوق ١٨١
٣٥٠٠٠ إلى حـ / عملاء قطاع اشتراكي ١٦١١

٤ - إيراد خدمات استشارية وفنية ٤٣٤: ويشمل هذا الحساب إيراد الخدمات الاستشارية والفنية المقدمة للغير من الوحدات التي تزاوّل هذا النشاط بشكل رئيس.

مثال ١٤:

قام مختبر الزهراوي في ٢٠١٠/٢/٦ بحفص التربة للتأكد من مدى صلاحيتها من حيث إنشاء بناية خاصة بمنشأة خالد لتجارة السيارات مقابل مبلغ قدره ٦٠٠٠٠٠ دينار نقداً.
المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في مختبر الزهراوي.

الحل:

- قيد الاستحقاق

٦٠٠٠٠ من حـ / عملاء قطاع خاص ١٦١٤
٦٠٠٠٠ إلى حـ / إيراد خدمات استشارية وفنية ٤٣٤

- قيد التحصيل

٦٠٠٠٠ من حـ / نقدية بالصندوق ١٨١
٦٠٠٠٠ إلى حـ / عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٥ - إيراد خدمات اجتماعية ٤٣٥: ويشمل هذا الحساب الإيرادات المتأتية عن الخدمات التعليمية والصحية والشؤون الاجتماعية المقدمة للغير من قبل الوحدات التي تمثل هذه الخدمات نشاطها الرئيس.

مثال ١٥:

بلغت إيرادات المؤسسة العامة للسينما والمسرح للموسم المسرحي خلال شهر آذار ٢٠٠٨ مبلغ ٨٥٠٠٠٠٠ دينار نقداً وذلك نتيجة تقديمها عروض مسرحية للمواطنين في تكريت.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في المؤسسة العامة للسينما والمسرح.

الحل:

- قيد الاستحقاق

٨٥٠٠٠ من حـ / عملاء قطاع خاص ١٦١٤
٨٥٠٠٠ إلى حـ / إيراد خدمات اجتماعية ٤٣٥

- قيد التحصيل

٨٥٠٠٠ من حـ / نقدية بالصندوق ١٨١
٨٥٠٠٠ إلى حـ / عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٦ - إيراد انتساب واشتراك ٤٣٦: ويشمل هذا الحساب الإيراد الذي تحصل عليه الاتحادات والمنظمات والجمعيات والنوادي عن انتساب الأعضاء إليها، وتشمل كذلك الاشتراكات السنوية.

مثال ١٦:

بلغت الاشتراكات السنوية التي سددتها أعضاء نقابة المحاسبين والمدققين إلى نقابة تكريت خلال شهر آذار ٢٠١٠ مبلغ ١٥٠٠٠ دينار نقداً.
المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في نقابة تكريت.

الحل:

قيد الاستحقاق

١٥٠٠٠ من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤
١٥٠٠٠ إلى حـ/ إيرادات انتساب واشتراك ٤٣٦

- قيد التحصيل

١٥٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
١٥٠٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٧- إيرادات خدمات متنوعة ٤٣٧ : ويشمل هذا الحساب أية إيرادات تحصل عليها الوحدة نتيجة نشاطها والتي يتعذر تبويبها ضمن الحسابات السابقة.

٨- إيجار موجودات ثابتة ٤٣٨ : (عدا الأراضي) ويشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة مقابل تأجيرها للمباني ووسائل النقل والمكائن والمعدات التي تمتلكها (الوحدة) للغير. ويدخل ضمن هذا الحساب أجور إشغال المنتسبين لدور سكنية عائدة للوحدة. ويستثنى من حساب إيجار موجودات ثابتة حساب إيجار الأراضي للغير وذلك لأن إيجارات الأراضي كإيراد تدخل في حساب مستقل يميزها عن غيرها من الموجودات الأخرى وهو حساب فوائد وإيجارات الأراضي ٤٦.

مثال ١٧:

في ٢٠١٠/٤/٣ قامت منشأة حسن الصناعية بتأجير السيارة المملوكة لديها إلى محلات خالد التجارية مقابل ٤٠٠٠٠ دينار شهرياً بمعدل ٢٠ ساعة شهرياً.
المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في منشأة حسن الصناعية.

الحل:

قيد الاستحقاق

٤٠٠٠٠ من حـ/ مدينو نشاط غير جاري ١٦٥
٤٠٠٠٠ إلى حـ/ إيجار موجودات ثابتة ٤٣٨

- قيد التحصيل

٤٠٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
٤٠٠٠٠ إلى حـ/ مدينو نشاط غير جاري ١٦٥

ملاحظة: في حالة أن عملية التأجير تمت لجهة تابعة للمنشأة مثل فرع تابع للمنشأة أو أحد المصانع فيتم توسط حساب حسابات جارية مدينة داخل المؤسسة ١٦٣١ ، أما في حالة التأجير للغير كما في المثال (١٧) السابق وأن نشاط المنشأة الجاري هو التأجير فعند ذلك يتم توسط حساب العملاء.

* إيراد التشغيل للغير ٤٤

ويشمل هذا الحساب الإيرادات المتحققة للوحدة مقابل الأعمال التي تجريها على منتجات أو مواد يمتلكها الغير والتي تعد عملاً مكملاً لنشاط الوحدات المستفيدة ، ويحلل هذا الحساب على المستوى الثلاثي لحساب واحد فقط هو إيراد التشغيل للغير ٤٤١ .

مثال ١٨:

في ٢٠١٠/٢/١ اتفقت منشأة سالم الصناعية مع منشأة المدارج الصناعية على أن تقوم منشأة سالم بإرسال ٥٠٠٠ وحدة من السلع التي تنتجها إلى منشأة المدارج لغرض استكمال عملية الطلاء عليها قبل تسويقها مقابل مبلغ مقداره ٤٠٠ دينار نقداً للوحدة الواحدة وذلك بسبب تعطل أجهزة الطلاء في منشأة سالم.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في منشأة سالم و منشأة المدارج الصناعية.

الحل:

- سجلات منشأة سالم

$$٢٠٠٠٠٠٠ = ٤٠٠ \times ٥٠٠٠ \text{ دينار}$$

قيد الاستحقاق

٢٠٠٠٠٠٠ من حـ / خدمات التشغيل ٣٤٢

٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ / مجهزون قطاع خاص ٢٦١٤

- قيد السداد

٢٠٠٠٠٠٠ من حـ / مجهزون قطاع خاص ٢٦١٤

٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ / نقدية بالصندوق ١٨١

- سجلات منشأة المدارج

قيد الاستحقاق

٢٠٠٠٠٠٠ من حـ / عملاء قطاع خاص ١٦١٤

٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ / إيراد التشغيل للغير ٤٤١

- قيد التحصيل

٢٠٠٠٠٠٠ من حـ / نقدية بالصندوق ١٨١

٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ / عملاء قطاع خاص ١٦١٤

* كلفة الموجودات المصنعة داخلياً ٤٥

ويشمل هذا الحساب كلفة الموجودات الثابتة التي تصنع داخل الوحدة لاستخدامها في نشاطها الجاري والعمليات الرأسمالية ويدخل بضمنها مشغولات العدد والأدوات الاحتياطية ومواد التعبئة المتداولة التي تدخل في عناصر المخزون . ويحلل هذا الحساب إلى:

١ - كلفة الموجودات الثابتة المصنعة ٤٥١ :

٢ - كلفة الأدوات الاحتياطية المصنعة ٤٥٢ :

٣ - كلفة مواد التعبئة المتداولة المصنعة ٤٥٣ :

مثال ١٩:

أصدرت منشأة النسر الصناعية في ٢٠١٠/١/٤ أمر عمل إلى ورشة الفنية في المنشأة للبدء بتصنيع قوالب تستخدم في الإنتاج وبعد الانتهاء من العمل في ٢٠١٠/٣/١ بلغ مجموع التكاليف المنفقة عليها طبقاً لأمر العمل ما يلي:

- أجور إضافية لموظفين ٣٠٠٠٠ دينار - أدوات احتياطية ٥٠٠٠ دينار من المخزن
 - أجور إضافية للعمال ١٥٠٠٠ دينار - صيانة المكائن مقدمة من الغير ٩٠٠٠ دينار
 - اندثار المكائن ٤٠٠٠ دينار
- مجموع الكلفة الكلية للعناصر السابقة هو = ٦٣٠٠٠ دينار

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في منشأة النسر الصناعية بالنسبة لقيود كلفة التصنيع (قيد الإنفاق وقيد إكمال العمل) علماً أن المبالغ سددت نقداً.

الحل:

- قيد الإنفاق

قيد الاستحقاق

٣٠٠٠٠	من حـ/ رواتب نقدية للموظفين	٣١١
١٥٠٠٠	من حـ/ أجور نقدية للعمال	٣١٢
٥٠٠٠	من حـ/ أدوات احتياطية	٣٢٣
٩٠٠٠	من حـ/ خدمات الصيانة	٣٣١
٤٠٠٠	من حـ/ اندثار آلات ومعدات	٣٧٣
٤٥٠٠٠	إلى حـ/ رواتب وأجور مستحقة	٢٦٦٤
٥٠٠٠	إلى حـ/ مخزن أدوات احتياطية	١٣٣
٩٠٠٠	إلى حـ/ مجهزون قطاع خاص	٢٦١٤
٤٠٠٠	إلى حـ/ مخصص اندثار آلات ومعدات	٢٣١٣

- قيد السداد

٤٥٠٠٠	من حـ/ رواتب وأجور مستحقة	٢٦٦٤
٩٠٠٠	من حـ/ مجهزون قطاع خاص	٢٦١٤
٥٤٠٠٠	إلى حـ/ نقدية بالصندوق	١٨١

- قيد إكمال العمل (إكمال الموجود الثابت) ويمثل قيد أكمال عملية التصنيع فما تم إنفاقه للحصول على هذا الموجود يسجل على كلفته أي على كلفة الموجود المصنع.

٦٣٠٠٠	من حـ/ عدد وقوالب	١٢٥
٦٣٠٠٠	إلى حـ/ كلفة الموجودات الثابتة المصنعة	٤٥١

* الفوائد وإيجارات الأراضي ٤٦

يشمل هذا الحساب الإيرادات المتحققة للوحدة لقاء استثمار فائض النقدي كودائع في المصارف أو بإقراضها أو باقتناء الأوراق المالية ، ويشمل كذلك إيراداتها الناجمة عن بدل إيجارات الأراضي العائدة لها.

ويحلل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية:

١- فوائد دائنة ٤٦١: ويشمل هذا الحساب المبالغ التي تتحقق للوحدة عن الودائع الثابتة في المصارف المحلية والأجنبية وعن الأموال التي تقرضها للغير وكذلك عن الفوائد المترتبة عن تأخير تسديد العملاء لأرصدة حساباتهم.

٢- إيجارات الأراضي ٤٦٢: ويشمل هذا الحساب بدل الإيجار المتحقق للوحدة مقابل انتفاع الغير واستغلاله لأراضي تعود ملكيتها لها.

٣- إيرادات الاستثمارات المالية ٤٦٣: ويشمل هذا الحساب العوائد التي تحصل عليها الوحدة نتيجة استثمار أموالها في أسهم وسندات محلية وخارجية.

مثال ٢٠:

فيما يلي بعض الأحداث المالية التي جرت في منشأة زيد الصناعية خلال عام ٢٠٠٩:

١- في ٧/١ تم منح قرض للعميل كريم بمقدار ٥٠٠٠٠ دينار نقداً لمدة سنتان بفائدة ١٢٪ سنوياً.

٢- في ٧/٣ تم شراء ٣٠٠ سهم من أسهم شركة وادي الرافدين للتأمين بمبلغ ٢٠٠ دينار للسهم نقداً.

٣- في ١٢/٣١ تم استلام الإيرادات التالية نقداً:

أ- قسط الفائدة السنوي بمقدار ٣٠٠٠ دينار.

ب- بدل إيجار ١٠٠٠٠ دينار عن أرض تعود ملكيتها إلى المنشأة علماً أن الإيجار الشهري هو ٥٠٠ دينار اعتباراً من ١/١/٢٠٠٩.

ج- مقسوم أرباح ٢٠٠٠٠ دينار عن أسهم شركة وادي الرافدين للتأمين منها ٢٥٠٠ دينار عن السنة الماضية.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في منشأة زيد.

الحل:

١- في ٧/١

٥٠٠٠ من حـ / قروض طويلة للقطاع الخاص ١٤١٤

٥٠٠٠ إلى حـ / نقدية بالصندوق ١٨١

٢- في ٧/٣

٣٠٠ × ٢٠٠ = ٦٠٠٠٠ دينار.

٦٠٠٠ من حـ / استثمارات قصيرة في القطاع الخاص ١٥٢٤

٦٠٠٠ إلى حـ / نقدية بالصندوق ١٨١

٣- في ١٢/٣١

الفائدة = ٥٠٠٠ × ١٢٪ × ١٢/٦ = ٣٠٠٠ دينار إذا لا يوجد مستلم مقدماً أو مستحق.

الإيجار السنوي = ٥٠٠ × ١٢ = ٦٠٠٠ دينار.

١٠٠٠٠ - ٦٠٠٠ = ٤٠٠٠ دينار إيرادات مستلمة مقدماً.

قيد الاستحقاق:

٣٣٠٠٠	من حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤
٣٠٠٠	إلى حـ/ فوائد دائنة ٤٦١
٦٠٠٠	إلى حـ/ إيجارات الأراضي ٤٦٢
٤٠٠٠	إلى حـ/ إيرادات مستلمة مقدماً ٢٦٦٢
١٧٥٠٠	إلى حـ/ إيرادات الاستثمارات المالية ٤٦٣
٢٥٠٠	إلى حـ/ إيرادات سنوات سابقة ٤٩١

قيد التحصيل:

٣٣٠٠٠	من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
٣٣٠٠٠	إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

*** الإعانات ٤٧**

ويشمل هذا الحساب ما تحصل عليه الوحدة الاقتصادية من الدولة كإعانة لمساعدتها على الاستمرار في مزاولة نشاطها لتغطية العجز الحاصل ما بين أسعار البيع المقررة والكلفة الفعلية المتحققة أو لتمكينها من تصدير بعض السلع بأسعار تنافسية. ويحلل هذا الحساب إلى:

- ١ - إعانات على السلع المستوردة ٤٧١
- ٢ - إعانات إنتاج محلي ٤٧٢
- ٣ - إعانات تصدير ٤٧٣
- ٤ - إعانات أخرى ٤٧٤

مثال ٢١:

قررت وزارة المالية منح مصرفي بيجي مبلغ ٦٠٠٠٠٠٠٠ دينار نقداً وذلك كإعانة له لمقابلة الخسارة التي يتحملها في الفترة الحالية نتيجة بيع المنتجات النفطية بأقل من كلفتها وتم ذلك في ١٩/٤/٢٠١٠ ، وفي ٢٠/٤ تم منح إعانة بمبلغ ٤٥٠٠٠٠٠ دينار نقداً من الوزارة إلى السوق المركزي لمقابلة الخسارة نتيجة بيع المنتجات المستوردة بأقل من سعرها. **المطلوب:** إثبات القيود المحاسبية اللازمة في كل من مصرفي بيجي والسوق المركزي. **الحل:**

في ١٩/٤/ في مصرفي بيجي:

٦٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
٦٠٠٠٠٠	إلى حـ/ إعانات إنتاج محلي ٤٧٢

في ٢٠/٤/ في السوق المركزي:

٤٥٠٠٠٠	من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
٤٥٠٠٠٠	إلى حـ/ إعانات على السلع المستوردة ٤٧١

* الإيرادات التحويلية ٤٨

ويشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة نتيجة أحكام قانونية أو قرارات إدارية خارج نشاطها الإنتاجي وبالتالي لا تعد من مفردات الدخل القومي كونها لا تضيف شيئاً عليه.

ويحلل هذا الحساب إلى:

١ - إيرادات التقاعد والضمان الاجتماعي ٤٨١: ويشمل هذا الحساب الإيرادات المتحققة نتيجة النشاط الذي تمارسه دوائر التقاعد والضمان الاجتماعي بموجب القانون والمتمثلة بالمبالغ التي تحصل من مساهمات العاملين والمنشآت في هذا المجال.

ويحلل هذا الحساب إلى:

أ - مساهمة التقاعد والضمان الاجتماعي ٤٨١١: ويشمل هذا الحساب الإيرادات المتحققة عن مساهمة العاملين وحصة المنشآت في الضمان الاجتماعي.

ب - حصة الضمان من أرباح المنشآت ٤٨١٢: ويشمل هذا الحساب النسبة القانونية المقررة توزيعها من أرباح المنشآت بموجب القانون كحصة للعمال.

مثال ٢٢:

فيما يلي بعض العمليات التي جرت في مؤسسة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال خلال عام ٢٠١٠:

١ - في ٢/٣ استلمت المؤسسة مبلغ ٤٣٠٠٠ دينار نقداً عن إجمالي استقطاعات الضمان الاجتماعي لعمال المركز القومي للاستشارات.

٢ - في ١٢/٣١ بلغت حصة المؤسسة ٥٦٠٠٠ دينار من أرباح المنشأة العامة للغزل والنسيج استلمت نقداً.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في مؤسسة التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال.

الحل:

١ - في ٢/٣

٤٣٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

٤٣٠٠٠ إلى حـ/ مساهمة التقاعد والضمان الاجتماعي ٤٨١١

٢ - في ١٢/٣١

٥٦٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

٥٦٠٠٠ إلى حـ/ حصة الضمان من أرباح المنشآت ٤٨١٢

٢ - منح تمويلية ٤٨٢: ويشمل هذا الحساب المنح التي تستلمها الوحدات لمعاونتها بالاستمرار في مزاولة نشاطها.

ويحلل هذا الحساب إلى:

أ - منح الخزينة العامة ٤٨٢١: ويشمل هذا الحساب المنح التي تدفعها مديرية المحاسبات العامة إلى منشآت القطاع الاشتراكي لتغطية العجز الحاصل في نشاط هذه المنشآت.

مثال ٢٣:

في ٢٠٠٩/١/٢ تقرر تخصيص منحة في ميزانية الدولة قدرها ١٥٠٠٠٠٠ دينار إلى معمل سمنت تكريت لغرض الاستمرار في مزاولة نشاطه وقد تم دفعها من قبل مديرية المحاسبات العامة نقداً.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في معمل سمنت تكريت.

الحل:

- في ١/٢/

١٥٠٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

١٥٠٠٠٠ إلى حـ/ منح الخزينة العامة ٤٨٢١

ب- منح الوحدات المركزية أو التابعة ٤٨٢٢: ويشمل هذا الحساب المنح التي تحصل عليها المؤسسات ومراكز التدريب من المنشآت التي تشرف عليها أو تقدم لها خدمة ، على أن تكون هذه المراكز ذات استقلال مالي ، وكذلك تشمل المنح التي تحصل عليها النقابات والمنظمات والجمعيات والاتحادات من فروعها أو من مراكزها. ويقابل هذا الحساب في الاستخدامات حساب المساهمة في نفقات الوحدات المركزية أو التابعة ٣٨٢.

مثال ٢٤:

في ٢٠٠٩/٣/٦ منح المركز الرئيس لمنظمة صحارى في تكريت مبلغ ٢٨٠٠٠٠ دينار نقداً إلى فرع بيحي للمساهمة في نفقات الفرع.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في كل من المركز الرئيس للمنظمة والفرع.

الحل:

- في ٢٠٠٩/٣/٦ في المركز الرئيس:

٢٨٠٠٠٠ من حـ/ المساهمة في نفقات الوحدات المركزية أو التابعة ٣٨٢

٢٨٠٠٠٠ إلى حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

- في ٢٠٠٩/٣/٦ في فرع بيحي:

٢٨٠٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

٢٨٠٠٠٠ إلى حـ/ منح الوحدات المركزية أو التابعة ٤٨٢٢

٣- إيرادات تحويلية أخرى ٤٨٣:

ويحلل هذا الحساب إلى:

أ- تبرعات مستلمة ٤٨٣١: ويشمل التبرعات النقدية أو العينية التي تحصل عليها الوحدة.

مثال ٢٥:

في ٢٠٠٩/٧/٩ تبرعت شركة صالح الصناعية بمبلغ ٥٩٠٠٠ دينار نقداً إلى الاتحاد الرياضي في تكريت.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في الاتحاد الرياضي في تكريت.

الحل:

- في ٧/٩

٥٩٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

٥٩٠٠٠ إلى حـ/ تبرعات مستلمة ٤٨٣١

ب - تعويضات وغرامات ٤٨٣٢ : ويشتمل هذا الحساب الغرامات والتعويضات المحصلة من المتعاقدين نتيجة أخلاهم بالعقود.

مثال ٢٦:

في ٢٥/١/٢٠٠٨ منشأة صالح التجارية مبلغ ٤٠٠٠٠ دينار نقداً كغرامات نتيجة تأخير خطوط النقل التابعة لشركة صالح الخاصة للنقل من نقل منتسبي منشأة صالح حسب العقد المبرم بينهما.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة في منشأة صالح.

الحل:

- في ١/٢٥

٤٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

٤٠٠٠ إلى حـ/ تعويضات وغرامات ٤٨٣٢

ج - ديون سبق شطبها ٤٨٣٣ : ويشمل هذا الحساب الديون التي سبق للوحدة أن شطبها في سنة مالية وتم تحصيلها أو تحصل جزء منها فيما بعد.

مثال ٢٧:

في ٥/١٢/٢٠٠٩ تم استحصا مبلغ ١٢٠٠٠ دينار نقداً من العميل زياد من أصل دين قدره ٤٧٠٠٠ دينار تم شطبه سابقاً من قبل منشأة سالم الصناعية.

المطلوب: إثبات قيد شطب الدين وقيد تحصيل الدين في منشأة سالم وفق الحالات الآتية.

١ - الدين يخص السنة الحالية قد تم شطبه هذه السنة.

٢ - الدين يخص سنة سابقة واعد هذه السنة ومخصص الديون يكفي.

٣ - الدين يخص سنة سابقة واعد في هذه السنة والمخصص لا يكفي وبفرض أن الرصيد ٢٥٠٠٠ دينار.

٤ - الدين يخص سنة سابقة واعد في تلك السنة وتم تحصيله في السنة الحالية.

الحل: في ٥/١٢

١ - الدين يخص السنة الحالية قد تم شطبه هذه السنة.

- قيد شطب الدين:

٤٧٠٠ من حـ/ ديون مشطوبة ٣٨٣٣

٤٧٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

- قيد تحصيل الدين المشطوب:

١٢٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

١٢٠٠ إلى حـ/ ديون سبق شطبها ٤٨٣٣

٢ - الدين يخص سنة سابقة واعد هذه السنة ومخصص الديون يكفي.

- قيد شطب الدين:

٤٧٠٠ من حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ٢٣٢

٤٧٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

- قيد تحصيل الدين المشطوب:

١٢٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

١٢٠٠ إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ٢٣٢

٣ - الدين يخص سنة سابقة واعدم في هذه السنة والمخصص لا يكفي وبفرض أن الرصيد ٢٥٠٠٠ دينار.

- قيد شطب الدين:

٢٥٠٠٠ من حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ٢٣٢

٢٢٠٠٠ من حـ/ مصروفات سنوات سابقة ٣٩١

٤٧٠٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

- قيد تحصيل الدين المشطوب:

١٢٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

١٢٠٠٠ إلى حـ/ مصروفات سنوات سابقة ٣٩١

٤ - الدين يخص سنة سابقة واعدم في تلك السنة وتم تحصيله في السنة الحالية.

- قيد شطب الدين: يكون في السنة السابقة وهو مشابه للقيد في الحالة ١:

٤٧٠٠٠ من حـ/ ديون مشطوبة ٣٨٣٣

٤٧٠٠٠ إلى حـ/ عملاء قطاع خاص ١٦١٤

- قيد تحصيل الدين المشطوب:

١٢٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١

١٢٠٠٠ إلى حـ/ إيرادات سنوات سابقة ٤٩١

* الإيرادات الأخرى ٤٩

هو ذلك الجزء من الموارد التي لا يدخل ضمن نطاق الإيرادات التي تم استعراضها فيما سبق ضمن حساب الموارد.

ويحلل إلى الحسابات الآتية:

١ - إيرادات سنوات سابقة ٤٩١: ويشمل هذا الحساب الإيرادات التي تعود لسنوات سابقة ولم يجر احتسابها في حينه وقد تم تحصيلها واكتشافها لاحقاً.

٢ - إيرادات عرضية ٤٩٢: ويشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة بصورة عرضية نتيجة مزاولتها للنشاط والتي ليس لها صفة الاستمرار.

٣ - إيرادات رأسمالية ٤٩٣: ويشمل هذا الحساب الأرباح الناجمة عن بيع الموجودات الثابتة والأوراق المالية والمستلزمات السلعية التي تمتلكها الوحدة بأكثر من قيمتها الدفترية.

مثال ٢٨:

فيما يلي بعض العمليات التي جرت في عدد من المنشآت المختلفة ، المطلوب إثبات القيود المحاسبية اللازمة في تلك المنشآت:

١ - في ٢٠٠٩/٤/٣ تم في منشأة أحمد التجارية تحصيل دين على العميل سالم للمنشأة بمبلغ ٦٥٠٠ دينار نقداً علماً أن منشأة هذا الدين هو عام ٢٠٠٨ وقد تم إعدامه في ذلك العام.

٢ - في ٢٠٠٩/٥/٦ استلمت منشأة صالح الصناعية مبلغ ٢٠٠٠٠ دينار نقداً من شركة الانترنت لتعطل خط الانترنت في الشهر السابق عن المنشأة.

٣ - في ٢٠٠٩/٧/١ قامت منشأة عدنان لتجارة المحاصيل الزراعية ببيع سيارة بمبلغ ٨٣٠٠٠ دينار نقداً علماً أن التكلفة التاريخية لهذه السيارة هو ١٠٠٠٠٠٠ دينار والتي تم شرائها سابقاً في ٢٠٠٧/١/١ وكان يحتسب عليها اندثار بقسط ثابت قدره ١٠% سنوياً.

الحل:

- ١ - في ٢٠٠٩/٤/٣
٦٥٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
٦٥٠٠ إلى حـ/ إيرادات سنوات سابقة ٤٩١
- ٢ - في ٢٠٠٩/٥/٦
- قيد الاستحقاق
٢٠٠٠٠ من حـ/ مدينو نشاط غير جاري ١٦٥
٢٠٠٠٠ إلى حـ/ إيرادات عرضية ٤٩٢
- قيد التحصيل
٢٠٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
٢٠٠٠٠ إلى حـ/ مدينو نشاط غير جاري ١٦٥
- ٣ - في ٢٠٠٩/٧/١
بما أنه تم شراء السيارة في ١/١/٢٠٠٧ وتم بيعها في ١/٧/٢٠٠٩ إذن فيجب أن يكون هناك مخصص اندثار لها لمدة سنتين ونصف وبمعدل ١٠% سنوياً والذي سيكون كما يلي:
قسط الاندثار السنوي = $100000 \times 10\% = 10000$ دينار
اندثار ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ = $2 \times 10000 = 20000$ دينار رصيد مخصص الاندثار للسيارة.
وبما أنه تم بيع السارة خلال سنة ٢٠٠٩ لذا يجب احتساب الاندثار الخاص بالسيارة من بداية العام ولغاية تاريخ البيع والذي بلغ ٦ أشهر ، لذا سيكون الاندثار الخاص لهذه الفترة بمقدار:
اندثار السيارة فيما يخص ٢٠٠٩ = $100000 \times 10\% \times 6/12 = 5000$ دينار.
- قيد الاندثار لغاية ٧/١
٥٠٠٠ من حـ/ اندثار وسائل نقل وانتقال ٣٧٤
٥٠٠٠ إلى حـ/ مخصص اندثار وسائل نقل وانتقال ٢٣١٤
- قيد البيع: قيد الاستحقاق:
٢٥٠٠٠ من حـ/ مخصص اندثار وسائل نقل وانتقال ٢٣١٤
٨٣٠٠٠ من حـ/ مدينو نشاط غير جاري ١٦٥
١٠٠٠٠٠ إلى حـ/ وسائل نقل وانتقال ١١٤
٨٠٠٠ إلى حـ/ إيرادات رأسمالية ٤٩٣
- قيد التحصيل
٨٣٠٠٠ من حـ/ نقدية بالصندوق ١٨١
٨٣٠٠٠ إلى حـ/ مدينو نشاط غير جاري ١٦٥

الفصل الخامس

القوائم المالية والحسابات الختامية

* حساب النشاط الجاري وكشف العمليات الجارية.

تقوم كل وحدة اقتصادية في نهاية السنة المالية بإعداد حساباتها الختامية لغرض إظهار نتيجة نشاطها من ربح أو خسارة ، فضلاً عن بيان مركزها المالي ، ويعد هذا المحور الأساسي للعمل المحاسبي في الوحدات ، وقد حدد النظام المحاسبي الموحد في العراق مجموع من الحسابات والكشوف وقوائم مالية ختامية تهدف إلى خدمة الإدارة في التخطيط والرقابة من جهة وتخدم الأغراض القومية من ناحية أخرى من خلال توفير الترابط ما بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية ليتمكن المحاسب القومي من تجميع البيانات عن الوحدات الاقتصادية ليتمكن بعد ذلك من قياس الناتج القومي والدخل القومي الكلي لهذه الوحدات.

وقد استحدث النظام المحاسبي الموحد حساب النشاط الجاري ٢٨١ كحساب للنتيجة ليلبي متطلبات الوحدة الاقتصادية ومتطلبات المحاسب القومي في آن واحد ، إذ يقابل هذا الحساب على المستوى القومي حساب الإنتاج وفقاً للمفهوم الاقتصادي سواء كان الإنتاج المخصص للبيع أو المخصص للتكوين الرأسمالي ، وكذلك حساب الدخل.

وفي نهاية السنة المالية يعد حساب النشاط الجاري وفق كشف يطلق عليه كشف العمليات الجارية حيث أن هذه التسمية لها مدلول واحد تمثل في مضمونها الحساب الختامي طبقاً للنظام المحاسبي الموحد.

ولغرض إعداد حساب النشاط الجاري يتطلب ذلك ما يلي :

أولاً : إثبات قيود التسوية.

إذ يتم عمل الجرد الشامل للحسابات الظاهرة في ميزان المرجعة ليتم بعد ذلك إثبات قيود التسوية والتي تتضمن :

١ - إثبات قيود الاندثار أو الإهلاك أو النفاد على الموجودات الثابتة (١١) المملوكة من قبل الوحدة الاقتصادية فضلاً عن قيود إطفاء نفقات مؤجلة .

٢ - إثبات قيود التسوية للمصروفات المستحقة وللمصروفات المدفوعة مقدماً .

٣ - إثبات قيود التسوية للإيرادات المستحقة ولالإيرادات المدفوعة مقدماً .

٤ - إثبات قيود التسوية للرواتب والأجور المستحقة أو المدفوعة مقدماً فضلاً عن قيود التسوية للأخطاء إن وجدت .

٥ - قفل بضاعة أول المدة ، وإثبات بضاعة آخر المدة ، ضمن حساب التغير ، فضلاً عن كافة قيود التسوية المتعلقة بحساب التغير .

٦ - أي قيود تسوية لازمة بهدف تحقيق مبدأ المقابلة ومبدأ الاستحقاق وسياسة الحيطة والحذر في المحاسبة .

وقد تم تناول كيفية إثبات القيود أعلاه ضمن الفصول السابقة .

ثانياً: قيود الغلق

يعد الحساب الجاري الحساب الختامي الأساسي للوحدة الاقتصادية والذي يبين رصيده نتيجة النشاط خلال السنة ، ويغلق في هذا الحساب كافة حسابات الاستخدامات والموارد وفقاً لما يلي:

١ - قيد غلق حسابات الاستخدامات:

- ×× من حـ / حساب النشاط الجاري ٢٨١
- ×× إلى حـ / الرواتب والأجور ٣١
- ×× إلى حـ / المستلزمات السلعية ٣٢
- ×× إلى حـ / المستلزمات الخدمية ٣٣
- ×× إلى حـ / مقاولات وخدمات ٣٤
- ×× إلى حـ / مشتريات بضائع بغرض البيع ٣٥
- ×× إلى حـ / فوائد وإيجارات الأراضي ٣٦
- ×× إلى حـ / الاندثرات ٣٧
- ×× إلى حـ / المصروفات التحويلية ٣٨
- ×× إلى حـ / المصروفات الأخرى ٣٩
- ×× إلى حـ / حسابات النتيجة المدينة ١٩٤

٢ - قيد غلق حسابات الموارد:

- ×× من حـ / إيرادات نشاط الإنتاج السلعي ٤١
- ×× من حـ / إيرادات النشاط التجاري ٤٢
- ×× من حـ / إيرادات النشاط الخدمي ٤٣
- ×× من حـ / إيرادات تشغيل للغير ٤٤
- ×× من حـ / كلفة الموجودات المصنعة داخلياً ٤٥
- ×× من حـ / فوائد وإيجارات الأراضي ٤٦
- ×× من حـ / إعانات ٤٧
- ×× من حـ / إيرادات تحويلية ٤٨
- ×× من حـ / إيرادات أخرى ٤٩
- ×× من حـ / حسابات النتيجة الدائنة ٢٩٤
- ×× إلى حـ / حساب النشاط الجاري ٢٨١

ملاحظة: علماً أن قيود الغلق أعلاه لا يمكن أن تحتوي كافة الحسابات في كل الوحدات إذ أن هناك الوحدات التجارية والصناعية والخدمية ... الخ والتي تحتوي جزء من هذه الحسابات. بعد ترحيل حسابات الاستخدامات والموارد لحساب النشاط الجاري يتم ترصيد هذا الحساب ويكون أما مديناً ، أي أن هناك خسارة (صافي عجز) ويغلق الرصيد في حساب العجز المتراكم وكما يلي:

- ×× من حـ / العجز المتراكم ٢٢٥
- ×× إلى حـ / حساب النشاط الجاري ٢٨١

أو يكون الرصيد دائناً (الفائض القابل للتوزيع) أي أن الوحدة حققت أرباحاً توزع حسب أحكام القوانين النافذة وتبعاً لذلك يغلق حساب النشاط الجاري وفقاً لما يلي:

- ×× من حـ/ حساب النشاط الجاري ٢٨١
- ×× إلى حـ/ رأس المال المدفوع ٢١١
- ×× إلى حـ/ احتياطات رأسمالية ٢٢١
- ×× إلى حـ/ احتياطي عام ٢٢٢
- ×× إلى حـ/ احتياطات متنوعة ٢٢٣
- ×× إلى حـ/ الفائض المتراكم ٢٢٤
- ×× إلى حـ/ مخصص ضريبة الدخل ٢٣٦
- ×× إلى حـ/ مخصص التقاعد والضمان الاجتماعي ٢٣٧
- ×× إلى حـ/ دائنوا توزيع الأرباح ٢٦٨

ووفقاً للنظام المحاسبي العراقي فإن حساب العجز المتراكم يظهر في الميزانية بالجانب الدائن بقيمة سالبة يطرح من رأس المال لغرض التوصل إلى مصادر التمويل إلى جانب الاحتياطات.

ويلاحظ من القيود أعلاه أن الفائض القابل للتوزيع ينقسم إلى فائض محتجز يتم ادخاره لأغراض تمويل الوحدة الاقتصادية ذاتياً (الاحتياطات بأنواعها والفائض المتراكم) وفائض موزع وهو ما يعبر عنه بحساب دائنوا توزيع الأرباح حيث يوزع رصيد هذا الحساب بالحصص التي تنص عليها القوانين والتعليمات النافذة. فضلاً عن ضريبة الدخل وحصة العمال من الأرباح في المشاريع والوحدات في القطاع الخاص والمختلط. وكانت التعليمات لتوزيع الأرباح بموجب القانون المعتمد في المادة الرابعة في المنشآت العامة رقم ٥٦ لسنة ١٩٨٢ يجري التصرف في الفائض للمنشآت الصناعية والزراعية العامة كما يلي:

١ - المنشآت الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٠١ لسنة ١٩٦٤ المعدل:

- ٨٠% لحساب الخزينة العامة
- ١٥% لحساب رأس المال
- ٣,٣% حصة مؤسسة التقاعد والضمان الاجتماعي
- ٠,٥% حصة المؤسسة العامة للتشغيل والتدريب والتأهيل
- ٠,٨% حصة الاتحاد العام لنقابات العمال
- ٠,٤% حصة المؤسسة الثقافية العمالية

وتستمر هذه النسب لغاية تسديد كامل قيمة رأس المال وبعدها تستمر ولكن لحساب الاحتياطي إلى أن تصل إلى نسبة ١٠٠% من رأس المال عند إذ تتغير النسب ويتم استقطاع ٩٥% لحساب الخزينة العامة (الاحتياطي العام ٢٢٢)

٢ - المنشآت غير الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٠١ لسنة ١٩٦٤ المعدل:

- ٨٥% لحساب الخزينة العامة
- ١٥% لحساب رأس المال

وتستمر هذه النسب لغاية تسديد كامل قيمة رأس المال وبعدها يتم قفل كامل الحساب في الخزينة العامة.

٣ - منشآت القطاع الخاص: وفق نص المادة ٧٣ من قانون الشركات رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٣ يوزع صافي الربح بعد استقطاع ضريبة الدخل والحصة المقررة في قانون التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال رقم ٣٩ لسنة ١٩٧١ كما يلي:

- ٥% على الأقل كاحتياطي (احتياطي إلزامي)
- يوزع الباقي على أعضاء المشروع حسب أسهمهم أو حصصهم من الأرباح.
- معنى ذلك يمكن عمل احتياطات بأكثر من ٥% ولكن لا يجوز العكس.

ثالثاً: إعداد حساب النشاط الجاري

يعد حساب النشاط الجاري وفق النظام المحاسبي الموحد بكشف كما ذكر سابقاً ولتوضيح مفردات حساب النشاط الجاري سيتم عرضه كحساب ومن ثم بكشف.

يتم إعداد حساب النشاط الجاري عبر مرحلتين يتم في المرحلة الأولى تحديد رصيد الحساب من فائض أو عجز العمليات الجارية الذي يعبر عن القيمة المضافة من خلال مقابلة عناصر الإيرادات مع عناصر الاستخدامات (التي تتعلق بالنشاط) للوحدة الاقتصادية ، إذ يظهر في الجهة الدائنة الإيرادات الجارية (من ٤١ إلى ٤٥) مضافاً إليها حساب فوائد دائنة ٤٦١. وحساب إيجارات الأراضي ٤٦٢ وحساب الإعانات ٤٧ ، وحساب مقابل فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام ٢٩٤٣ وحساب مقابل فرق تقويم تغير مخزون بضائع بغرض البيع ٢٩٤٤. وفي الجهة المدينة يتضمن المصروفات الجارية (من ٣١ إلى ٣٧) مضافاً إليها الضرائب والرسوم ٣٨٤ ، وحساب فرق الإيجار المحتسب ١٩٤١ وحساب فرق الفوائد المحتسبة ١٩٤٢.

وفي المرحلة الثانية يتم التوصل إلى صافي الربح المعد للتوزيع أو صافي العجز من خلال ترحيل رصيد المرحلة الأولى إذ يتم مقابلتها بالإيرادات والمصروفات التي لا تتعلق بالنشاط الإنتاجي فتتضمن إيرادات المرحلة بالإيرادات التحويلية والأخرى وإيرادات الاستثمارات المالية ٤٦٣ فضلاً عن مقابل فرق الإيجار المحتسب ٢٩٤١ وحساب مقابل فرق الفوائد المحتسبة ٢٩٤٢ وفي الجهة المدينة المصروفات التحويلية والأخرى وحساب فرق تقويم التغير في مخزون إنتاج تام ١٩٤٣. وحساب فرق تقويم التغير في مخزون بضائع بغرض البيع ١٩٤٤ مع الأخذ بنظر الاعتبار الرصيد المرحل من المرحلة الأولى (فائض أو عجز).

ويمثل حساب النشاط الجاري من وجهة النظر الاقتصادية (على المستوى القومي) إدماج حسابي الإنتاج والتخصيص (تكوين الدخل والتصرف فيه) ويمثل من وجهة النظر المحاسبية إدماج حسابات الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع في حساب واحد. ويعد الأساس في احتساب القيمة المضافة لذا فهو الحساب الختامي الوحيد ، بينما تحولت القوائم والحسابات الختامية الأخرى وفق النظام المحاسبي الموحد إلى قوائم وكشوف إحصائية مثل كشف الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتي لا يتم من خلال القيود وإنما من خلال البيانات الخاصة بتحليل حسابات الاستخدامات على مراقبات مراكز الكلفة.

وفيما يلي نموذج (١) لحساب النشاط الجاري مقسم إلى مرحلتين:

حساب النشاط الجاري (المرحلة الأولى)

رقم الدليل	المصروفات الجارية	المبلغ	رقم الدليل	الإيرادات الجارية	المبلغ
٣١	الرواتب والأجور	xxx	٤١	إيراد نشاط الإنتاج السلعي	xxx
٣٢	المستلزمات السلعية	xxx	٢٩٤٣	مقابل فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	xxx
٣٣	المستلزمات الخدمية	xxx	٢٩٤٤	مقابل فرق تقويم تغير مخزون بضائع بغرض البيع	xxx
١٩٤١	فرق الإيجار المحتسب	xxx	٤٢	إيراد النشاط التجاري	xxx
١٩٤٢	فرق الفوائد المحتسبة	xxx	٤٣	إيراد النشاط الخدمي	xxx
٣٤	مقاولات وخدمات	xxx	٤٤	إيرادات تشغيل للغير	xxx
٣٥	مشتريات بضائع بغرض البيع	xxx	٤٥	كلفة الموجودات المصنعة داخلياً	xxx
٣٦	فوائد وإيجارات الأراضي	xxx	٤٦١	فوائد دائنة	xxx
٣٧	الاندثار	xxx	٤٦٢	إيجارات الأراضي	xxx
٣٨٤	الضرائب والرسوم	xxx	٤٧	الإعانات	xxx
	فائض العمليات الجارية			عجز العمليات الجارية	

حساب النشاط الجاري (المرحلة الثانية)

رقم الدليل	المصروفات الجارية	المبلغ	رقم الدليل	الإيرادات الجارية	المبلغ
	عجز العمليات الجارية رصيد مرحل	xxx		فائض العمليات الجارية رصيد مرحل	xxx
٣٨	المصروفات التحويلية عدا ٣٨٤	xxx	٤٦٣	إيرادات الاستثمارات المالية	xxx
٣٩	المصروفات الأخرى	xxx	٤٨	الإيرادات التحويلية	xxx
١٩٤٣	فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	xxx	٤٩	الإيرادات الأخرى	xxx
١٩٤٤	فرق تقويم تغير مخزون بضائع بغرض البيع	xxx	٢٩٤١	مقابل فرق الإيجار المحتسب	xxx
			٢٩٤٢	مقابل فرق الفوائد المحتسبة	xxx
	الفائض القابل للتوزيع			صافي عجز	

ملاحظة: وفيما يلي كشف العمليات الجارية كما هو مثبت في النظام المحاسبي الموحد والمقابل للحساب أعلاه والمبين في النموذج ٢ الآتي:

كشف العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الأول/ ٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل		٢٠١٠ دينار	٢٠٠٩ دينار
		الإيرادات الجارية		
١٥	٤١ - ٤٥	إيرادات النشاط الجاري	xxx	xxx
	٤٦١ - ٤٦٢	فوائد وإيجارات أراضي دائنة	xxx	xxx
	٤٧	الإعانات	xxx	xxx
	٢٩٤	حسابات النتيجة المتقابلة الدائنة		
١٩	٢٩٤١	مقابل فرق الإيجار المحتسب	xxx	xxx
١٩	٢٩٤٢	مقابل فرق الفوائد المحتسبة	xxx	xxx
١٩	٢٩٤٣	مقابل فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	xxx	xxx
١٩	٢٩٤٤	مقابل فرق تقويم تغير مخزون بضائع بغرض البيع	xxx	xxx
			xxx	xxx
			xxx	xxx
		المصروفات الجارية		
١٢	٣١	الرواتب والأجور	xxx	xxx
١٣	٣٢	المستلزمات السلعية	xxx	xxx
١٤	٣٣	المستلزمات الخدمية	xxx	xxx
١٥	٣٤	مقاوالات وخدمات	xxx	xxx
١٥	٣٥	مشتریات بضائع بغرض البيع	xxx	xxx
١٥	٣٦	فوائد وإيجارات الأراضي	xxx	xxx
١	٣٧	الاندثار	xxx	xxx
١٥	٣٨٤	الضرائب والرسوم	xxx	xxx
			xxx	xxx
			xxx	xxx
		فائض(عجز) العمليات الجارية (المرحلة الأولى)	xxx	xxx
		فائض(عجز) العمليات الجارية (منقول من الأولى)	xxx	xxx
	١٩٤	حسابات النتيجة المتقابلة المدينة		
١٩	١٩٤١	فرق الإيجار المحتسب	xxx	xxx
١٩	١٩٤٢	فرق الفوائد المحتسبة	xxx	xxx
١٩	١٩٤٣	فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	xxx	xxx
	١٩٤٤	فرق تقويم تغير مخزون بضائع بغرض البيع	xxx	xxx
			xxx	xxx
		تضاف الإيرادات التحويلية والأخرى		
	٤٦٣	إيرادات الاستثمارات المالية	xxx	xxx
	٤٨	الإيرادات التحويلية	xxx	xxx
	٤٩	الإيرادات الأخرى	xxx	xxx
			xxx	xxx
		تنزل المصروفات التحويلية والأخرى		
	٣٨	المصروفات التحويلية عدا ٣٨٤	xxx	xxx
	٣٩	المصروفات الأخرى	xxx	xxx
			xxx	xxx
			xxx	xxx
		الفائض القابل للتوزيع (صافي العجز)	xxx	xxx

مثال ١

فيما يلي ميزان المراجعة في ٢٠٠٩/١٢/٣١ لشركة صالح الصناعية (قطاع خاص)

رقم الدليل	أسم الحساب	دائن	مدين
١١١	أراضي		١٠٠٠٠
١١٢	مباني ومنشآت وطرق		٥٠٠٠٠
١١٣	آلات ومعدات		٢٠٠٠٠
١١٦	أثاث وأجهزة مكاتب		٢٥٠٠٠
١٣	المخزون		٣٠٠٠٠
٣١	الرواتب والأجور		٤٠٠٠
٣٢	المستلزمات السلعية		٥٠٠٠٠
٣٣٦٢	أقساط التأمين		٣٠٠٠
٣٨٤	الضرائب والرسوم		٢٠٠٠
٣٨٣٢	تعويضات وغرامات		١٠٠٠
٢٦١	مجهزون	٢٠٠٠٠	
٤١٢١	صافي المبيعات	٦٠٠٠٠	
٤٦٢	إيجارات الأراضي	٢٠٠٠	
٤٩٢	إيرادات عرضية	٤٠٠٠	
٢١١	رأس المال (مدفوع بالكامل)	١٠٩٠٠٠	
	المجموع	١٩٥٠٠٠	١٩٥٠٠٠

وعند الجرد تبين الآتي:

- ١ - يتم احتساب الاندثار بنسبة ١٠% لكافة الموجودات الثابتة علماً كافة الموجودات تم استخدامها في ٢٠٠٩/١/١ ووفق القسط الثابت.
- ٢ - تبين أن أقساط التأمين المدفوعة تخص الفترة من ٢٠٠٩/١/١ ولغاية ٢٠١٠/١٢/٣١.
- ٣ - كانت قيمة مخزون الإنتاج التام أول المدة بالكلفة ٤٠٠٠ دينار وعلى أساس سعر البيع ٥٠٠٠ دينار وتبين من قوائم جرد مخزون الإنتاج التام آخر المدة أن كلفة المخزون ٥٠٠٠ دينار ، وقيمه حسب سعر السوق ٧٠٠٠ دينار.
- ٤ - يوزع الفائض القابل للتوزيع في حالة وجوده بنسبة ١٥% احتياطي عام والباقي يسدد إلى الخزينة المركزية.

المطلوب:

أولاً: أثبات قيود التسوية والغلق.

ثانياً: حساب النشاط الجاري للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١.

الحل:

أولاً: أثبات قيود التسوية والغلق.

أ - قيود التسوية

١ - احتساب الاندثار:

$$٥٠٠٠ \text{ دينار اندثار المباني} = ١٠\% \times ٥٠٠٠٠$$

$$٢٠٠٠ \text{ دينار اندثار آلات} = ١٠\% \times ٢٠٠٠٠$$

$$٢٥٠٠ \text{ اندثار الأثاث} = ١٠\% \times ٢٥٠٠٠$$

- ٥٠٠٠ من حـ / اندثار مباني ومنشآت وطرق ٣٧٢
 ٢٠٠٠ من حـ / اندثار آلات ومعدات ٣٧٣
 ٢٥٠٠ من حـ / اندثار أثاث وأجهزة مكاتب ٣٧٦
 ٥٠٠٠ إلى حـ / مخصص اندثار مباني ومنشآت وطرق ٢٣١٢
 ٢٠٠٠ إلى حـ / مخصص اندثار آلات ومعدات ٢١٣٣
 ٢٥٠٠ إلى حـ / مخصص اندثار أثاث وأجهزة مكاتب ٢٣١٦

٢ - أقساط التأمين هي لسنتين ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ لذا فإن هناك مصروفات مدفوعة مقدماً بمقدار الآتي:

$$3000 \div 2 = 1500 \text{ دينار ما يخص السنة.}$$

$$3000 - 1500 = 1500 \text{ دينار ما يخص } 2010$$

١٥٠٠ من حـ / مصاريف مدفوعة مقدماً ١٦٦٣

٣ - كانت قيمة مخزون الإنتاج التام أول المدة بالكلفة ٤٠٠٠ وعلى أساس سعر البيع ٥٠٠٠ دينار وتبين من قوائم جرد مخزون الإنتاج التام آخر المدة أن كلفة المخزون ٥٠٠٠ دينار (وقيمته حسب سعر السوق ٧٠٠٠).

غلق بضاعة أول المدة

$$4000 \text{ من حـ / تغيير مخزون الإنتاج التام } 4122$$

$$4000 \text{ إلى حـ / مخزون الإنتاج التام } 1361$$

- إثبات بضاعة آخر المدة

$$5000 \text{ من حـ / مخزون الإنتاج التام } 1361$$

$$5000 \text{ إلى حـ / تغيير مخزون الإنتاج التام } 4122$$

	مخزون آخر المدة -	مخزون أول المدة	الفرق (دينار)
سعر البيع	٧٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠
الكلفة	٥٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠
	فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام ١٩٤٣		<u>١٠٠٠</u>

- إثبات قيد المقابلة
- $$1000 \text{ من حـ / فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام } 1943$$
- $$1000 \text{ إلى حـ / مقابل فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام } 2943$$
- قفل المقابل
- $$1000 \text{ من حـ / مقابل فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام } 2943$$
- $$1000 \text{ إلى حـ / حساب النشاط الجاري } 281$$
- قفل الفرق
- $$1000 \text{ من حـ / حساب النشاط الجاري } 281$$
- $$1000 \text{ إلى حـ / فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام } 1943$$

ب- قيود القفل:

- قيد غلق حسابات الاستخدامات:

- ٦٨٠٠٠ من حـ / حساب النشاط الجاري ٢٨١
٤٠٠٠ إلى حـ / الرواتب والأجور ٣١
٥٠٠٠ إلى حـ / المستلزمات السلعية ٣٢
١٥٠٠ إلى حـ / أقساط التأمين ٣٣٦٢
٢٠٠٠ إلى حـ / الضرائب والرسوم ٣٨٤
١٠٠٠ إلى حـ / تعويضات وغرامات ٣٨٣٢
٥٠٠٠ إلى حـ / اندثار مباني ومنشآت وطرق ٣٧٢
٢٠٠٠ إلى حـ / اندثار آلات ومعدات ٣٧٣
٢٥٠٠ إلى حـ / اندثار أثاث وأجهزة مكاتب ٣٧٦

- قيد غلق حسابات الموارد:

- ٦٠٠٠٠ من حـ / صافي المبيعات ٤١٢١
١٠٠٠ من حـ / تغيير مخزون الإنتاج التام ٤١٢٢
٢٠٠٠ من حـ / إيجارات الأراضي ٤٦٢
٤٠٠٠ من حـ / إيرادات عرضية ٤٩٢
٦٦٠٠٠ إلى حـ / حساب النشاط الجاري ٢٨١

حساب النشاط الجاري (المرحلة الأولى)

رقم الدليل	المصروفات الجارية	المبلغ	رقم الدليل	الإيرادات الجارية	المبلغ
٣١	الرواتب والأجور	٤٠٠٠	٤١	إيراد نشاط الإنتاج السلعي	٦١٠٠٠
٣٢	المستلزمات السلعية	٥٠٠٠	٢٩٤٣	مقابل فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	١٠٠٠
٣٣	أقساط التأمين ٣٣٦٢	١٥٠٠			
٣٧	الاندثار	٩٥٠٠	٤٦٢	إيجارات الأراضي	٢٠٠٠
٣٨٤	الضرائب والرسوم	٢٠٠٠			
				عجز العمليات الجارية	٣٠٠٠

حساب النشاط الجاري (المرحلة الثانية)

رقم الدليل	المصروفات الجارية	المبلغ	رقم الدليل	الإيرادات الجارية	المبلغ
	عجز العمليات الجارية رصيد مرحل	٣٠٠٠			
٣٨٣٢	تعويضات وغرامات	١٠٠٠			
١٩٤٣	فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	١٠٠٠	٤٩٢	إيرادات عرضية	٤٠٠٠
				صافي عجز	١٠٠٠

١٠٠٠ من حـ / العجز المتراكم ٢٢٥
١٠٠٠ إلى حـ / حساب النشاط الجاري ٢٨١

تمرين ١

بالرجوع إلى بيانات المثال ١ وعلى فرض أن الإيرادات العرضية كانت بمقدار ١٠٠٠٠ دينار ورأس المال بمقدار ٩٩٠٠٠ دينار.
المطلوب: تصوير كشف العمليات الجارية ، وإثبات قيد توزيع الفائض إن وجد.

*** الميزانية العامة.**

تعرف الميزانية على أنها قائمة تبين المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين ، وتضم هذه القائمة جانبين الجانب الدائن ويشمل المطلوبات ورأس المال والذي يمثل مصادر الأموال في الوحدة الاقتصادية لكي تمارس الوحدة الاقتصادية نشاطها وجانب مدين يضم الموجودات التي تمثل أوجه استخدام هذه المصادر.

سمات الميزانية العامة وفق النظام المحاسبي الموحد

هناك مجموعة من السمات التي ميزت تبويب عناصر الميزانية منها:

- ١ - إن الإطار المتبع في تبويب عناصر الميزانية معتمد بالأساس إلى وجهة النظر الاقتصادية إذ تقسم الموجودات إلى موجودات يترتب عليها تكوين رأسمالي على المستوى القومي (الموجودات الثابتة ومشروعات تحت التنفيذ والمخزون .. الخ) ، وموجودات لا يترتب عليها تكوين رأسمالي على المستوى القومي (النقد ، المدينون ، القروض الممنوحة الاستثمارات المالية .. الخ) أما المطلوبات ورأس المال فتقسم إلى مصادر التمويل الداخلي وهي (رأس المال ، الاحتياطيات ، التخصيص .. الخ) ومصادر تمويل خارجي وهي (الدائنون ، المصارف الدائنة ، القروض المستلمة .. الخ).
 - ٢ - تم تبويب عناصر الميزانية حسب السيولة ، لذا قسم الموجودات إلى ثابتة ومن ثم المتداولة والمطلوبات إلى مصادر التمويل طويلة الأجل ومن ثم مصادر التمويل قصيرة الأجل. والهدف من هذا التبويب بين قدرة الوحدة على سداد التزاماتها كما يساعد الإدارة في تحديد رأس المال الثابت ورأس المال العامل ، كما يمكن المخطط المالي من استخراج النسب والمؤشرات المالية.
 - ٣ - ظهور حسابات المتقابلة في طرفي الميزانية والهدف منها هو إحكام الرقابة والسيطرة على التزامات الوحدة وحقوقها منها الاعتمادات المستندية وخطابات الضمان.
 - ٤ - هناك بعض التغيير في إظهار بعض البنود في الميزانية منها اعتبار النفقات الإيرادية المؤجلة على أنها موجودات ثابتة وفق النظام المحاسبي الموحد ، بينما وفق المفهوم المحاسبي فهي تعد من الموجودات الوهمية. وكذلك الاعتماد المستندي كحساب واحد في الميزانية التقليدية بينما في النظام المحاسبي الموحد فتظهر اعتمادات مستندية لشراء موجودات ثابت ضمن حساب مشروعات تحت التنفيذ وكذلك تظهر ضمن حساب المخزون كاعتماد مستندية لشراء مواد.
 - ٥ - تم إدراج عناصر الميزانية وفق التبويب الأجمالي (الثنائي) عدا بعض الحسابات كالقروض والاستثمارات المالية الاعتمادات المستندية ، مع أرفاق كشوف تفصيلية لكافة الحسابات الإجمالية الظاهرة في الميزانية.
- وفيما يلي نموذج (٣) الآتي والذي يبين الميزانية العامة كما هي عليه وفق النظام المحاسبي الموحد وفق التبويب الثنائي والثلاثي كحساب من جانبين:

نموذج (٣)
الميزانية العمدة كما في ٢٠ / ١٢ / ٣١

رقم الدليل	الموجودات	السنة الحالية	السنة السابقة	رقم الدليل	مصادر التمويل	السنة الحالية	السنة السابقة
	الموجودات الثابتة				مصادر التمويل طويلة الأجل		
١١	الموجودات الثابتة القائمة بالقيم الدفترية	xxx	xxx	٢١	رأس المال المدفوع	xxx	xxx
١١٨	النفقات الإيرادية المؤجلة	xxx	xxx	٢٢	الاحتياطات	xxx	xxx
١٢	مشروعات تحت التنفيذ	xxx	xxx				
				٢٣	تخصيصات طويلة الأجل	xxx	xxx
١٤١	قروض ممنوحة طويلة الأجل	xxx	xxx	٢٤١	قروض مستلمة طويلة الأجل	xxx	xxx
١٥١	استثمارات مالية طويلة الأجل	xxx	xxx				
	الموجودات المتداولة				مصادر التمويل قصيرة الأجل	xxx	xxx
١٣	المخزون (بالكلفة)	xxx	xxx	٢٣	تخصيصات قصيرة الأجل	xxx	xxx
١٣٨	اعتمادات مستندية لشراء مواد	xxx	xxx	٢٤٢	قروض مستلمة قصيرة الأجل	xxx	xxx
١٤٢	قروض ممنوحة قصيرة الأجل	xxx	xxx	٢٥	المصارف الدائنة	xxx	xxx
١٥٢	استثمارات مالية قصيرة الأجل	xxx	xxx	٢٦	الدائنون	xxx	xxx
١٦	المدينون	xxx	xxx				
١٨	النقد	xxx	xxx				
	مجموع الموجودات	xxx	xxx		مجموع مصادر التمويل	xxx	xxx
	الحسابات المتقابلة	xxx	xxx		الحسابات المتقابلة	xxx	xxx

أعلاه هو ما سيتم اعتماده عند تناول الأمثلة عن الحسابات الختامية ويمكن عرض
الميزانية كقائمة كما هو مبين في النموذج (٤) الآتي:

نموذج (٤)
الميزانية العممة كما في ١٢/٣١ / ٢٠

رقم الكشف	رقم الدليل	الموجودات	السنة الحالية دينار	السنة السابقة دينار
		الموجودات الثابتة		
١	١١	الموجودات الثابتة القائمة بالقيم الدفترية	xxx	xxx
٢	١١٨	النفقات الإيرادية المؤجلة	xxx	xxx
٣	١٢	مشروعات تحت التنفيذ	xxx	xxx
٤	١٤١	قروض ممنوحة طويلة الأجل	xxx	xxx
٥	١٥١	استثمارات مالية طويلة الأجل	xxx	xxx
		الموجودات المتداولة		
٦	١٣	المخزون (بالكلفة)	xxx	xxx
٦	١٣٨	اعتمادات مستندية لشراء مواد	xxx	xxx
٤	١٤٢	قروض ممنوحة قصيرة الأجل	xxx	xxx
٥	١٥٢	استثمارات مالية قصيرة الأجل	xxx	xxx
٧	١٦	المدينون	xxx	xxx
٨	١٨	النقد	xxx	xxx
		مجموع الموجودات	xxx	xxx
		الحسابات المتقابلة	xxx	xxx
		مصادر التمويل طويلة الأجل		
	٢١	رأس المال المدفوع	xxx	xxx
٩	٢٢	الاحتياطات	xxx	xxx
١٠	٢٣	تخصيصات طويلة الأجل	xxx	xxx
٤	٢٤١	قروض مستلمة طويلة الأجل	xxx	xxx
		مصادر التمويل قصيرة الأجل	xxx	xxx
١٠	٢٣	تخصيصات قصيرة الأجل	xxx	xxx
٤	٢٤٢	قروض مستلمة قصيرة الأجل	xxx	xxx
	٢٥	المصارف الدائنة	xxx	xxx
١١	٢٦	الدائنون	xxx	xxx
		مجموع مصادر التمويل	xxx	xxx
١٩		الحسابات المتقابلة	xxx	xxx

مثال ٢ :

بالاعتماد على بيانات المثال ١ السابق على فرض أن المطلوب هو تصوير الميزانية

العامة.

الحل :

الميزانية العامة كما هي عليه في ٣١/١٢ / ٢٠

رقم الدليل	الموجودات	المبلغ	رقم الدليل	مصادر التمويل	المبلغ
	الموجودات الثابتة			مصادر التمويل طويلة الأجل	
١١	الموجودات الثابتة بالقيم الدفترية	٩٥٥٠٠	٢١	رأس المال المدفوع	١٠٩٠٠٠
١١١	أراضي	١٠٠٠٠	٢٢٥	عجز متراكم	(١٠٠٠)
١١٢	مباني ومنشآت وطرق	٤٥٠٠٠			
١١٣	آلات ومعدات	١٨٠٠٠			
١١٦	أثاث وأجهزة مكاتب	٢٢٥٠٠			
	الموجودات المتداولة			مصادر التمويل قصيرة الأجل	
١٣	المخزون (بالكلفة)	٣١٠٠٠			
			٢٦	الدائنون	٢٠٠٠٠
١٦	المدينون	١٥٠٠	٢٦١	المجهزون	٢٠٠٠٠
١٦٦٣	مصاريف مدفوعة مقدماً	١٥٠٠			
	مجموع الموجودات	١٢٨٠٠٠		مجموع مصادر التمويل	١٢٨٠٠٠
	الحسابات المتقابلة			الحسابات المتقابلة	

* أسئلة الفصل الخامس .

س ١/

فيما يلي ميزان المراجعة في ٢٠٠٩/١٢/٣١ لشركة الصقور الصناعية (قطاع خاص)

رقم الدليل	أسم الحساب	دائن	مدين
١١١	أراضي		٢٢٠٠٠٠
١١٢	مباني ومنشآت وطرق		٨٠٠٠٠
١١٣	ألات ومعدات		٦٠٠٠٠
١١٦	أثاث وأجهزة مكاتب		٧٠٠٠٠
١٣	المخزون		٥٥٠٠٠
١٤١	قروض ممنوحة قصيرة الأجل		١٠٠٠٠٠
١٦	المدينون		١٢٠٠٠
١٨	النقد		٩٠٠٠٠
٣١	الرواتب والأجور		٦٥٠٠٠
٣٢	المستلزمات السلعية		١٦٠٠٠٠
٣٣٦٢	أقساط التأمين		٦٠٠٠
٣٨٤	الضرائب والرسوم		١٠٠٠
٣٨٣٢	تعويضات وغرامات		٣٠٠٠
٢٢٥	العجز المتراكم	٤٠٠٠٠	
٤٤١	إيراد التشغيل للغير	٣٠٠٠٠	
٢٣٢	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	١٠٠٠	
٢٦١	مجهزون	٤٠٠٠٠	
٤١٢١	صافي المبيعات	٣٠٠٠٠٠	
٤٦٣	استثمارات مالية	٢٠٠٠	
٤٩٣	إيرادات رأسمالية	٣٣٠٠٠	
٢١١	رأس المال (مدفوع بالكامل)	؟	
	المجموع	؟	؟

وعند الجرد تبين الآتي :

- ١ - يتم احتساب الاندثار بنسبة ١٠% لكافة الموجودات الثابتة علماً كافة الموجودات تم استخدامها في ٢٠٠٩/١/١ ووفق القسط الثابت.
- ٢ - تبين أن أقساط التأمين المدفوعة تخص الفترة من ٢٠٠٩/١/١ ولغاية ٢٠١١/١٢/٣١.
- ٣ - كانت قيمة مخزون الإنتاج التام أول المدة بالكلفة ٩٠٠٠ دينار وعلى أساس سعر البيع ١٢٠٠٠ دينار وتبين من قوائم جرد مخزون الإنتاج التام آخر المدة أن كلفة المخزون ١٥٠٠٠ دينار (وقيمته حسب سعر السوق ٢١٠٠٠).
- ٤ - تحتفظ الشركة في نهاية السنة بمخصص ديون بنسبة ١٠% من رصيد المدينون.
- ٥ - يوزع الفائض القابل للتوزيع في حالة وجوده بتغطية العجز المتراكم والباقي بنسبة ٥% كمخصص للضريبة ١٠% فائض متراكم ٢٠% احتياطي عام والباقي يعطى كأرباح موزعة لأصحاب الشركة.

المطلوب :

أولاً: أثبات قيود التسوية والغلق.

ثانياً: حساب النشاط الجاري للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١.

ثالثاً: تصوير الميزانية العمومية للسنة المالية ٢٠٠٩.