

الفصل السابع

الحسابات الختامية

سنتعرف في هذا الفصل على :

- ١- ميزان المراجعة
أ - ميزان المراجعة قبل الغلق
ب - ميزان المراجعة بعد الغلق
- ٢- استمارة مطابقة كشف المصرف
تطبيقات على ميزان المراجعة قبل الغلق
تطبيقات على توزيع الغائض والحسابات ذات العلاقة
تطبيقات على ميزان المراجعة بعد الغلق
تطبيقات على استمارة مطابقة كشف المصرف
- ٣- القوائم المالية والكشوفات المرفقة
أولاً- الميزانية العامة (قائمة المركز المالي)
ثانياً - حساب العمليات الجارية
ثالثاً - كشف التدفق النقدي
رابعاً - التطبيق على القوائم المالية والكشوفات المرفقة
الميزانية العامة
حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع
حساب الإيرادات والمصروفات والتوزيع
حساب العمليات الجارية
كشف التدفق النقدي
الكشوفات المرفقة :
الموجودات الثابتة وانثاراتها ، المخزون ، المدينون ، الاحتياطيات
التخصيصات ، الدائنون ، الرواتب والأجور ، المستلزمات السلعية
المستلزمات الخدمية ، الاستخدامات الأخرى ، إيرادات النشاط الجاري
الإيرادات الأخرى

٣- القوائم المالية والكشوفات المرفقة :



تمثل القوائم المالية مخرجات النظام المحاسبي وهي جزء من التقرير المالي السنوي تعد لأغراض عدة منها النواحي القانونية والإدارية ومنها نواحي يهتم بها المستثمر ، وتشمل المجموعة الكاملة من هذه القوائم المالية (قائمة المركز المالي وقائمة حساب العمليات الجارية وقائمة التدفق النقدي) ، كما يمكن أن تشمل على جداول وملاحق ومعلومات مبنية أو مشتقة من تلك القوائم .

وتقع مسؤولية إعداد القوائم المالية وعرض نتائج أعمال الشركة لفترة زمنية معينة (في الغالب تكون سنة مالية تبدأ من ١-١ وتنتهي في ٣١-١٢) على إدارة الشركة وأن أي خطأ قد يرتكب فيها من قبل محاسبي^(١) الشركة تتحمله الإدارة ، أي أن الإدارة هي المسؤولة أمام المالكين (أو/ و) المستثمرين في مدى كفاءتها في تحقيق أهداف الشركة وكيفية إدارة أموالها ومواردها بناءً على توصيات المالكين وحققهم في محاسبتها أو مكافئتها مقابل جهودها ، كما وينبغي أن تستند عملية إعداد القوائم المالية إلى معايير وأعراف محاسبية متعارف عليها

وقد أورد دليل التدقيق الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق سنة ١٩٩٩ رقم (٢) " تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية " في الفقرة (٣) منه :

" يقصد بالبيانات المالية الميزانية العامة وحسابي العمليات الجارية والإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع وكشف التدفق النقدي "

كما أوردت القاعدة المحاسبية رقم (٦) " الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية " في الفقرة (١٢) " الإفصاح عن

(١) يتعين على المحاسب المهني الذي تقع على عاتقه مسؤولية إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام أو الموافقة عليها أن يقتنع بأن عرض تلك القوائم المالية موافقة للمعايير المعمول بها في إعداد القوائم المالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، ٢٠١٠: ٥٤) .

السياسات والطرق المحاسبية " :

يشتمل تعبير القوائم المالية الوارد في هذه القاعدة على :

- الميزانية العامة أو قائمة المركز المالي .
 - حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر ، أو كشف العمليات الجارية وكشف توزيع صافي الدخل .
 - كشف التدفق النقدي ، أو كشف مصادر واستخدامات الأموال .
- استناداً إلى ما ورد أعلاه سيتم التطرق إلى القوائم المالية الآتية :
- الميزانية العامة (قائمة المركز المالي) ، حساب العمليات الجارية ، كشف التدفق النقدي .

أولاً- الميزانية العامة (قائمة المركز المالي) :

وهي من القوائم المالية الأساسية يتم إعدادها بشكل دوري لتخدم أصحاب العلاقة والمستفيدين وتعرض الحسابات الحقيقية للمركز المالي للوحدة الاقتصادية في



لحظة معينة من الزمن في يوم إعدادها على شكل قائمة (Statement) وهو الأنموذج الحديث المتبع الذي ينسجم مع أهداف التحليل المالي ، ويساعد التحليل المالي للميزانية (المقارنة العمودية والأفقية) في معرفة المركز المالي للوحدة ، وينبغي أن يتعادل طرفي الميزانية العامة (الموجودات والمطلوبات) ، وتتضمن الميزانية العامة الأرصدة المرحلة من ميزان المراجعة بعد الغلق ، إذ يتم غلق الإيرادات بالمصروفات وإظهار نتيجة النشاط من ربح أو خسارة في حساب جاري النشاط (٢٨١) ، وتحتوي الميزانية العامة ثلاثة أقسام رئيسة هي : الموجودات ، حقوق المساهمين ورأس المال والأرباح المحتجزة ، المطلوبات.

ثانياً- حساب العمليات الجارية :

ويعد هذا الحساب من القوائم المالية الأساسية التي ينبغي إعدادها دورياً ضمن البيانات المالية السنوية للوحدة ، ويتم إعدادها على شكل قائمة (Statement) ، ويوضح الحساب الجاري نتائج النشاط الجاري للوحدة خلال

الفصل السابع :::::::::::::::::::: الحسابات الختامية

فترة زمنية معينة من فائض أو عجز ، وتتضمن أسفلها كشف يظهر كيفية توزيع الفائض سواء بموجب القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة أو بموجب بنود عقد التأسيس الأولي ، ويقسم حساب العمليات الجارية إلى ثلاثة أقسام مرحلية وهي :

أ - مرحلة مقابلة الإيرادات الجارية بالمصروفات الجارية والتي ينتج عنها الفائض أو (العجز) للمرحلة الأولى .

ب - مرحلة مقابلة الموارد التحويلية والأخرى بالاستخدامات التحويلية والأخرى وإضافتها إلى ناتج المرحلة الأولى لينتج عنها فائض أو (عجز) للمرحلة الثانية .

ج - تمثل المرحلة الأخيرة من حساب العمليات الجارية نسب توزيع الفائض على الاحتياطات القانونية والأخرى والأرباح الموزعة والأرباح المحتجزة ضمن حساب الفائض المتراكم الذي يظهر في جانب المطلوبات من قائمة المركز المالي .

والجدير بالذكر أن بعض الشركات بالإضافة إلى إعداد حساب العمليات الجارية ضمن البيانات المالية السنوية للشركة تقوم بإعداد قوائم حسابات أخرى لها نفس الغرض وكالآتي :

أ - **حساب الإنتاج والمتاجرة** : ويتم إعداده من قبل الشركات ذات النشاط التجاري المتضمن خلاله بعض الأنشطة الإنتاجية مثل نشاط الفندقية والسياحة التي تتضمن نشاط الفندقية وخدمة النزلاء (نشاط تجاري) ، وقاعات لإقامة المناسبات والولائم (نشاط إنتاجي) ، وفي الغالب يعد الحساب على شكل قائمة ويتم إلحاق بها كشف توزيع الأرباح .

ب - **حساب الأرباح والخسائر** : ويتم إعداد هذا الحساب في الشركات ذات النشاط التجاري فقط والتي تقوم بشراء وبيع الأراضي والبضائع بغرض بيعها من دون إجراء أي تغيير أو إضافة أو تصنيع عليها ، وفي الغالب يتم إعداد الحساب على شكل قائمة ويتم إلحاق كشف توزيع الأرباح بها

ج - حساب (قائمة) الدخل : قائمة تتضمن وتدمج فيها حسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر وتطبق في الوحدات ذات النشاط الصناعي مثل شركات صناعة السيارات والأجهزة والمعدات وغيرها ، ويعد على شكل قائمة وتتضمن في أسفلها كشف متصل بتوزيع الأرباح كما هو معروف وموجود في حساب العمليات الجارية في الشكل أدناه .

ثالثاً- كشف التدفق النقدي :

وهو كشف كجزء مكمل للبيانات المالية الدورية (السوية) ويتضمن حركة النقود من مقبوضات ومدفوعات للوحدة خلال فترة زمنية معينة .



ويمكن تعريف كشف التدفق النقدي بأنه : ((كشف يعرض المتحصلات النقدية (المقبوضات) والمدفوعات النقدية (المصروفات) وصافي التغير في النقدية من ثلاثة أنشطة رئيسية هي الأنشطة التشغيلية ، الأنشطة الاستثمارية ، الأنشطة التمويلية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة بصورة تؤدي الى تأكيد رصيد النقدية في أول المدة وآخر المدة)) ، ويتم إعداد كشف التدفق النقدي بطريقتين هما المباشرة وغير المباشرة ، ويقسم الكشف في الغالب إلى ثلاثة أقسام حسب الأنشطة وكالاتي :

أ - التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية : لهذا القسم أهمية خاصة باعتبار أن الأنشطة التشغيلية أهم نشاط لتوليد الإيراد ، والتدفق النقدي الناشئ من النشاطات التشغيلية هو المؤشر الرئيس على قدرة الوحدة في توليد النقد الكافي لتسديد التزاماتها واستمرار حياتها .

ب - التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية : وتمثل حركة النقود من عمليات اقتناء واستبعاد الموجودات غير المتداولة والاستثمارات الأخرى بموجب قرارات إدارية ناجحة في وضع وإعداد الموازنات التخطيطية المتعلقة بالاستثمارات ، وتعد أيضاً مهمة لأنها تمثل المدى الذي يعكس نجاح استخدام النقود بقصد الحصول على الموارد الموجهة لتوليد الدخل النقدي المستقبلي .

ج - التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية : التدفق النقدي الداخلى المتأتى من النشاطات التي تشمل التغييرات في حجم وتركيبه حقوق الملكية والاموال المقترضة للوحدة المتمثلة في مصادر التمويل طويلة وقصيرة الأجل ، وتقيد الموازنات التخطيطية للتدفق النقدي الناشئ من النشاطات التمويلية في التنبؤ بمتطلبات حركة النقود في المستقبل وتهيأة مصادر التمويل اللازمة لاستمرار حياة الوحدة من دون التعرض للازمات المالية والعسر المالي .

وبموجب الطريقة المباشرة التي فضلتها القاعدة المحاسبية رقم (٧) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق فإنه يستوجب تسوية معظم الحسابات الواردة ضمن حساب العمليات الجارية وفق أساس الاستحقاق وبيان كل نوع رئيس للمقبوضات النقدية التشغيلية وكل نوع رئيس من المدفوعات النقدية التشغيلية بشكل منفصل في كشف التدفق النقدي حيث تنزل المدفوعات النقدية من المقبوضات النقدية من أجل تحديد صافي النقدية المتأتية من الانشطة التشغيلية .

والخلاصة أن الطريقة المباشرة تكشف عن معلومات أكثر تفصيلاً تقيد في اتخاذ القرارات وأجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل بدلا من الطريقة الغير المباشرة التي تقتصر على الناتج الحسابي الذي يبين النتيجة النهائية لاصافي التدفق النقدي للحسابات الداخلة في الكشف .

الفصل السابع الحسابات الختامية

مثال للحل : أدناه ميزان المراجعة قبل الغلق لفندق الأرجوان نهاية السنة ٢٠١٧/١٢/٣١ :

الدليل	اسم الحساب	دائن	مدين
١١١٢	أراضي بناء		١٥٠.٠٠٠
١١٢١٢	مباني تجارية		٣٠٠.٠٠٠
١١٤١١	باص نقل النزلاء		٤٠.٠٠٠
١١٦١	أثاث		٦٠.٠٠٠
١١٦٢	أجهزة تكييف وتبريد		٣٠.٠٠٠
١١٦٦	سناير ومفروشات		١٠.٠٠٠
١٣١	مخزون الخامات والمواد الأولية		٤.٠٠٠
١٣٧١	مخزون بضائع بغرض البيع		٤.٠٠٠
١٥١	استثمارات طويلة الأجل		٥.٠٠٠
١٥٢	استثمارات قصيرة الأجل		٣.٠٠٠
١٦١١	مدينون قطاع عام		٦.٠٠٠
١٦٦٢	إيرادات مستحقة		٤.٠٠٠
١٨٣	نقدية لدى المصارف		٢٢٧.٠٠٠
٢١١	رأس المال المدفوع	٦٢٠.٠٠٠	
٢٢٢	احتياطي عام	١٢.٠٠٠	
٢٢٤	الفائض المتراكم	٨.٠٠٠	
٢٣١٢	مخصص أندثار مباني حـ/٢٣١٢	٤٢.٠٠٠	
٢٣١٤	مخصص أندثار وسائط نقل	٢.٠٠٠	
٢٣١٦	مخصص أندثار أثاث وأجهزة مكاتب	١٤.٠٠٠	
٢٤١٦	قروض طويلة من القطاع الخاص	٣٠.٠٠٠	
٢٦١١	مجهزون قطاع عام	٢٥.٠٠٠	
٢٦٦١	تأمينات مستلمة	١٠.٠٠٠	
٣١١	رواتب		٣٠.٠٠٠
٣١١٢	مخصصات الشهادة		١٠.٠٠٠

الفصل السابع الحسابات الختامية

الدليل	اسم الحساب	دائن	مدين
٣١٢	أجور		٢٠ ٠٠٠
٣٢٢	وقود وزيوت		٥ ٠٠٠
٣٢٥٢	قرطاسية		٣ ٠٠٠
٣٢٦١	كساوي		٤ ٠٠٠
٣٢٧١	المياه		٣ ٠٠٠
٣٣١٢	صيانة مباني وإنشاءات		٨ ٠٠٠
٣٣١٦	صيانة أثاث		٤ ٠٠٠
٣٥١	مشتريات بضائع بغرض البيع		٢٠ ٠٠٠
٣٦١	فوائد مدينة		٣ ٠٠٠
٣٧٢	أندثار مباني		١٨ ٠٠٠
٣٧٤	أندثار وسائل نقل وانتقال		٤ ٠٠٠
٣٧٦	أندثار أثاث وأجهزة مكاتب		١٧ ٠٠٠
٤٢٤	إيرادات الفندق والسياسة	١٤٠ ٠٠٠	
٤٣٨٢٢	إيجار مباني تجارية	٤٥ ٠٠٠	
٤٦٣	إيراد الاستثمارات المالية	٣ ٠٠٠	
٤٨٣٢	تعويضات وغرامات	١٢ ٠٠٠	
٤٩١	إيرادات سنوات سابقة	٩ ٠٠٠	

المطلوب إعداد :

- | | | |
|------------------|---------|--|
| احتياطي عام | ٥ % | (١) ميزان المراجعة بعد الغلق .
(٢) توزيع الفائض إذا علمت أن نسب التوزيع كالاتي
(٣) كشف الموجودات .
(٤) إعداد الميزانية العامة كما في ٢٠١٧/١٢/٣١ .
(٥) حساب الأرباح والخسائر .
(٦) حساب العمليات الجارية . |
| احتياطي التوسعات | ١٢ % | |
| احتياطي استبدال | ٨ % | |
| موجودات ثابتة | | |
| توزيعات | ٦٥ % | |
| أرباح محتجزة | المتبقي | |