



كلية التجارة

أصول المحاسبة ونظم المعلومات

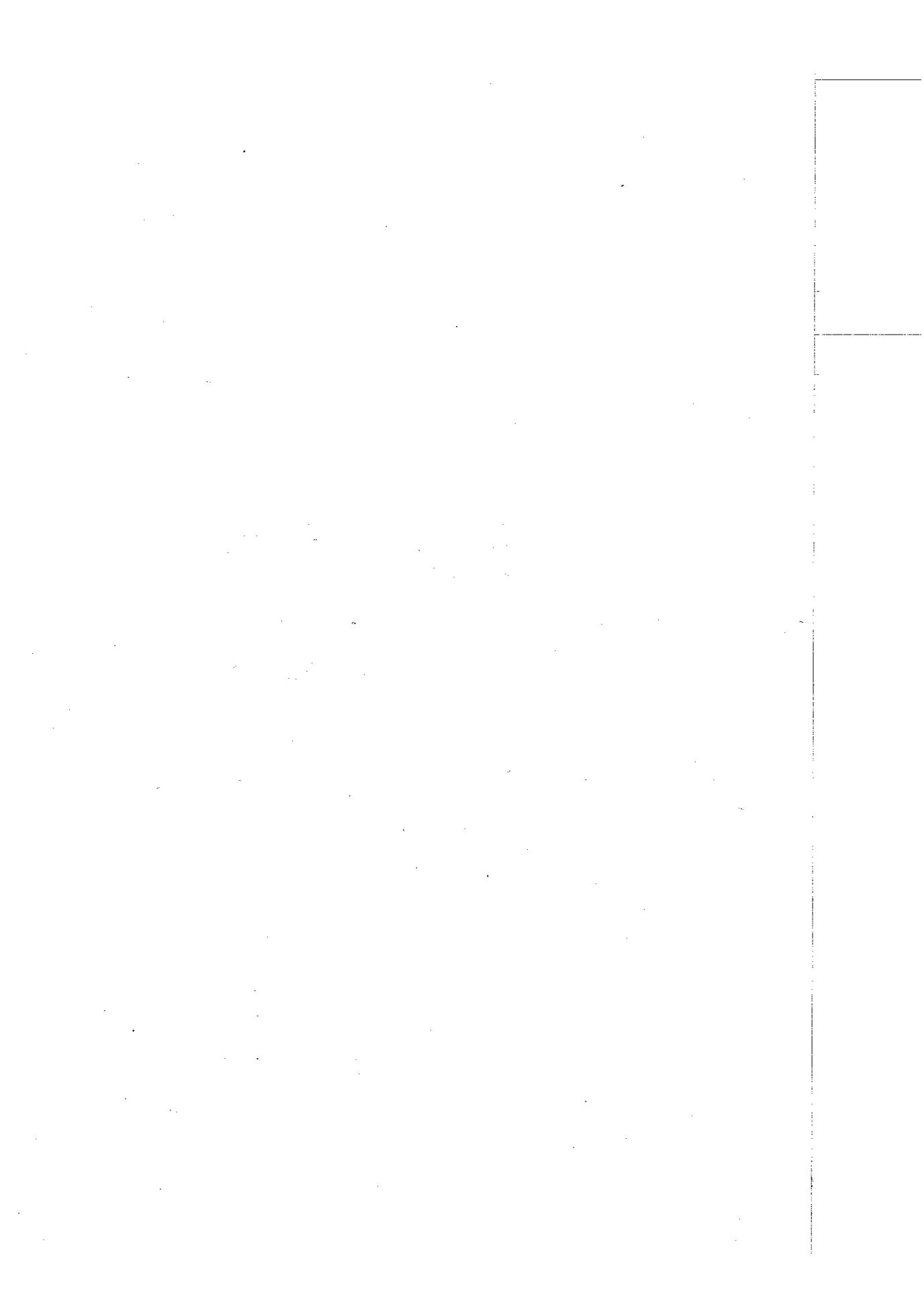
تأليف

أ.د. طارق عبد العال حماد
عميد كلية التجارة
جامعة عين شمس
مدير مركز الاستشارات المالية والمراجعة

أ.د. عاطف محمد العوام
أستاذ المحاسبة المالية
نائب رئيس الجامعة لشئون التعليم والطلاب الأسبق
جامعة عين شمس

مراجعة

أ.د. يحيى محمد أبو طالب
أستاذ المحاسبة المالية المتفرغ
كلية التجارة - جامعة عين شمس



الاستاذ



إلى روح شهداء ثورة ٢٥ يناير ٢٠١١ العظيمة



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

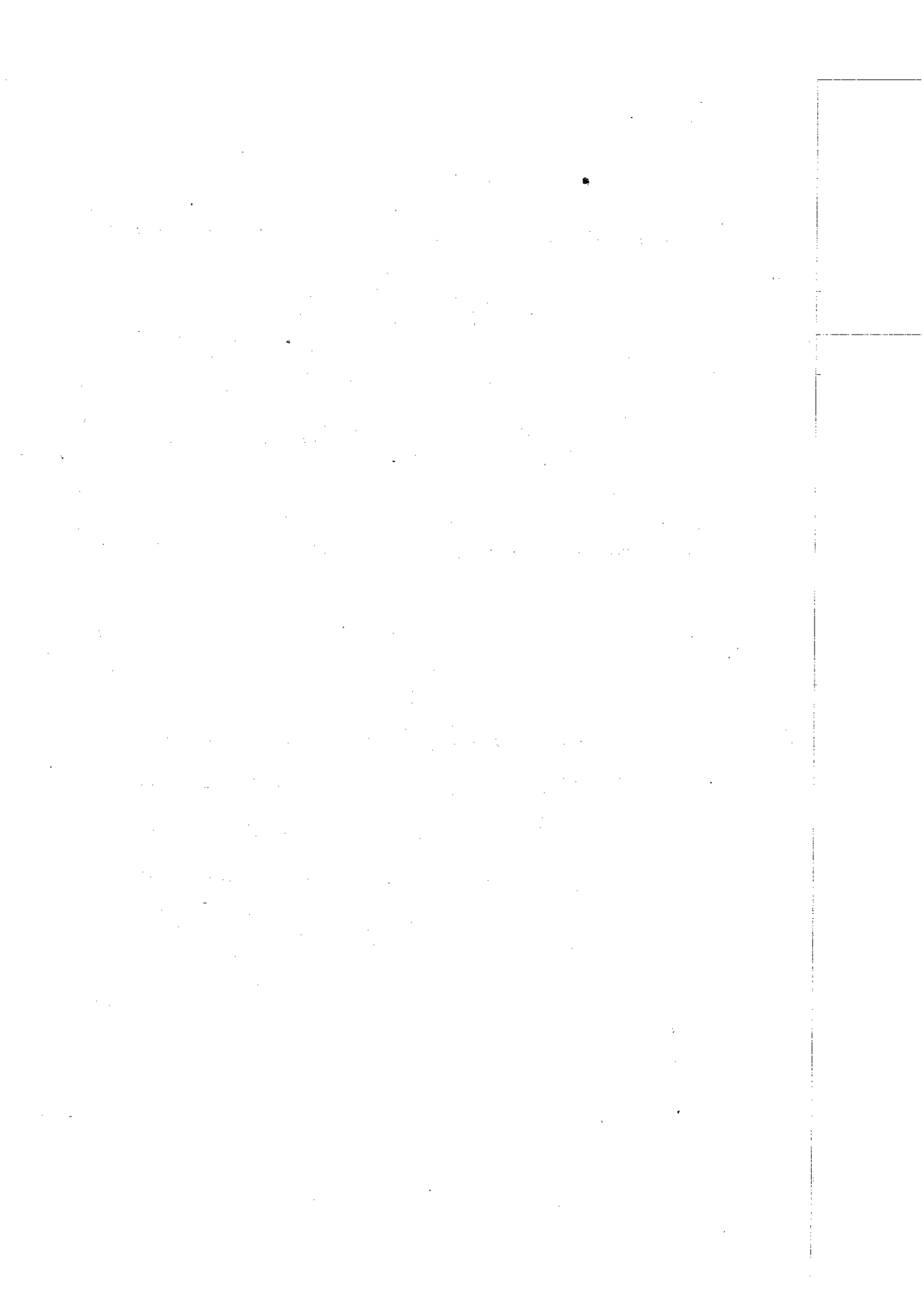
" فَأَمَّا الزَّبَدُ فَيَذْهَبُ جُفَاءً

وَأَمَّا مَا يَبْنَغُ النَّاسَ فَيَمْكُثُ فِي الْأَرْضِ "

صدق الله العظيم

" اللهم اغفر لي خطيئتي وجهلي ، وإسرافي في أمري ، وما
أنت أعلم به مني ، اللهم اغفر لي جدي وهزلي ، وخطئي
وعمدي ، وكل ذلك عندي ، اللهم اغفر لي ما قدمت وما
أخرت ، وما أسررت وما أعلنت ، وما أنت أعلم به مني ، أنت
المقدم ، وأنت المؤخر وأنت على كل شيء قدير "

(مرواه البخاري ومسلم عن أبي موسى رضي الله عنه)



مقدمة

عندما شرعنا فى تصميم وتنفيذ هذا المؤلف لطلاب التعليم المفتوح بجامعة عين شمس، وضعنا فى حسابنا جملة عوامل ومحددات، فالمستهدف هو قارئ عن بعد، والموضوع هو مقدمة لمجالات وفروع أخرى من المعرفة المحاسبية والإدارية، والمشكلة هى إيجاد أسلوب ملائم للتواصل لضمان تفاعلاً ما بين مقدم المعلومات وبين مستخدميها، لذلك فإن محور الاهتمام كل ضرورة التوازن ما بين الحفاظ على المادة العلمية لأصول وأساسيات المحاسبة، وبين الجانب التعليمى الذى يخاطب طالباً عن بعد ويستهدف تحقيق أقصى استفادة ممكنة له .

لقد راعينا إلى حد بعيد، المعايير والمواصفات الواجب توافرها فى مثل هذه المؤلفات التى تمثل فى حد ذاتها أداة اتصال رئيسية بين المحاضر والطالب، فعلى سبيل المثال ستجد فى هذا المؤلف المكونات والخصائص التالية :

أولاً : الكتاب مقسم إلى مجموعة من الوحدات التعليمية المستقلة والمتتابعة فى آن واحد. ويأتى استقلالها من الهدف، بينما يأتى تتابعها من تراكم هذه الأهداف. فكل وحدة تعليمية هدف رئيسى وجملة أهداف تابعة، وسنؤكد لك فى نهاية كل وحدة قياساً لمدى تحقيقاً ذلك الهدف. أما التابع فهو يعنى أن كل وحدة تمهد لتلك التى تليها وتؤسس لها، بحيث يتحقق من الأهداف التراكمية لتلك الوحدات، المحصلة العامة التى نسعى إليها وهى القدرة على التعامل مع مفردات علم المحاسبة ومزاولة النشاط المحاسبى بشكل عام .

ثانياً : ستجد فى حالات كثيرة أننا نستعين بالأشكال التوضيحية والرسوم المكملة، وذلك إما لبيان الهيكل أو الإطار العام للمعلومة، أو لتيسير تفهمك للخطوات أو المراحل التى تحتويها الوحدة التعليمية. أن هذه الأشكال على سبيل المثال ستقتنعك تمامً بعلاقة كل من الوظيفة المحاسبية Accounting Function والنظام المحاسبى Accounting System، بالمجال أو النشاط المحاسبى فى المنشأة، كما وأن العديد من الرسوم والأشكال ستكون متاحة لشرح المصطلحات المحاسبية ومكوناتها .

ثالثاً : لقد تم تصميم التدريبات والاختبارات على مدى وحدات الكتاب التعليمية بحيث

يمكن من تحقيق ما يلي :

- تأكيد فهم الموضوع وقياس درجة الاستيعاب.

- تدريب الطالب على التدرج في حل المسائل المحاسبية من الأسهل إلى الأكثر تعقيداً.

- توصيل نماذج لما سيواجهه الطالب من تطبيقات ومشكلات في الامتحان ، بحيث يعتاد على حلها ومواجهتها .

- القياس الذاتي لمدى تحقيق الأهداف التي في بداية الوحدة التعليمية، مع الذي تم تحصيله من معلومات ومعرفة على مدى الدراسة .

رابعاً : سيلاحظ الطالب دائماً أن المادة العلمية في الكتاب تخاطبه بشكل مباشر وكأنها

تقيم حواراً متصللاً معه ، وتؤكد على ما سبق بيانه ، وتنطلق منه إلى نقطة

أخرى، وهكذا ، فمثلاً : سنؤكد لك كيف أن المحاسبة هي نشاط يستهدف

إنتاج معلومات من نوع ما ولأغراض محددة ، ثم تفصح عن تلك المعلومات

وتنشرها لمن يهمله الأمر (وسيلة اتصال وإعلام) . ستلاحظ في الفترة السابقة

مجموعة كلما تحتها خط ، كل منها يشكل وحدة تعليمية مستقلة ، ثم في

نهاية دراستك ستكتشف مدى صحة هذه الجملة ومدلولها .

خامساً : لقد روعى في إعداد المادة العلمية لهذا الكتاب ، أنه تمهيد ضروري

لدراستك في المستويات القادمة ، والتي ستكون أكثر تخصصاً في مجالات

المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية والمحاسبة الضريبية وغيرها ، فسنعمل

على تغطية القواعد والسياسات المحاسبية التي تبقى صالحة للتطبيق في كافة

فروع ومجالات النشاط المحاسبى .

نأمل أن نحقق الغرض الذي نستهدفه من تقديم هذا المؤلف والله من وراء القصد .

المؤلفان

القسم الأول : أصول المحاسبة المالية

إعداد

أ.د. عاطف محمد العوام

الوحدة التعليمية الأولى : المحاسبة لغة الإدارة الحديثة.

الوحدة التعليمية الثانية : تحليل معاملات المنشأة.

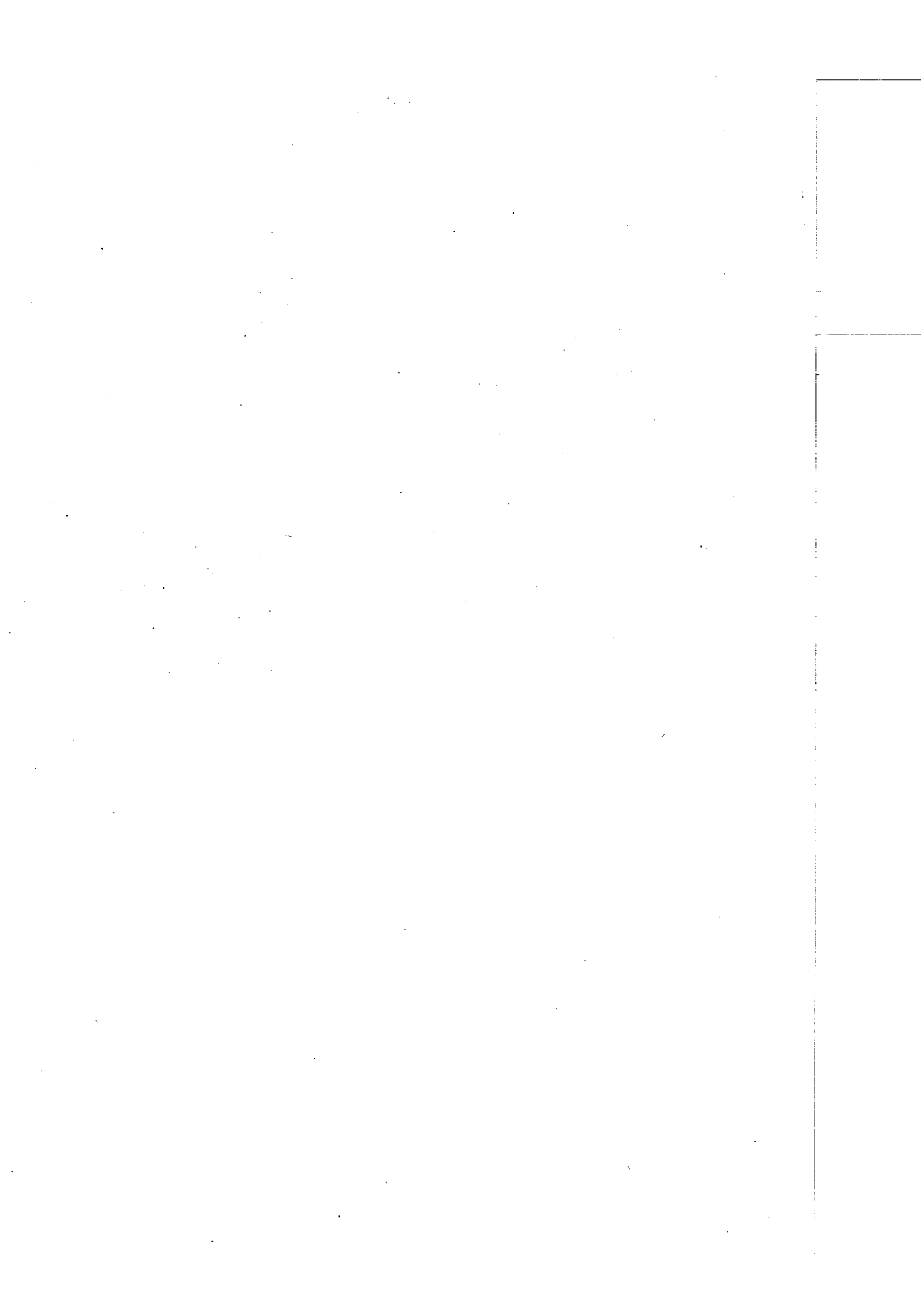
الوحدة التعليمية الثالثة : تسجيل معاملات المنشأة – الجزء الأول.

عمليات رأس المال – عمليات الأصول الثابتة – عمليات البنك

الوحدة التعليمية الرابعة : تسجيل معاملات المنشأة – الجزء الثاني .

عمليات المصروفات – عمليات الإيرادات .

عمليات الأوراق التجارية .



الوحدة التعليمية الأولى المحاسبة لغة الإدارة الحديثة

بعد دراستك لهذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على :

- أولاً : فهم طبيعة الوحدة الاقتصادية .
- ثانياً : التعرف على طبيعة الوظيفة المحاسبية وعلاقتها بإدارة المنشأة .
- ثالثاً : تحديد مفهوم وأهداف المحاسبة .
- رابعاً : دراسة وتحديد مقومات النظام المحاسبى .
- خامساً : تفهم وظيفة النظام المحاسبى كنظام للمعلومات .
- سادساً : دراسة تأثير تنظيمات الأعمال الحديثة على بيئة المحاسبة .



أولاً : فهم طبيعة الوحدة الاقتصادية :

يعتبر تفهم طبيعة الوحدة الاقتصادية نقطة البداية لتحديد وتعريف الوظيفة المحاسبية، حيث تعتبر هذه الوحدة المجال الذي تطبق من خلاله الوظيفة المحاسبية أو بعبارة أخرى مجال عمل المحاسب .

ويقصد بالوحدة الاقتصادية منشأة تزاوّل نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو خديماً من خلال استغلال الموارد المادية والبشرية المتاحة لها لتحقيق العوائد المستهدفة من ذلك .

وتتخذ الوحدة الاقتصادية شكلاً قانونياً يتفق مع رغبات مالكيها من ناحية ومع الظروف الاقتصادية السائدة من ناحية أخرى، فقد تتخذ شكل المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص أو شركة مساهمة أو غير ذلك من الأشكال القانونية للمشروعات .

وإذا نظرنا إلى التنظيم الداخلى لأى وحدة اقتصادية بصرف النظر عن شكلها القانونى لوجدنا هذه الوحدة مقسمة إلى وحدات تنظيمية داخلية تسمى كل منها قطاع ، إدارة الخ ، وتتولى كل وحدة تنظيمية داخلية تنفيذ جانباً من جوانب النشاط الذى تمارسه المنشأة .

فإذا أخذنا منشأة صناعية مثلاً لوجدنا قطاعاً متخصصاً فى تصنيع المنتج وآخر فى تسويق هذا المنتج بالإضافة إلى إدارة المنشأة ذاتها بما ذلك عمليات المشتريات والمخازن والشئون الإدارية الخ ، فإذا أخذنا منشأة تجارية أو خدمية لوجدنا نفس هذه الوحدات التنظيمية مع حدوث بعض التغيرات فى واجبات هذه الوحدات بما يلائم طبيعة نشاط المنشأة .

ولاشك أن جميع الأنشطة السابقة يترتب عليها تدفقات نقدية يتم دفعها للغير كثمن لشراء البضاعة أو مقابل الحصول على خدمات لازمة لنشاط المنشأة . أو تدفقات تحصل عليها المنشأة مقابل بيع سلعة أو خدمة للغير .

ويترتب على هذه التدفقات النقدية علاقات مالية متشابكة بين المنشأة وبين الأطراف الخارجية المتعاملة معها ، وقد ظهرت الوظيفة المحاسبية مع بداية ظهور المشروعات بهدف تسجيل ومتابعة هذه العلاقات المالية وما يترتب عليها من تدفقات نقدية .

أى أنه يمكن القول بأن الوظيفة المحاسبية هي إحدى الوظائف التي يؤديها مجموعة من المتخصصين يطلق عليهم المحاسبون ويخصص لهذه الوظيفة وحدة تنظيمية داخل الوحدة الاقتصادية مثل الوظائف الأخرى التسويقية - الصناعية - الإدارية .. الخ . وتتولى هذه الوحدة تسجيل ومتابعة الأنشطة المالية الخاصة بالمنشأة .

وإذا كانت المحاسبة قد بدأت بتسجيل ومتابعة الأنشطة المالية وما يترتب عليها من علاقات متشابكة مع الجهات الخارجية فإن وظائف المحاسبة قد تطورت مع تطور أحجام المشروعات واحتياجات الإدارة بها وأصبحت تعمل على فرض الرقابة على موجودات المنشأة وبالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة بغرض اتخاذ القرارات .

ثانياً : التعرف على طبيعة الوظيفة المحاسبية وعلاقتها بالوظائف الأخرى :

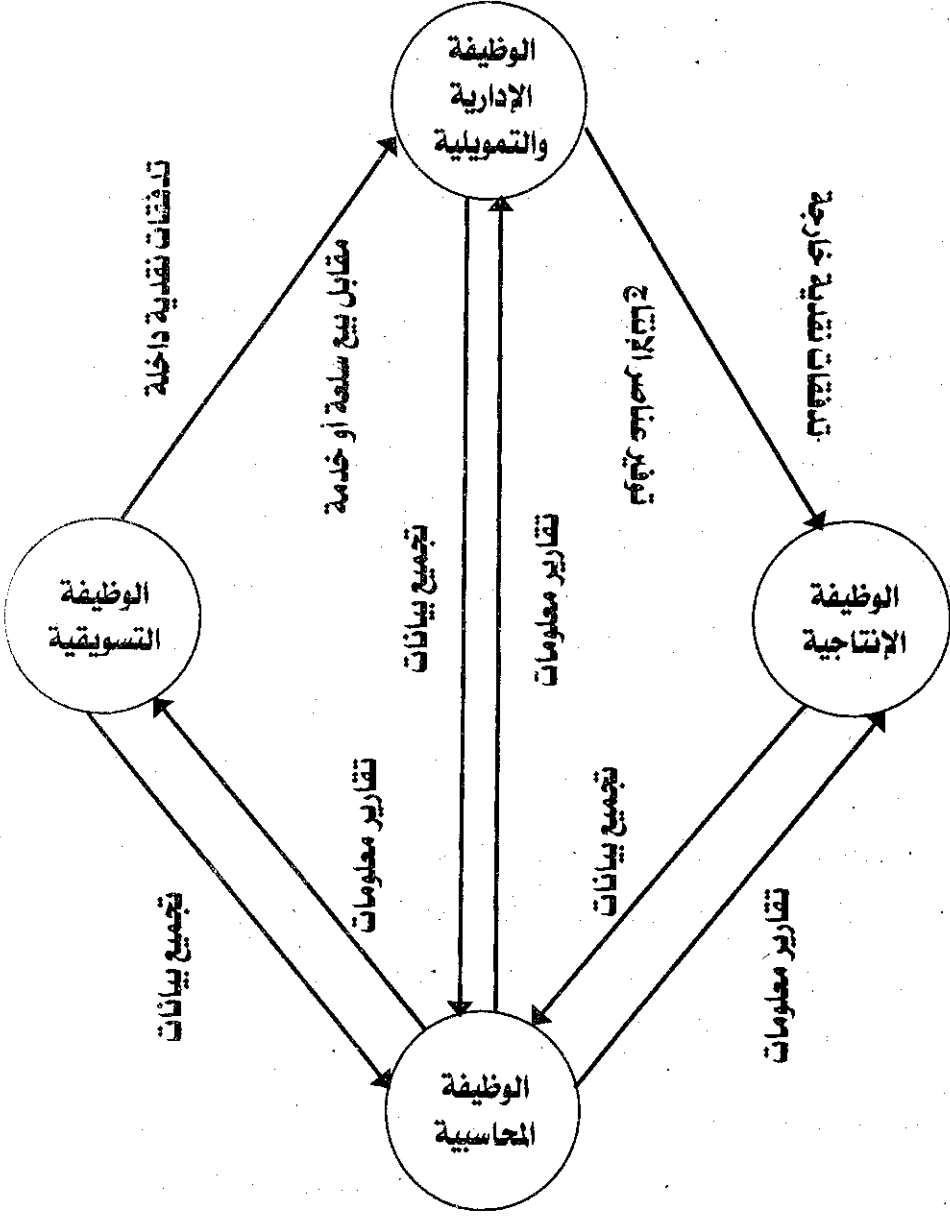
كما سبق بيانه يمكن القول بأن الوظيفة المحاسبية هي عبارة عن مجموعة الإجراءات والأنشطة التي يتم تطبيقها بهدف متابعة الجوانب المالية المترتبة على أنشطة المنشأة المختلفة .

ومعنى ذلك أن الوظيفة المحاسبية مرتبطة بطبيعتها بوظائف المشروع الأخرى فتتولى الوظيفة المحاسبية تسجيل المبالغ اللازمة لشراء المواد الخام ودفع أجور العاملين والحصول على الخدمات الأخرى اللازمة للوظيفة الإنتاجية، كما تتولى الوظيفة المحاسبية تسجيل النفقات اللازمة للوظيفة التسويقية مثل الإعلان والترويج وأجور رجال البيع والنفقات اللازمة للشئون الإدارية بالمنشأة. وبالإضافة إلى ذلك يتم تسجيل الإيرادات المحققة من بيع السلعة والخدمات من خلال الدفاتر والسجلات المحاسبية .

كما تتولى الوظيفة المحاسبية أيضاً توفير المعلومات اللازمة للمستويات الإدارية المختلفة المسئولة عن وظائف المنشأة الأخرى والتي تساعد هذه المستويات فى اتخاذ القرارات. فتقدم المحاسبة مثلاً تقارير متابعة خاصة بالنشاط الإنتاجى تتضمن تكلفة هذا النشاط وعناصر التكلفة بالإضافة إلى بعض التقارير الكمية عن أزمنا وكميات عناصر الإنتاج ، كما تقدم المحاسبة تقارير متابعة عن نشاط المبيعات وإدارة التسويق .

يتضح مما سبق أن المحاسبة أداة مساندة لمختلف الوظائف الأخرى فى المنشأة مما يعكس أهمية هذه الوظيفة كأداة للمحافظة على موجودات المنشأة وتنظيم ومتابعة علاقاتها المادية مع الغير بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة للمستويات الإدارية المختلفة للمساندة فى مجال اتخاذ القرارات .

ويوضح الشكل الآتى (شكل ١-١) تكامل وظائف المنشأة وارتباط هذه الوظائف بالوظيفة المحاسبية .



تكامل وظائف المنشأة

شكل (١-١)

ثالثاً: تحديد مفهوم وأهداف المحاسبة :

يمكن تعريف علم المحاسبة بأنه مجموعة المبادئ والأسس والمعايير التي تحكم القواعد المستخدمة للتسجيل ومتابعة وتحليل معاملات المنشأة بهدف تحديد نتيجة هذه المعاملات وما يترتب عليها من التزامات أو حقوق للمنشأة بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة والأطراف الخارجية المرتبطة بها .

يتضح من هذا التعريف أن القواعد التطبيقية التي تعتمد عليها الوظيفة المحاسبية يجب أن تستند إلى المبادئ والأسس والمعايير التي صاغتها الهيئات العلمية والمهنية المتخصصة في مجال المحاسبة والتي تمثل فيما بينها إطاراً للنظرية العامة للمحاسبة .

كما يمكن أن نستنتج من هذا التعريف الأهداف العامة التي يسعى علم المحاسبة لتحقيقها وتشمل هذه الأهداف ما يلي :

١ - تحديد نتائج الأعمال :

يقصد بذلك تحديد الأرباح أو الخسائر التي تتحقق كنتيجة لمعاملات المنشأة خلال فترة زمنية محددة .

ويساهم تحقيق هذا الهدف في تحديد الأرباح الموزعة والمحتجزة وحصص العاملين والضرائب المستحقة على المنشأة وغير ذلك .

٢ - تحديد التزامات وحقوق المنشأة لدى الغير :

يترتب على معاملات المنشأة مع الغير أما التزامات على المنشأة للغير مقابل الحصول على عناصر وخدمات من الغير لازمة لمزاولة النشاط وحقوق المنشأة طرف الغير مقابل السلع والخدمات المباعة للغير ويترتب على تحديد هذه الحقوق والالتزامات تحديد ما يسمى المركز المالي للمنشأة والذي يعتمد على تحديد ما للمنشأة وما عليها .

٣- المحافظة على موارد المنشأة من خلال المساهمة فى نظم الرقابة الداخلية :
يمكن للمحاسبة المساهمة فى إجراءات الرقابة الداخلية من خلال
الإجراءات الخاصة بكل عملية والمستندات المرتبطة بها والسجلات التى تسجل
بها هذه العمليات .

٤- توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة :

تعتبر وظيفة توفير المعلومات من أهم الأهداف التى تسعى النظم
المحاسبية لتحقيقها. ويتم توفير هذه المعلومات من خلال دراسة البيانات
المتاحة وتحليل هذه البيانات واستخراج المعلومات وتقديم التقارير عنها
للمستويات الإدارية المختلفة وتشمل المعلومات التى يتم توفيرها ما يلى :
- معلومات لازمة للتخطيط وهى معلومات تساهم فى إعداد الخطط والبرامج المستقبلية .
- معلومات لازمة للرقابة .
- معلومات لازمة لتقييم الأداء .
- معلومات لازمة لدراسة المشكلات الإدارية واتخاذ القرارات الملائمة لاختيار
أفضل البدائل المتاحة لحل هذه المشكلات .

رابعاً : دراسة وتحديد مقومات النظام الحاسبى :

يعتمد تطبيق القواعد المحاسبية على مجموعة من الخطوات التى يطبقها
المسئولون عن الوظيفة المحاسبية فى المنشأة وتشمل هذه الخطوات ما يلى:
١ - تجميع البيانات عن عمليات المنشأة أولاً بأول .
٢ - تسجيل بيانات العمليات فى سجلات مبنوية طبقاً للترتيب التاريخى لحدوث
هذه العمليات أى بيانات كل يوم على حدة .
٣ - تسجيل بيانات العمليات فى سجلات مبنوية طبقاً للترتيب النوعى أى بيانات
كل نوع على حدة (مشتريات - مبيعات ... الخ) .

- ٤ - تحديد نتيجة معاملات المنشأة في كل نوع من العمليات على حدة أي موقف كل نوع ويسمى بالرصيد ويعد بيان بهذه الأرصدة يسمى ميزان المراجعة .
 - ٥ - تحديد نتيجة عمليات المنشأة خلال فترة مالية معينة من ربح أو خسارة وإعداد قائمة تحديد الربح أو الخسارة تسمى بقائمة الدخل .
 - ٦ - تحديد حقوق والتزامات المنشأة الناتجة من معاملاتها مع الغير وإعداد قائمة بذلك تسمى قائمة المركز المالي .
 - ٧ - إعداد تقارير دورية تتضمن معلومات لإدارة المنشأة مرتبطة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
 - ٨ - إعداد تقارير خاصة بدراسة المشكلات التي تواجه إدارة المنشأة وتتضمن هذه التقارير تحديد وتقييم البدائل المتاحة لمواجهة المشاكل وتحديد أنسب هذه البدائل بهدف مساندة إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات .
- وتحقق هذه الخطوات أهداف الوظيفة المحاسبية التي سبقت الإشارة إليها والتي تتمثل بصفة أساسية في تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة .
- وحتى يمكن للمحاسبين تنفيذ الخطوات السابقة تعتمد الوظيفة المحاسبية على مجموعة من العناصر أو الأدوات يطلق عليها مقومات النظام المحاسبى وإذا أردنا التفرقة بين المحاسبة والنظام المحاسبى لوجدنا أن المحاسبة هي النظرية التي تتضمن المبادئ والأسس والمعايير والقواعد التي يعتمد عليها العمل المحاسبى أمام النظام المحاسبى ، فيقصد به المقومات التي ينبغى توافرها حتى يمكن تطبيق هذه المبادئ والأسس والمعايير والقواعد فى إحدى المنشآت .

وترتبط أدوات أو مقومات النظام المحاسبي بخطوات العملية المحاسبية التي سبقت الإشارة إليها، حيث أنها وسيلة تطبيق هذه الخطوات. وتشمل مقومات النظام المحاسبي تبعاً لذلك ما يلي :

(أ) المجموعة المستندية :

ويقصد بها المستندات المؤيدة لحدوث عملية معينة والتي يمكن الاستناد إليها للحصول على بيانات موثقة عن هذه العملية ، وتنقسم المستندات إلى نوعين :

- المستندات الداخلية : وهي التي تنشأ داخل المنشأة مثل أذن صرف نقدية - أذن صرف من المخازن وهذه المستندات تعتبر جزء من نظام الرقابة والضبط الداخلى بالمنشأة .

- المستندات الخارجية : وهي التي تنشأ خارج المنشأة وتنتج من المعاملات مع الغير. ومن أمثلة هذه المستندات فواتير الشراء وإيصالات سداد النقدية .

وتختلف المستندات الداخلية عن المستندات الخارجية من حيث امكانية تحكم إدارة المنشأة فى تصميم هذه المستندات. فالمستندات الداخلية تصمم بالشكل الذى يوفر البيانات التى تحتاجها إدارة المنشأة من حيث التفاصيل اللازمة للتسجيل فى الدفاتر والسجلات، فى حين يتم تصميم المستندات الخارجية بمعرفة الغير وترد للمنشأة بالشكل الذى صممت به، وبالتالي فإذا احتاجت إدارة المنشأة إلى بيانات أخرى تفصيلية بالمستندات الخارجية، فعليها إضافة مستندات أخرى داخلية ترفق بالمستندات الخارجية لتوفير احتياجات إدارة المنشأة من البيانات .

وترجع أهمية المستندات إلى أنها توفر إثباتاً قانونياً لحدوث عملية معينة إلى جانب أنها توفر أداة محاسبياً للحصول على البيانات والتي تمثل الخطوة الأولى فى العملية المحاسبية .

وتستخدم المستندات فى ظل النظم اليدوية (Manual Systems) كأداة لتسجيل وترحيل البيانات فى المجموعة الدفترية .

كما تستخدم المستندات أيضاً فى ظل النظم المعتمدة على الحاسبات الالكترونية (Computer based systems) كمصدر للبيانات التى يتم نقلها بعد ذلك إلى وسائل ادخال البيانات إلى الحاسب .

ويؤثر استخدام الحاسبات الالكترونية على المجموعة المستندية من الزوايا الآتية :

- * تصميم المستند والبيانات التى يحتوى عليها .
- * كثرة استخدام الأجزاء المطبوعة .
- * تبسيط الدورة المستندية وتقليل عدد الصور التى يجب استخراجها من كل مستند .
- * شكل المستند ومساحته وطريقة ملء البيانات .
- * الرقابة على المستند حيث تمتد إجراءات الرقابة ، وتشمل إجراءات الرقابة على المستندات بالإضافة إلى إجراءات الرقابة على عملية ادخال البيانات ذاتها .

ويمكن الاستغناء عن المستندات فى بعض أنظمة الحاسب، وذلك عن طريق تغذية الحاسب بالبيانات مباشرة دون الحاجة لمستندات أصلية (Source Documents) للرجوع إليها، كما أنه حتى فى حالة استخدام المستندات لتغذية الحاسب بالبيانات فإنه يمكن الاستغناء عنها أيضاً بعد ذلك .

إلا أنه تجدر الإشارة إلى ضرورة وجود المستندات حتى فى ظل استخدام الحاسبات الالكترونية، وذلك للأسباب الآتية :

- ١ - أهمية وجود المستندات من الناحية القانونية باعتبارها دليلاً لحدوث عمليات معينة .
- ٢ - أهمية وجود المستندات لمراجع الحسابات الداخلى والخارجى .

(ب) مجموعات السجلات والدفاتر المحاسبية :

يعتمد النظام المحاسبى على مجموعة من الدفاتر أو السجلات تستخدم بهدف تسجيل وتحليل البيانات وتشمل هذه الدفاتر ما يلى :

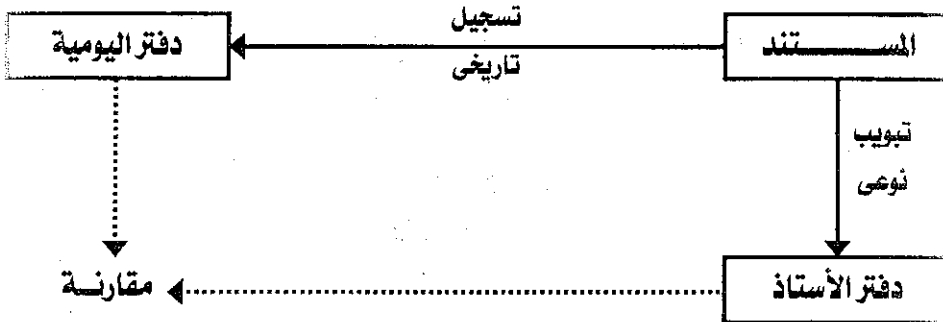
ب/١ - دفتر اليومية :

وهو عبارة عن دفتر تسجل به عمليات المنشأة أولاً بأول طبقاً للترتيب التاريخى لحدوثها أى أنه عبارة عن سجل تاريخى لعمليات المنشأة .

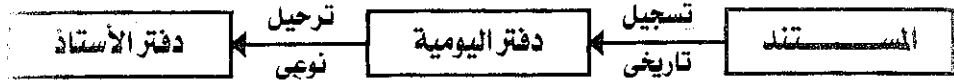
ب/٢ - دفتر الأستاذ :

وهو عبارة عن سجل خاص تسجل بيانات العمليات طبقاً للترتيب النوعى أى طبقاً لنوع العملية .

ويلاحظ أن هذا الدفتر يحتوى على نفس العمليات المسجلة بدفتر اليومية مع إعادة تيوبيها بحسب النوع بدلاً من الترتيب التاريخى الذى يعتمد عليه دفتر اليومية. ومن الممكن أن يسجل فى دفتر الأستاذ من واقع المستند مباشرة بحيث يستخدم المستند للتسجيل فى كل من دفترى اليومية والأستاذ كما يتضح من الشكل الآتى :



كما يمكن أن يعتمد النظام المحاسبي على تسجيل البيانات من المستند إلى دفتر اليومية ثم ترحيل البيانات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، كما يتضح من الشكل الآتي :



وتتميز الطريقة الأولى والتي تعتمد على التسجيل من المستند في كثير من دفتر اليومية ودفتر الأستاذ بأنها تمكن من التأكد من صحة العمل المحاسبي واكتشاف الأخطاء التي يمكن أن تحدث عن طريق المقارنة بين ما تم تسجيله في كل من الدفترين بصورة مستقلة عن الآخر ، وهو ما لا يتوافق في الطريقة الثانية حيث أن الخطأ في دفتر اليومية سوف ينقل كما هو إلى دفتر الأستاذ .

ب/٣ - دفاتر الضبط الداخلي والرقابة :

وهي عبارة عن دفاتر إحصائية تستخدم بهدف تحليل بيانات معينة مثل دفتر تحليل المبيعات أو تحليل المشتريات، كما قد تستخدم هذه الدفاتر لأغراض الرقابة أيضاً مثل دفتر الارتباطات الذي تستخدمه الوحدات الحكومية للرقابة على المبالغ التي يتم ربطها بتنفيذ عمليات معينة .

- تأثير استخدام الحاسبات الالكترونية على المجموعة الدفترية :

يؤثر استخدام الحاسبات الالكترونية على المجموعة الدفترية من الزوايا

الآتية :

- شكل الدفتر يتحوله من الشكل الورقي إلى صورة الملفات على الحاسب .

- تصميم الدفتر والبيانات التي يحتويها .

- طريقة التعامل مع الدفتر وادخال واخراج البيانات .

- الرقابة على الدفتر حيث تختلف إجراءات الرقابة فى هذه الآلة، وذلك للمحافظة على سرية البيانات .

- أهمية الدفتر حيث تعتبر دفاتر الأستاذ أكثر أهمية من دفاتر اليومية التى تحولت إلى مجرد أداة لتحديث بيانات دفاتر الأستاذ .

وتنقسم الملفات التى تمثل المجموعة الدفترية فى ظل استخدام

الحاسبات الالكترونية إلى نوعين :

(١) الملفات الرئيسية : Master files

ويقصد بها ملفات تحتوى على بيانات الحسابات التى يعتمد عليها نظام المعلومات المحاسبية، وتمثل القاعدة التى يستند إليها النظام المحاسبى ويتم تعديل أو تحديث هذه الملفات أولاً بأول فى ضوء التغيرات التى تحدث خلال مزاولة النشاط. وتسمى هذه الملفات أحياناً بالملفات الدائمة لأنها تظل موجودة على الحاسب ، وتمثل قاعدة دائمة للبيانات (Data base) التى يعتمد عليها النظام المحاسبى .

(٢) ملفات العمليات : Transaction files

ويقصد بها ملفات تحتوى على بيانات العمليات المرتبطة بنشاط المنشأة أى أنها عبارة عن بيانات بالعمليات التى تتم أولاً بأول والتى تؤثر على بيانات الملفات الرئيسية .

وتسمى هذه الملفات أحياناً بالملفات المؤقتة وذلك لاستخدامها فى تحديث بيانات الملفات الرئيسية وامكانية الاستغناء عنها بعد ذلك .

وتجدر الإشارة إلى أن استخدام الحاسبات الالكترونية وإن كان يؤثر على شكل وتصميم واستخدام المجموعة الدفترية إلا أنه لا يودى إلى إلغاء

وظيفة هذه المجموعة باعتبارها ركناً هاماً من أركان النظام المحاسبي سواء كانت في صورة دفاتر ورقية أم في صورة ملفات على الحاسبات .

(ج) دليل الحسابات :

هو عبارة عن بيان يتضمن عناصر العمليات التي تمثل المنشأة ويسمى كل عنصر منها بالحساب للتعبير عن المعاملات التي يتضمنها العنصر ، ويتضمن هذا الدليل علاقة وتبويب هذه الحسابات وتميزها باستخدام الأرقام أو الحروف .

ويتم إعداد دليل الحسابات من خلال تبويب الحسابات في شكل مجموعات متجانسة (أصول/خصوم/ مصروفات/ إيرادات) ، ثم يتم تبويب كل مجموعة من هذه المجموعات إلى الحسابات العامة التي تدخل في نطاقها والحسابات المساعدة التي تدخل ضمن كل حساب من الحسابات العامة... وهكذا.

ويمكن إيضاح مفهوم دليل الحسابات كما يلي :

“At th befinning of setting up an accounting system, a list is usually prepared showing each item for which a ledger account is to be maintained . This list is called the chart of accounts”¹

وبعد الإنتهاء من تبويب الحسابات في شكل مجموعات رئيسية وتحديد الحسابات العامة والمساعدة التي تدخل في نطاق هذه المجموعات يتم إعداد أرقام مميزة لهذه المجموعات ، ثم أرقام للحسابات التي تدخل ضمنها ويفضل أن تكون أرقام الحسابات العامة والمساعدة مرتبطة بالرقم الذي يمثل المجموعة

¹ - K. smith, Corporate Accounting Systems, Addison - Wesley Publishers Britain. 1988 .

الرئيسية التي تدخل ضمنها هذه الحسابات بحيث تمثل كل مجموعة وحدة متكاملة من الحسابات بأرقامها المميزة .

ويعبر عن ذلك أحد الكتاب بقوله :

“The usual organization of a chart of accounts is to group together asset, Liability, equity, revenue and expense accounts, in that order, setting aside a block of sequential account numbers for each major group of accounts this organization technique is called block coding”²

وترجع أهمية دليل الحسابات كأحد مقومات نظم المعلومات المحاسبية

للاعتبارات الآتية :

- (١) يعتبر هذا الدليل خريطة متناسقة واضحة المعالم تتضمن كافة الحسابات التي يعتمد عليها النظام المحاسبى .
- (٢) يسهل هذا الدليل التوجيه المحاسبى للعمليات من خلال مجموعة الحسابات العامة والمساعدة التي يحتويها الدليل والتي تمكن من التعبير عن كل عملية بما يناسبها .
- (٣) تمكن الأرقام المميزة للحسابات من تحقيق الترابط بين الحسابات وبعضها فى شكل مجموعات متجانسة .
- (٤) سهولة ربط الحسابات بقوائم الدخل والمركز المالى عن طريق ربط كل مجموعة بالقائمة التي تتناسب معها .
- (٥) تزايد أهمية دليل الحسابات فى ظل النظم الالكترونية حيث تسهل الأرقام الكودية من التعامل مع الحاسب الالكترونى .

² - Ibid, p. 57.

(د) القوائم والتقارير المالية :

تعد هذه القوائم والتقارير مخرجات النظام المحاسبي أو منتج العملية
المحاسبية وتشمل ما يلي :

١ - القوائم المالية :

يقصد بها قوائم يتم إعدادها في نهاية كل فترة مالية (شهر / ثلاث
شهور / ٦ شهور / سنة) ومن أهم هذه القوائم ما يلي :

١ - قائمة الدخل ويتم إعدادها بهدف تحديد نتيجة عمليات المنشأة من ربح
أو خسارة .

٢ - قائمة التغييرات في حقوق الملكية ويتم إعدادها بهدف تحديد التغييرات
التي حدثت في حقوق الملكية خلال الفترة المالية والأرصدة في نهاية
الفترة المالية .

٣ - قائمة المركز المالي ويتم إعدادها بهدف تحديد ما للمنشأة وما عليها
في نهاية الفترة المالية .

٤ - قائمة التدفقات النقدية وهي عبارة عن قائمة توضح المقبوضات
والمدفوعات النقدية خلال فترة مالية معينة .

٢ - التقارير المالية :

وهي عبارة عن تقارير تحتوى على معلومات لازمة لإدارة المنشأة
وتشمل هذه التقارير ما يلي :

١ - التقارير الدورية :

وهي تقارير تعد في فترات محددة مقدماً وتحتوى على معلومات لازمة
لإدارة المنشأة في مجال تخطيط النشاط والرقابة وتقييم الأداء .

٢- التقارير الخاصة :

- هى عبارة عن تقارير يتم إعدادها بناءً على طلب إدارة المنشأة بهدف دراسة مشكلة إدارية معينة من خلال الخطوات الآتية :
- تحديد البدائل المتاحة لحل المشكلة .
 - تقييم البدائل المتاحة .
 - اختيار أنسب البدائل .

خامساً : تفهم وظيفة النظام المحاسبى كنظام للمعلومات :

يعتبر النظام المحاسبى نظاماً لتوفير المعلومات لجهات مختلفة داخل أو خارج المنشأة. وتشمل عناصر النظام المحاسبى باعتباره نظاماً للمعلومات ما يلى :

أ- مدخلات النظام :

تعتبر البيانات بمختلف أنواعها (مالية / فنية / تسويقية ... الخ) المادة الخام التى يعتمد عليها النظام المحاسبى ، ويتم الحصول على هذه البيانات عن طريق المستندات المؤيدة لها .

ب- عمليات التشغيل التى يعتمد عليها النظام :

- يعتمد النظام المحاسبى كغيره من نظم المعلومات على عمليات تشغيل تتم بهدف تحويل البيانات التى تم تجميعها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها. وتشمل عمليات التشغيل التى تتم من خلال النظام المحاسبى :
- تسجيل البيانات فى دفتر اليومية .
 - تسجيل أو ترحيل البيانات إلى دفتر الأستاذ .
 - إعداد كشوف تبين مواقف العمليات فى نهاية كل فترة مالية تسمى موازين المراجعة .
 - تحليل البيانات المستخرجة من الدفاتر والسجلات المحاسبية .

جـ - مخرجات النظام :

تعتبر المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المحاسبية بمثابة مخرجات النظام المحاسبى ، ويتم تقديم المعلومات المحاسبية إلى الجهات الآتية :

ج/١ - جهات داخلية :

ويقصد بها جهات داخل المنشأة يمكن أن تستفيد من هذه المعلومات وتشمل أصحاب المنشأة / المستويات الإدارية المختلفة/ العاملين بالمنشأة .

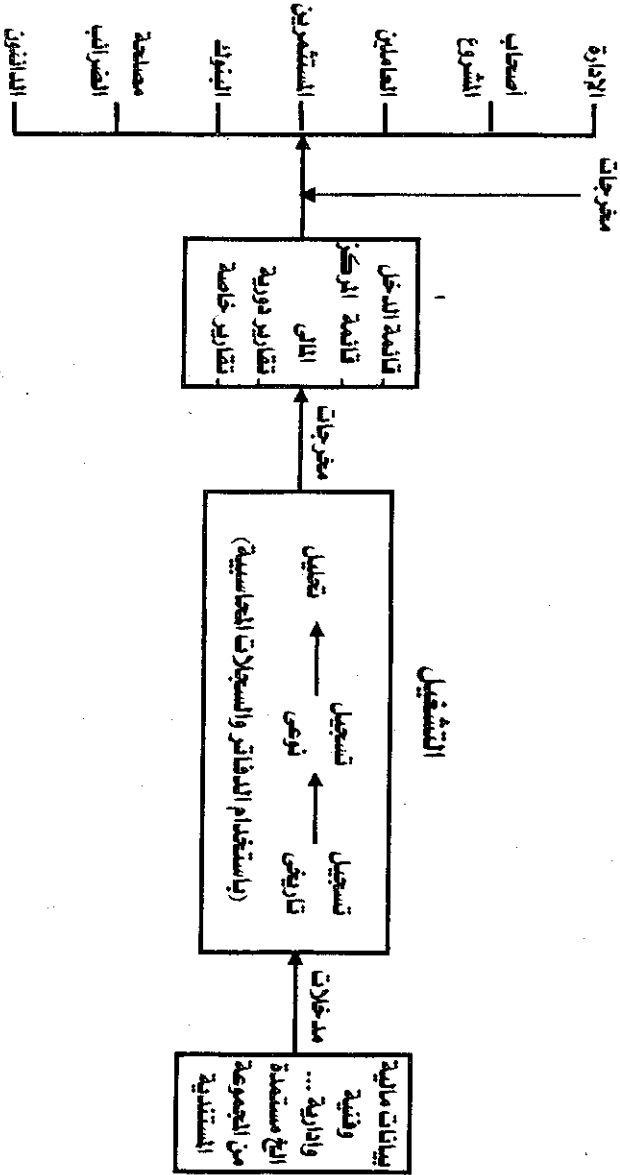
ج/٢ - جهات خارجية :

ويقصد بها جهات خارج المنشأة يمكن أن تستفيد من المعلومات المحاسبية ، وتشمل المستثمرين والدائنين والبنوك ومصحة الضرائب وأى جهات خارجية مهتمة بالمنشأة .

وتعرف الجهات الداخلية والخارجية المستفيدة من المعلومات المحاسبية بمستخدمى المعلومات المحاسبية .

ويوضح الشكل الآتى (شكل ١-٢) طبيعة النظام المحاسبى كنظام للمعلومات والعلاقات الموجودة به :

(مستخدمي المعلومات الحاسوبية)



النظام الحاسوبي كنظام للمعلومات

(شكل ١ - ٣)

سادساً: دراسة تأثير تنظيمات الأعمال الحديثة على بيئة المحاسبة:

تميزت المحاسبة بتطورها الدائم تبعاً للتطور في أحجام المشروعات وأشكالها القانونية والمتغيرات الاقتصادية المحيطة بها .

وإذا كانت المحاسبة قد بدأت بهدفين هما قياس نتائج الأعمال وتحديد المركز المالى للمنشأة ، فإنها أصبحت بالإضافة إلى ذلك تهدف إلى المساهمة فى نظام الرقابة وتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

وتبعاً لذلك تشمل البيئة المحاسبية فى ظل تنظيمات الأعمال الحديثة الفروع المحاسبية الآتية :

(أ) المحاسبة المالية :

ويقصد بها محاسبة خارجية تختص بالعمليات المالية للمنشأة وتهدف لتحقيق الأهداف التالية :

١/ - تحديد نتائج الأعمال من ربح أو خسارة فى نهاية كل فترة مالية.

٢/ - تحديد المركز المالى للمنشأة الذى يعبر بصفة عامة عن حقوق والتزامات المنشأة فى لحظة معينة ويتعامل هذا الفرع من المحاسبة مع جهات خارجية مثل المستثمرين - الدائنين - البنوك - مصلحة الضرائب ... الخ .

(ب) محاسبة التكاليف :

ويقصد محاسبة داخلية تهتم بتحليل تكاليف المنشأة وتعمل على تحقيق الهدفين الآتيين :

ب/١ - قياس تكلفة المنتج أو الخدمة التى تقدمها المنشأة .

ب/٢ - الرقابة على التكاليف داخل المنشأة بهدف منع الإسراف والضياع .

(ج) المحاسبة الإدارية :

وهي عبارة عن محاسبة داخلية تهتم بتجميع البيانات وتحليلها بهدف توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة وتشمل هذه المعلومات :

- معلومات لازمة للتخطيط .
- معلومات لازمة للرقابة وتقييم الأداء .
- معلومات لازمة لاتخاذ القرارات .

ويلاحظ أن البيئة المحاسبية تمثل مجالاً متكاملأ يساهم في تحقيق أهداف المحاسبة .

وتبعاً لذلك يمكن تقسيم بيئة المحاسبة إلى نوعين :

- النوع الأول : محاسبة خارجية تهدف إلى خدمة الأطراف الخارجية المتعاملة مع المنشأة وتسمى محاسبة مالية .
- النوع الثاني : محاسبة داخلية تهدف إلى خدمة الأطراف الداخلية الموجودة بالمنشأة ، وتشمل كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية .

ويجدر الإشارة إلى تكامل بيئة ومجال المحاسبة، حيث تعتمد أقسامها المختلفة على نفس المفاهيم والمبادئ والأسس مع تطوير مخرجات كل نوع بالصورة الملائمة لتحقيق الأهداف المرجوه منه .

أسئلة للمناقشة

- (١) منشأة السلام تقوم بتصنيع المنتجات الغذائية والمطلوب منك تحديد الإدارات الرئيسية الموجودة بهذا النوع من المنشآت .
- (٢) يملك أحد الأشخاص مزرعة متكاملة ويقوم بإدارة الشئون المالية بنفسه مما سبب له متاعب مالية كثيرة . والمطلوب منك أن تقدم له النصيحة المناسبة .
- (٣) هل ترى أن الوظيفة المحاسبية يجب أن تتواجد في جميع أنواع المنشآت؟ ولماذا ؟
- (٤) وضح بإيجاز علاقة الوظيفة المحاسبية بكل من الوظيفة الصناعية والوظيفة التسويقية والوظيفة التمويلية .
- (٥) عرف علم المحاسبة، ثم اشرح بإيجاز هدفين من أهداف هذا العلم .
- (٦) يعتبر توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة أحد الأهداف الرئيسية التي تسعى الوظيفة المحاسبية لتحقيقها . علق على هذه العبارة .
- (٧) اشرح بإيجاز خطوات العملية المحاسبية. وهل تختلف هذه الخطوات في منشأة تجارية عن منشأة زراعية ؟ ولماذا؟
- (٨) وضح بإيجاز أهم المعلومات التي ينبغي للنظام المحاسبى توفيرها لإدارة شركة تعمل في مجال استصلاح الأراضي الصحراوية .
- (٩) وضح الاختلاف بين المستندات الداخلية والمستندات الخارجية من حيث مدى توفيرها لاحتياجات الإدارة من البيانات .
- (١٠) وضح ما إذا كانت العبارات الآتية خطأ أم صواب مع التعليل :
 - ١/١٠ - يقصد بتحديد نتيجة الأعمال تحديد حقوق والتزامات المنشأة .
 - ٢/١٠ - يمكن للنظام المحاسبى المساهمة فى الرقابة الداخلية للمنشأة .

- ٣/١٠ - يتم تسجيل العمليات في دفاتر اليومية طبقاً لنوع العملية .
- ٤/١٠ - من الأفضل ترحيل البيانات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ مباشرة حيث يساهم ذلك في تحقيق الرقابة على عمليات المنشأة .
- ٥/١٠ - النظام المحاسبى يعمل على توفير المعلومات لإدارة المنشأة فقط.
- ٦/١٠ - لا تختلف المجموعة الدفترية في ظل النظام اليدوى عنها في ظل النظم الالكترونية .

(١١) وضح المقصود بالمفاهيم الآتية :

المجموعة المستندية - ميزان المراجعة - قائمة الدخل - قائمة المركز المالى - قائمة التدفقات النقدية - قائمة التغيرات فى حقوق الملكية .

(١٢) "تنقسم الملفات التى تمثل المجموعة الدفترية فى ظل استخدام الحاسبات الالكترونية إلى نوعين : الملفات الرئيسية ، ملفات العمليات". اشرح ذلك بايجاز موضحاً أوجه الاختلاف بين النوعين من الملفات.

(١٣) فرق بايجاز بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية من حيث توفير الرقابة وتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط وتقييم الأداء واتخاذ القرارات .

(١٤) "تعتبر المحاسبة الإدارية أداة لخدمة الأطراف الخارجية مثل المستثمرين - العملاء - الموردين" ، حدد ما إذا كانت هذه العبارة خطأ أم صواب مع التعليل .

(١٥) "تخدم محاسبة التكاليف فى مجال قياس والرقابة على عناصر التكاليف لمنع الإسراف والضياع" ، حدد ما إذا كانت هذه العبارة خطأ أم صواب مع التعليل .

الوحدة التعليمية الثانية تحليل معاملات المنشأة

بعد دراستك لهذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على :

- أولاً : دراسة طبيعة المعادلة المحاسبية .
- ثانياً : تحديد معاملات المنشأة على المعادلة المحاسبية .
- ثالثاً : أنواع القوائم المالية وكيفية إعدادها .
- رابعاً : تحليل حسابات المنشأة .

أولاً : المعادلة المحاسبية :

يعتبر رأس المال نقطة البداية فى تكوين المنشأة، ولذلك يعتبر تسجيل ومتابعة رأس المال بداية العمل المحاسبى .

ويقصد برأس المال المبلغ الذى يخصصه أصحاب المنشأة كاستثمار مبدئى فى نشاط المنشأة. وقد يكون هذا الاستثمار فى صورة مبلغ نقدى أو ممتلكات عينية (أثاث / مبانى / سيارات ... الخ) يتنازل عنها أصحاب المنشأة لتصبح ملكاً للمنشأة .

ويلاحظ أن المفاهيم المحاسبية تعتمد بصفة أساسية على الفصل بين شخصية المنشأة وأصحابها. وبعبارة أخرى تفترض هذه المفاهيم وجود شخصية اعتبارية للمنشأة تتعامل بها مع أصحابها أو مع الغير .

ويترتب على ذلك أن ينظر إلى رأس المال باعتباره التزاماً على المنشأة لأصحابها. ومعنى ذلك أنه بمجرد قيام اصحاب المنشأة بتقديم رأس المال فى صورة مبلغ نقدى مثلاً يترتب على ذلك نشأة حق للمنشأة يتمثل فى المبلغ النقدى الذى حصلت عليه من أصحابها يقابله نشأة التزام على المنشأة لأصحابها بنفس المبلغ .

ويمكن التعبير عن ذلك فى صورة معادلة رياضية كما يلى :

حق المنشأة (نقدية) = التزام على المنشأة (رأس المال)

وفى حالة احتياج المنشأة إلى مبالغ إضافية لتمويل النشاط مثل الحصول على قرض من البنك يترتب على ذلك زيادة حقوق المنشأة بمقدار مبلغ القرض ، ويقابل ذلك زيادة التزامات المنشأة بمقدار القرض الذى يجب سداه للبنك وتصبح صورة المعادلة الرياضية فى هذه الحالة كما يلى :

حقوق المنشأة = التزامات المنشأة
(نقدية + حساب جارى بالبنك = رأس المال + قرض البنك)

وتسمى هذه المعادلة بالمعادلة المحاسبية، وهى تعبر عن التوازن بين حقوق والتزامات المنشأة .

وتسمى حقوق المنشأة محاسبياً بالأصول أى أننا يمكن أن نعرف الأصول بأنها ممتلكات وحقوق المنشأة، أما التزامات المنشأة فيتم تبويبها فى صورة مجموعتين كما يلى :

١ - التزامات على المنشأة لأصحابها ويقصد بها رأس المال الذى تم تخصيصه للمنشأة بواسطة أصحابها وتسمى هذه الالتزامات حقوق الملكية تمييزاً لها عن التزامات المنشأة للغير .

٢ - التزامات المنشأة للغير ويقصد بها مصادر تمويل تحصل عليها المنشأة من جهات خارجية وتلتزم بسدادها فى مواعيد محددة وتسمى هذه الالتزامات بالخصوم .

وتبعاً لذلك يمكن التعبير عن المعادلة المحاسبية كما يلى :

حقوق المنشأة = التزامات المنشأة للغير + التزامات المنشأة لأصحابها

وبعبارة أخرى :

الأصول = الخصوم + حقوق الملكية

أى أن حقوق المنشأة يقابله التزامات لأصحاب المنشأة أو للغير وبنفس المبلغ .

- العمليات المؤثرة على حقوق الملكية :

تتأثر حقوق الملكية بنوعين من العمليات :

- النوع الأول : عمليات تتم عن طريق صاحب المنشأة وتشمل :

زيادة الاستثمارات أو تخفيضها طبقاً لاحتياجات النشاط وتقدير صاحب المنشأة.

- النوع الثاني : عمليات تنشأ من نشاط المنشأة ويترتب عليها :

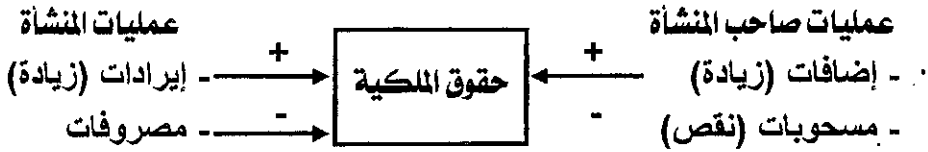
تحمل نفقات في سبيل الحصول على خدمات أو سلع معينة لازمة لنشاط

المنشأة ، أو الحصول على إيرادات مقابل بيع سلع أو تقديم خدمات للغير.

وتؤثر النفقات تأثيراً سلبياً على حقوق الملكية، بينما تؤثر الإيرادات

تأثيراً موجباً على حقوق الملكية .

ويوضح الشكل الآتي تأثير العمليات على حقوق الملكية :

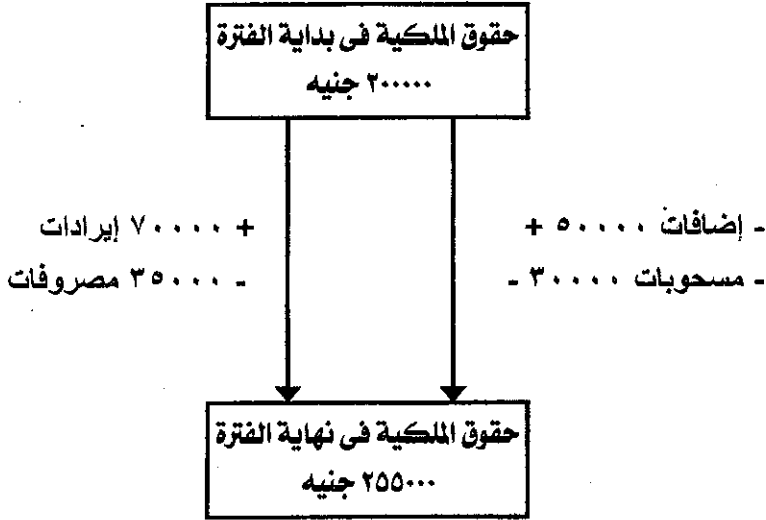


ويوضح المثال الآتي تأثير العمليات على حقوق الملكية :

- ١ - بدأت المنشأة نشاطها بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه نقداً .
- ٢ - تم زيادة رأس المال خلال الربح الأول من الفترة المالية بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه نقداً .
- ٣ - حققت المنشأة إيرادات نقدية مقدارها ٤٠٠٠٠٠ جنيه، وإيرادات على الحساب مقدارها ٣٠٠٠٠٠ جنيه .
- ٤ - سددت المصروفات الآتية نقداً :
٥٠٠٠ جنيه إيجار - ٢٠٠٠٠٠ جنيه مرتبات - ٧٠٠٠٠ جنيه دعاية وإعلان - ٣٠٠٠٠ جنيه كهرباء ومياه .

٥ - قبل نهاية الفترة قام أصحاب المنشأة بسحب ٣٠٠٠٠٠ جنيه من رأس المال .

إذن تأثير العمليات السابقة على حقوق الملكية يتمثل في الشكل التالي :



ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية :

$$\begin{aligned} \text{حقوق الملكية في نهاية الفترة} &= \text{حقوق الملكية في بداية الفترة} \\ &+ \text{الإضافات (الاستثمار الإضافي)} \\ &+ \text{الإيرادات} \\ &- \text{المسحوبات} \\ &- \text{المصروفات} \\ ٢٥٥٠٠٠ &= ٢٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠٠ \end{aligned}$$

كما يمكن توضيح تأثير عمليات المنشأة على حقوق الملكية في المثال التالي:

١ - بدأت المنشأة نشاطها بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه.

٢ - تم شراء سيارة بمبلغ ٥٠ ألف جنيه دفع منها ٢٠ ألف جنيه نقداً والباقي على الحساب .

٣ - تم شراء آلات بمبلغ ٤٠ ألف جنيه على الحساب .

٤ - حققت المنشأة إيرادات نقدية مقدارها ٢٠ ألف جنيه وإيرادات على الحساب مقدارها ٤٠ ألف جنيه .

٥ - سددت المنشأة المصروفات الآتية نقداً :

٥ آلاف إيجار - ١٠ آلاف مرتبات - ٧ آلاف دعاية وإعلان .

٦ - تم سداد ١٥ ألف جنيه لأصحاب الحسابات الدائنة .

٧ - تم تحصيل ٢٠ ألف جنيه من أصحاب الحسابات المدينة .

٨ - تم شراء آلات بمبلغ ٢٠ ألف جنيه على الحساب .

٩ - تم الحصول على قرض من أحد البنوك قدره ٥٠ ألف جنيه .

ولتوضيح تأثير العمليات السابقة على حقوق الملكية يمكن تتبع ذلك

التأثير على النحو التالي :

١ - بدأت المنشأة نشاطها بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه

حقوق الملكية = النقدية

$$٢٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠$$

٢ - تم شراء سيارة بمبلغ ٥٠ ألف جنيه دفع منها ٢٠ ألف جنيه نقداً والباقي

على الحساب :

حقوق الملكية + حسابات دائنة = النقدية + السيارات

$$٥٠٠٠٠ + ١٨٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠$$

٣ - تم شراء آلات بمبلغ ٤٠ ألف جنيه على الحساب .

حقوق الملكية + حسابات دائنة = النقدية + السيارات + الآلات

$$٤٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ١٨٠٠٠٠ = ٧٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠$$

٤ - حققت المنشأة إيرادات نقدية مقدارها ٢٠ ألف جنيه وإيرادات على

الحساب مقدارها ٤٠ ألف جنيه .

حقوق الملكية + الحسابات الدائنة + الإيرادات = النقدية + السيارات + الآلات + الحسابات المدينة

$$٤٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ + ٧٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠$$

٥ - سددت المنشأة مصروفات نقداً ٢٢ ألف جنيه.

حقوق الملكية + الحسابات الدائنة + الإيرادات = النقدية + السيارات + الآلات + الحسابات المدينة + المصروفات

$$+ ٤٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ١٧٨٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ + ٧٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠$$

$$٢٢٠٠٠ + ٤٠٠٠٠$$

٦ - تم سداد ١٥ ألف جنيه لأصحاب الحسابات الدائنة .

حقوق الملكية + الحسابات الدائنة + الإيرادات = النقدية + السيارات + الآلات + الحسابات المدينة + المصروفات

$$+ ٤٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ١٦٣٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ + ٥٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠$$

$$٢٢٠٠٠ + ٤٠٠٠٠$$

٧ - تم تحصيل ٢٠ ألف جنيه من أصحاب الحسابات المدينة.

حقوق الملكية + الحسابات الدائنة + الإيرادات = النقدية + السيارات + الآلات + الحسابات المدينة + المصروفات

$$+ ٤٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ١٨٣٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ + ٥٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠$$

$$٢٢٠٠٠ + ٤٠٠٠٠$$

٨ - تم شراء آلات بمبلغ ٢٠ ألف جنيه على الحساب.

حقوق الملكية + الحسابات الدائنة + الإيرادات = النقدية + السيارات + الآلات + الحسابات المدينة + المصروفات

$$+ ٦٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ١٨٣٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ + ٧٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠$$

$$٢٢٠٠٠ + ٢٠٠٠٠$$

٩ - تم الحصول على قرض من أحد البنوك قدرة ٥٠ ألف جنيه.

حقوق الملكية + الحسابات الدائنة + الإيرادات + قرض البنك = النقدية + السيارات + الآلات + الحسابات المدينة + المصروفات

$$+ ٥٠٠٠٠ + ٢٣٣٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠ + ٧٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠$$

$$٢٢٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠$$

.. أمثلة على المعادلة المحاسبية :

(١) بدأ "أ" نشاطه التجارى بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه نقداً .

فى هذه الحالة تملك المنشأة نقدية مقدارها ٢٠٠ ألف جنيه يقابلها التزامات لصالح أصحاب المنشأة بنفس المبلغ وتكون معادلة المركز المالى كما يلى :

النقدية = حقوق الملكية

٢٠٠ ألف جنيه = ٢٠٠ ألف جنيه

(٢) بدأ "ب" نشاطه التجارى بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه منها ٦٠ ألف نقدية و ٨٠ ألف بضاعة والباقي أثاث .

فى هذه الحالة تملك المنشأة نقدية وبضاعة وأثاث يقابله التزام عليها لأصحابها . وتكون معادلة المركز المالى كما يلى :

النقدية + البضاعة + الأثاث = حقوق الملكية

٦٠ ألف + ٨٠ ألف + ٦٠ ألف = ٢٠٠ ألف

(٣) بدأ "ج" نشاطه التجارى بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه منها ٦٠ ألف نقدية و ٨٠ ألف بضاعة والباقي أثاث وفى نفس الوقت حصل على قرض من البنك قيمته ٥٠ ألف جنيه فتح به حساب جارى لدى البنك .

فى هذه الحالة تكون ممتلكات المنشأة عبارة عن نقدية وبضاعة وأثاث وحساب جارى لدى البنك كما تكون التزامات المنشأة ٢٠٠ ألف لأصحابها بالإضافة إلى ٥٠ ألف قرض مستحق للبنك طرف المنشأة وتكون معادلة المركز المالى كما يلى :

النقدية + البضاعة + الأثاث + حساب جارى البنك = قرض البنك + حقوق الملكية .

٦٠ ألف + ٨٠ ألف + ٦٠ ألف + ٥٠ ألف = ٢٠٠ ألف

ثانياً : تأثير معاملات المنشأة على المعادلة المحاسبية :

تؤثر معاملات المنشأة على عناصر معادلة المركز المالى ففى حالة شراء سيارة مثلاً يترتب على ذلك زيادة ممتلكات المنشأة ، ولكن فى نفس الوقت أما أن يحدث نقص فى النقدية فى حالة سداد قيمة هذه السيارة نقداً أو زيادة فى التزامات المنشأة فى حالة شراء السيارة على الحساب .

ويلاحظ أنه فى كلتا الحالتين لا يتأثر توازن معادلة المركز المالى، ففى حالة الشراء نقداً يترتب على ذلك زيادة أحد الممتلكات أو الأصول وهو السيارات ، وفى نفس الوقت نقص أصل آخر وهو النقدية ، وبنفس المبلغ أما فى حالة شراء السيارة بالأجل فإن زيادة الممتلكات يقابلها زيادة فى الالتزامات وبنفس المبلغ .

أى أن معاملات المنشأة لا تؤثر على توازن معادلة المركز المالى طبقاً للقواعد الآتية :

١ - زيادة أحد الأصول (الممتلكات) يترتب عليها أما نقص فى أصل آخر مثل حالة شراء أصل نقداً أو زيادة فى أحد الخصوم (الالتزامات) مثل حالة شراء أصل من الحساب .

٢ - زيادة أحد الخصوم (الالتزامات) يترتب عليها أما نقص فى خصم آخر مثل الحصول على قرض من البنك لسداد قرض آخر مستحق على المنشأة أو زيادة أحد الأصول مثل الحصول على قرض فى صورة مبلغ نقدي .

- أمثلة على تأثير معاملات المنشأة على المعادلة المحاسبية :

(١) بدأ "أ" نشاطه التجارى بمبلغ ١٥٠ ألف جنيه منها ١٠٠ ألف نقدية والباقى بضاعة .

في هذه الحالة تكون معادلة الميزانية كما يلي :

النقدية + البضاعة = حقوق الملكية

$$١٠٠ \text{ ألف} + ٥٠ \text{ ألف} = ١٥٠ \text{ ألف}$$

(٢) اشترى "أ" بضاعة بمبلغ ٣٠ ألف جنيه نقداً .

يترتب على ذلك زيادة في البضاعة يقابلها نقص في النقدية بنفس المبلغ

وتكون معادلة المركز المالي كما يلي :

النقدية + البضاعة = حقوق الملكية

$$٧٠ \text{ ألف} + ٨٠ \text{ ألف} = ١٥٠ \text{ ألف}$$

(٣) اشترى "أ" سيارة قيمتها ٢٠ ألف جنيه على الحساب.

يترتب على ذلك زيادة في الممتلكات بقيمة السيارة يقابلها زيادة في

الدائنون بنفس المبلغ كما يلي :

النقدية + البضاعة + السيارات = الدائنون + حقوق الملكية

$$٧٠ \text{ ألف} + ٨٠ \text{ ألف} + ٢٠ \text{ ألف} = ٢٠ \text{ ألف} + ١٥٠ \text{ ألف}$$

(٤) دفع "أ" ٥ آلاف جنيه من ثمن السيارة نقداً .

يترتب على ذلك نقص في الدائنين ونقص في النقدية بنفس المبلغ وتكون

معادلة المركز المالي كما يلي :

النقدية + البضاعة + السيارات = الدائنون + حقوق الملكية

$$٦٥ \text{ ألف} + ٨٠ \text{ ألف} + ٢٠ \text{ ألف} = ١٥٠ \text{ ألف} + ١٥٠ \text{ ألف}$$

• مثال عام :

- فى ٢٠٠٣/١/١ قرر السماح ببدء نشاطه التجارى بمنشأة السماحى التجارية، وقد خصص لذلك أرض قيمتها ٧٠ ألف جنيه ونقدية ٢٠٠ ألف جنيه بالإضافة إلى معدات قيمتها ٢٥ ألف جنيه.

- فى ١/٥ قام السماحى بإنشاء مبنى تكلف ٥٠ ألف جنيه دفع منها ٢٠ ألف جنيه نقداً.

- فى ١/٨ قام السماحى بشراء بضاعة قيمتها ١٥ ألف جنيه نقداً.

- فى ١/١٥ قام السماحى بشراء سيارة قيمتها ٣٠ ألف جنيه على الحساب.

- فى ١/٢٠ دفع السماحى ٢٠ ألف جنيه نقداً كدفعة من ثمن المبانى التى سبق البدء فى إنشاءها يوم ١/٥ .

- فى ١/٢٥ تمت زيادة رأس المال بمبلغ ٣٥ ألف جنيه نقدية .

- فى ١/٣٠ حصل السماحى على قرض من البنك قيمته ٥٠ ألف جنيه استخدم فى شراء آلات ومعدات .

المطلوب :

١ - تحديد المعادلة المحاسبية فى ١/١ .

٢ - بيان تأثير المعاملات السابقة على المعادلة المحاسبية .

الحل :

١- المعادلة المحاسبية فى ١/١ :

$$٧٠ \text{ ألف} + ٢٠٠ \text{ ألف} + ٢٥ \text{ ألف} = ٢٩٥ \text{ ألف}$$

$$\text{أراضى} + \text{نقدية} + \text{معدات} = \text{حقوق ملكية}$$

تأثير المعاملات على المعادلة المحاسبية

(القيمة بالالف جنيه)

الإجمالي	الخصوم + حقوق الملكية		الأصول							بيان	تاريخ
	حقوق الملكية	دائنين	الإجمالي	سيارات	بضاعة	مباني	آلات ومعدات	تقنية	أراضي		
٢٩٥	٢٩٥	٣٠+	٢٩٥			٥٠+	٢٥	٢٠٠	٧٠	المعادلة المحاسبية	١/١
٢٢٥	٢٩٥	٣٠	٢٢٥		١٥٠	٥٠	٢٥	١٨٠	٧٠	إشياء مبنى نقدا وعلى الحساب الرصيد	١/٥
٢٢٥	٢٩٥	٣٠+	٢٢٥	٣٠+		٥٠	٢٥	١٦٥	٧٠	شراء بضاعة نقدا الرصيد	١/٨
٢٥٥	٢٩٥	٦٠	٢٥٥	٣٠	١٥	٥٠	٢٥	١٦٥	٧٠	شراء سيارة على الحساب الرصيد	١/١٥
٢٣٥	٢٩٥	٤٠	٢٣٥	٣٠	١٥	٥٠	٢٥	١٤٥	٧٠	دفعة من ثمن المباني الرصيد	١/٢٠
٢٦٥	٢٢٥	٤٠	٢٦٥	٣٠	١٥	٥٠	٢٥	١٧٥	٧٠	زيادة رأس المال الرصيد	١/٢٥
٤١٥	٢٢٥	٩٠	٤١٥	٣٠	١٥	٥٠	٧٥	١٧٥	٧٠	شراء آلات ومعدات مقابل قرض الرصيد	١/٣٠

ثالثاً: قائمة المركز المالي :

تحتوى هذه القائمة على بيانات حقوق والتزامات المنشأة والتي تعرف كما سبق بيانه بالأصول والخصوم، وتقدم هذه القائمة إلى إدارة المنشأة وبعض الجهات الخارجية التي تهتم بمعرفة المركز المالي للمنشأة .

وتعتبر هذه القائمة تعبيراً عن معادلة المركز المالي التي سبقت دراستها، ويتم تصوير هذه القائمة عن طريق عرض بيانات كل من الأصول والخصوم فى جزء منفصل مع توضيح التوازن بينهما كحقوق والتزامات المنشأة .

- مثال :-

فى المثال السابق المطلوب إعداد قائمة المركز المالي فى التواريخ الآتية

١/١ ، ١/١٥ ، ١/٣٠ .

قائمة المركز المالي فى ٢٠٠٢/١/١

الخصوم		الأصول	
حقوق الملكية	٢٩٥	أراضى	٧٠
		آلات ومعدات	٢٥
		نقدية	٢٠٠
	٢٩٥		٢٩٥

قائمة المركز المالي في ٢٠٠٢/١/١٥

الخصوم		الأصول	
دائنون	٦٠	أراضي	٧٠
حقوق الملكية	٢٩٥	آلات ومعدات	٢٥
		مباني	٥٠
		سيارات	٣٠
		بضاعة	١٥
		نقدية	١٦٥
	٣٥٥		٣٥٥

قائمة المركز المالي في ٢٠٠٢/١/٣٠

الخصوم		الأصول	
دائنون	٩٠	أراضي	٧٠
حقوق الملكية	٣٢٥	آلات ومعدات	٧٥
		مباني	٥٠
		سيارات	٣٠
		بضاعة	١٥
		نقدية	١٧٥
	٤١٥		٤١٥

يلاحظ أن هذه القائمة تعبر عن قيمة الأصول والخصوم في لحظة معينة، فقيمة المعدات مثلاً في ١/١٥ ، ٢٥ ألف ولكن نتيجة للإضافات بشراعات آلات ومعدات جديدة أصبحت هذه القيمة ٧٥ ألف في ١/٣٠ ، وهكذا يمكن أن تتغير قيمة الحقوق والالتزامات في أي لحظة ، وتبعاً لذلك تعد قائمة المركز المالي في يوم معين للتعبير عن الحقوق والالتزامات في هذا اليوم .

كما يلاحظ أنه من الممكن أن تعد هذه القائمة في شكل رأسى بدلاً من شكل حرف T ، فتأخذ قائمة المركز المالي في ١/٣٠ الشكل الآتى والذي يعد أكثر مناسبة لمستخدمى القوائم المالية .

قائمة المركز المالي في ٢٠٠٣/١/٣٠

الأصول		
أراضى	٧٠	
آلات ومعدات	٧٥	
مبانى	٥٠	
سيارات	٣٠	
بضاعة	١٥	
نقدية	١٧٥	
إجمالى الأصول		٤١٥
الخصوم وحقوق الملكية		
دائنون	٩٠	
حقوق الملكية	٣٢٥	
إجمالى الخصوم وحقوق الملكية		٤١٥

وقد أصدرت الهيئات المهنية في بعض الدول ومن بينها - مجموعة من القواعد المحاسبية بهدف توحيد هذه القواعد على مستوى جميع النوات الاقتصادية أطلق عليها معايير المحاسبة. وقد نصت هذه المعايير على ضرورة عرض قائمة المركز المالي باستخدام الشكل الرأسي حيث يكون هذا الشكل أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من غير المحاسبين.

وقد ترتب على ذلك أن المحاسبين يمكنهم استخدام شكل حرف T لإعداد قائمة المركز المالي خلال مراحل العمل المحاسبى المختلفة ، ولكن عند إعداد قائمة المركز المالي للعرض على أصحاب المنشأة والجهات الخارجية الأخرى يجب أن تكون هذه القائمة في صورة قائمة رأسية .

رابعاً : تحليل حسابات المنشأة :

يقصد بالحساب بيان يوضح معاملات المنشأة مع جهة خارجية تتعامل معها (دائنون - بنوك - عملاء ... الخ)، بحيث يوضح هذا البيان ما للجهة وما عليها ونتيجة التعامل. كما قد يعبر الحساب عن عنصر من العناصر التي تتكون فيها المنشأة مثل المباني أو الآلات أو البضاعة... الخ. وقد يعبر الحساب أيضاً عن مبالغ دفعتها المنشأة كمصروفات أو حصلت عليها كإيرادات.

وتبعاً لذلك يمكن تقسيم الحسابات إلى مجموعتين :

- المجموعة الأولى : حسابات شخصية ويقصد بها حسابات تعبر عن معاملات مع شخص طبيعي يمثل فرد أو شخص اعتباري يمثل منشأة .

- المجموعة الثانية : ويقصد بها حسابات غير شخصية أي لا تعبر عن معاملات مع شخص طبيعي أو اعتباري، ويمكن تقسيم هذه الحسابات إلى نوعين كما يلي :

أ - حسابات تعبر عن موجودات أو عناصر جامدة موجودة وجوداً حقيقياً مثل العقار - الآلات - السيارات - البضاعة وتسمى هذه الحسابات بالحسابات الحقيقية للدلالة على وجودها فعلاً .

ب - حسابات تعبر عن النفقات التي يجب أن تدفعها المنشأة للحصول على خدمات من الغير من المرتبات والإيجار والفوائد ، كما تعبر أيضاً عن الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة مقابل تقديم سلعة أو خدمة للغير. وتسمى هذه الحسابات بالحسابات الوهمية للدلالة على كونها حسابات غير موجودة وجوداً ملموساً مثل النوع .

أى أننا بصفة عامة يمكن أن نميز ثلاثة أنواع من الحسابات هي:

١ - الحسابات الشخصية مثل حسابات العملاء والموردين.

٢ - الحسابات الحقيقية مثل المباني والآلات والسيارات .

٣ - الحسابات الوهمية مثل المصروفات والإيرادات.

ويفيد هذا التبويب عند تحديد القواعد الخاصة بتسجيل معاملات المنشأة في السجلات المحاسبية وهو ما سوف نتعرض له تفصيلاً في الأجزاء التالية من هذا المؤلف .

أسئلة للمناقشة

- ١ - حدد ما إذا كانت العبارات الآتية خطأ أم صواب مع التعليل :
 - ١/١ - يعبر رأس المال عن مقدار الأموال المتاحة للمنشأة بما فيها القروض التي تحصل عليها من البنوك.
 - ٢/١ - إذا كان إجمالي الأصول بإحدى المنشآت مليون جنية والخصوم الخارجية ٤٠٠ ألف، فإن حقوق الملكية مليون وأربعمائة ألف جنية.
 - ٣/١ - تؤدي الإيرادات إلى نقص حقوق الملكية، بينما تؤدي المصروفات إلى زيادة حقوق الملكية .
 - ٤/١ - تعبر حسابات الأصول عن التزامات على المنشأة للغير.
 - ٥/١ - تعتبر السيارات بنداً من بنود الخصوم.
 - ٦/١ - تؤدي المسحوبات إلى نقص حقوق الملكية .
 - ٧/١ - يعتبر القرض الذي تحصل عليه المنشأة من أحد البنوك جزءاً من حقوق الملكية .
 - ٨/١ - الحسابات الوهمية تتمثل في المباني والموردين .
- ٢ - وضع تأثير كل من العمليات الآتية على المعادلة المحاسبية :
 - ١/٢ - زيادة رأس المال بمبلغ ٥٠ ألف جنية نقدية .
 - ٢/٢ - شراء آلة قيمتها ٣٠ ألف جنية نقداً.
 - ٣/٢ - شراء سيارة ثمنها ٤٠ ألف جنية على الحساب.
 - ٤/٢ - تحصيل مبلغ ٢٥ ألف جنية من أحد العملاء وإيداعه بالبنك.
 - ٥/٢ - شراء عقار بمبلغ ١٠٠ ألف جنية سدد منه ٣٠ ألف جنية والباقي على الحساب .
 - ٦/٢ - تخفيض رأس المال بمبلغ ٤٠ ألف جنية سحبت من الخزينة .
- ٢ - الآتي تأثير بعض العمليات على المعادلة المحاسبية والمطلوب منك توضيح طبيعة كل عملية :
 - ١/٣ - زيادة الآلات ونقص النقدية بمبلغ ٢٠ ألف جنية .

- ٢/٣ - نقص رأس المال ونقص النقدية بمبلغ ٣٠ ألف جنيه.
٣/٣ - زيادة السيارات بمبلغ ٨٠ ألف جنيه ونقص النقدية بمبلغ ٣٠ ألف جنيه وزيادة الدائنين بمبلغ ٥٠ ألف جنيه.
٤/٣ - زيادة النقدية بمبلغ ٢٠ ألف جنيه وزيادة حقوق الملكية بنفس المبلغ.
٥/٣ - تخفيض الدائنين بمبلغ ٥٠ ألف جنيه وتخفيض النقدية بنفس المبلغ.
٦/٣ - نقص العملاء بمبلغ ١٥ ألف جنيه وزيادة النقدية بنفس المبلغ.

٤- أكمل الجدول الآتي :

المنشأة	الأصول	الخصوم	حقوق الملكية
السلام	٨٠ ألف	؟	٦٠ ألف
الحرية	١٥٠ ألف	٤٠ ألف	؟
الإيمان	؟	٥٠ ألف	٧٠ ألف
النجاح	١٢٠ ألف	؟	٩٠ ألف

٥- كان المركز المالي لمنشأة تعمل في مجال تربية النحل عند تكوين المنشأة في ٢٠٠٢/٢/١ كما يلي :

الأصول : مباني ٣٠ ألف - معدات ٧٠ ألف - ٤٠ ألف نقدية - ومواد ومهمات ٢٥ ألف .

الخصوم : دائنون ٤٠ ألف - قرض من البنك ٢٠ ألف - حقوق الملكية؟

وقد تمت العمليات الآتية خلال شهر مارس ١٩٩٩ :

- ٣/٥ تم شراء مواد ومهمات بمبلغ ٥٠ ألف جنيه نقداً .
- ٣/٧ تمت زيادة رأس المال بمبلغ ٥٠ ألف جنيه نقدية .

- ٣/١٠ تم شراء سيارة لنقل منتجات المنشأة بمبلغ ٧٠ ألف دفع منها ٢٠ ألف نقدية .

- ٣/١٥ حصلت المنشأة على قرض من البنك بمبلغ ٣٠ ألف جنيه تم إيداعه بالخزينة .

- ٣/٢٠ تم إضافة معدات جديدة بمبلغ ١٠ آلاف جنيه على الحساب .

- ٣/٢٥ تم تخفيض رأس المال بمبلغ ٣٠ ألف جنيه نقدية سحبت من الخزينة .

- ٣/٢٨ تم سداد مبلغ ١٠ آلاف جنيه من ثمن السيارة التي سبق شراؤها .

- ٣/٣١ تمت إضافة المباني بمبلغ ٨ آلاف جنيه دفع منها ٥ آلاف .

المطلوب :

١ - تحديد المعادلة المحاسبية في ٢٠٠٣/٣/١ .

٢ - بيان تأثير العمليات السابقة على المعادلة المحاسبية .

٣ - إعداد قائمة المركز المالي في ٣/١٥ ، ٣/٣١ ، ٢٠٠٣/٣/٣١ .

٦ - المطلوب وضع الرقم الناقص في كل حالة من الحالات الآتية :

١٦٠٠٠٠	أ - حقوق الملكية في نهاية الفترة
٢٥٠٠٠	مسحوبات المالك خلال الفترة
٦٠٠٠٠	الإيرادات خلال الفترة
؟؟	حقوق الملكية في نهاية الفترة
٢٧٠٠٠	المصروفات خلال الفترة

٧٠٠٠٠	ب - الإيرادات خلال الفترة
٢٠٠٠٠٠	حقوق الملكية في بداية الفترة
؟؟	حقوق الملكية في نهاية الفترة
٣٠٠٠٠	المصروفات خلال الفترة
٣٠٠٠٠	مسحوبات المالك خلال الفترة
١٠٠٠٠٠	ج - حقوق الملكية في بداية الفترة
١٢٠٠٠٠	حقوق الملكية في نهاية الفترة
٢٠٠٠٠	الاستثمار الإضافي خلال الفترة
٤٥٠٠٠	إيرادات الفترة
؟؟	مصروفات الفترة
١٥٠٠٠	مسحوبات المالك خلال الفترة
٥٠٠٠٠	د - إيرادات الفترة
١٠٠٠٠	مصروفات الفترة
؟؟	حقوق الملكية في نهاية الفترة
٢٠٠٠٠٠	حقوق الملكية في بداية الفترة
٣٠٠٠٠	مسحوبات المالك خلال الفترة
؟؟	هـ - مسحوبات المالك خلال الفترة
٩٠٠٠٠	حقوق الملكية في نهاية الفترة
٤٥٠٠٠	إيرادات الفترة
٢٠٠٠٠	مصروفات الفترة
٩٥٠٠٠	حقوق الملكية في بداية الفترة

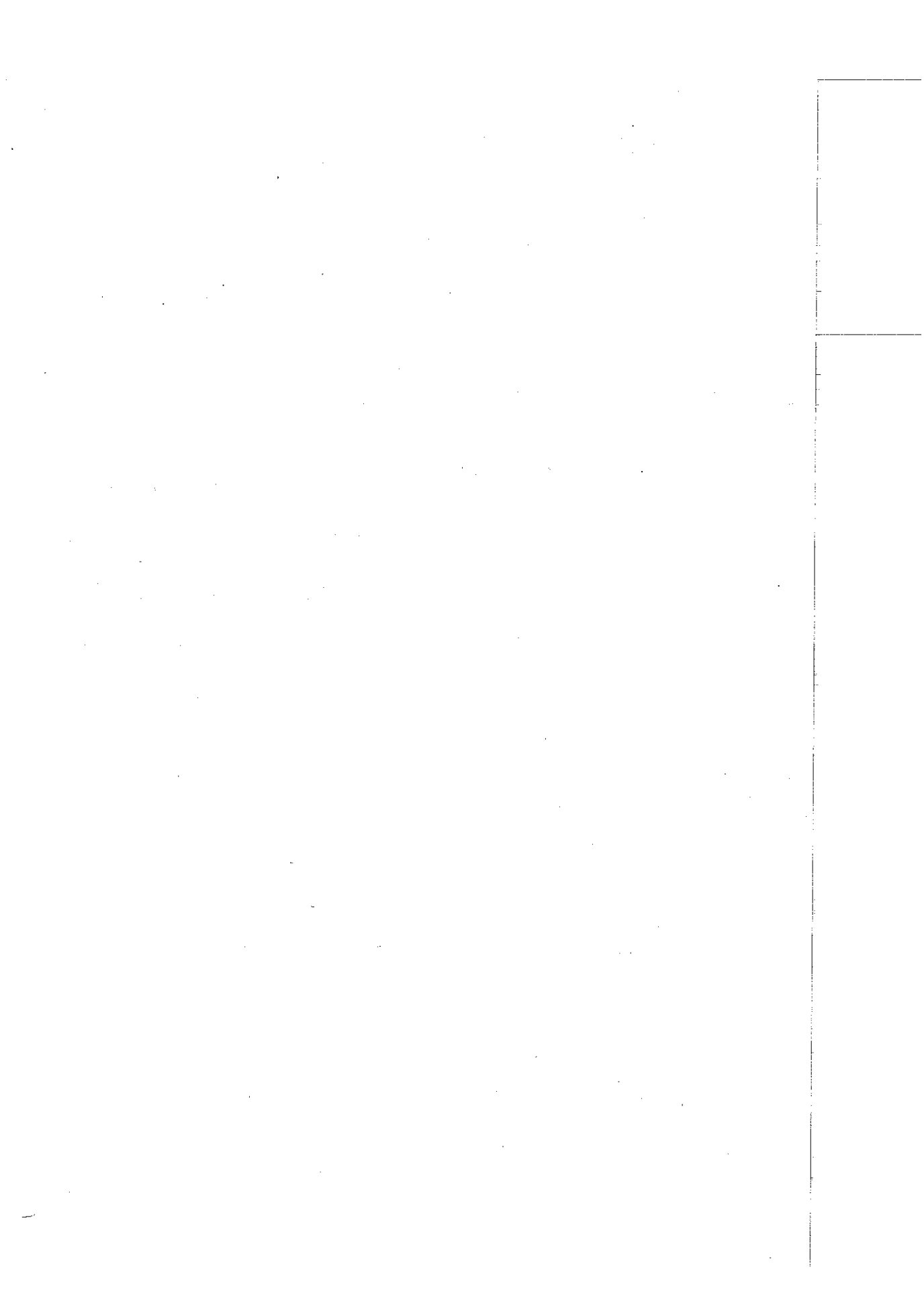
الوحدة التعليمية الثالثة

تسجيل معاملات المنشأة

الجزء الأول

بعد دراستك لهذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على :

- أولاً : فهم المقصود بتسجيل العمليات في السجلات المحاسبية .
- ثانياً : دراسة تسجيل عمليات رأس المال .
- ثالثاً : دراسة تسجيل عمليات الحصول على الموجودات اللازمة لنشاط المنشأة .
- رابعاً : فهم معاملات البنك مع المنشأة .



أولاً : تسجيل العمليات فى السجلات المحاسبية :

يعتبر تسجيل العمليات فى السجلات المحاسبية نقطة البداية فى العمل المحاسبى حيث يساهم ذلك فى توفير البيانات المالية التى تحتاجها الوظيفة المحاسبية والتى يتم تشغيلها من خلال النظم المحاسبية بهدف توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة .

وتشمل عمليات التسجيل المحاسبى ما يلى :

أ - تسجيل العمليات فى دفاتر اليومية :

يعتبر دفتر اليومية سجل تاريخى لعمليات المنشأة حيث يحتوى هذا الدفتر على بيانات العمليات مرتبة تاريخياً ، ويعتمد التسجيل فى دفاتر اليومية على القواعد الآتية :

١ - تسجيل كل عملية على حدة بصورة مستقلة عن باقى العمليات أى أننا ننظر إلى كل عملية كوحدة منفصلة عن باقى العمليات .

٢ - تحليل أطراف كل عملية إلى طرفين متقابلين .

- الطرف الأول : يسمى الطرف المدين للتعبير عن التغيير الذى لحق به كنتيجة لهذه العملية . فهو الطرف الذى يأخذ أو يستلم ويصبح مطلوباً منه .

- الطرف الثانى : يسمى الطرف الدائن للتعبير عن التغيير الذى لحق به كنتيجة لهذه العملية . فهو الطرف الذى يعطى أو يسلم ويصبح مطلوباً له .

فإذا أعطى ب إلى أ مبلغ نقدى ونظرنا إلى هذه العملية من وجهة نظر محايدة لقلنا أن أ مديناً لـ ب بهذا المبلغ أو أن ب دائناً لـ أ بهذا المبلغ .

ولو نظرنا إلى هذه العملية من وجهة نظر (أ) لوجدناه يعتبر (ب) دائناً بهذا المبلغ ، وفى نفس الوقت (ب) يعتبر (أ) مديناً له بنفس المبلغ .

ولو نظرنا إلى هذه العملية بالنسبة لكل من الطرفين من وجهة نظر التحليل المحاسبي لوجدنا أن (أ) يعتبر (ب) دائناً له، وفي نفس الوقت يعتبر أحد العناصر التي تتكون منها منشأته مديناً له أي أن (أ) لا يعتبر نفسه طرفاً في هذه المعاملة بصفته الشخصية ، ولكنه يعتبر أن منشأته هي التي تتعامل مع (ب) . وإذا نظرنا إلى منشأة (أ) لوجدنا أن العنصر الذي تأثر بهذه العملية هي النقدية .

أي أننا يمكن أن نقول من وجهة نظر (أ) أن (ب) دائناً والنقدية الموجودة لديه هي المدينة بالمبلغ، ومعنى ذلك أن النقدية تمثل الطرف المدين و(ب) يمثل الطرف الدائن .

ولو نظرنا من وجهة نظر (ب) لوجدناه يعتبر (أ) مديناً والنقدية الموجودة لديه دائنة بنفس المبلغ . ومعنى ذلك أن (أ) يمثل الطرف المدين والنقدية تمثل الطرف الدائن .

ويمكن تلخيص وجهة نظر كل من (أ) ، (ب) كما يلي :

من وجهة نظر (أ)	من وجهة نظر (ب)
النقدية طرف مدين	(أ) طرف مدين
(ب) طرف دائن	النقدية طرف دائن

ويلاحظ على هذا التحليل أن وجهة نظر كل طرف من أطراف هذه العملية يعبر عنها بصورة عكسية فإذا كان (ب) دائناً لـ (أ) فإن (أ) مديناً لـ (ب) . وهكذا يتم تحليل كافة العمليات إلى الأطراف المدينة والدائنة .

ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من القيود على الوجه التالي :

- قيود تسجيل الأحداث المالية .
- قيود الإقفال .
- قيود تسجيل التسويات المالية .

وسنكتفى هنا بعرض قيود تسجيل الأحداث المالية، حيث أن قيود التسوية والتسويات المالية وقيود الإقفال سيتم التعرض لها تفصيلاً فيما بعد .

- شكل القيد في دفتر اليومية :

يتم التعبير عن العملية السابقة في اليومية لمنشأة كل من (أ) و (ب) :

كما يلي :

- في دفتر اليومية بمنشأة (أ) :

التاريخ	البيانات	طرف دائن	طرف مدين
	ح/ النقدية		x
	ح/ منشأة (ب)	x	

- في دفتر اليومية بمنشأة (ب) :

التاريخ	البيانات	طرف دائن	طرف مدين
	ح/ منشأة (أ)		x
	ح/ النقدية	x	

وقد جرى العرف محاسبياً على كتابة تفسير لكل عملية يتضمن شرح المستند المؤيد لها بعد كل قيد يسمى شرح القيد .

وحتى يمكن تحديد الأطراف المدينة والدائنة في كل عملية من العمليات يمكن الاستفادة من تبويب الحسابات الذي سبقته دراسته في الفصل السابق والذي يقضى بتقسيم حسابات المنشأة إلى ثلاث مجموعات تشمل :

أ - الحسابات الشخصية : وتعتبر عن علاقة المنشأة مع الغير سواء أكان شخص طبيعى أو اعتبارى (منشأة) ، ويمثلها حسابات المدينين وحسابات الدائنين وهم من قامت المنشأة بالبيع لهم بالآجل أو بالشراء منهم بالآجل.

ب - الحسابات الحقيقية : وتعتبر عن موجودات ملموسة (عقار - أثاث - سيارات - الخ) ، كما تعتبر عن الالتزامات المترتبة على هذه الموجودات .

ج - الحسابات الوهمية : وتعتبر عن حسابات غير ملموسة، وتشمل المصروفات والإيرادات .

ويساهم هذا التبويب عند تحديد الأطراف المدينة والدائنة كما يلى :

أ- الحسابات الشخصية :

تعتبر هذه الحسابات عن شخص طبيعى أو اعتبارى، ويقصد به منشأة من المنشآت . وفى حالة التعامل مع أحد الحسابات الشخصية يمكن تحديد كون هذا الحساب مديناً أم دائناً بتحديد نتيجة التعامل مع هذا الحساب له أم عليه .

فإذا دفعت المنشأة مبلغ من المال لأحد الأشخاص يكون هذا الشخص عليه هذا المبلغ ، ولذلك يجعل مديناً به والعكس إذا حصلت المنشأة على مبلغ من أحد الأشخاص يعتبر هذا المبلغ له طرف المنشأة، ولذلك يجعل دائناً به .
أى أننا نترجم مدين إلى عليه ودائن إلى له بالنسبة للحسابات الشخصية.

ب- الحسابات الحقيقية :

وتعتبر عن موجودات المنشأة مثل العقار - الآلات - السيارات - الأثاث ... الخ ، وهى حسابات تنشأى مدينة بطبيعتها حيث يجب تمويلها أما عن طريق حقوق الملكية أو التزامات خارجية على المنشأة .

وعند تحديد كون الحسابات الحقيقية مدينة أو دائنة ، فإننا نرجع إلى تأثير العملية التي يتم تسجيلها على هذا الحساب ، ففي حالة شراء موجودات جديدة يترتب على ذلك زيادة هذه الموجودات ، ولذلك تجعل مدينة أما في حالة بيع هذه الموجودات أو إهلاكها "المهلك" ، فإنها تنخفض بقيمة الجزء المباع ولذلك تجعل دائنة .

جـ- الحسابات الوهمية :

وتعبر عن حسابات غير ملموسة وتشمل :

ج/١ - حسابات المصروفات : مثل الإيجار أو المرتبات أو الإعلان ... الخ، وهذا النوع من الحسابات مدينة بطبيعته لأنه يؤدي إلى نقص حقوق الملكية والتي تمثل حساباً دائناً للمنشأة . وعند دفع مصروف جديد يترتب على ذلك زيادة المصروفات ، ولذلك يجعل مديناً أما في حالة الرغبة في تخفيض المصروفات لأي سبب من الأسباب فإنها تجعل دائنة .

ج/٢ - حسابات الإيرادات : مثل إيراد المبيعات أو إيراد الأوراق المالية.

وهذا النوع من الحسابات دائناً بطبيعته لأنه يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية أي زيادة التزامات المنشأة لأصحابها ، وكلما زادت الإيرادات تجعل حساباتها دائنة والعكس في حالة تخفيض أحد حسابات الإيرادات لقيدها بالزيادة مثلاً تجعل حسابات الإيرادات مدينة .

ويمكن تلخيص القواعد السابقة كما يلي :

نوع الحساب	طبيعة الحساب	يجعل مدين	يجعل دائن
أ - حسابات شخصية (شخص طبيعي / اعتباري)	قد يكون مدين أو دائن بحسب بدء التعامل	عليه مبلغ للمنشأة	له مبلغ طرف المنشأة
ب - حسابات حقيقية (عقار - آلات ... الخ)	مدين بطبيعته	في حالة الزيادة	في حالة النقص
ج - حسابات وهمية ج/١ المصروفات ج/٢ الإيرادات	مدين بطبيعته دائن بطبيعته	في حالة الزيادة في حالة النقص	في حالة النقص في حالة الزيادة

- تسجيل العمليات في دفتر الأستاذ :

يتم تسجيل العمليات في دفتر اليومية طبقاً للترتيب التاريخي لحدوثها، وبناءً على ذلك يعتبر دفتر اليومية بمثابة سجل تاريخي لعمليات المنشأة . وحتى يمكن معرفة موقف كل نوع من أنواع العمليات على حدة يتم تسجيل العمليات مرة أخرى في دفتر الأستاذ ، وقد سبق لنا شرح وظيفة هذا الدفتر وعلاقته بدفتر اليومية في الفصل الأول من هذا الكتاب .

وبصفة عامة ، يعتبر دفتر الأستاذ بمثابة دفتر نوعي يتضمن

الحساب الخاص بكل نوع على حدة . ويعتبر الحساب بمثابة بيان يتضمن معاملات المنشأة مع هذا الحساب .

ويأخذ الحساب أحد الشكلين الآتيين :

- الشكل الأول : الحساب ذو الخانتين :

ويعتمد هذا الحساب على الفصل بين العمليات التي يكون فيها صاحب الحساب مدين ودائن في صورة خانتين متقابلتين ، ويسمى شكل حرف T ، كما يتضح من النموذج الآتي :

تاريخ	بيــــــــــــــــان	دائن	تاريخ	بيــــــــــــــــان	مدين

ويمكن تحديد موقف هذا الحساب في أى وقت عن طريق تحديد الفرق بين الجانبين ويسمى رصيد الحساب أى موقف الحساب ، فتسمى عملية استخراج الفرق بالترصيد .

- الشكل الثانى : الحساب ذو الثلاث خانات :

يعتمد هذا الحساب على الفصل بين الجوانب المدينة والدائنة مع تخصيص
خانة لاستخراج الرصيد عقب إنتهاء كل عملية .

ويأخذ هذا الحساب الشكل الآتى :

التاريخ	بيان	مدين	دائن	الرصيد

ثانيا : عمليات رأس المال :

يقصد بعمليات رأس المال العمليات اللازمة لتكوين المنشأة، وتشمل
الإجراءات القانونية اللازمة لذلك بالإضافة إلى قيام أصحاب المنشأة بسداد رأس
المال ، وأى حركة تتم على رأس المال خلال حياة المنشأة سواء فى شكل زيادة
رأس المال أو فى شكل تخفيض لرأس المال .

ومن الناحية المحاسبية تشمل الإجراءات المحاسبية اللازمة لإثبات تكوين
المنشأة إثبات سداد رأس المال فى دفتر اليومية ، بالإضافة إلى تصوير
الحسابات المترتبة على ذلك فى دفتر الأستاذ، ثم إعداد قائمة مركز مالى
افتتاحية تمثل نقطة البداية لنشاط المنشأة .

١ - تسجيل عمليات رأس المال فى دفتر اليومية :

يتم تسجيل عملية سداد رأس المال فى دفتر اليومية وما يطرأ عليه من تغيرات عن طريق أصحاب المنشأة ، وتشمل عمليات رأس المال ما يلى :

أ - سداد رأس المال عند تكوين المنشأة :

يعتبر تسجيل سداد رأس المال فى دفتر اليومية بداية لنشاط المنشأة ويتوقف القيد على طريقة سداد رأس المال نقداً أم عينياً أم بتقديم أصول وخصوص منشأة قائمة .

١/أ - سداد رأس المال نقداً :

فى هذه الحالة يكون رأس المال فى صورة مبلغ نقدى يودع بالخزينة أو البنك ويترتب على ذلك نشأة أصل للمنشأة يتمثل فى هذا المبلغ الموجود بالخزينة أو حق لها طرف البنك يقابله نشأة التزام على المنشأة لأصحابها يتمثل فى ح/ رأس المال .

فلو فرضنا أن إحدى المنشآت بدأت نشاطها التجارى بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه أودعت بالبنك يوم ٢٠٠٣/١١/١ .

يكون قيد اليومية كما يلى :

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
٢٠٠٣/١١/١	ح/ النقدية		١٠٠٠٠٠
	ح/ رأس المال	١٠٠٠٠٠	
	قيمة ما بدأنا به أعمالنا التجارية		

ويلاحظ على هذا القيد ما يلي :

- تم كتابة (من) أمام الطرف المدين (والى) أمام الطرف الدائن ، وقد جرى العرف المحاسبى على ذلك ومن الممكن الاكتفاء بالطرف المدين والطرف الدائن فقط .

- تم كتابة شرح للقيد لتوضيح طبيعة القيد والهدف منه .

٢/١ - سداد رأس المال عينياً :

من الممكن أن يقدم صاحب المنشأة أصولاً عينية مثل العقار - أو السيارات أو البضاعة كسداد لرأس المال وفى هذه الحالة تنشأ حسابات مدينة بقيمة هذه الأصول باعتبارها ممتلكات للمنشأة ويقابل ذلك نشأة حساب دائن بقيمة الالتزام الذى ينشأ على المنشأة لأصحابها .

- مثال :

بدأت منشأة السلام نشاطها التجارى فى ٢٠٠٣/١/١ برأس مال قدره ٢٠٠ ألف جنيه منها ٦٠ ألف عقارات ، و ٨٠ ألف جنيه آلات ومعدات والباقى بضاعة .

فى هذه الحالة تنشأ حسابات مدينة بقيمة الممتلكات التى قدمها صاحب المنشأة ، ويقابلها حساب دائن بقيمة رأس المال ويكون القيد فى دفتر اليومية كما يلى :

التاريخ	البيانات	طرف دائن	طرف مدين
٢٠٠٣/١/١	ح/ العقارات		٦٠٠٠٠
	ح/ الآلات والمعدات		٨٠٠٠٠
	ح/ مخزون البضاعة		٦٠٠٠٠
	ح/ رأس المال	٢٠٠٠٠٠٠	
	قيمة ما بدأنا به أعمالنا التجارية		

٣/أ - سداد رأس المال بتقديم أصول وخصوم منشأة قائمة :

من الممكن أن يقوم صاحب المنشأة بإلغاء منشأة قائمة مملوكة له وتحويلها بالكامل إلى منشأة جديدة ، وفي هذه الحالة يعتبر الفرق بين الأصول والخصوم الخاصة بالمنشأة القائمة هو رأس المال للمنشأة الجديدة .

- مثال :

في ٢٠٠٣/١/١ قرر الغمراوي إلغاء منشأة السلام التي يملكها وتحويلها بالكامل إلى منشأة جديدة تسمى منشأة الإيمان على أن تنقل أصول وخصوم منشأة السلام إليها .

وفيما يلي بيان الأصول والخصوم لمنشأة السلام في ذلك التاريخ :

الأصول : عقار ٥٠ ألف - بضاعة ٣٠ ألف - وسائل نقل ٢٠ ألف .

الخصوم : دائنون ٣٥ ألف .

في هذه الحالة يكون مجموعة الأصول ١٠٠ ألف جنيه والديون المستحقة على المنشأة ٣٥ ألف ، ويمثل الفرق بينهما حقوق الملكية التي يعبر

عنها برأس المال ويبلغ ٦٥ ألف جنيه ، ويتم تسجيل هذه العملية في دفاتر منشأة الإيمان كما يلي :

٢٠٠٣/١/١	ح/ العقار	٥٠٠٠٠
	ح/ البضاعة	٣٠٠٠٠
	ح/ وسائل نقل	٢٠٠٠٠
	ح/ الدائنون	٣٥٠٠٠
	ح/ رأس المال	٦٥٠٠٠
	قيمة ما بدأنا به أعمالنا التجارية	

ويلاحظ على هذا القيد أن الأصول التي انتقلت إلى منشأة الإيمان وقيمتها ١٠٠ ألف جنيه ، يقابلها ديون على منشأة السلام مقدارها ٣٥ ألف جنيه تتعهد بها منشأة الإيمان ، والفرق يمثل رأس المال الذي حصلت عليه منشأة الإيمان .

ب- زيادة رأس المال :

يمثل رأس المال المورد الأساسي للمنشأة بالإضافة إلى الموارد الأخرى التي يمكن الحصول عليها من مصادر التمويل الخارجية .

ويتم تحديد رأس المال عند تكوين المنشأة بناء على توقعات أصحاب المشروع والموارد المادية المتاحة ، وفي حالة احتياج المنشأة إلى موارد مادية إضافية يمكن لأصحاب المنشأة زيادة رأس المال عن طريق تقديم موارد مادية إضافية تضاف إلى المبلغ المخصص كرأس مال للمشروع .

ويتم تسجيل الاضافات إلى رأس المال بنفس الطريقة المتبعة عند تسجيل سداد رأس المال فى بداية النشاط، ومعنى ذلك أن القيود تتوقف على كيفية سداد هذه الاضافات نقداً أو عيناً أو بتقديم أصول وخصوم منشأة قائمة .

ج- تخفيض رأس المال :

يمكن لأصحاب المنشأة سحب مبلغ من المنشأة سواء فى صورة نقدية أو عينية ، وهناك نوعان من المسحوبات :

ج/١- مسحوبات تحت حساب الأرباح :

ويقصد بها مبالغ تسحب تحت حساب ما قد يتحقق من أرباح فى نهاية الفترة المالية ، وهذه المبالغ لا يقصد بها تخفيض رأس المال .

وتعالج هذه المسحوبات دفترياً كما يلى :

أ- تسجيل المسحوبات خلال السنة المالية :

ينشأ حساب مدين بقيمة المسحوبات التى يقوم بها أصحاب المنشأة خلال السنة المالية باعتبار هذه المسحوبات حق للمنشأة طرف أصحابها ، ويتوقف تأثير المسحوبات على حسابات المنشأة على نوع هذه المسحوبات كما يلى :

أ/١- المسحوبات النقدية :

يقصد بهذه المسحوبات مبالغ نقدية يقوم بسحبها أصحاب المنشأة ويترتب على هذه المسحوبات نقص فى أرصدة النقدية .

أ/٢- مسحوبات البضاعة :

يقصد بها بضاعة يتم سحبها بواسطة أصحاب المنشأة ، ويتوقف تأثير هذه العملية على الأساس المستخدم لتقييم هذه البضاعة ، فإذا تم

تقييمها بسعر البيع يترتب عليها زيادة في إيراد المبيعات ، أما إذا تم تقييم هذه البضاعة بسعر الشراء تؤدي هذه المسحوبات إلى تخفيض مصروفات الشراء .

وبناءً على ذلك يتم تسجيل المسحوبات بالقيود التالي :

ح/ المسحوبات		x
ح/ النقدية	x	
أو ح/ إيراد المبيعات	x	
أو ح/ مصروفات المشتريات	x	

ب - إقفال المسحوبات في نهاية السنة المالية :

تقل المسحوبات في حساب رأس المال في نهاية السنة المالية ، ويترتب على ذلك تخفيض ح/ رأس المال بقيمة هذه المسحوبات ويكون القيد كما يلي :

ح/ رأس المال		x
ح/ المسحوبات	x	

ج٢ - مسحوبات كتخفيض لرأس المال :

في هذه الحالة يكون الهدف من المسحوبات هو تخفيض رأس المال بناءً على رغبة صاحب المنشأة ، ويترتب على ذلك تخفيض الالتزامات المستحقة على المنشأة لأصحابها ، ولذلك يجعل ح/ رأس المال مدينًا بقيمة هذا المبلغ ، ويتوقف الطرف الدائن على كيفية تخفيض رأس المال كما يلي :

ج/١/٢ - تخفيض رأس المال نقداً :

فى هذه الحالة يقوم صاحب المنشأة بسحب المبلغ الذى تم تخفيضه من رأس المال فى صورة مبلغ نقدى ويترتب على ذلك نقص النقدية الموجودة بالمنشأة ، ولذلك يجعل ح/ النقدية دائناً بقيمة هذا المبلغ ويقابل ذلك تخفيضاً فى التزامات المنشأة لأصحابها ، وذلك بجعل ح/ رأس المال مديناً بقيمة المبالغ المخفضة ، ويكون القيد فى دفتر اليومية كما يلى :

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
	ح/ رأس المال ح/ النقدية قيمة مبالغ مخفضة من رأس المال نقداً	x	x

ج/٢/٢ - تخفيض رأس المال عينا :

فى هذه الحالة يقوم صاحب المنشأة بسحب أحد الأصول كتخفيض لرأس المال ، ويترتب على ذلك نقص الأصول التى يتم سحبها من المنشأة مقابل النقص الذى يحدث فى رأس المال وتسجل هذه العملية فى دفتر اليومية كما يلى :

	ح/ الأصل (حسب نوعه)		x
	ح/ رأس المال	x	

٢- تسجيل عمليات رأس المال في دفتر الأستاذ :

يتم تسجيل عمليات رأس المال في دفتر الأستاذ كما يلي :

- ١ - بفرض تكوين منشأة برأس مال قدره ٥٠ ألف جنيه نقداً يوم ٤/١ .
في هذه الحالة تسجل هذه العملية في دفتر اليومية كما سبق بيانه .

٤/١	ح/ النقدية		٥٠٠٠٠
	ح/ رأس المال	٥٠٠٠٠	
	قيمة ما بدأنا به أعمالنا التجارية		

ويترتب على هذا القيد ضرورة تصوير حسابين في دفتر الأستاذ أحدهما

للقيد والآخر لرأس المال كما يلي :

ح/ رأس المال

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين
٤/١	ح/ النقدية	٥٠٠٠			

ح/ النقدية

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين
			٤/١	ح/ رأس المال	٥٠٠٠

ويلاحظ أننا يمكن أن نذكر في كل حساب الطرف الآخر للتعامل .

مثال :

- في ٢٠٠٣/٣/١ بدعت منشأة الزهور نشاطها وبلغ رأس المال ١٥٠ ألف جنيه منها ٥٠ ألف جنيه نقدية والباقي آلات ومعدات .
- في ٣/٥ تمت زيادة رأس المال بمبلغ ٢٠ ألف جنيه في صورة بضاعة مملوكة لصاحب المنشأة .
- في ٣/٢٠ تم تخفيض رأس المال بمبلغ ١٥٠ ألف جنيه نقداً .

المطلوب :

- ١ - تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية .
- ٢ - تصوير الحسابات اللازمة في دفتر الأستاذ .

١ - تسجيل العمليات في دفتر اليومية :

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
٣/١	ح/ النقدية		٥٠٠٠٠
	ح/ الآلات والمعدات		١٠٠٠٠٠
	ح/ رأس المال	١٥٠٠٠٠	
٣/٥	قيمة ما بدأنا به أعمالنا التجارية		
	ح/ البضاعة		٢٠٠٠٠
	ح/ رأس المال	٢٠٠٠٠	
٣/٢٠	زيادة رأس المال		
	ح/ رأس المال		١٥٠٠٠
	ح/ النقدية	١٥٠٠٠	
	تخفيض رأس المال نقداً		

٢ - تصوير الحسابات في دفتر الأستاذ

ح/ النقدية

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين	
٣/٢٠	ح/ رأس المال	١٥٠٠٠	٣/١	ح/ رأس المال	٥٠٠٠٠	
	رصيد مرحل	٣٥٠٠٠				
		٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠
				رصيد منقول	٣٥٠٠٠	

ح/ الآلات والمعدات

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين
	رصيد مرحل	١٠٠٠٠٠	٣/١	ح/ رأس المال	١٠٠٠٠٠
		١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠
				رصيد منقول	١٠٠٠٠٠

ح/ البضاعة

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين
	رصيد مرحل	٢٠٠٠٠	٣/١٥	ح/ رأس المال	٢٠٠٠٠
		٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠
				رصيد منقول	٢٠٠٠٠

ح/ رأس المال

تاريخ	بيــــــــان	دائن	تاريخ	بيــــــــان	مدين
٣/١	ح/ النقدية	٥٠٠٠٠	٣/٢	ح/ النقدية	١٥٠٠٠٠
٣/١	ح/ الآلات	١٠٠٠٠٠			
٣/٥	ح/ البضاعة	٢٠٠٠٠		رصيد مرحل	١٥٥٠٠٠
		١٧٠٠٠٠			١٧٠٠٠٠
	رصيد منقول	١٥٥٠٠٠			

ويلاحظ أن الفرق بين الجانبين يسمى بالرصيد، ويستخرج من خلال الخطوات الآتية :

- ١ - جمع الجانب الأكبر مدين أو دائن .
- ٢ - نقل مجموع الجانب الأكبر تحت الجانب الأصغر.
- ٣ - استخراج الفرق بين الجانبين ويظهر في الجانب الأصغر تحت مسمى رصيد مرحل.
- ٤ - نقل الفرق تحت مجموع الجانب الأكبر ويسمى رصيد منقول .

كما يلاحظ أن مجموع الأرصدة المدينة يعادل مجموع الأرصدة الدائنة في أى وقت ، لأننا نعتمد محاسبياً على تحليل كل عملية إلى طرفين أحدهما مدين والآخر دائن بنفس المبلغ .

ويتم إعداد بيان بهذه الأرصدة للتأكد من التوازن الحسابى يسمى ميزان المراجعة ، ويعد هذا الميزان فى المثال السابق كما يلى :

اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
ح/ النقدية		٣٥.٠٠٠
ح/ الآلات والمعدات		١٠.٠٠٠
ح/ البضاعة		٢.٠٠٠
ح/ رأس المال	١٥٥.٠٠٠	
إجمالى الأرصدة	١٥٥.٠٠٠	١٥٥.٠٠٠

مثال :

- فى ١/٥/٢٠٠٣ بدعت منشأة السعادة نشاطها التجارى برأس مال قدره ٢٠٠ ألف جنيه ، منها ٧٠ ألف جنيه نقداً و ٣٠ ألف جنيه آلات ومعدات و ٨٠ ألف جنيه بضاعة والباقى اثاث .
- وفى ١٠/٨/٢٠٠٣ قررت منشأة السعادة زيادة رأس مالها بمبلغ ٧٠ ألف جنيه فى صورة بضاعة مملوكة لصاحب المنشأة قيمتها ٥٠ ألف جنيه والباقى نقداً .
- وفى ١٥/٩/٢٠٠٣ تم تخفيض رأس المال بمبلغ ٢٥ ألف جنيه نقداً .

المطلوب :

- ١ - تسجيل العمليات السابقة فى دفتر اليومية .
- ٢ - تصوير الحسابات اللازمة فى دفتر الأستاذ .
- ٣ - إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة فى ١٥/٩/٢٠٠٣ .

١ - تسجيل العمليات في دفتر اليومية :

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
٥/١	ح/ النقدية		٧٠٠٠٠
	ح/ الآلات والمعدات		٣٠٠٠٠
	ح/ البضاعة		٨٠٠٠٠
	ح/ الأثاث		٢٠٠٠٠
	ح/ رأس المال	٢٠٠٠٠٠	
	قيمة ما بدأنا به أعمالنا التجارية		
٨/١٠	ح/ البضاعة		٥٠٠٠٠
	ح/ النقدية		٢٠٠٠٠
	ح/ رأس المال	٧٠٠٠٠	
	زيادة رأس المال		
٩/١٥	ح/ رأس المال		٢٥٠٠٠
	ح/ النقدية	٢٥٠٠٠	
	تخفيض رأس المال نقداً		

٢ - تصوير الحسابات في دفتر الأستاذ

ح/ النقدية

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين
٩/١٥	ح/ رأس المال	٢٥٠٠٠	٥/١	ح/ رأس المال	٧٠٠٠٠
	رصيد مرحل	٦٥٠٠٠	٨/١٠	ح/ رأس المال	٢٠٠٠٠
		٩٠٠٠٠			٩٠٠٠٠
				رصيد منقول	٦٥٠٠٠

ح/ الآلات والمعدات

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين
	رصيد مرحل	٣.٠٠٠٠	٥/١	ح/ رأس المال	٣.٠٠٠٠
		١.٠٠٠٠			٣.٠٠٠٠
					رصيد منقول

ح/ البضاعة

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين	
	رصيد مرحل	١٣.٠٠٠٠	٥/١ ٨/١٠	ح/ رأس المال	٨.٠٠٠٠	
					ح/ رأس المال	٥.٠٠٠٠
		١٣.٠٠٠٠			رصيد منقول	١٣.٠٠٠٠

ح/ الأثاث

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين
	رصيد مرحل	٢.٠٠٠٠	٥/١	ح/ رأس المال	٢.٠٠٠٠
		٢.٠٠٠٠			٢.٠٠٠٠
					رصيد منقول

ح/ رأس المال

تاريخ	بيان	دالن	تاريخ	بيان	مدين
٥/١	ح/ النقدية	٧٠٠٠٠	٩/١٥	ح/ النقدية	٢٥٠٠٠
٥/١	ح/ الآلات	٣٠٠٠٠			
٥/١	ح/ البضاعة	٨٠٠٠			
٥/١	ح/ الأثاث	٢٠٠٠٠			
٥/١٠	ح/ البضاعة	٥٠٠٠٠			
٥/١٠	ح/ النقدية	٢٠٠٠٠		رصيد مرخل	٢٤٥٠٠٠
		٢٧٠٠٠٠			٢٧٠٠٠٠
	رصيد منقول	٢٤٥٠٠٠			

٢ - إعداد ميزان المراجعة :

اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
ح/ النقدية		٦٥٠٠٠
ح/ الآلات والمعدات		٣٠٠٠٠
ح/ البضاعة		١٣٠٠٠٠
ح/ البضاعة		٢٠٠٠٠
ح/ رأس المال	٢٤٥٠٠٠	
إجمالي الأرصدة	٢٤٥٠٠٠	٢٤٥٠٠٠

ثالثاً : عمليات الحصول على الموجودات اللازمة لنشاط المنشأة :

يقصد بالأصول - كما سبق بيانه - ممتلكات وموجودات المنشأة فى لحظة معينة، ويمكن تبويب الأصول إلى مجموعتين :

- المجموعة الأولى : ويقصد بها الأصول التى يتم اقتنائها بهدف الاستفادة منها فى نشاط المنشأة دون أن تكون معروضة للبيع ، وتعتبر هذه الأصول طاقة إنتاجية للمنشأة مثل العقار - الأثاث - الآلات - السيارات ... الخ، وهذا النوع من الأصول بطبيعته طويل الأجل ويسمى بالأصول الثابتة .

- المجموعة الثانية : ويقصد بها الأصول التى يتم اقتنائها وتكون قابلة للتحويل إلى نقدية خلال فترة مالية واحدة وتكون مرتبطة بعمليات بيع سلعة أو خدمة وتشمل مخزون البضاعة - المدينون - الكمبيالات المستحقة للمنشأة لدى العملاء وتسمى أوراق القبض - النقدية بالصندوق والبنوك . وهذا النوع من الأصول بطبيعته قصير الأجل ويسمى بالأصول المتداولة .

وسوف نتناول فى هذا الجزء من الكتاب العمليات الخاصة بالأصول الثابتة فقط ، أما الأصول المتداولة فسوف نعرض لها فى الوحدة التعليمية الرابعة بإذن الله .

ويمكن الحصول على الأصول الثابتة بإحدى الوسائل الآتية :

- ١ - فى صورة جزء من رأس المال سواء عند تكوين المنشأة أو عند زيادة رأس المال ، ويترتب على الأصول الثابتة فى هذه الحالة زيادة التزامات المنشأة لأصحابها والمتمثلة فى زيادة رأس المال .
- ٢ - عن طريق شراء الأصول الثابتة نقداً ويترتب على الحصول على الأصول الثابتة فى هذه الحالة نقص فى أرصدة النقدية .
- ٣ - عن طريق شراء الأصول مقابل الحصول على قرض أو ائتمان من الغير ويترتب على ذلك زيادة التزامات المنشأة للغير .

أى أن الحصول على الأصول الثابتة يترتب عليه زيادة فى الأصول من ناحية يقابلها إما زيادة فى رأس المال أو نقص النقدية أو زيادة فى الدائنين.

وبناء على ذلك يتم تسجيل عملية شراء الأصول الثابتة فى دفتر اليومية بالقييد التالى :

ح/ الأصول الثابتة (حسب النوع)		x
ح/ رأس المال	x	
ح/ النقدية	x	
ح/ الدائنين	x	

مثال :

- تمت العمليات الآتية بإحدى المنشآت التجارية خلال شهر أغسطس ٢٠٠٣ :
- فى ٨/١ تمت زيادة رأس المال بمبلغ ٥٠ ألف جنيه عبارة عن آلات ومعدات.
 - فى ٨/٥ تم شراء سيارة لنقل المنتجات بمبلغ ٦٠ ألف جنيه نقداً.
 - فى ٨/١٠ تم شراء أدوات ومهمات بمبلغ ٥ آلاف جنيه من مؤسسة الإيمان على الحساب .
 - فى ٨/١٥ تم شراء آلات ومعدات بمبلغ ٤٠ ألف جنيه من مؤسسة الحرية دفع منها ١٥ ألف جنيه نقداً.
 - فى ٨/٢٢ دفعت المنشأة المستحق للمنشأة الحرية نقداً .

المطلوب :

١ - تسجيل العمليات السابقة فى دفتر اليومية .

٢ - تصوير ح/ النقدية في دفتر الأستاذ علماً بان رصيد ح/ النقدية في ٨/١ بلغ ١٥٠ ألف جنيه .

١ - تسجيل العمليات في دفتر اليومية :

التاريخ	البيــــــــــــــــان	طرف دائن	طرف مدين
٨/١	ح/ آلات ومعدات ح/ رأس المال زيادة رأس المال	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
٨/٥	ح/ السيارات ح/ النقدية شراء سيارة نقداً ، فاتورة رقم	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
٨/١٠	ح/ أدوات ومهمات ح/ دائنون - مؤسسة الإيمان شراء أدوات ومهمات بفاتورة رقم	٥٠٠٠	٥٠٠٠
٨/١٥	ح/ الآلات والمعدات ح/ النقدية ح/ دائنون - مؤسسة الحرية شراء آلات ومعدات بفاتورة رقم	١٥٠٠٠ ٢٥٠٠٠	٤٠٠٠٠
٨/٢٢	ح/ دائنون - مؤسسة الحرية ح/ النقدية سداد المستحق لمؤسسة الحرية	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠

٢- ح/ النقدية

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين
٨/٥	ح/ السيارات	٦٠٠٠٠	٨/١	رصيد منقول	١٥٠٠٠٠
٨/١٥	ح/ الآلات والمعدات	١٥٠٠٠			
٨/٢٢	ح/ دائنون - مؤسسة الحرية	٢٥٠٠٠			
	رصيد مرحل ٨/٣١	٥٠٠٠٠			
		١٥٠٠٠٠			١٥٠٠٠٠
				رصيد منقول ٩/١	٥٠٠٠

ويلاحظ أن رصيد ح/ النقدية في أول المدة يمثل رصيد مدين بطبيعته لأن النقدية تمثل أحد أصول المنشأة والتي تكون بطبيعتها مدينة .

رابعاً : معاملات البنك مع المنشأة :

تشمل معاملات البنك مع المنشأة العناصر الآتية :

١ - الحساب الجارى .

٢ - الودائع لأجل .

٣ - التسهيلات البنكية .

١- الحساب الجارى :

ويقصد به حساب لدى البنك يتيح للمنشأة حرية إيداع وسحب الأموال دون مواعيد سابقة ولا يحسب للمنشأة فوائد على الحساب الجارى عادة لأنها تتمتع بحرية السحب والإيداع ، بينما تتحمل المنشأة بالمصروفات والعمولة مقابل الخدمات التي تحصل عليها من البنك ، ويعتبر الحساب الجارى أحد حسابات الأصول فى المنشأة .

ويتم التعامل في الحسابات الجارية من خلال الشيكات ، ويمكن أن يعرف الشيك بأنه أمر من الساحب إلى البنك المسحوب عليه بدفع مبلغ إلى شخص ثالث يسمى بالمستفيد بمجرد تقديم الشيك للبنك ، أى أن الشيك عبارة عن أمر بالدفع بمجرد الإطلاع .

ويستفاد من ذلك أن أشخاص الشيك ثلاثة :

- ١ - الساحب: وهو صاحب الحساب الموجود لدى البنك .
 - ٢ - المسحوب عليه : وهو البنك نفسه .
 - ٣ - المستفيد : وهو الشخص الذى له حق صرف الشيك من البنك وقد يكون هو نفس الساحب إذا تم سحب الشيك لصالح صاحب الحساب .
- ويلاحظ أن الشيك يكون واجباً للسداد بمجرد تقديمه للبنك ويشترط لصرف الشيك الشروط الآتية :

- ١ - وجود رصيد كافي للساحب لدى البنك .
- ٢ - عدم وجود أحد الأخطاء التى تمنع صرف الشيك وتشمل :
 - اختلاف المبلغ بالأرقام عن المبلغ بالحروف .
 - اختلاف تاريخ استحقاق الشيك عن تاريخ تحرير الشيك .
 - وجود كشط أو شطب على أحد بيانات الشيك .
 - عدم مطابقة توقيع الساحب على نموذج التوقيع الموجود لدى البنك .
- ٣ - أن يتقدم المستفيد ومعه ما يثبت شخصيته لصرف الشيك .

- تظهير الشيك :

يمكن للمستفيد أن يتنازل عن حقه فى صرف الشيك لشخص آخر بأن

يقوم بالتوقيع على ظهر الشيك بما يفيد نقل القيمة لشخص آخر ، وتسمى هذه العملية تظهير الشيك .

وفيما يلي نموذج لأحد الشيكات :

تاريخ	/ /	بنك السلام	مليم	جنيه
		فرع العبور	المبلغ
		ادفعوا للسيد / أو لأمره
		مبلغاً وقدره
تحريراً في	/ /	توقيع		

وتشمل عمليات الحسابات الجارية ما يلي :

١/١ - عمليات الإيداع :

يقصد بذلك إيداع مبلغ في الحساب الجارى بالبنك ، ويأخذ ذلك إحدى الصور الآتية :

أ - الإيداع نقداً :

سواء في صورة زيادة في رأس المال أو متحصلات من المدينين للمنشأة أو تحويل من الخزينة ، ويترتب على هذه العمليات زيادة في رصيد البنك كأحد الأصول ، ولذلك يجعل مديناً بها ويقابل ذلك زيادة في رأس المال أو نقص في المدينين أو نقص في النقدية .

ويتم تسجيل هذه العملية في دفتر اليومية كما يلي :

ح/ البنك - جارى		x
ح/ رأس المال	x	
ح/ المدينين	x	
ح/ الخزينة	x	

ب - الإيداع بشيكات:

يقصد بذلك أن تقوم المنشأة بإيداع الشيكات التي تحصل عليها من العملاء لدى البنك لتحويلها وإيداعها بالحساب الجارى ، ويحصل البنك على عمولة مقابل إجراءات تحويل هذه الشيكات تخصم مقدماً من الحساب الجارى .

ويعتمد على الإيداع بشيكات على القواعد المحاسبية الآتية :

١ - ينشأ حساب مدين بقيمة هذه الشيكات عند استلام هذه الشيكات وإرسالها للبنك للتحويل يسمى ح/ شيكات تحت التحويل .

٢ - يتم تسجيل العمولات كحساب مدين يعتبر أحد حسابات المصروفات .

٣ - فى حالة ورود اشعار من البنك يفيد تحويل هذه الشيكات يترتب على ذلك إلغاء هذه الشيكات وزيادة الحساب الجارى كأحد حسابات الأصول .

٤ - فى حالة ورود اشعار من البنك يفيد رفض هذه الشيكات يترتب على ذلك إلغاء هذه الشيكات وزيادة حساب المدينين .

- مثال :

بلغت جملة الشيكات التي حصلت عليها المنشأة من المدينين يوم ٤/١ ،
٥٠ ألف جنيه أرسلت للبنك للتحويل، وقد ورد اشعار من البنك يوم ٤/٥ يقيد

حساب عمولة تحصيل ٢٠٠ جنيه ، ويوم ٤/٢٠ ورد اشعار من البنك يعتبر تحصيل ما قيمته ٤٠ ألف جنيه وقبدها فى الحساب الجارى ، كما ورد اشعار آخر يوم ٤/٢٥ يفيد رفض ما قيمته ٢٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - تسجيل العمليات السابقة فى دفتر اليومية .
- ٢ - تصوير ح/ شيكات تحت التحصيل فى دفتر الأستاذ .

١ - دفتر اليومية

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
٤/١	ح/ شيكات تحت التحصيل ح/ المدينين إرسال شيكات للبنك للتحصيل قسمة ايداع رقم	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
٤/٥	ح/ عمولات البنك ح/ البنك - جارى	٢٠٠	٢٠٠
٤/٢٠	إثبات عمولات التحصيل - اشعار بنك رقم ... ح/ البنك - جارى	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٤/٢٥	ح/ شيكات تحت التحصيل إثبات الشيكات المحصلة - اشعار رقم ح/ المدينين ح/ شيكات تحت التحصيل إثبات الشيكات المرفوضة - اشعار رقم	٢٠٠٠	٢٠٠٠

٢- دفتر الأستاذ

ح/ شيكات تحت التحصيل

تاريخ	بيــــــــان	دائن	تاريخ	بيــــــــان	مدين
٤/٢٠	ح/ البنك - جارى	٤٠٠٠٠	٤/١	ح/ المدينين	٥٠٠٠٠
٤/٢٥	ح/ المدينين	٢٠٠٠			
	رصيد منقول ٧/١	٨٠٠٠			
		١٥٠٠٠			٥٠٠٠٠
				رصيد مرهل ٦/٣٠	٨٠٠٠

يلاحظ أن الرصيد المنقول يمثل الشيكات التي لم يرد بشأنها اشعارات من البنك بما يفيد تحصيل أو رفض هذه الشيكات .

٢/١- عمليات السحب من البنك :

تشمل عمليات السحب من البنك المبالغ التي يتم تحويلها من البنك إلى الخزينة أو التي يقوم أصحاب المنشأة بسحبها كتخفيض لرأس المال ، وكذلك المبالغ التي تسدد للدائنين بشيكات.

ويترتب على هذه العمليات تخفيض ح/ البنك كأحد الأصول بجعله دائناً يقابل ذلك إما بتخفيض رأس المال أو زيادة الخزينة أو نقص الدائنين .

ويتم تسجيل هذه العملية في دفتر اليومية كما يلي :

ح/ الخزينة		x
ح/ رأس المال		x
ح/ الدائنين		x
ح/ البنك - جارى	x	

٣/١ - مصروفات وعمولة البنك :

يقصد بها مصروفات يتقاضاها البنك مقابل الخدمات التي يقدمها للمنشأة مثل مصروفات كشف الحساب أو دفتر الشيكات ، وكذلك العمولات التي يحصل عليها البنك مقابل بعض الخدمات مثل تحصيل الشيكات أو الكمبيالات لحساب المنشأة .

وتعتبر هذه المصروفات والعمولة أحد الحسابات المدينة باعتبارها عنصراً سالباً بالنسبة لرأس المال ، كما أنها تؤدي إلى نقص رصيد البنك ولذلك تسجل بالقيد التالي :

ح/ مصروفات وعمولة البنك		x
ح/ البنك - جارى	x	

- مثال : تمت العمليات الآتية بإحدى المنشآت خلال شهر يونيو ٢٠٠٣ :
- فى ٦/١ تمت زيادة رأس المال بمبلغ ١٥٠ ألف جنيه أودعت بالحساب الجارى بالبنك .
 - فى ٦/٣ تم سحب ٥٠ ألف من البنك وأودعت بالخزينة .
 - فى ٦/١٥ حصلت المنشأة ٢٠ ألف جنيه من أحد المدينين بشيكات أودعت بالبنك للتحصيل .

- فى ٦/١٨ دفعت المنشأة ١٥ ألف جنيه لأحد الدائنين بشيك على البنك.

- فى ٦/٢٠ ورد اشعار من البنك تحصيل الشيكات وإيداعها بالحساب الجارى.

- فى ٦/٢٣ سحبت المنشأة ٢٠ ألف جنيه من الخزينة وأدعت بالبنك.

- فى ٦/٢٥ تم شراء سيارة بمبلغ ٥٠ ألف جنيه بشيك على البنك.

- فى ٦/٣٠ تبين من كشف حساب البنك أن مصروفات البنك ٢٥٠ جنيه وعمولة البنك مقابل تحصيل الشيكات ٢٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ - تسجيل العمليات السابقة فى دفتر اليومية.

٢ - تصوير ح/ البنك فى دفتر الأستاذ.

١- دفتر اليومية

التاريخ	البيانات	طرف دائن	طرف مدين
٦/١	ح/ البنك - جارى		١٥٠٠٠٠
	ح/ رأس المال	١٥٠٠٠٠	
	زيادة رأس المال قسيمة إيداع رقم		
٦/٣	ح/ الخزينة		٥٠٠٠٠
	ح/ البنك - جارى	٥٠٠٠٠	
	تحويل من البنك إلى الخزينة شيك رقم		
٦/١٥	ح/ شيكات تحت التحصيل		٢٠٠٠٠
	ح/ المدينين	٢٠٠٠٠	
	تحصيل مبلغ من المدينين بشيكات		
	قسيمة إيداع رقم		

٦/١٨	ح/ الدائنين ح/ البنك - جارى سداد مبلغ بشيك رقم	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٦/٢٠	ح/ البنك - جارى ح/ شيكات تحت التحصيل إثبت الشيكات المحصلة لدى البنك - اشعار رقم	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٦/٢٣	ح/ البنك - جارى ح/ الخزينة تحويل إلى البنك - قسيمة إيداع رقم	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٦/٢٥	ح/ السيارات ح/ البنك - جارى شراء سيارة بشيك رقم	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
٦/٣٠	ح/ مصروفات البنك ح/ عمولة البنك ح/ البنك - جارى إثبت مصروفات البنك - كشف حساب رقم ...	٢٥٠ ٢٠٠ ٤٥٠	٢٥٠ ٢٠٠

ح/ البنك جارى

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين
٦/٣	ح/ الخزينة	٥٠٠٠٠	٦/١	ح/ رأس المال	١٥٠٠٠٠
٦/١٨	ح/ الدائنين	١٥٠٠٠	٦/٢٠	ح/ شيكات تحت التحصيل	٢٠٠٠٠
٦/٢٥	ح/ السيارات	٥٠٠٠٠	٦/٢٣	ح/ الخزينة	٢٠٠٠٠
٦/٣٠	ح/ مصروفات البنك ح/ عمولة البنك رصيد مرحل ٦/٣٠	٢٥٠ ٢٠٠ ٧٤٥٥٠			
		١٩٠٠٠٠			١٩٠٠٠٠
				رصيد منقول ٧/١	٧٤٥٥٠

٢- الودائع لأجل :

تمثل الودائع لأجل مبالغ مودعة لدى البنك لمدة محددة متفق عليها مع العميل مسبقاً ، ويتقاضى العميل فائدة مقابل ذلك تتناسب مع أجل الوديعة ومبلغها ، وتتراوح أجيال الودائع بين أسبوع واحد وعدة سنوات ويحصل العميل على فائدة من البنك مقابل هذه الوديعة .

وفي حالة عدم التزام العميل بأجل الوديعة يكون من حق البنك تخفيض معدل الفائدة المتفق عليه ، ويعتبر ح/ الودائع لأجل أحد حسابات الأصول فى المنشأة .

وتشمل عمليات الودائع لأجل ما يلى :

١/٢- إيداع المبلغ بخرف البنك :

يترتب على هذه العملية نقص فى النقدية بالخزينة كأحد الأصول يقابلها زيادة فى أصل آخر هو الودائع لأجل ، ويتم تسجيل هذه العملية فى دفتر اليومية كما يلى :

ح/ الودائع لأجل		×
ح/ النقدية بالخزينة	×	

٢/٢- إثبات الفوائد المستحقة على الوديعة :

يقصد بالفوائد العائد الذى تحصل عليه المنشأة مقابل الوديعة ، ويتم تسجيل هذه الفوائد كأحد عناصر الإيرادات الدائنة والتي يترتب عليها زيادة فى حقوق الملكية ، ويقابلها إما زيادة فى النقدية بالخزينة فى حالة تحصيل الفوائد نقداً أو زيادة فى الوديعة فى حالة إضافة الفوائد إليها ، ويكون القيد فى دفتر اليومية كما يلى :

ح/ النقدية بالخرينة		×
أو ح/ الودائع لأجل		×
ح/ الفوائد الدائنة	×	

٢/٢ - استرداد الوديعة :

في حالة استرداد الوديعة من البنك يجرى قيد عكسي لقيد الإيداع .

- مثال :

في أول يناير ٢٠٠٣ أودعت المنشأة مبلغ ٥٠ ألف جنيه نقداً كوديعة لدى البنك لمدة ثلاثة شهور بفائدة ١٢% سنوياً ، وفي تاريخ استحقاق الوديعة تم استردادها وفوائدها نقداً .

المطلوب : تسجيل هذه العملية بدفتر اليومية .

دفتر اليومية

التاريخ	البيان	دائن	مدين
١/١	ح/ البنك - وديائع لأجل		٥٠٠٠٠
	ح/ الخرينة	٥٠٠٠٠	
	وديعة لأجل لمدة ٣ شهور بفائدة ١٢% سنوياً		
٤/١	ح/ الخرينة		٥١٥٠٠
	ح/ البنك - وديائع لأجل	٥٠٠٠٠	
	ح/ الفوائد الدائنة	١٥٠٠	
	استلام الوديعة وفوائدها نقداً		
	$(\frac{3}{12} \times \frac{12}{100} \times 50000)$		

٢- التسهيلات البنكية :

تعتبر التسهيلات البنكية عن قروض قصيرة الأجل تحصل عليها المنشأة من البنك بضمان السلع أو الخدمات التي تبيعها المنشأة للغير .

وتكون هذه التسهيلات بحد أقصى معين متفق عليه مع البنك مقابل فائدة تتحملها المنشأة لصالح البنك تعتبر أحد حسابات المصروفات بالنسبة للمنشأة.

وتعالج هذه التسهيلات محاسبياً طبقاً للقواعد الآتية :

- ١ - تسجل المبالغ المسحوبة من البنك في حساب دائن يمثل التزام على المنشأة للبنك .
- ٢ - تضاف الفوائد دورياً على الحساب الدائن ، حيث يترتب عليها زيادة التزامات المنشأة .
- ٣ - تخصم المبالغ المسددة من الحساب الدائن بجعله مديناً حتى يقفل.

مثال :

- بلغ الحد الأقصى للتسهيلات البنكية المتفق عليها مع ابنك ٢٠٠ ألف جنيه ، وقد تمت العمليات الآتية خلال شهرى مايو ويونيو ٢٠٠٣ :
- فى ٥/٣ سحبت المنشأة ٢٠ ألف جنيه نقدية أودعت بالخزينة .
 - فى ٥/٦ سحبت المنشأة ٣٠ ألف جنيه دفعت كئمن لشراء خامات زراعية .
 - فى ٥/٢٥ سحبت المنشأة ١٥ ألف جنيه دفعت كئمن لشراء مستلزمات إنتاج .
 - فى ٥/٣١ تبين من كشف الحساب أن البنك حسب فوائد على المنشأة ١٢٠٠ جنيه .
 - فى ٦/٥ سددت المنشأة ٣٥ ألف جنيه نقداً إلى البنك من الرصيد المستحق عليها .
 - فى ٦/١٥ سحبت المنشأة ١٠ آلاف جنيه من البنك دفعت كأجور لعمال المزرعة .

- في ٦/٢٥ تمت زيادة رأس المال بمبلغ ٢٠ ألف جنيه تم سدادها للبنك .
- في ٦/٣٠ تبين من كشف حساب البنك أنه حسب فوائد على الرصيد المدين مقدارها ٨٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - تسجيل هذه العملية في دفتر اليومية .
٢ - تصوير ح/ البنك - تسهيلات - في دفتر الأستاذ .

١ - تسجيل العمليات في دفتر اليومية

٥/١	ح/ الخزينة	٢٠٠٠٠
	ح/ البنك - تسهيلات	٢٠٠٠٠
	مبالغ مسحوبة على البنك - اشعار رقم	
٥/٣	ح/ مخزون الخامات	٣٠٠٠٠
	ح/ البنك - تسهيلات	٣٠٠٠٠
	شراء خامات - فاتورة رقم	
٥/٢٥	ح/ مخزون المستلزمات	٥٠٠٠٠
	ح/ البنك - تسهيلات	٥٠٠٠٠
	شراء مستلزمات - فاتورة رقم	
٥/٣١	ح/ الفوائد المدينة	١٢٠٠
	ح/ البنك - تسهيلات	١٢٠٠
	إثبات الفوائد المستحقة	
٦/٥	ح/ البنك - تسهيلات	٣٥٠٠٠
	ح/ الخزينة	٣٥٠٠٠
	سداد دفعه من حساب البنك - إيصال رقم	

٦/١٥	ح/ الأجر	١٠٠٠٠
	ح/ البنك - تسهيلات	١٠٠٠٠
	سداد الأجر من حساب البنك - إيصال رقم ..	
٦/٢٥	ح/ البنك - تسهيلات	٢٠٠٠٠
	ح/ رأس المال	٢٠٠٠٠
	زيادة رأس المال	
٦/٣٠	ح/ الفوائد المدينة	٨٠٠
	ح/ البنك - تسهيلات	٨٠٠
	إثبات الفوائد المستحقة	

٢ - دفتر الأستاذ

ح/ البنك - تسهيلات

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين
٥/١	ح/ الخزينة	٣٠٠٠٠	٦/٥	ح/ الخزينة	٣٥٠٠٠
٥/٣	ح/ مخزون الخامات	٣٠٠٠٠	٦/٢٥	ح/ رأس المال	٢٠٠٠٠
٥/٢٥	ح/ مخزون المستلزمات	٥٠٠٠٠			
٥/٣١	ح/ الفوائد المدينة	١٢٠٠			
٦/١٥	ح/ الأجر	١٠٠٠٠			
٦/٣٠	ح/ الفوائد المدينة	٨٠٠		رصيد مرحل ٦/٣٠	٥٧٠٠٠
		١١٢٠٠٠			١١٢٠٠٠
	رصيد منقول ٧/١				

ويلاحظ أن ح/ البنك - تسهيلات يعتبر أحد حسابات الخصوم فى قائمة المركز المالى ، بينما يعتبر ح/ البنك - جارى و ح/ البنك - ودائع لأجل ضمن حسابات الأصول .

وتظهر هذه الحسابات فى ميزانية المنشأة كما يلى :

الميزانية العمومية للمنشأة

الخصوم		الأصول	
ح/ البنك - تسهيلات	x	ح/ البنك - جارى	x
		ح/ البنك - ودائع	x
	xxx		xxx

أسئلة للمناقشة

- ١ - حدد ما إذا كانت العبارات الآتية خطأ أم صواب مع التعليل :
 - ١/١ - يعتبر دفتر اليومية بعتابة دفتر نوعى ، فى حين يعتبر دفتر الأستاذ دفتر تاريخى .
 - ٢/١ - تعبر الحسابات الحقيقية عن حسابات خاصة بالمصروفات والإيرادات .
 - ٣/١ - الحسابات الوهمية تعبر عن موجودات المنشأة .
 - ٤/١ - الحسابات الشخصية بطبيعتها حسابات مدينة .
 - ٥/١ - حسابات الخصوم قد تكون مدينة أو دائنة فى بعض العمليات ولكنها بطبيعتها حسابات مدينة .
 - ٦/١ - حسابات العقار والسيارات والآلات والإيجار تعتبر حسابات حقيقية .

- ٧/١ - أى زيادة فى الحسابات الحقيقية تنعكس على الطرف المدين من هذه الحسابات .
- ٨/١ - يمكن شكل الحساب ذو الخانتين من تحديد رصيد الحساب بعد كل عملية تلقائياً .
- ٩/١ - يعبر رصيد الحساب عن الفرق بين العمليات المدينة والدائنة فى لحظة معينة .
- ١٠/١ - يعتبر ترحيل العمليات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ أفضل من التسجيل فى دفتر الأستاذ من المستند مباشرة .
- ١١/١ - يعبر الرصيد المدين عن مجموع الجوانب المدينة لكل حساب من الحسابات .
- ١٢/١ - تعتبر الآلات والسيارات والعقارات أمثلة تقليدية للأصول الثابتة .
- ١٣/١ - يعتبر مخزون البضاعة أحد عناصر الأصول الثابتة .
- ١٤/١ - فى اختلاف المبلغ بالحروف عن المبلغ بالأرقام يجب على البنك رفض سداد الشيك .
- ١٥/١ - يقصد بعمليات رأس المال ، العمليات اللازمة لتكوين المنشأة .
- ١٦/١ - لا يمكن سحب مبلغ من الحساب الجارى طرف البنك إلا فى توقيت معين متفق عليه مع العميل .
- ١٧/١ - تعتبر التسهيلات البنكية قروض طويل الأجل تحصل عليها المنشأة بضمان البضائع المملوكة لها وتحمل المنشأة فائدة مقابل الحصول عليها .
- ١٨/١ - يعتبر الحساب الجارى بالبنك عن حساب من حسابات الأصول ، بينما تعتبر حسابات الودائع لأجل ضمن حسابات الخصوم .

٢ - فى ٢٠٠٣/١/١ بدأت منشأة السلام نشاطها فى تقسيم الأراضى برأس مال قدره مليون جنيهه أودعت بالبنك ، وقد تمت العمليات الآتية خلال شهر يناير ١٩٩٩:

- فى ١/٢ تم شراء عقار من منشأة الحري كمقر إدارى بمبلغ ١٥٠ ألف جنيهه دفع منه ٥٠ ألف جنيهه بشيك على البنك .

- فى ١/٥ تمت زيادة رأس المال فى صورة أراضى قابلة للتقسيم قيمتها ٣٠٠ ألف جنيهه .

- فى ١/١٠ اشترت المنشأة معدات صغيرة قيمتها ١٠٠ ألف جنيهه بشيك على البنك .

- فى ١/١٨ تم شراء آلات ومعدات قيمتها ٤٠٠ ألف جنيهه من منشأة الإيمان دفع نصفها بشيك على البنك .

- فى ١/٢٥ دفعت المنشأة باقى المستحق لمنشأة الحرية بشيك على البنك .

- فى ١/٣٠ سحب صاحب المنشأة ٢٠ ألف جنيهه من البنك كتخفيض لرأس المال .

- فى ١/٣١ دفعت المنشأة ١٠٠ ألف جنيهه لمنشأة الإيمان بشيك .

المطلوب :

١ - تسجيل العمليات السابقة فى دفتر اليومية .

٢ - تصوير الحسابات اللازمة فى دفتر الأستاذ .

٣ - إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة فى ٣١ يناير ٢٠٠٣ .

٣ - تمت العمليات الآتية بمنشأة السلام خلال شهر مارس ٢٠٠٣:

- فى ٣/٢ دفعت المنشأة ٢٠ ألف جنيهه بشيك ثمناً لشراء معدات .

- فى ٣/٥ تمت زيادة رأس المال بمبلغ ١٥ ألف جنيهه أودعت بالخرينة .

- فى ٣/١٢ أودعت المنشأة بالبنك مبلغ ٢٥ ألف جنيهه نقدية كوديعة لمدة شهرين بفائدة ٩% شهرياً .

- فى ٣/١٥ حصلت المنشأة ٤٠ ألف جنيه بشيكات من المدنيين وأرسلت للبنك للتحويل .

- فى ٣/٢٢ حصلت المنشأة نقداً وديعة مقدارها ٢٠ ألف جنيه سبق إيداعها بالبنك بالإضافة إلى ١٥٠٠ جنيه فوائد مستحقة لها .

- فى ٣/٢٥ قامت المنشأة بشراء جهاز حاسب آلى بمبلغ خمسة آلاف جنيه بشيك على البنك .

- فى ٣/٢٧ ورد اشعار من البنك بتحصيل شيكات قيمتها ٢٠ ألف جنيه أودعت بالحساب الجارى وحسب عنها ٧٥ جنيه عمولات .

- فى ٣/٣٠ تمت زيادة رأس المال بمبلغ ٣٠ ألف جنيه فى صورة معدات.

المطلوب :

- ١ - إجراء قيود اليومية اللازمة .
- ٢ - تصوير الحسابات اللازمة فى دفتر الأستاذ، علماً بأن رصيد ح/النقدية بالخزينة فى ٣/١ بلغ ٣٠ ألف والبنك - حساب جارى ٥٠ ألف .
- ٤ - فتح منشأة السلام لإنتاج الزهور اعتماد لدى البنك بحد أقصى ٥٠٠ ألف جنيه، وقد تمت العمليات الآتية خلال شهر أبريل ٢٠٠٣ لهذا الاعتماد:
 - فى ٤/١ سحبت المنشأة ٢٠٠ ألف جنيه لشراء آلات ومعدات بشيك على البنك .
 - فى ٤/١٥ دفعت المنشأة أجور العاملين وقدرها ١٢ ألف جنيه بشيك على البنك .
 - فى ٤/٢٠ ردت المنشأة إلى البنك ٦٠ ألف جنيه نقداً .
 - فى ٤/٢٥ سحبت المنشأة ٥ آلاف جنيه من البنك لسداد مصروفات تأجير المعدات .
 - فى ٤/٢٨ استحققت وديعة لأجل قيمتها ٣٠ ألف جنيه حسب عنها فوائد ألف جنيه وطلبت المنشأة من البنك تحويل الوديعة وفوائدها لسداد جزء من التسهيلات المستحقة عليها .

- فى ٤/٣٠ تبين من كشف الحساب البنك أنه احتسب فوائد على الحساب مقدارها ٢٥٠٠ جنيه بالإضافة إلى مصروفات ٣٠٠ جنيه .

المطلوب :

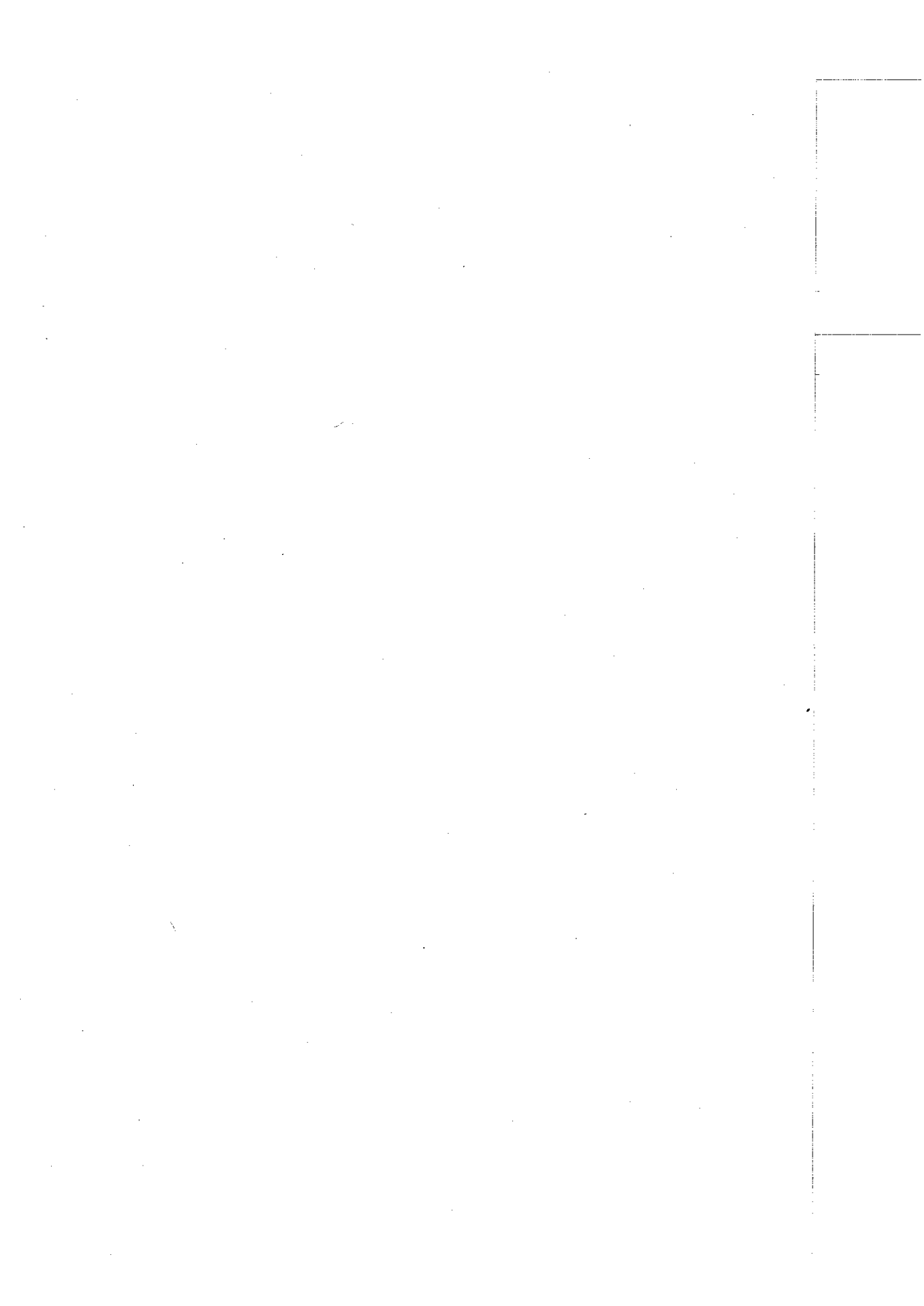
- ١ - إثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية .
- ٢ - تصوير ح/ البنك - تسهيلات .
- ٥ - فرق بين كل من الحساب الجارى وحساب الودائع وحساب التسهيلات البنكية موضحاً تأثير كل منهم على نتيجة النشاط والمركز المالى للمنشأة .
- ٦ - تمت العمليات الآتية بمنشأة النعمة التجارية خلال شهر فبراير ٢٠٠٣ :
- فى ٢/١ تمت زيادة رأس المال بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه عبارة عن آلات ومعدات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه والباقى سيارة نقل .
- فى ٢/٥ تم شراء سيارة نقل بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه نقداً .
- فى ٢/١٠ تم شراء أدوات ومهمات بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه من منشأة السعادة على الحساب .
- فى ٢/١٥ تم شراء أدوات ومعدات بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه من منشأة المجد وتم سداد ٢٠٠٠٠ جنيه نقداً .
- فى ٢/٢٢ سدد المنشأة المستحق لمنشأة المجد نقداً .

المطلوب :

- ١ - تسجيل العمليات السابقة فى دفتر اليومية .
- ٢ - تصوير ح/ النقدية فى دفتر الأستاذ ، علماً بأن رصيد ح/ النقدية فى ٢/١ بلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه .

الوحدة التعليمية الرابعة
تسجيل معاملات المنشأة
الجزء الثاني

- بعد الإنتهاء من دراستك لهذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على :
- أولاً : دراسة كيفية تسجيل عمليات المصروفات.
 - ثانياً : دراسة كيفية تسجيل عمليات الإيرادات .
 - ثالثاً : دراسة كيفية تسجيل عمليات الأوراق التجارية .



أولاً: تسجيل عمليات المصروفات :

يقصد بالمصروفات تلك المبالغ التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة لازمة لمزاولة النشاط، وتشمل عمليات المصروفات المطلوب تسجيلها ما يلي :

- ١ - عملية تسجيل شراء سلعة بغرض البيع .
- ٢ - عملية تسجيل شراء مستلزمات الإنتاج .
- ٣ - عملية تسجيل المصروفات البيعية والإدارية .

١- عملية تسجيل شراء سلعة بغرض البيع :

تمثل المشتريات بغرض البيع نشاطاً تجارياً يعتمد على شراء سلعة وإعادة بيعها بعد إضافة نسبة الربح الملائمة إليها .

١/١- تسجيل عمليات الشراء :

يترتب على شراء البضاعة نشأة حساب مدين بقيمة البضاعة المشتراه يقابله أما نقص في النقدية في حالة الشراء النقدي أو زيادة في التزامات المنشأة في حالة الشراء الآجل .

وتسجل عمليات شراء البضاعة في دفاتر اليومية بالقيد التالي :

ح/ المشتريات		x
ح/ النقدية	x	
أو ح/ الموردين	x	

وعند سداد ح/ الموردين يجعل هذا الحساب مديناً ويترتب على ذلك

نقص في ح/ النقدية الذي يجعل دائماً ويكون القيد كما يلي :

ح/ الموردين		x
ح/ النقدية	x	

٢/١- تسجيل مردودات المشتريات

في حالة رد البضاعة المشتراه إلى الموردين لعدم إتفاقها مع المواصفات المحددة أو لوجود عيوب بها أو لغيرها من الأسباب ينشأ حساب دائن بقيمة هذه المردودات يعتبر تخفيضاً للمشتريات التي سبق تسجيلها بحساب مدين ويقابل ذلك أما زيادة في النقدية أو نقص في الدائنين .

ويتم تسجيل المردودات في دفتر اليومية بالقيود التالي :

ح/ الموردين		x
أو ح/ النقدية		x
ح/ مردودات المشتريات	x	

٣/١- تسجيل الخصم على المشتريات :

من الممكن أن تحصل المنشأة على خصم عند شراء البضاعة ويشمل الخصم في هذه الحالة الأنواع التالية :

١/٣/١- تسجيل الخصم التجارى :

الخصم التجارى هو خصم يمنح للمنشأة عند الشراء دون أى شروط. ويعتبر هذا الخصم تخفيضاً لثمن الشراء ، ولذلك يتم تسجيل قيمة البضاعة الصافية أى بعد طرح هذا الخصم . أى أن الخصم التجارى لا يظهر فى الدفاتر ، وإنما تظهر قيمة المشتريات بالصافى بعد خصم قيمة الخصم التجارى .

فإذا كان ثمن شراء البضاعة ١٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ٢% أى ٢٠ جنيه ، فإن هذه البضاعة تسجل بقيمتها الصافية أى بمبلغ ٩٨٠ جنيه ولا يظهر هذا الخصم فى الدفاتر .

٢/٣/١ - تسجيل الخصم النقدي :

الخصم النقدي هو خصم يمنح عند سداد ثمن البضاعة المشتراه خلال مدة محددة متق عليها مع المورد . ويسمى هذا الخصم "خصم مكتسب" ، أى أن الخصم النقدي لا يظهر فى الدفاتر إلا عند سداد قيمة المشتريات خلال المدة المتفق عليها .

ويعبر هذا الخصم عن إيراد تحصل عليه المنشأة نتيجة لسداد الالتزامات المترتبة على شراء البضاعة خلال المواعيد المتفق عليها مع الموردين .

ويظهر هذا الخصم فى الدفاتر كتسوية لحساب الموردين ، فمثلاً إذا كان رصيد أحد الموردين ١٠٠٠ جنيه ، وقامت المنشأة بسداد هذا المبلغ بشيك على البنك نظير خصم نقدي مقداره ٢% يكون قيد السداد كما يلى :

ح/ المورد	١٠٠٠
ح/ البنك	٩٨٠
ح/ خصم مكتسب	٢٠

٢/٣/١ - تسجيل مصاريف نقل المشتريات :

وهى مصاريف مرتبطة بعمليات الشراء، ولذا فهى تظهر مدينة ويقابلها فى الطرف الدائن أما النقدية إذا تم السداد نقداً أو حساب الموردين إذا تم النقل بسيارات الغير ولم يتم سداد مصاريف النقل ، ويتم تسجيل مصاريف نقل المشتريات فى دفتر اليومية بالقيد التالى :

ح/ مصاريف نقل المشتريات	×
ح/ النقدية	×
ح/ المورد	×

- مثال :

- تمت العمليات الآتية بإحدى المنشآت خلال شهر يوليو ٢٠٠٣ :
- في ٧/١ تم شراء بضاعة من منشأة الإيمان بمبلغ ١٠ آلاف جنيه على الحساب بخصم تجارى ٢% .
 - في ٧/٥ تم شراء بضاعة نقداً بمبلغ ٥ آلاف جنيه .
 - في ٧/١٠ ردت المنشأة بضاعة قيمتها ١٥٠٠ جنيه إلى منشأة الإيمان ودفعت باقى المستحق عليها بشيك على البنك .
 - في ٧/١٥ تم شراء بضاعة من منشأة السلام بمبلغ ٥ آلاف جنيه على الحساب بعد خصم تجارى ٢% وخصم نقدى ٥% إذا تم السداد خلال عشرة أيام .
 - في ٧/٢٠ دفعت المنشأة المستحق لمنشأة السلام بشيك على البنك .
 - في ٧/٢٥ تم شراء بضاعة بمبلغ ١٠ آلاف جنيه نظير خصم تجارى ٥% وخصم نقدى ٢% إذا تم السداد خلال أسبوع ، وقد دفعت المنشأة ثمن البضاعة نقداً .

المطلوب :

- ١ - إجراء قيود اليومية اللازمة .
- ٢ - تصوير ح/ المشتريات وح/ مردودات المشتريات وح/ خصم مكتسب فى دفتر الأستاذ .

١ - قيود اليومية

٧/١	ح/ المشتريات	٩٨٠٠
	ح/ الموردين - مؤسسة الإيمان	٩٨٠٠
	شراء بضاعة بخصم ٢% فاتورة رقم	
٧/٥	ح/ المشتريات	٥٠٠٠
	ح/ النقدية	٥٠٠٠
	شراء بضاعة بخصم ٢% فاتورة رقم	

٧/١٠	ح/ الموردین - مؤسسة الإيمان ح/ مردودات المشتريات ح/ البنك - جاری تسوية حساب مؤسسة الإيمان اشعار رقم ، شيك رقم	١٥٠٠ ٨٣٠٠	٩٨٠٠
٧/١٥	ح/ المشتريات ح/ الموردین - منشأة السلام شراء بضاعة بخصم تجارى ٢% ، و ٥% إذا تم السداد خلال ١٠ أيام	٤٩٠٠	٤٩٠٠
٧/٢٠	ح/ الموردین - منشأة السلام ح/ البنك ح/ الخصم المكتسب سداد المستحق لمنشأة السلام بعد خصم نقدي ٥%	٤٦٥٥ ٢٤٥	٤٩٠٠
٧/٢٥	ح/ المشتريات ح/ النقدية ح/ الخصم المكتسب شراء بضاعة نقداً بخصم تجارى ٥% ونقدي ٢%	٩٣١٠ ١٩٠	٩٥٠٠

٢- دفتر الأستاذ

ح/ المشتريات

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين
			٧/١	ح/ الموردین	٩٨٠٠
			٧/٥	ح/ النقدية	٥٠٠٠
			٧/٢٥	ح/ الموردین	٤٩٠٠
			٧/٢٥	ح/ النقدية	٩٣١٠
	رصيد مرهل	٢٩٢٠٠		ح/ الخصم المكتسب	١٩٠
		٢٩٢٠٠			٢٩٢٠٠
		٢٩٢٠٠			٢٩٢٠٠

ح/ مردودات المشتريات

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين
٧/١٠	ح/ الموردین	١٥٠٠		رصيد مرهل	١٥٠٠
		١٥٠٠			١٥٠٠
	رصيد منقول	١٥٠٠			

ح/ الخصم المكتسب

تاريخ	بيــــــــان	دائن	تاريخ	بيــــــــان	مدين
٧/٢٠	ح/ الموردين	٢٤٥		رصيد مرحل	٤٣٥
٧/٢٥	ح/ المشتريات	١٩٠			
		٤٣٥			
	رصيد منقول	٤٣٥			

٢ - عملية تسجيل شراء مستلزمات الإنتاج :

تشمل مستلزمات الإنتاج المواد الخام والزيوت والشحوم والمستلزمات الأخرى اللازمة للعملية الإنتاجية، ويتم معالجة شراء هذه المستلزمات كما يلي:

١/٢ - تسجيل عمليات الشراء :

يترتب على شراء هذه المستلزمات نشأة حسابات مدينة تمثل بنود هذه المستلزمات ويقابل ذلك أما نقص في النقدية في حالة الشراء النقدي أو زيادة في التزامات المنشأة في حالة الشراء بالآجل ، وتسجل عملية الشراء في دفتر اليومية بالقيد التالي :

ح/ المواد الخام (أو أي بند مستلزمات آخر)		×
ح/ النقدية	×	
أو ح/ الموردين	×	

ويتم بعد ذلك تسوية حساب الموردين بنفس الطريقة المتبعة فى حالة الشراء بغرض ابيع، كما يعالج الخصم المرتبط بشراء المستلزمات بنفس طريقة معالجة الخصم المرتبط بالشراء بغرض البيع سواء كان هذا الخصم خصم تجارى أو خصم نقدى .

٢/٢ - تسجيل جرد مخزون المستلزمات فى نهاية الفترة المالية :

تصرف المستلزمات المشتراه للإنتاج أولاً بأول ، ويتم متابعة عمليات الوارد والمنصرف عن طريق السجلات والبطاقات المخزنية ، ثم يتم جرد المتبقى من هذه المستلزمات فى نهاية الفترة المالية ويتم تسجيله فى الدفاتر بحسابات مدينة تمثل أرصدة المخازن فى نهاية الفترة المالية والتي تعتبر ضمن عناصر الأصول أو الممتلكات الخاصة بالمنشأة ، ويتم استبعادها من المصروفات بحيث يمثل رصيد المصروفات، ما تم استهلاكه من هذه المستلزمات فعلاً فى العملية الإنتاجية .

ويترتب على إظهار أرصدة المخزون آخر المدة تخفيض حسابات المستلزمات كما يلى :

د/ مخازن المستلزمات		×
د/ مستلزمات الإنتاج (حسب النوع)	×	

٣ - عملية تسجيل المصروفات البيعية والإدارية :

يقصد بها بنود المصروفات المختلفة واللازمة لنشاط المنشأة ومن أمثلة هذه المصروفات .

- المرتبات والأجور .

- الإيجار .

- مصروفات الدعاية والإعلان.

- مرتبات وعمولة وكلاء البيع .

وعند سداد المصروفات تنشأ حسابات مدينة بقيمة هذه المصروفات
ويقابل ذلك نقص في حساب النقدية .

ويسجل هذا القيد كما يلي :

ح/ المصروف (حسب نوعه)		x
ح/ النقدية	x	

- مثال :

تمت العمليات الآتية بإحدى المنشآت خلال شهر مارس :

- فى ٣/١ تم شراء مواد خام بمبلغ ٥٠ ألف جنيه من مؤسسة السلام
نقداً.

- فى ٣/٥ تم شراء زيوت وشحوم بمبلغ ٣٠ ألف جنيه دفع نصفها نقداً
والباقى على الحساب من مؤسسة الحرية ، وقد حصلت المنشأة وعلى خصم
تجارى ١٠% .

- فى ٣/٨ تم شراء أدوات كتابية نقداً بمبلغ ١٠ آلاف جنيه .

- فى ٣/١٥ تم سداد المستحق لمؤسسة الحرية نقداً.

- فى ٣/٢٠ تم شراء مواد خام بمبلغ ٤٠ ألف جنيه من مؤسسة الإيمان بخصم
تجارى ٥٠% على الحساب .

- فى ٣/٢٢ تم سداد المستحق لمؤسسة الإيمان نقداً بعد خصم إضافى
٢% .

- فى ٣/٣٠ دفعت المصروفات الآتية نقداً :

٢٠٠٠ إيجار - ١٠٠٠٠ مرتبات وأجور - ٥٠٠ أدوات كتابية - ٢٥٠٠
مصروفات دعاية وإعلان .

- فى ٣/٣١ تمت زيادة رأس المال بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه نقداً .

المطلوب :

١ - تسجيل العمليات السابقة فى دفتر اليومية .

٢ - تصوير ح/ النقدية فى دفتر الأستاذ علماً بأن رصيد النقدية فى
١/١ ، ١٨٠ ألف جنيه .

١ - تسجيل العمليات فى دفتر اليومية

٣/١	ح/ الخامات ح/ النقدية شراء خامات نقداً - فاتورة رقم	٥٠٠٠٠ ٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
٣/٥	ح/ زيوت وشحوم ح/ النقدية ح/ الدائنون - مؤسسة الحرية شراء زيوت وشحوم بخصم ١٠% فاتورة رقم	٢٧٠٠٠ ١٣٥٠٠ ١٣٥٠٠	٢٧٠٠٠
٣/٨	ح/ الأدوات الكتابية ح/ النقدية شراء أدوات كتابية نقداً - فاتورة رقم	١٠٠٠٠ ١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

٣/١٥	ح/ الدائنون - مؤسسة الحرية ح/ النقدية سداد المستحق لمؤسسة الحرية نقداً	١٣٥٠٠	١٣٥٠٠
٣/٢٠	ح/ الخامات ح/ الدائنون - مؤسسة الإيمان شراء خامات على الحساب- فاتورة رقم	٣٨٠٠٠	٣٨٠٠٠
٣/٢٢	ح/ الدائنون - مؤسسة الإيمان ح/ الخصم المكتسب ح/ النقدية سداد المستحق لمؤسسة الإيمان بعد خصم نقدي ٢% .	٧٦٠ ٣٧٢٤٠	٣٨٠٠٠
٣/٣٠	ح/ الإيجار ح/ المرتبات والأجور ح/ الأدوات الكتابية ح/ مصروفات الدعاية والإعلان ح/ النقدية سداد المصروفات نقداً	٢٠٠٠ ١٠٠٠٠ ٥٠٠ ٢٥٠٠ ١٥٠٠٠	٢٠٠٠ ١٠٠٠٠ ٥٠٠ ٢٥٠٠
٣/٣١	ح/ الخامات ح/ الدائنون - مؤسسة الإيمان شراء خامات على الحساب- فاتورة رقم	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠

٢- ح/ النقدية في دفتر الأستاذ

ح/ النقدية

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين
٣/١	ح/ الخامات	٥٠٠٠٠	٣/١	رصيد منقول	١٨٠٠٠٠
٣/٥	ح/ زيوت وشحوم	١٣٥٠٠	٣/٣١	ح/ رأس المال	٤٠٠٠٠
٣/٨	ح/ الأدوات الكتابية	١٠٠٠٠			
٣/١٥	ح/ الدائنون	١٣٥٠٠			
٣/٢٢	ح/ الدائنون	٣٧٢٤٠			
٣/٣٠	ح/ المصروفات (حسب النوع)	١٥٠٠٠			
٣/٣١	رصيد مرحل	٨٠٧٦٠			
		٢٢٠٠٠٠			٢٢٠٠٠٠
				رصيد منقول ٤/١	٨٠٧٦٠

يلاحظ أن رصيد النقدية مدين بطبيعته باعتباره أحد حسابات الأصول .

ثانياً: تسجيل عمليات الإيرادات :

تمثل الإيرادات ما تحصل عليه المنشأة مقابل بيع سلعة أو تقديم خدمة أو استثمار الأموال في مختلف أوجه الاستثمارات مثل الأوراق المالية ... الخ، وتشمل عمليات الإيرادات ما يلي :

- ١ - عملية تسجيل إيراد مبيعات البضاعة .
- ٢ - عملية تسجيل الخدمات المباعة وإيراد الأوراق المالية وأى إيرادات أخرى. وتنشأ حسابات دائنة بقيمة هذه الإيرادات ويقابلها أما زيادة في حسابات النقدية إذا تم تحصيل هذه الإيرادات نقداً أو زيادة في حسابات العملاء إذا كانت عمليات آجلة .

وتسجل عمليات الإيرادات كما يلي :

١ - عملية تسجيل إيراد مبيعات البضاعة :

يترتب على بيع البضاعة نشأة حساب دائن بقيمة هذه المبيعات كما سبق بيانه ، ويقابل ذلك أما زيادة النقدية أو العملاء وتسجل المبيعات في دفتر اليومية كما يلي :

١/١ - تسجيل عملية البيع :

ح/ النقدية		x
أو ح/ العملاء		x
ح/ إيراد المبيعات	x	

وعند تحصيل المبيعات الآجلة يقفل ح/ العملاء ويقابل ذلك زيادة في النقدية وتسجيل هذه العملية كما يلي :

ح/ النقدية		x
ح/ العملاء	x	

٢/١- تسجيل مردودات المبيعات :

في حالة رد بضاعة مبيعة للعملاء يخفض ح/ العملاء بجعله دائناً بقيمة هذه البضاعة . أو يخفض ح/ النقدية إذا تم رد مقابل البضاعة المرتدة لهؤلاء العملاء وينشأ حساب مدين بقيمة هذه المردودات يعتبر تخفيضاً للمبيعات .

وتسجل المردودات بالقيد التالي :

ح/ مردودات المبيعات		x
ح/ العملاء	x	
أو ح/ النقدية	x	

٢/١- تسجيل الخصم على المبيعات :

من الممكن أن تمنح المنشأة خصماً على المبيعات أما بهدف تنشيط المبيعات أو زيادة المتحصلات النقدية .

١/٢/١- تسجيل الخصم التجاري :

هو خصم يمنح عند البيع بهدف زيادة المبيعات ولا يظهر هذا الخصم في الدفاتر التجارية ، حيث يتم تسجيل عملية البيع بقيمتها الصافية بعد الخصم والتي تعبر عن الإيراد الحقيقي الذي تحصلت عليه المنشأة من عملية البيع .

فإذا تم بيع بضاعة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ٥% ، فإن إيراد المبيعات الحقيقي الذى يسجل فى الدفاتر مبلغ ٤٧٥٠ جنيه فقط بعد

استبعاد الخصم، وهو نفس الأسلوب المطبق عند معالجة هذا الخصم فى حالة الشراء .

٢/٣/١ - تسجيل الخصم النقدى :

يمنح هذا الخصم بهدف زيادة المتحصلات النقدية ويمنح للعملاء مقابل التزام العملاء بسداد ثمن المبيعات الآجلة خلال مهلة محددة متفق عليها مقدماً ، أى أن الخصم النقدى لا يظهر فى الدفاتر إلا عند تحصيل قيمة المبيعات خلال المدة المتفق عليها .

ويظهر هذا الخصم فى الدفاتر كتسوية لحساب العملاء، ويسمى خصم مسموح به . فإذا كان رصيد ح/ العملاء ١٠٠٠٠ جنيه وتم سداد هذا الرصيد مقابل خصم نقدى ٣% يكون القيد كما يلى :

ح/ النقدية	٩٧٠٠
ح/ خصم مسموح به	٣٠٠
ح/ العملاء	١٠٠٠٠

٢/٣/١ - مصاريف نقل المبيعات :

وهى مصاريف مرتبطة بعمليات البيع، ولذا تظهر مدينة فى القيد المحاسبى ويقابلها فى الطرف الدائن أما النقدية إذا تم السداد نقداً أو حساب الموردين إذا تم النقل بسيارات الغير ولم يتم السداد ، ويتم تسجيل مصاريف نقل المبيعات فى دفتر اليومية بالقيد التالى :

ح/ مصاريف نقل المبيعات		x
ح/ النقدية	x	
ح/ الموردين	x	

ويلاحظ أن مصاريف نقل المبيعات لا تظهر فى دفتر اليومية إلا إذا تحملتها المنشأة البائعة، باعتبار أن المشتري غالباً هو ما يتحمل تكاليف نقل المشتريات الخاصة به.

٢- عملية تسجيل الخدمات المباعة وإيراد الأوراق المالية والإيرادات الأخرى :
يترتب على هذه الإيرادات نشأة حسابات دائنة تمثل موارد للمنشأة تحصل عليها مقابل تقديم خدمات للغير مثل خدمات النقل والسياحة أو مقابل شراء الأوراق المالية وأى مصادر إيرادات أخرى .

ويترتب على هذه الإيرادات أما زيادة فى النقدية أو الحسابات المدينة وتسجل كما يلى :

ح/ النقدية (أو الحسابات المدينة)	x	x
ح/ الإيراد حسب نوعه	x	

- مثال :

- تمت العمليات الآتية بإحدى المنشآت خلال شهر أبريل :
- فى ٤/١ بلغت مبيعات البضاعة لمؤسسة النجاح ٥٠ ألف جنيه دفع منها ٢٠ ألف جنيه نقداً وقد حصلت مؤسسة النجاح على خصم تجارى ١٠% .
 - فى ٤/٥ دفعت مؤسسة النجاح المطلوب منها بشيك أرسل للبنك للحصول .
 - فى ٤/٨ تم تحصيل إيرا أوراق مالية قيمتها ١٥ ألف جنيه نقداً .
 - فى ٤/١٢ ورد اشعار من البنك بتحصيل شيك مؤسسة النجاح وقيده فى الحساب الجارى .
 - فى ٤/١٨ تم بيع مخلفات تشغيل قيمتها ٤ آلاف جنيه نقداً .
 - فى ٤/٢٥ تم بيع بضاعة لمؤسسة التفوق بمبلغ ٤٠ ألف جنيه بخصم تجارى ٥% وخصم نقدي ١٠% إذا تم السداد خلال أسبوع .
 - فى ٤/٢٨ دفعت مؤسسة التفوق المطلوب منها نقداً .
- المطلوب : تسجيل العمليات السابقة فى دفتر اليومية .

قيود اليومية

٤/١	ح/ المدينين - مؤسسة النجاح ح/ النقدية	٢٥٠٠٠ ٢٠٠٠٠
	ح/ إيراد المبيعات مبيعات بضاعة ، صورة فاتورة رقم بخصم تجارى ١٠% -----	٤٥٠٠٠
٤/٥	ح/ شيكات تحت التحصيل ح/ المدينين - مؤسسة النجاح إرسال شيك مؤسسة النجاح إلى البنك للتحصيل -----	٢٥٠٠٠ ٢٥٠٠٠
٤/٨	ح/ النقدية ح/ إيراد الأوراق المالية تحصيل إيرادات أوراق مالية نقداً -----	١٥٠٠٠ ١٥٠٠٠
٤/١٢	ح/ البنك - جارى ح/ شيكات تحت التحصيل تحصيل شيك اشعار رقم	٢٥٠٠٠ ٢٥٠٠٠
٤/١٨	ح/ النقدية ح/ إيرادات متنوعة تحصيل إيراد مبيعات مخلفات التشغيل	٤٠٠٠٠ ٤٠٠٠٠

٤/٢٥	ح/ المدينين - مؤسسة التفوق ح/ إيراد المبيعات مبيعات بضاعة بخصم تجارى ٥%	٣٨٠٠٠	٣٨٠٠٠
٤/٢٨	ح/ النقدية ح/ خصم مسموح به ح/ المدينين - مؤسسة التفوق تحصيل المستحق على مؤسسة التفوق	٣٤٢٠٠ ٣٨٠٠ ٣٨٠٠٠	

ثالثاً: تسجيل عمليات الأوراق التجارية :

يقصد بالأوراق التجارية الأوراق التى تنشأ عن عمليات تجارية وتستخدم كضمان لسداد ثمن البضاعة المباعة ، كما أنها تستخدم كأداة للانتمان فى المعاملات البنكية. وتشمل الأوراق التجارية :

١ - الكمبيالة :

ويقصد بها أمر من الدائن إلى المدين بدفع مبلغ فى تاريخ محدد ويقوم المدين بالتوقيع على هذه الورقة بما يفيد قبوله الالتزام بما ورد فيها . وتشمل أشخاص الكمبيالة تبعاً لذلك ما يلى :

أ - الساحب : وهو الدائن الذى له الحق فى الحصول على الكمبيالة.

ب - المسحوب عليه : وهو المدين الملتزم بدفع قيمة الكمبيالة .

ج - المستفيد : وهو الشخص الذى له الحق فى الحصول على قيمة

الورقة وقد يكون هو نفس الساحب أو أى شخص آخر يحدده

الساحب .

٢ - السند الأذنى :

هو عبارة عن تعهد من المدين للدائن بدفع مبلغ فى تاريخ معين. وتشمل أشخاص السند الأذنى تبعاً لذلك ما يلى :

أ - الدائن : وهو صاحب الحق فى الحصول على قيمة الورقة .

ب - المدين : وهو الشخص الذى يتعهد بسداد قيمة الورقة .

ويمكن تقسيم الأوراق التجارية تبعاً لتأثيرها على المركز المالى للمنشأة

إلى نوعين :

* النوع الأول : الكمبيالات والسندات المستحقة للمنشأة طرف الغير والتي

تنشأ من عمليات البيع الآجل وتعتبر أحد حسابات الأصول أو

الممتلكات ويخصص لها حساب يسمى حساب أوراق القبض وهذا

النوع من الأوراق التجارية تحتفظ به المنشأة بنفسها .

* النوع الثانى : الكمبيالات أو السندات المستحقة على المنشأة للغير

والتي تنشأ من عمليات الشراء الآجل وتعتبر أحد حسابات الخصوم

والالتزامات ويخصص لها حساب يسمى حـ/ أوراق الدفع . وهذا

النوع من الأوراق التجارية يكون موجود لدى الدائن خارج المنشأة.

وتشمل عمليات الأوراق التجارية ما يلى :

أ - تسجيل عمليات أوراق القبض :

كما سبق بيانه تمثل أوراق القبض كمبيالات وسندات أذنية لصالح

المنشأة، تنشأ من عمليات البيع الآجل وتعتبر أداة لسداد الحسابات المدينة فى

المواعيد المحددة. وتشمل عمليات هذه الأوراق ما يلى :

١/أ - تسجيل استلام أوراق القبض :

عند استلام المنشأة لأوراق القبض ينشأ حساب مدين بقيمة هذه

الأوراق يعتبر أحد حسابات الأصول ويقابل ذلك زيادة فى المبيعات إذا

كانت هذه الأوراق مقابل مبيعات فى نفس التاريخ أو نقص فى حسابات
المدينين إذا تم استلام هذه الأوراق كسداد لأحد الحسابات المدينة .
ويسجل استلام هذه الأوراق بالقيد التالى :

ح/ أوراق القبض		×
ح/ المبيعات	×	
أو ح/ المدينين - منشأة	×	

٢/١ - فى تاريخ الاستحقاق :

عند حلول أجل استحقاق الورقة هناك احتمالين :

١/٢/١ - تسجيل سداد المدين قيمة الورقة :

فى حالة وفاء المدين بالتعهد يقلل ح/ أوراق القبض بجعله
دائناً ويقابل ذلك زيادة فى النقدية . ويسجل هذا القيد كما يلى :

ح/ النقدية		×
ح/ أوراق القبض	×	

٢/٢/١ - تسجيل توقف المدين عن سداد قيمة الورقة :

فى هذه الحالة يمتنع المدين عن سداد المبلغ المحدد فى الورقة
وفى المواعيد المتفق عليه . وفى هذه الحالة تطبق الإجراءات
الآتية:

١ - إلغاء الكمبيالة المرفوضة :

يتم تخفيض ح/ أوراق القبض بجعله دائماً بقيمة الورقة الملغاة
ويجعل ح/ صاحب هذه الورقة مديناً بقيمتها (عكس قيد استلام
الورقة).

ح/ المدين - صاحب الورقة		x
ح/ أوراق القبض	x	

٢ - اتخاذ إجراءات قانونية لإثبات توقف المدين مع تحميل المدين
بالرسوم اللازمة لذلك ، وتقيد هذه الرسوم - فى دفتر اليومية
على حساب المدين صاحب الورقة .

ح/ المدين - صاحب الورقة		x
ح/ النقدية	x	

٣ - الاتفاق مع المدين صاحب الورقة على تجديد الورقة مع إضافة
فوائد التأخير المناسبة ، وفى هذه الحالة تقيد الورقة الجديدة
بالمبلغ المتفق عليه كما يلى :

ح/ أوراق القبض		x
ح/ المدين - صاحب الورقة	x	
ح/ فوائد التأخير	x	

- مثال :

في ٢٠٠٣/٤/١ باعت منشأة الإيمان إلى منشأة الحرية بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنية بخصم تجارى ١٠% ، وفى ٤/٥ قبلت منشأة الحرية كمبيالتين بالمبلغ بالتساوى تستحق الأولى فى ٧/١ والثانية فى ٩/١ ، وفى تاريخ استحقاق الكمبيالة الأولى دفعت منشأة الحرية قيمتها نقداً وفى تاريخ استحقاق الكمبيالة الثانية توقفت منشأة الحرية عن سداد المبلغ. فقامت منشأة الإيمان باتخاذ إجراءات قانونية تكلفت ١٥٠ جنية ، وفى ٩/٥ تم الاتفاق على تجديد هذه الورقة بورقة جديدة شاملة الرسوم القانونية وفوائد تأخير ٢٠٠ جنية تستحق يوم ١١/١ . وفى تاريخ استحقاق الكمبيالة الجديدة دفعت منشأة الحرية قيمتها نقداً .

المطلوب :

- ١ - تسجيل هذه العملية فى دفتر اليومية بمنشأة الإيمان .
- ٢ - تصوير ح/ أوراق القبض فى دفتر الأستاذ .

١ - تسجيل العمليات فى دفتر اليومية

٤/١	ح/ المدينين - منشأة الحرية ح/ المبيعات إثبات المبيعات الآجلة بخصم ١٠% صورة فاتورة رقم	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠
٤/٥	ح/ أوراق القبض ح/ المدينين - منشأة الحرية استلام كمبيالتين متساويتى القيمة استحقاق ٧/١ ، ٩/١ على التوالى	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠

٧/١	ح/ النقدية ح/ أوراق القبض تحصيل الكمبيالة الأولى	٩٠٠٠	٩٠٠٠
٩/١	ح/ المدينين - منشأة الحرية ح/ أوراق القبض ح/ النقدية إلغاء الكمبيالة المرفوضة وإثبات سداد الرسوم القانونية لإثبات الرفض	٩٠٠٠ ١٥٠	٩١٥٠
٩/٥	ح/ أوراق القبض ح/ المدينين - منشأة الحرية ح/ فوائد التأخير تجديد الكمبيالة وإثبات فوائد التأخير	٩١٥٠ ٢٠٠	٩٣٥٠
١١/١	ح/ النقدية ح/ أوراق القبض تحصيل الكمبيالة الجديدة	٩٣٥٠	٩٣٥٠

٢- ح/ أوراق القبض

تاريخ	بيان	دائن	تاريخ	بيان	مدين
٧/١	ح/ النقدية	٩٠٠٠	٤/٥	ح/ منشأة الحرية	١٨٠٠٠
٩/١	ح/ منشأة الحرية	٩٠٠٠	٩/٥	ح/ منشأة الحرية	٩١٥٠
١١/١	ح/ النقدية	٩٣٥٠	٩/٥	ح/ فوائد التأخير	٢٠٠
		٢٧٣٥٠			٢٧٣٥٠

ب- تسجيل عمليات أوراق الدفع :

تمثل أوراق الدفع كمبيالات أو سندات مستحقة على المنشأة وتدخّل بطبيعتها ضمن حسابات الخصوم، وتنشأ هذه الكمبيالات عن عمليات الشراء الآجل وتستخدم كأداة لضمان حقوق الغير طرف المنشأة .

ب/١- تسجيل قبول أوراق الدفع :

كما سبق بيانه تنشأ هذه الأوراق عند شراء البضائع أو الأصول الثابتة مع تأجيل سداد ثمن الشراء إلى أجل محدد. وفي هذه الحالة يقوم صاحب المنشأة بالتوقيع على الكمبيالة أو السند الأذني بما يفيد قبول الالتزام بالدفع ، ويترتب على ذلك زيادة الحسابات الدائنة على المنشأة والمتمثلة في أوراق الدفع ويقابل ذلك أما زيادة في المشتريات أو الأصول الثابتة أو خفض في حساب الدائنين طبقاً لسبب نشأة هذه الورقة ، ويتم تسجيل هذه الورقة في دفتر اليومية كما يلي :

ح/ المشتريات		x
ح/ الأصل الثابت		
ح/ الدائنين (منشأة		
ح/ أوراق الدفع	x	

ب/٢- فى تاريخ الاستحقاق :

عند حلول الأجل المحدد فى الورقة تظهر نفس احتمالات أوراق القبض حيث يمكن أن تدفع المنشأة قيمة الورقة أو لا تدفعها طبقاً للسيولة المتوفرة لديها . وتكون الإجراءات المحاسبية كما يلى :

ب/٢/١- تسجيل سداد قيمة الورقة فى الموعد المحدد:

فى هذه الحالة يترتب على سداد قيمة الورقة تخفيض رصيد أوراق الدفع ، ويقابل ذلك تخفيض رصيد النقدية ويسجل سداد الورقة بالقيد التالى :

ح/ أوراق الدفع		x
ح/ النقدية	x	

ب/٢/٢- تسجيل توقف المنشأة عن سداد قيمة الورقة :

فى هذه الحالة لا تستطيع المنشأة سداد الالتزام لعدم توافر سيولة كافية لديها ، وفى هذه الحالة يقع عبء اتخاذ الإجراءات القانونية على الدائن الذى يحتفظ بالورقة ويكون المطلوب من المنشأة هو :

- ١ - إلغاء الكمبيالة المرفوضة وإثبات المصاريف القضائية التي دفعها الدائن وتحملها المنشأة .
- ٢ - تجديد الكمبيالة بكمبيالة جديدة مقابل تحمل المنشأة لفوائد تأخير يتفق عليها مع الدائن .

وتسجل هذه العمليات في دفتر اليومية كما يلي :

- ١ - إلغاء الكمبيالة المرفوضة وتسجيل المصاريف القضائية بناءً على اشعار الدائن :

ح/ أوراق الدفع		x
ح/ مصاريف قضائية		x
ح/ الدائن - صاحب الحق في الورقة	x	

- ٢ - تجديد الكمبيالة بكمبيالة جديدة شاملة المبلغ المستحق للدائن بالإضافة إلى فوائد التأخير التي تعتبر مصروف بالنسبة للمنشأة ، ولذلك ينشأ بها حساب مدين وبقيد تجديد الورقة بالقييد :

ح/ الدائن - صاحب الحق في الورقة		x
ح/ فوائد التأخير	x	
ح/ أوراق الدفع	x	

- مثال :

المطلوب إعادة حل المثال السابق بإجراء قيود اليومية في دفاتر منشأة الحرية مع تصوير ح/ أوراق الدفع .

الحل

دفاتر منشأة الحرية

٤/١	ح/ المشتريات ح/ الدائنين - منشأة الإيمان مشتريات على الحساب بخصم تجارى ١٠% -----	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠
٤/٥	ح/ الدائنين - منشأة الإيمان ح/ أوراق الدفع قبول كمبيالتين لأمر منشأة الإيمان -----	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠
٧/١	ح/ أوراق الدفع ح/ النقدية سداد الكمبيالة الأولى -----	٩٠٠٠	٩٠٠٠
٩/٥	ح/ أوراق الدفع ح/ مصاريف قضائية ح/ الدائنين - منشأة الإيمان إلغاء الكمبيالة الثانية وإثبات المصاريف القضائية فى تاريخ الاتفاق	٩٠٠٠ ١٥٠ ٩١٥٠	٩٠٠٠ ١٥٠

٩/٥	ح/ الدائن - منشأة الإيمان ح/ فوائد التأخير ح/ أوراق الدفع تجديد الكمبيالة مقابل فوائد التأخير	٩١٥٠ ٢٠٠ ٩٣٥٠
١١/١	ح/ أوراق الدفع ح/ النقدية تسديد الكمبيالة الجديدة نقداً	٩٣٥٠ ٩٣٥٠

ح/ أوراق الدفع

تاريخ	بيان	مدين	تاريخ	بيان	مدين
٤/٥	ح/ منشأة الإيمان	١٨٠٠٠	٤/٥	ح/ النقدية	٩٠٠٠
٩/٥	ح/ منشأة الإيمان	٩١٥٠	٩/٥	ح/ منشأة الإيمان	٩٠٠٠
٩/٥	ح/ فوائد التأخير	٢٠٠	٩/٥	ح/ النقدية	٩٣٥٠
		٢٧٣٥٠			٢٧٣٥٠

- استخدام الأوراق التجارية كأداة للائتمان :

تمثل الأوراق التجارية أداة للائتمان إلى جانب كونها أداة لضمان الحقوق. وتستخدم هذه الأوراق كأداة للائتمان عن طريق تحصيل قيمتها

الحالية من البنوك أو الحصول على قرض بضمان من هذه البنوك ، وسوف نتعرض للمعالجة المحاسبية لعمليات استخدام الأوراق التجارية كأداة للانتمان في الطبعة القادمة من هذا المؤلف بإذن الله .

أسئلة للمناقشة

١ - فى أى جانب من جانبى ميزان المراجعة تظهر أرصدة الحسابات الآتية :
المسحوبات - الخصم المسموح به - الأجور - مصاريف نقل المبيعات -
فوائد حساب البنك (إيداع) - الآلات - الأدوات المكتبية - البضاعة -
مصاريف نقل المشتريات - الخصم المكتسب - المشتريات - المبيعات -
رأس المال .

٢ - حدد الإجابة الصحيحة فى كل حالة من الحالات الآتية :

أ - فى حالة شراء سلعة بمبلغ ١٠٠٠٠ بخخص تجارى ٥% تسجل فى الدفاتر بالمبلغ الآتى :

أ/١ - ١٠٠٠٠ جنيه ويسجل الخصم بمبلغ ٥٠٠ جنيه كحساب دائن .

أ/٢ - ١٠٠٠٠٠ جنيه ولا يظهر أى حساب للخصم فى الدفاتر .

أ/٣ - بمبلغ ٩٥٠٠ جنيه ويظهر الخصم بمبلغ ٥٠٠ جنيه .

أ/٤ - بمبلغ ٩٥٠٠ جنيه ولا يظهر أى حساب للخصم فى الدفاتر .

ب - فى حالة شراء بضاعة على الحساب بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه بخخص تجارى ٥% وخصم نقدى ٢% تسجل عملية الشراء فى الدفاتر بالمبلغ الآتى :

ب/١ - بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ولا يسجل أى مبلغ كخصم تجارى أو نقدى .

ب/٢ - بمبلغ ٩٥٠٠ جنيه ولا يظهر الخصم النقدى إلا فى تاريخ السداد .

ب/٣ - بمبلغ ٩٣١٠ جنيه بعد استبعاد الخصم التجارى والخصم النقدى . ولا يظهر حساب الخصم التجارى أو النقدى .

ب/٤ - بمبلغ ٩٣١٠ جنيه بعد استبعاد الخصم التجارى والخصم النقدى ويظهر حساب للخصم التجارى والخصم النقدى .

ج - فى حالة بيع بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ١٠% وخصم نقدى ٢% وتم تحصيل الثمن تسجل هذه العملية فى الدفاتر بالمبلغ الآتى :

ج/١ - بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ويظهر الخصم التجارى بمبلغ ١٥٠٠ والخصم النقدى بمبلغ ٢٧٠ .

ج/٢ - بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه ولا يظهر الخصم التجارى أو النقدى .

ج/٣ - بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه ويظهر ح/ الخصم المسموح به بمبلغ ٢٧٠ جنيه .

ج/٤ - بمبلغ ١٣٢٣٠ .

د - يترتب على بيع بضاعة مقابل ورقة تجارية :

د/١ - زيادة فى المبيعات يقابلها زيادة فى أوراق الدفع .

د/٢ - زيادة فى المبيعات يقابلها زيادة فى النقدية .

د/٣ - زيادة فى المبيعات يقابلها زيادة فى أوراق القبض .

د/٤ - زيادة فى المبيعات يقابلها نقص فى أوراق القبض .

هـ - فى حالة رفض كمبيالة من أحد المدينين يترتب على ذلك :

هـ/١ - نقص فى أوراق القبض يقابلها زيادة فى النقدية .

هـ/٢ - نقص فى أوراق القبض يقابله زيادة فى المدينين .

هـ/٣ - نقص فى أوراق القبض يقابله نقص فى المدينين .

هـ/٤ - نقص فى أوراق القبض يقابله نقص فى النقدية .

٣ - حدد ما إذا كانت العبارات الآتية خطأ أم صواب مع التعليل :

- ١/٣ - يظهر الخصم التجارى فى الدفاتر عند البيع أو الشراء.
- ٢/٣ - يظهر الخصم النقدى فى دفاتر البائع بحساب مدين كخصم مسموح به وفى دفاتر المشتري بحساب دائن كخصم مكتسب .
- ٣/٣ - أوراق القبض تمثل حساب مدين ينشأ من بيع البضاعة نقداً.
- ٤/٣ - أوراق الدفع تمثل حساب دائن يعبر عن التزام يجب أن يسدد فى تاريخ محدد ولذلك يعتبر أحد حسابات الأصول .
- ٥/٣ - تحمل جميع الأصناف المشتراه على حساب المشتريات سواء كان الشراء بهدف البيع أو الاستخدام .
- ٤ - تمت العمليات الآتية بمنشأة النجاح خلال شهر يناير :
- فى ١/١ - تم شراء بضاعة بمبلغ ١٠ آلاف جنيه بخصم تجارى من منشأة السلام نقداً .
- فى ١/٣ - تم بيع بضاعة إلى منشأة التحرير بمبلغ ١٥ ألف جنيه بخصم تجارى ٥% وخصم نقدى ٢% إذا تم السداد خلال أسبوعين.
- فى ١/٧ - تم شراء آلات بمبلغ ٨ آلاف جنيه بخصم تجارى ٥% وخصم نقدى ٣% وقد دفع الثمن فى الحال نقداً.
- فى ١/١٠ - دفعت منشأة التحرير المطلوب منها بشيك أرسل للبنك للتحويل.
- فى ١/١٥ - ورد اشعار من البنك بتحويل شيك منشأة التحرير وتم قيد المبلغ فى الحساب الجارى بعد خصم ٣% عمولة تحويل .
- فى ١/٢٠ - تم بيع بضاعة بمبلغ ١٢ ألف جنيه بخصم تجارى ١٠% وخصم نقدى ٢% إذا تم السداد خلال أسبوعين وتم تحويل المبلغ نقداً فى الحال .

المطلوب : تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية .

٥ - في ١/٤/٢٠٠٣ كان رصيد ح/ النقدية في دفتر الأستاذ بإحدى المنشآت ٧٠ ألف جنيه (مدين) ، وقد تمت العمليات الآتية بهذه المنشأة خلال شهر أبريل :

في ٣/٤ - تم تحصيل إيراد أوراق مالية قيمته ٣٠ ألف جنيه نقداً .
في ٥/٤ - ورد اشعار من البنك يفيد تحصيل شيكات لحساب المنشأة قيمتها ١٥ ألف جنيه أودعت بالحساب الجاري بعد خصم ٢% عمولة تحصيل.

في ٨/٤ - دفعت المصروفات الآتية نقداً :

- ٥ آلاف مرتبات وأجور.
- ٦ آلاف إيجار المباني .
- ١٠ آلاف مصروفات دعاية وإعلان .

في ١٢/٤ - حصلت المبالغ الآتية نقداً :

- ٢٠ ألف جنيه محصل من المدينين.
- ١٥ ألف جنيه كمبيالات لصالح المنشأة .
- ٨ آلاف جنيه مقابل تقديم خدمات نقل للغير .

في ٢٠/٤ - تم سحب مبلغ ٢٠ ألف جنيه من البنك وأودع بالخرينة .

في ٢٥/٤ - تمت زيادة رأس المال بمبلغ ٥٠ ألف جنيه أودعها نقدية بالبنك في الحساب الجاري والباقي بالخرينة .

المطلوب :

١- تسجيل العمليات في دفتر اليومية .

٢- تصوير ح/ النقدية في دفتر الأستاذ .

٦ - فى ٣/١ باعت منشأة التفوق بضاعة بمبلغ ٥٠ ألف جنيه إلى منشأة النجاح بخصم تجارى ١٠% وفى ٣/٣٠ قبلت منشأة النجاح ثلاث كمبيالات متساوية القيمة بالمبلغ تستحق فى ٤/١ ، ٥/١ ، ٦/١ على التوالى .

وفى تاريخ استحقاق الكمبيالة الأولى دفعت منشأة النجاح قيمتها نقداً . وفى تاريخ استحقاق الكمبيالة الثانية دفعت منشأة النجاح قيمتها بشيك على البنك وقد أرسلت منشأة التفوق هذا الشيك للبنك للتحويل وفى ٥/١٥ ورد اشعار بتحصيل الشيك مقابل عمولة ٢% وقيد الصافى للحساب الجارى .

وفى تاريخ استحقاق الكمبيالة الثالثة توقفت منشأة النجاح عن دفع المبلغ فقامت منشأة التفوق باتخاذ إجراءات قضائية تكلفت ١٠٠ جنيه دفعت نقداً وفى ٦/١٥ تم الاتفاق على تجديد الكمبيالة بكمبيالة جديدة مقابل فوائد ١٢٠ جنيه تستحق يوم ٨/١ . وفى تاريخ استحقاق الكمبيالة الجديدة دفعت منشأة النجاح قيمتها نقداً .

المطلوب: ١ - تسجيل العمليات السابقة فى دفاتر كل من منشأة التفوق ومنشأة النجاح .

٢ - تصوير كل من ح/ منشأة التفوق فى دفاتر منشأة النجاح وح/ منشأة النجاح فى دفاتر منشأة التفوق .

٧ - من الأرصدة الآتية المستخرجة من دفاتر منشأة السلام بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ صور ميزان المراجعة .

٣٥٠٠ بضاعة أول المدة - ٢٠٠٠ مدينين - ١٩٠٠ خزينة - ١٥٠٠٠ مبيعات - ١٠٠٠٠ مشتريات - ٢٤٠ إيجار - ١٥٠ أثاث - ١٢٠٠ عقار - ٤٨٠ مهيا - ٥٠ مردودات مبيعات - ٢٥ مردودات مشتريات - ١١٥ مصروفات نقل المشتريات - ٢٥ نور ومياه - ٧٠٠ أوراق قبض - ٥٥٠ أوراق دفع - ٥٠ مصاريف مختلفة - ١٥٣٥ دائنين - ١٧٠٠ بنك - ٥٠٠٠ رأس المال .

٨ - ظهرت الأرصدة الآتية في دفتر الأستاذ لمنشأة العبور بتاريخ ٢٠٠٣/٧/٣١

والمطلوب تصوير ميزان المراجعة واستخراج رصيد رأس المال :

١٢٥٠ الخزينة - ٥٠٠ مشتريات - ٩٨٠ بضاعة أول المدة - ٦٥٠٠
مبيعات - ١٥ خصم مكتسب - ١٥٠ مرتبات وأجور - ١٢٠ مسحوبات.
- ١٢٠٠ مدينين - ٢٥٥ دائنين - ١٥ مردودات المشتريات - ٦٠ خصم
مسموح به - ٧٥ أثاث - ١٠ أدوات كتابية ومطبوعات - ٩٠ إيجار -
١٥ تليفون - ٣٥ مصروفات مختلفة - ?? رأس المال .

٩ - من الأرصدة الآتية المستخرجة من دفاتر منشأة السلام بتاريخ

٢٠٠٣/١٢/٣١ صور ميزان المراجعة مع استخراج رصيد البنك :

٧٥٠ بضاعة أول المدة - ٦٩٠٠ مشتريات - ٨٥٠٠ مبيعات - ٥٥
مردودات مبيعات - ٧٥٠ أوراق قبض - ٢٥٠ دائنين - ١٨٠ إيجار -
٢٥ نقل المبيعات - ٧٠ نقل المشتريات - ٥٨٠ مدينين - ١٥٠ أوراق دفع
- ٣٥ إعلان - ٨٠ أثاث - ١٩٠٠ رأس المال - ٣٧٥ مسحوبات -
١٦٠٠ صندوق - ?? بنك .

١٠ - استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر منشأة الحرية بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١ :

١٧٠٠ بضاعة أول المدة - ١٨٠٠ مشتريات - ٢٥٠ مردودات مشتريات
- ٢٣٠ عمولة شراء - ٢٠٠ مردودات مبيعات - ٢٥٠ مصروفات نقل
مشتريات - ١٦١٥٠ مبيعات - ١٥٠ نقل مبيعات - ١٢٥٠ مرتبات -
٢٠ نور ومياه - ٢٦٠ إعلان - ١٠٠ مسحوبات - ٩٠٠ إيجار - ١١٠
خصم مكتسب - ٣٠ خصم مسموح به - ٢٠ مصروفات نثرية - ٧٠٠٠
بنك - ٢٠ فوائد بنك - ٨٠٠ خزينة - ٣٠٠٠ سيارات - ٢٥٠٠ دائنون
- ٢٠٠٠ مدينون - ?? رأس المال .

المطلوب: تصوير ميزان المراجعة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ .

القسم الثانى : التسويات الجردية

إعداد

أ.د. طارق عبدالعال حماد

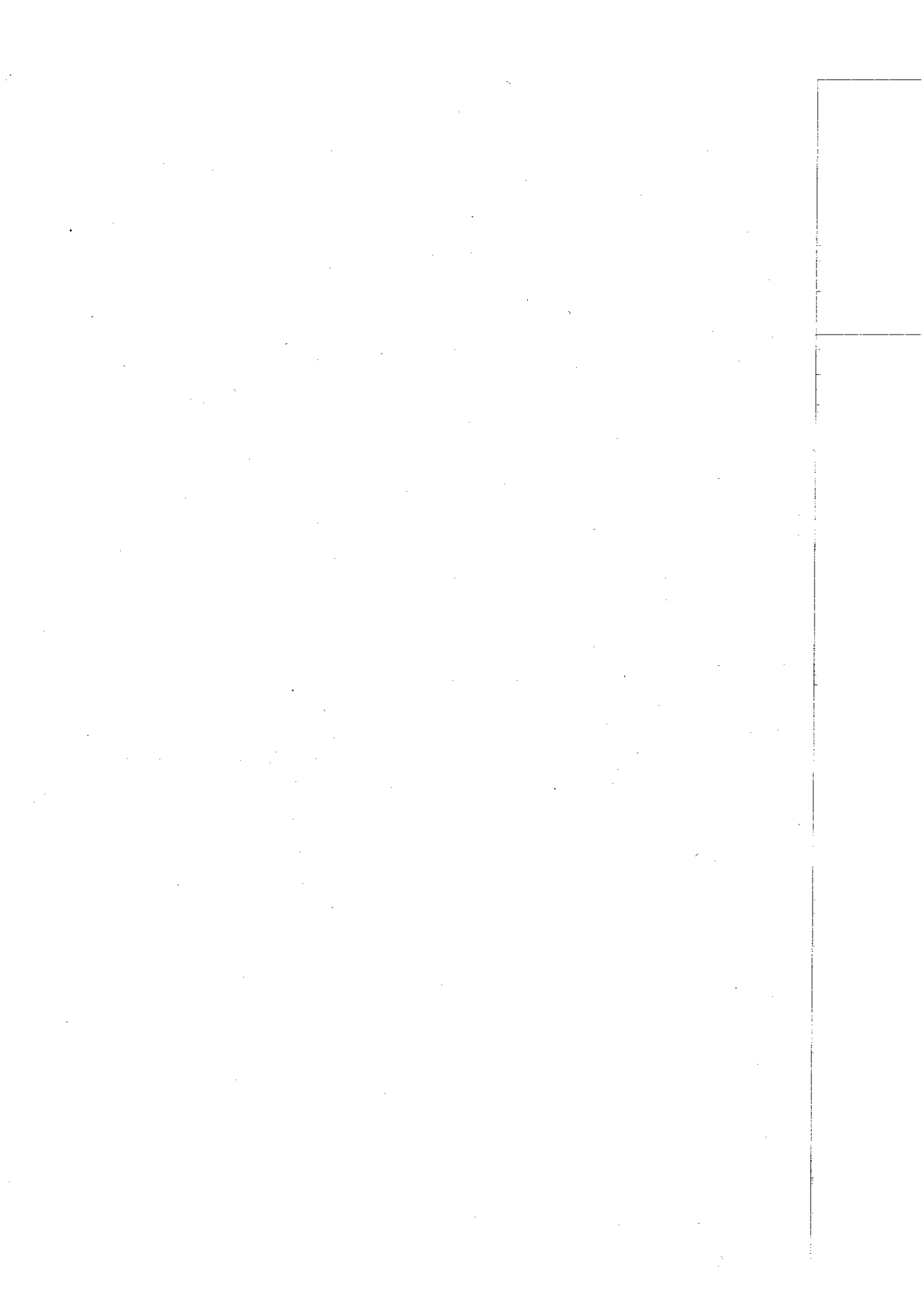
الوحدة التعليمية الأولى : التسويات الجردية للإيرادات والمصروفات

الوحدة التعليمية الثانية : التسويات الجردية للأصول المتداولة (نقدية – مدينون)

الوحدة التعليمية الثالثة : التسويات الجردية للمخزون.

الوحدة التعليمية الرابعة : التسويات الجردية للاستثمارات فى شركات أخرى.

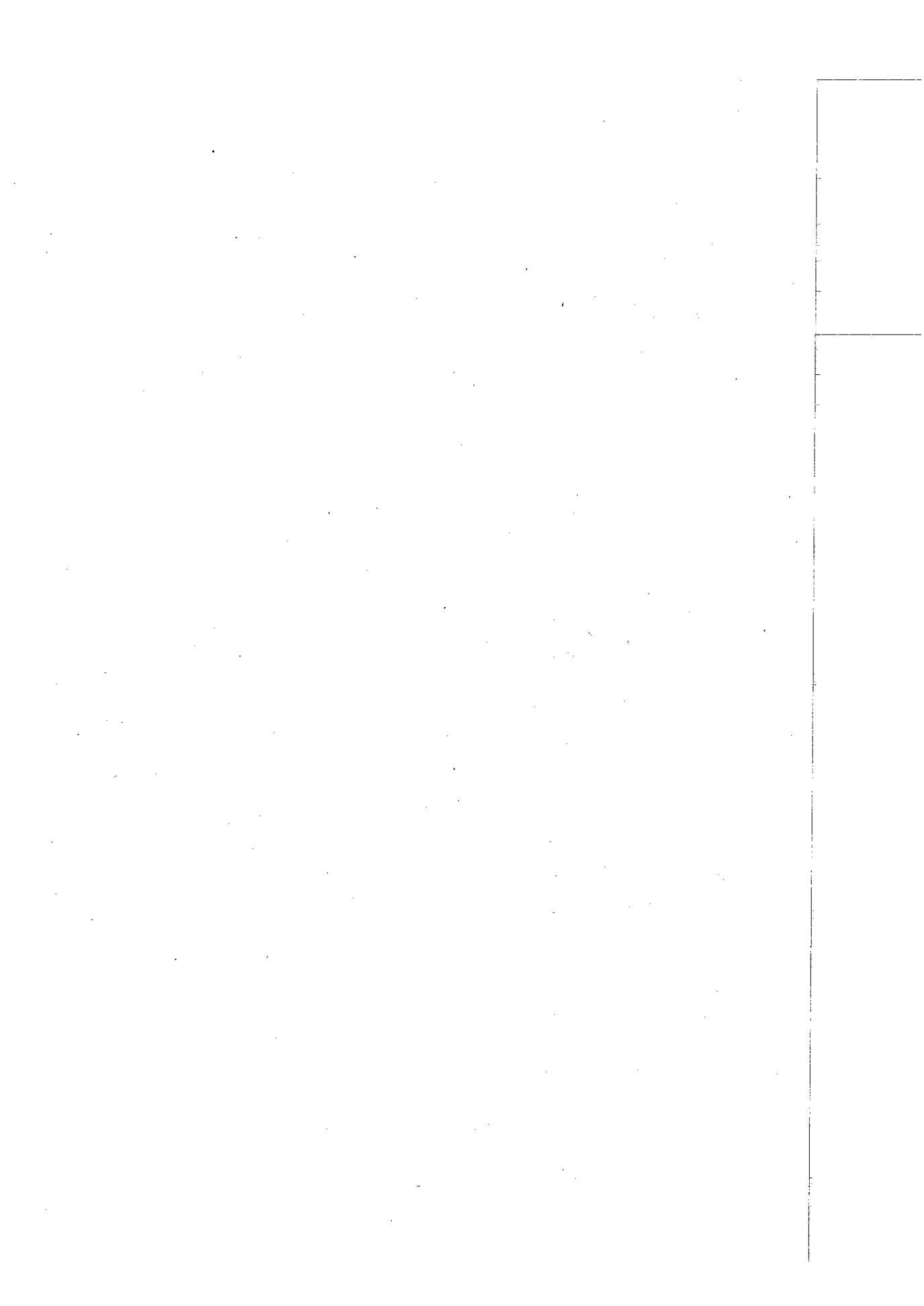
الوحدة التعليمية الخامسة : التسويات الجردية للأصول الثابتة.



الوحدة التعليمية الخامس التسويات الجردية للإيرادات والمصروفات

بعد دراستك لهذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على :

- ١- التعرف على الحاجة إلى إجراء تسويات في نهاية الفترة.
- ٢- التعرف على مفهوم المصروفات المقدمة وكيفية إجراء التسوية لها .
- ٣- التعرف على مفهوم المصروفات المستحقة وكيفية إجراء التسوية لها.
- ٥- التعرف على مفهوم الإيرادات المقدمة وكيفية إجراء التسوية لها .
- ٦- التعرف على كيفية إعداد ميزان المراجعة بعد التسوية .
- ٧- التعرف على كيفية إعداد ورقة عمل للقوائم المالية باستخدام ميزان المراجعة بعد التسويات .



الوحدة التعليمية الخامسة التسويات الجردية للإيرادات والمصروفات

● مقدمة :

يتم تقسيم حياة المشروع إلى فترات قصيرة عادة سنة وذلك لأنه لا يمكن الانتظار حتى نهاية فترة المشروع الكلية لمعرفة نتيجة المشروع من ربح أو خسارة . ولمعرفة نتيجة كل فترة من فترات المشروع يجب إظهار الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة . وهنا يجب الأخذ في الاعتبار أنه لا يشترط أن تكون الإيرادات التي تخص الفترة قد حصلت بالكامل أو أن المبالغ المحصلة تعبر عن الإيرادات التي تخص الفترة ، وكذلك لا يشترط أن تكون المصروفات التي تخص الفترة قد سددت بالكامل خلال نفس الفترة .

وبالتالي قد تتداخل الفترات المحاسبية نتيجة اختلاف فترة تحصيل الإيراد عن فترة تحققه أو فترة سداد المصروف عن فترة استنفاده ، وهو الأمر الذي يتطلب إجراء مجموعة من التسويات عند إعداد القوائم المالية لكي يتم إجراء مقابلة سليمة بين الإيرادات المحققة خلال الفترة وما يستحق من مصروفات ، وبالتالي فإن أسس تسوية الإيرادات والمصروفات تتم على النحو التالي :

١ - تحديد الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية وهي التي تظهر في قائمة الدخل .

٢ - إظهار الفرق بين المتحصلات من الإيرادات وما يخص الفترة المحاسبية فعلاً ، وبين المدفوعات من المصروفات وما يخص الفترة المحاسبية فعلاً في الميزانية كأصول أو خصوم حسب ما إذا كان هذا الفرق يمثل مبالغ مستحقة للمنشأة طرف الغير كالمصروفات المقدمة أو الإيرادات المستحقة (أصول) أو مستحقة على المنشأة للغير مثل المصروفات المستحقة أو الإيرادات المقدمة (خصوم) .

- العمليات التي تحتاج إلى تسويات :

١ - المصروفات المقدمة .

٢ - المصروفات المستحقة .

٣ - الإيرادات المقدمة .

٤ - الإيرادات المستحقة .

أولاً : المصروفات المدفوعة مقدماً :

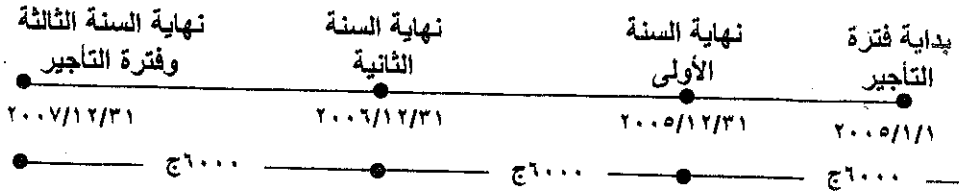
قد تتطلب ظروف المعاملات والسوق أن تسدد المنشأة بعض المصروفات تتجاوز في قيمتها فترة ماليتها واحدة ، على سبيل المثال قد ترغب المنشأة في تأجير عقار أو مخزن ولكن قد يشترط صاحب العقار أن تسدد المنشأة مقدماً إيجار يغطي ثلاث سنوات مثلاً ، فإذا كان المبلغ المسدد في أول يناير ٢٠٠٥ كإيجار مقدم عن الثلاث سنوات هو ١٨٠٠٠ جنيه ، وفي نهاية عام ٢٠٠٥ لا يمكن اعتبار أن المصروف المسدد وهو ١٨٠٠٠ جنيه هو مصروف الإيجار عن سنة ٢٠٠٥ لأن المبلغ يخص ٣ سنوات ولإجراء التسوية يتطلب الأمر تجزئة المصروفات المقدم إلى قسمين :

القسم الأول :

المصروف الذي يخص سنة ٢٠٠٥ : وهو عبارة عن إيجار سنة واحدة فقط = $18000 \div 3 = 6000$ جنيه وهو المبلغ الذي يظهر في قائمة الدخل .

القسم الثاني :

باقي المبلغ وهو ١٢٠٠٠ جنيه يخص سنوات قادمة ولأنه مستحق للمنشأة لذلك يظهر ضمن الأصول في الميزانية . ويمكن بيان ذلك من خلال الشكل الآتي :



وكما يتبين من الشكل فإنه يتم سداد مبلغ الإيجار المقدم في ٢٠٠٥/١/١ ويتم إجراء القيد التالي :

٢٠٠٥/١/١	ح/ مصروف ايجار مقدم ح/ نقدية سداد مصروف ايجار مقدماً	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠
----------	--	-------	-------

وفي نهاية السنة الأولى ٢٠٠٥/١٢/٣١ يتم إجراء قيد التسوية التالي :

٢٠٠٥/١٢/٣١	ح/ مصروف ايجار ح/ مصروف ايجار مقدم	٦٠٠٠	٦٠٠٠
------------	---------------------------------------	------	------

الأثر على الميزانية

١٢٠٠٠	إيجار مقدم
-------	------------

الأثر على حساب الأرباح والخسائر

٦٠٠٠	مصروف ايجار
------	-------------

مثال (١) :

فيمايلي جزء من ميزان المراجعة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

اسم الحساب	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
مصرفو ايجار مقدم		٢٤٠٠٠
مصرفو تأمين مقدم		١٨٠٠٠
مصرفو اعلان مقدم		٣٠٠٠
مواد وادوات كتابية		٢٠٠٠

وعند الجرد تبين مايلي :

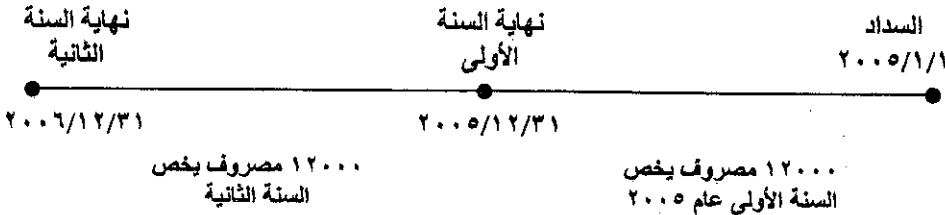
- ١ - مصرفو الإيجار المقدم مدفوع في أول يناير ٢٠٠٥ لمدة سنتين تبدأ في نفس تاريخ السداد .
- ٢ - مصرفو التأمين المقدم مدفوع لمدة سنة تبدأ من أول اكتوبر ٢٠٠٥ .
- ٣ - مصرفو الإعلان مدفوع لمدة ستة شهور تبدأ من أول نوفمبر ٢٠٠٥ بحجز مساحة إعلانية ثابتة في جريدة .
- ٤ - المواد والأدوات الكتابية المتبقية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ بلغت ٤٠٠ جنيه.

والمطلوب :

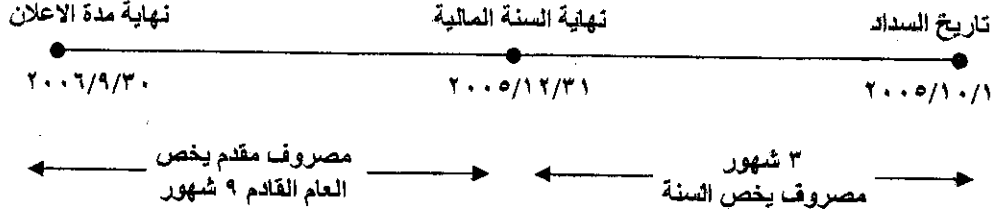
- (١) إجراء قيود التسوية اللازمة .
- (٢) بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

تمهيد للحل :

١ - مصرفو الإيجار المقدم :



٢- مصروف التأمين : لمدة سنة تبدأ من ٢٠٠٥/١٠/١ وحتى ٢٠٠٦/٩/٣٠

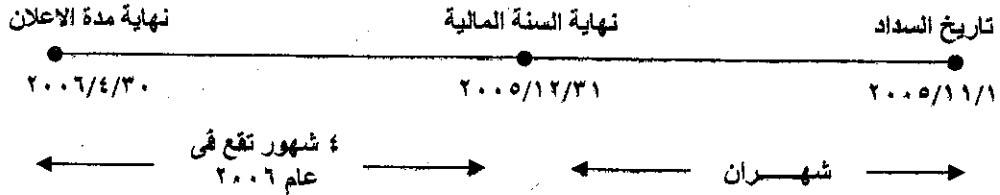


$$15000 = \frac{18000}{12 \text{ شهر}} = \text{مصروف التأمين الشهري}$$

مصروف التأمين المتعلق بعام ٢٠٠٥ هو ٣ شهور $45000 = 3 \times 15000$

باقي مصروف التأمين يخص العام القادم $135000 = 45000 - 180000$

٣- مصروف الاعلان : مدفوع لمدة ٦ شهور تبدأ من أول نوفمبر ٢٠٠٥ :



الإعلان مدفوع لمدة ٦ أشهر

$$\text{إذن قيمة الإعلان الشهري} = \frac{30000}{6} = 5000 \text{ جنيه}$$

ما يخص عام ٢٠٠٥ هو شهران $10000 = 5000 \times 2$ والباقي مقدم ٢٠٠٠.

٤- مواد وأدوات كتابية :

المبلغ الكلي ٢٠٠٠ ج المتبقى ٤٠٠ ج إذن المستهلك خلال الفترة

$$2000 - 400 = 1600 = \text{جنيه يخص السنة}$$

قيود التسوية :

تاريخ	بيان	دائن	مدين
١٢/٣١	ح/ مصروف الايجار ح/ مصروف ايجار مقدم تسوية مصروف الايجار المقدم	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
١٢/٣١	ح/ مصروف التأمين ح/ مصروف تأمين مقدم تسوية مصروف التأمين المقدم	٤٥٠٠	٤٥٠٠
١٢/٣١	ح/ مصروف الاعلان ح/ مصروف الاعلان المقدم تسوية مصروف الاعلان المقدم	١٠٠٠	١٠٠٠
١٢/٣١	ح/ مصروف مواد وادوات كتابية ح/ مواد وادوات كتابية تسوية المواد والادوات الكتابية	١٦٠٠	١٦٠٠

الأثر على حساب أرباح وخسائر والميزانية :

الأثر على الميزانية	ح / أرباح وخسائر
١٢٠٠٠ مصروف إيجار مقدم	١٢٠٠٠ مصروف إيجار
١٣٥٠٠ مصروف تأمين مقدم	٤٥٠٠ مصروف تأمين
٢٠٠٠ مصروف اعلان مقدم	١٠٠٠ مصروف اعلان
٤٠٠ مصروف مواد كتابية	١٦٠٠ مصروف مواد كتابية

مثال (٢) :

أوضح المثال السابق أن المنشأة قامت في البداية بأثبات البنود كأصول وفي نهاية السنة المالية يتم قياس الجزء المستنفذ وإظهاره كمصروف وإجراء

التسوية بقيمة المصروف الذى يخص الفترة والجزء المتبقى كمقدم للفتترات القادمة يظهر ضمن الأصول ، ولكن قد يحدث أن تقوم المنشأة بتسجيل بعض البنود مثل المواد والأدوات الكتابية ومواد التعبئة والتغليف ومواد الصيانة فى حساب المصروف مباشرة . ولكنها تجد فى نهاية الفترة المالية أن جزء منها متبقى غير مستنفذ وسيتم الاستفادة منه فى الفترة المالية التالية ولذلك يجب إظهاره ضمن الأصول ، وكما يوضحها المثال التالى :

فيمايلى جزء من ميزان المراجعة فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

اسم الحساب	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
مصروف مواد وادوات كتابية		٣٠٠٠
مصروف مواد صيانة		٤٠٠٠

وعند الجرد تبين مايلي :

- ١ - المواد والأدوات الكتابية المتبقية فى نهاية الفترة المالية ٨٠٠ جنيه .
- ٢ - مواد الصيانة المستهلكة خلال الفترة ٣٣٠٠ جنيه .

والمطلوب :

- (١) قيود التسوية اللازمة .
- (٢) بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

الحل

تمهيد للحل :

- ١ - المواد والأدوات الكتابية المتبقية فى نهاية الفترة المالية ٨٠٠ جنيه ، ويجب إظهارها كأصل لأن لها منفعة اقتصادية مستقبلية ويتم تخفيض المصروف ليكون ٢٢٠٠ جنيه .

٢ - مواد الصيانة المستهلكة خلال الفترة ٣٣٠٠ جنيه إذن متبقى ما قيمته ٧٠٠ جنيه يجب إظهاره كأصل ويتم إظهار الجزء المستهلك كمصروف في قائمة الدخل .

قيود التسوية :

تاريخ	بيان	دائن	مدين
١٢/٣١	ح/ مواد وادوات كتابية ح/ مصروف مواد وادوات كتابية تسوية مصروف المواد الكتابية	٨٠٠	٨٠٠
١٢/٣١	ح/ مواد صيانة ح/ مصروف مواد صيانة تسوية مصروف مواد الصيانة	٧٠٠	٧٠٠

الأثر على حساب أرباح وخسائر والميزانية :

الأثر على الميزانية	ح / ارباح وخسائر
٨٠٠ مواد وأدوات كتابية	٢٢٠٠ مصروف مواد وأدوات كتابية
٧٠٠ مواد صيانة	٣٣٠٠ مصروف مواد صيانة

الملخص :

تتوقف التسوية اللازمة لمعالجة المصروفات المقدمة في نهاية الفترة المحاسبية على كيفية الاعتراف المبدنى كمايلي :

- ١ - إذا تم إثبات البند كأصل (مصروف مقدم) عند الاعتراف المبدنى فإنه في نهاية الفترة المالية يتم تحديد الجزء المستنفذ خلال الفترة المحاسبية وإجراء التسوية بهذا الجزء بالقيد التالى :

× ح/ مصروف

× / المقدم

ويظهر الجزء المنصرف في حساب الأرباح والخسائر أما الجزء المتبقى فيظهر ضمن الأصول .

٢ - إذا تم إثبات البند كمصروف عند الاعتراف المبدئي فإنه في نهاية الفترة يتم تحديد الجزء المتبقى للفترة أو الفترات القادمة ويجرى به قيد التسوية التالي :

× ح/ مصروف المقدم (أصل)

× ح / مصروف

Accrued Expenses

• المصروفات المستحقة :

هي مصروفات استنفذت خلال الفترة المحاسبية ولكن لم يتم تسجيلها بعد .
ومن أمثلتها المرتبات المستحقة ومصروفات الفوائد المستحقة .

مثال (٣) :

تسدد إحدى المنشآت أجور عمالها أسبوعياً (يوم الخميس من كل أسبوع)
وأيام العمل تبدأ من يوم السبت إلى الخميس بأجور يومية ٢٠٠٠ جنيه وقد صادف
أن كانت نهاية الفترة المحاسبية في ١٢/٣١ هي يوم الثلاثاء .
والمطلوب : إجراء قيود التسوية وبيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

الحل

يتضح أن هناك أربعة أيام عمل قبل إنتهاء السنة لم تسدد بعد ولم يتم تسجيلها في الدفاتر لأن السداد يتم يوم الخميس من كل أسبوع .
إن الأجر التي تخص الفترة لهذا الأسبوع = ٤ أيام × ٢٠٠٠ جنيه = ٨٠٠٠ جنيه ،
ويتم إجراء قيد التسوية كمايلي :

١٢/٣١	ح/ مصروف الأجر	٨٠٠٠	٨٠٠٠
	ح/ مصروف اجور مستحقة		
	قيد تسوية مصروف الأجر		

الأثر على الميزانية		الأثر على حساب الأرباح والخسائر	
الأصول			٨٠٠٠+ مصروف الأجر
	x		
	x		
	x		
		x x	
الإلتزامات			
مصروف أجور مستحق	٨٠٠٠		

مثال (٤) :

حصلت منشأة الياسمين على قرض من البنك الاهلى المصرى قيمته ٤٠٠٠٠٠ جنية فى اول سبتمبر ٢٠٠٥ ، على أن يتم سداد القرض بعد ٣ سنوات فى حين يتم سداد القوائد سنوياً بمعدل فائدة سنوى ١٢% فى آخر اغسطس من كل عام .
والمطلوب : إجراء القيود اللازمة :

الحل

أ - قيد اليومية عند الحصول على القرض فى ٢٠٠٥/٩/١ :

٢٠٠٥/٩/١	ح/ نقدية	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
	ح/ قروض طويلة الأجل (البنك الأهلى)		
	اثبات الحصول على قرض		

ب - قيد التسوية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

بالرغم من أن الفائدة الأولى سوف يتم سدادها في ٢٠٠٦/٨/٣١، إلا أن هذه الفائدة عن سنة كاملة تبدأ من ٢٠٠٦/٩/١ ويتبين من ذلك أن جزء من ٢٠٠٥ يقع في سنة ٢٠٠٥ وهو ما يخص ٤ شهور (من ٩/١ حتى ٢٠٠٥/١٢/٣١) والجزء المتبقى يقع في سنة ٢٠٠٦. ولذلك يجب تحديد الفائدة التي تخص سنة ٢٠٠٥ واعتبارها مسدودة في نفس السنة.

$$\text{الفائدة التي تخص سنة ٢٠٠٥} = \text{المبلغ} \times \text{معدل الفائدة} \times \frac{\text{عدد الشهور}}{١٢}$$
$$= ٤٠٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٤}{١٢} = ١٦٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ولأنها لم تسجل في الدفاتر. لذلك يتم عمل قيد تسوية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ كمايلي :

٢٠٠٥/١٢/٣١	ح/ مصروف الفوائد	١٦٠٠٠	
	ح/ مصروف فوائد مستحق	١٦٠٠٠	
	تسوية مصروف الفوائد		

ج - في تاريخ سداد الفائدة ٢٠٠٦/٨/٣١ :

$$\text{الفائدة عن سنة كاملة} = \text{المبلغ} \times \text{المعدل} \times \text{المدة}$$
$$= ٤٠٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ١ \text{ سنة} = ٤٨٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وهذه الفائدة ٤٨٠٠٠ جنيه تنقسم إلى قسمين :

القسم الأول :

الفائدة المستحقة لعام ٢٠٠٥ وهي ١٦٠٠٠ جنيه قتم إجراء قيد تسوية لها في نهاية عام ٢٠٠٥ .

القسم الثاني :

الفائدة المتعلقة بعام ٢٠٠٦ وهي الباقي ٣٢٠٠٠ جنيه ، ولذلك يجرى القيد التالي عند سداد الفائدة السنوية في ٢٠٠٦/٨/٣١ :

٢٠٠٦/٨/٣١	ح/ مصروف فوائد مستحقة (عن عام ٢٠٠٥)	١٦٠٠٠
	ح/ مصروف الفوائد (عن عام ٢٠٠٦)	٣٢٠٠٠
	ح/ النقدية	٤٨٠٠٠
	سداد الفائدة المستحقة في السنة الأولى عن قرض البنك الأهلي	

• الإيرادات المقدمة :

تقوم المنشأة في بعض الأحيان بتحصيل إيرادات مقدماً أي قبل أن تقوم بتأدية الخدمات التي عليها . ولأنها لم تقم بتأدية ما عليها ، لذلك لا يمكن اعتبار هذه المتحصلات إيرادات محققة ، وإنما يجب إظهارها ضمن الإلتزامات . وفي نهاية السنة قد تؤدي جزء مما عليها ، وفي هذه الحالة فإن قيمة هذا الجزء يعتبر إيرادات محققة ، ويجب تخفيض الإيرادات المقدمة بهذه القيمة .

مثال (٥) :

قامت إحدى شركات صيانة أجهزة التكييف بتحصيل مبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيه في أول أكتوبر ٢٠٠٥ من بعض الشركات نظير القيام بأربع زيارات صيانة دورية في نوفمبر ٢٠٠٥ ، وفبراير ومايو واغسطس في ٢٠٠٦ .
والمطلوب : قيود اليومية والتسوية اللازمة والأثر على ح/ الأرباح والخسائر والميزانية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

الحل

١ - عند تحصيل الإيراد:

٢٠٠٥/١٠/١	ح/ نقدية ح/ إيرادات اشتراكات صيانة دورية مقدمة اثبات تحصيل إيرادات صيانة مقدمة	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
-----------	--	-------	-------

٢ - في ٢٠٠٥/١٢/٣١ قيد تسوية بالإيرادات المحققة خلال سنة ٢٠٠٥:

لأن المنشأة لم تقم سوى بزيارة واحدة للصيانة الدورية وهي التي تمت في نوفمبر ٢٠٠٥ ومن المفروض أن تقوم بأربع زيارات لتحقيق الإيراد ، إذن فإن الإيراد المحقق في سنة ٢٠٠٥ يمثل الربح .

$$٢٠٠٠٠ = \frac{١}{٤} \times ٨٠٠٠٠ = ٢٠٠٥ \text{ سنة في الإيراد المحقق}$$

٢٠٠٥/١٢/٣١	ح/ إيرادات اشتراكات صيانة دورية مقدمة ح/ إيرادات اشتراكات صيانة دورية قيد تسوية بإيرادات الصيانة المحققة	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
------------	--	-------	-------

الأثر على الميزانية

الأثر على حساب الأرباح والخسائر

الأصول	x x x	x x	٢٠٠٠٠+ إيرادات اشتراكات صيانة دورية
الإلتزامات	٦٠٠٠٠		
إيرادات اشتراكات صيانة دورية مقدمة			

سؤال (٦) :

فى يوم ٢٠٠٥/١٢/١٠ قامت إحدى الوكالات الإعلانية بتحصيل ٣٠٠٠٠٠ جنية مقدماً لتنفيذ اعلانات فى الفترة اللاحقة ، وفى ٢٠٠٥/١٢/٣١ بلغ ما تم تنفيذه من هذه التعاقدات ما قيمته ٨٠٠٠٠ جنية .

والمتطلب :

- (١) إجراء قيود اليومية والتسوية اللازمة .
- (٢) بيان الأثر على ح/ أرباح وخسائر والميزانية .

الحل

١ - قيد تحصيل الإيرادات المقدمة :

٢٠٠٥/١٢/١٠	ح/ نقدية	٣٠٠٠٠٠	
	ح/ إيرادات اعلانات مقدمة	٣٠٠٠٠٠	

٢ - قيد التسوية فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

٢٠٠٥/١٢/٣١	ح/ إيرادات اعلانات مقدمة	٨٠٠٠٠	
	ح/ إيرادات اعلانات	٨٠٠٠٠	

الأثر على الميزانية

الأثر على حساب الأرباح والخسائر

الأصول		إيرادات اعلانات	٨٠٠٠٠
الإلتزامات			
إيرادات إعلانات مقدمة	٢٢٠٠٠٠		

● الإيرادات المستحقة :

هي إيرادات محققة خلال الفترة المحاسبية ولكنها لم تسجل في الدفاتر بعد، أي أن المنشأة قامت بإداء الخدمة للغير أو بإرسال البضاعة إلى العميل ولكن لم يتم تسجيل هذه العملية في الدفاتر ، وهو الأمر الذي يتطلب إجراء تسوية في نهاية الفترة لتسجيل الإيراد المستحق كأحد حسابات الأصول .

مثال (٧) :

فيما يلي جزء من ميزان المراجعة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

اسم الحساب	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
ايراد خدمات	٧٠٠٠٠	
ايراد استشارات	٤٠٠٠٠	

وعند الجرد تبين مايلي :

١ - هناك إيراد خدمات قدره ٢٠٠٠ جنيه لم يتم تحصيله بعد ولم يتم تسجيله في الدفاتر .

٢ - تم عمل استشارات لأحد العملاء قيمتها ١٠٠٠ جنيه ولم تسجل في الدفاتر .

والمطلوب : (١) إجراء قيود التسوية اللازمة .

(٢) بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

الحل

قيود التسوية :

تاريخ	بيان	دائن	مدين
١٢/٣١	ح/ ايراد خدمات مستحق		٢٠٠٠
	ح/ ايراد خدمات	٢٠٠٠	
	قيد تسوية ايراد الخدمات		

١٢/٣١	ح/ إيراد استشارات مستحق ح/ إيراد استشارات قيد تسوية إيراد استشارات	١٠٠٠	١٠٠٠
-------	--	------	------

الأثر على الميزانية

الأثر على حساب أرباح وخسائر

الأصول	
إيراد خدمات مستحق	٢٠٠٠
إيراد استشارات مستحق	١٠٠٠

إيراد خدمات	٧٢٠٠٠
إيراد استشارات	٤١٠٠٠

• إعداد ورقة العمل بعد التسويات :

مثال : ورقة عمل للقوائم المالية :

الميزانية		قائمة الدخل		ميزان مراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان مراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
					١٢٠٠٠		٢٠٠٠		١٠٠٠٠	حالة (أ)
				٨٥٠٠		١٥٠٠		٧٠٠٠		حالة (ب)
					١٧٠٠٠	٣٠٠٠			٢٠٠٠٠	حالة (ج)
				١٣٦٠٠			١٤٠٠	١٥٠٠٠		حالة (د)
					١٧٠٠		١٧٠٠	-	-	حالة (هـ)
				٣٥٠٠		٣٥٠٠		-	-	حالة (و)

يلاحظ من ورقة العمل السابقة مايلى :

حالة (أ) إذا وجدت قيمة مدينة فى ميزان المراجعة قبل التسويات وقيمة مدينة فى خانة التسويات فإنه يتم جمع القيمتين وإظهارهما فى الجانب المدين بعد التسويات .

قبل	تسويات	بعد
مدين	مدين	تجمع ويظهر مدين

حالة (ب) إذا وجدت القيمة دائنة فى ميزان المراجعة بعد التسويات وقيمة دائنة فى خانة التسويات فإنه يتم جمع القيمتين وإظهارهما فى الجانب الدائن بعد التسويات .

قبل التسويات	تسويات	بعد التسويات
دائن	دائن	تجمع ويظهر دائن

حالة (ج) وحالة (د) :

إذا كانت القيمة قبل التسويات فى جانب معين والتسوية فى جانب مختلف يتم الطرح ووضع القيمة بعد التسوية فى الجانب الأكبر .

قبل	تسوية	بعد التسوية
مدين	مدين	مدين
دائن	دائن	دائن
٢٠٠٠٠	٣٠٠٠	١٧٠٠٠

الفرق ويوضع فى الجانب الأكبر

حالة (هـ) وحالة (و) :

إذا لم توجد قيمة قبل التسوية ووجدت قيمة فى التسوية يتم وضعها فى نفس الجانب .

مثال (٨) عام :

فيمايلي جزء من ميزان المراجعة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

اسم الحساب	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
مصرف اعلان مقدم		٦٠٠٠
مصرف مرتبات		٣٧٠٠٠
ايراد خدمات	٩٠٠٠٠	

وعند الجرد تبين مايلي :

- ١ - الإعلان مدفوع عن سنة كاملة تبدأ في ٢٠٠٥/١٠/١ .
 - ٢ - هناك مرتبات مستحقة لم تسجل في الدفاتر قدرها ١٠٠٠ اجنيه .
 - ٣ - هناك ايراد خدمات مستحق قدره ٣٠٠٠ جنيه لم يتم تسجيله في الدفاتر بعد .
- والمطلوب : إجراء قيود التسوية اللازمة .

الحل

قيود التسوية :

تاريخ	بيان	دائن	مدين
١٢/٣١	د / مصرف اعلان د / مصرف اعلان مقدم	١٥٠٠	١٥٠٠
١٢/٣١	د / مصرف مرتبات د / مصرف مرتبات مستحقة	١٠٠٠	١٠٠٠
١٢/٣١	د / ايراد خدمات مستحقة د / ايراد خدمات	٣٠٠٠	٣٠٠٠

مثال (٩) :

فيمايلي ميزان المراجعة قبل التسويات للمنشأة (س) في ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

منشأة (س) ميزان المراجعة في ٢٠٠٥/١٢/٣١		
اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
نقدية		٥٠٠٠٠
مدينون		٨٠٠٠٠
مصرف إعلان مقدم		٦٠٠٠
صافي أصول ثابتة		١٢٤٠٠٠
دائنون	٤٠٠٠٠	
قروض طويلة الأجل	٦٠٠٠٠	
رأس المال	١٤٠٠٠٠	
إيرادات خدمات	٧٠٠٠٠	
مصرف مرتبات		٢٤٠٠٠
مصرف إيجار		١٢٠٠٠
مصرف صيانة		٥٠٠٠
مصرفات متنوعة		٩٠٠٠
	٣١٠٠٠٠	٣١٠٠٠٠

وعند الجرد تبين مايلي :

- ١٠ - الإعلان المقدم مدفوع لمدة سنة تبدأ من ٢٠٠٥/٩/١ .
- ٢ - هناك مرتبات مستحقة لم تسجل في الدفاتر قدرها ١٠٠٠ جنيه .
- ٣ - هناك إيراد خدمات مستحق لم تسجل في الدفاتر قيمتها ٤٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

- (١) إجراء قيود التسوية اللازمة .
- (٢) إعداد ورقة العمل للقوائم المالية .
- (٣) إعداد قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ .
- (٤) إعداد قائمة المركز المالي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ .
- (٥) إجراء قيود الإقفال في ٢٠٠٥/١٢/٣١ .

الحل

أولاً : إجراء قيود التسوية :

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠٠٥/١٢/٣١	د / مصروف اعلان د / مصروف اعلان مقدم قيد تسوية مصروف الاعلان المقدم	٢٠٠٠	٢٠٠٠
٢٠٠٥/١٢/٣١	د / مصروف مرتبات د / مصروف مرتبات مستحقة قيد تسوية مصروف المرتبات	١٠٠٠	١٠٠٠
٢٠٠٥/١٢/٣١	د / ايراد خدمات مستحقة د / ايراد خدمات قيد تسوية ايراد الخدمات	٤٠٠٠	٤٠٠٠

منشأة (س)
ورقة العمل للقوائم المالية

الميزانية		قائمة الدخل		ميزان مراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان مراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
	٥.٠٠٠				٥.٠٠٠				٥.٠٠٠	تقديية
	٨.٠٠٠				٨.٠٠٠				٨.٠٠٠	مديونون
	٤.٠٠٠				٤.٠٠٠	(١)٢.٠٠٠			٦.٠٠٠	مصرفون اعلان مقدم
	١٢٤.٠٠٠				١٢٤.٠٠٠				١٢٤.٠٠٠	صافي اصول ثابتة
٤.٠٠٠				٤.٠٠٠				٤.٠٠٠		دائنون
٦.٠٠٠				٦.٠٠٠				٦.٠٠٠		قروض طويلة الأجل
١٤.٠٠٠				١٤.٠٠٠				١٤.٠٠٠		رأس المال
		٧٤.٠٠٠		٧٤.٠٠٠		(٢)١.٠٠٠		٧.٠٠٠		ايرادات خدمات
			٢٥.٠٠٠		٢٥.٠٠٠					مصرفون مرتبات
			١٢.٠٠٠		١٢.٠٠٠		(٢)١.٠٠٠	٢٤.٠٠٠		مصرفون اجار
			٥.٠٠٠		٥.٠٠٠			١٢.٠٠٠		مصرفون صيانة
			٩.٠٠٠		٩.٠٠٠			٥.٠٠٠		مصرفونك متنوعة
								٩.٠٠٠		
								٣١.٠٠٠	٣١.٠٠٠	
			٢.٠٠٠		٢.٠٠٠		(١)٢.٠٠٠			مصرفون الاعلان
										مصرفون مرتبات
٩.٠٠٠				٩.٠٠٠		(٢)١.٠٠٠				مستحق
	٤.٠٠٠				٤.٠٠٠		(٣)٤.٠٠٠			ايراد خدمات مستحق
٢١.٠٠٠			٢١.٠٠٠							ارباح العام
١٢٢.٠٠٠	١٢٢.٠٠٠	٧٤.٠٠٠	٧٤.٠٠٠	٣١٥.٠٠٠	٣١٥.٠٠٠	٧.٠٠٠	٧.٠٠٠			

منشأة (س)
قائمة الدخل
عن السنة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١

ايرادات الخدمات		٧٤٠٠٠
<u>ناقصاً: المصروفات</u>		
مصروف المرتبات	٢٥٠٠٠	
مصروف ايجار	١٢٠٠٠	
مصروف صيانة	٥٠٠٠	
مصروفات متنوعة	٩٠٠٠	
مصروف اعلان	٢٠٠٠	
إجمالي المصروفات		٥٣٠٠٠
صافي الربح		٢١٠٠٠

منشأة (س)
الميزانية
في ٢٠٠٥/١٢/٣١

<u>الأصول</u>		
<u>أصول متداولة</u>		
نقدية	٥٠٠٠٠	
مدينون	٨٠٠٠٠	
مصرف اعلان مقدم	٤٠٠٠	
ايراد خدمات مستحق	٤٠٠٠	
		١٣٨٠٠٠
صافى أصول ثابتة		١٢٤٠٠٠
إجمالي الأصول		٢٦٢٠٠٠
<u>الإلتزامات وحقوق الملكية</u>		
<u>التزامات متداولة</u>		
دائنون	٤٠٠٠٠	
مصرفات مرتبات مستحقة	١٠٠٠	
<u>التزامات ثابتة</u>		
قروض طويلة الأجل	٦٠٠٠٠	
إجمالي الإلتزامات		١٠١٠٠٠
<u>حقوق الملكية</u>		
رأس المال	١٤٠٠٠٠	
أرباح العام	٢١٠٠٠	
		١٦١٠٠٠
		٢٦٢٠٠٠

قيود الاقفال

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠٠٥/١٢/٣١	ح / ايراد خدمات ح / ارباح وخسائر إقفال الإيرادات	٧٤٠٠٠	٧٤٠٠٠
٢٠٠٥/١٢/٣١	ح / ارباح وخسائر ح / مصروف مرتبات ح / مصروف ايجار ح / مصروف صيانة ح / مصروفات متنوعة ح / مصروف اعلان اقفال المصروفات	٢٥٠٠٠ ١٢٠٠٠ ٥٠٠٠ ٩٠٠٠ ٢٠٠٠	٥٣٠٠٠
٢٠٠٥/١٢/٣١	ح / ارباح وخسائر ح / رأس المال إقفال ح / ارباح وخسائر	٢١٠٠٠	٢١٠٠٠

أسئلة

- ١ - أذكر الهدف من إجراء التسويات ؟
- ٢ - وضح الأثر على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في الحالات التالية :
 - أ - عدم تسجيل مصروف إيجار مستحق .
 - ب - عدم تخفيض مصروف مقدم (أصل) بقيمة الجزء المستنفذ خلال الفترة المحاسبية .
 - ج - عدم تسجيل إيراد مستحق بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .
- ٣ - وضح الفرق بين المصروف المقدم والمصروف المستحق والإيراد المقدم والإيراد المستحق .
- ٤ - وضح نوع القائمة التي تظهر فيها البنود التالية والمجموعة التي تنتمي إليها:

قائمة المركز المالي		قائمة الدخل		البنود
التزام	أصل	إيراد	مصروف	
				١ - مواد وأدوات كتابية
				٢ - مصروف مواد صيانة
				٣ - مصروف تأمين مقدم
				٤ - مصروف إعلان مستحق
				٥ - إيراد خدمات مقدم
				٦ - إيراد خدمات مستحق
				٧ - معدات
				٨ - مسحوبات
				٩ - مصروف مرتبات مستحق

٥ - وضح أى من الحسابات التالية يتم إقفالها :

- أ - نقدية . ب - مصروف الأجور . ج - مصروف إعلان مقدم
د - مصروف إيجار مستحق هـ - إيراد المبيعات و - إيراد الخدمات
ز - إيراد استشارات مستحق ح - معدات ط - مخزون
ى - دائنون ك - مدينون ل - إيراد فوائد

٦ - فيمايلي جزء من ميزان المراجعة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
مصروف تأمين مقدم		٢٤٠٠٠
مصروف اعلان		١٦٠٠٠
ايراد خدمات	٧٠٠٠٠	
ايراد استثمارات مقدم	٦٠٠٠٠	

وعند الجرد تبين مايلي :

- ١ - التأمين المقدم مدفوع عن سنة كاملة تبدأ من ٢٠٠٥/٨/١ .
- ٢ - هناك مصروف اعلان مستحق لم يتم تسجيله في الدفاتر قدره ١٠٠٠ جنيه .
- ٣ - هناك إيراد خدمات مستحق لم يتم تسجيله في الدفاتر قدره ٣٠٠٠ جنيه .
- ٤ - إيراد الاستشارات الذى تحقق خلال الفترة هـ ٤٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

- (١) إجراء قيود التسوية اللازمة .
- (٢) بيان الأثر على ح / الأرباح والخسائر والميزانية .
- (٣) تصوير جزء من ورقة العمل للقوائم المالية في حدود البيانات المعطاة .
- (٤) إجراء قيود الإقفال اللازمة .

٧ - تسدد إحدى المنشآت الأجور يوم الخميس من كل أسبوع ، (أيام العمل فى الأسبوع ٦ أيام تبدأ من السبت حتى الخميس) وقد انتهت السنة المالية فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ يوم الأحد ، وتبلغ الأجور اليومية ٧٠٠ جنيـه .

والمطلوب :

(١) إجراء قيد التسوية اللازم .

(٢) بيان الأثر على حـ / الأرباح والخسائر والميزانية .

٨ - فيما يلى ميزان المراجعة للمنشأة (س) فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
نقــــــــــــــدية		١٥٠٠٠
مــــــــــــــــدينون		٣٠٠٠٠
مواد وأدوات كتابية		٢٠٠٠
مصرفوف ايجار مقدم		٣٠٠٠
أصول ثابتة (صافى)		٥٠٠٠٠
دائــــــــــــنــــــــــــون	١٧٠٠٠	
قرض طويل الأجل	١٣٠٠٠	
رأس المــــــــــــال	٥٢٠٠٠	
ايراد خدمات	٦٠٠٠٠	
مصرفوف مرتبات		١٨٠٠٠
مصرفوف اعلان		٧٠٠٠
مصرفوف متنوعة		١٧٠٠٠
	١٤٢٠٠٠	١٤٢٠٠٠

وعند الجرد تبين مايلي:

- ١ - المواد والأدوات الكتابية المستهلكة خلال الفترة المحاسبية ١٥٠٠ جنية .
- ٢ - مصروف الإيجار المقدم مدفوع عن سنة كاملة تبدأ من ٢٠٠٥/١١/١ .
- ٣ - هناك إيرادات خدمات مستحق لم يتم تسجيله في الدفاتر قيمته ٢٠٠٠ جنية .
- ٤ - هناك مصروف مرتبات مستحق لم يتم تسجيله في الدفاتر بمبلغ ١٢٠٠ جنية .

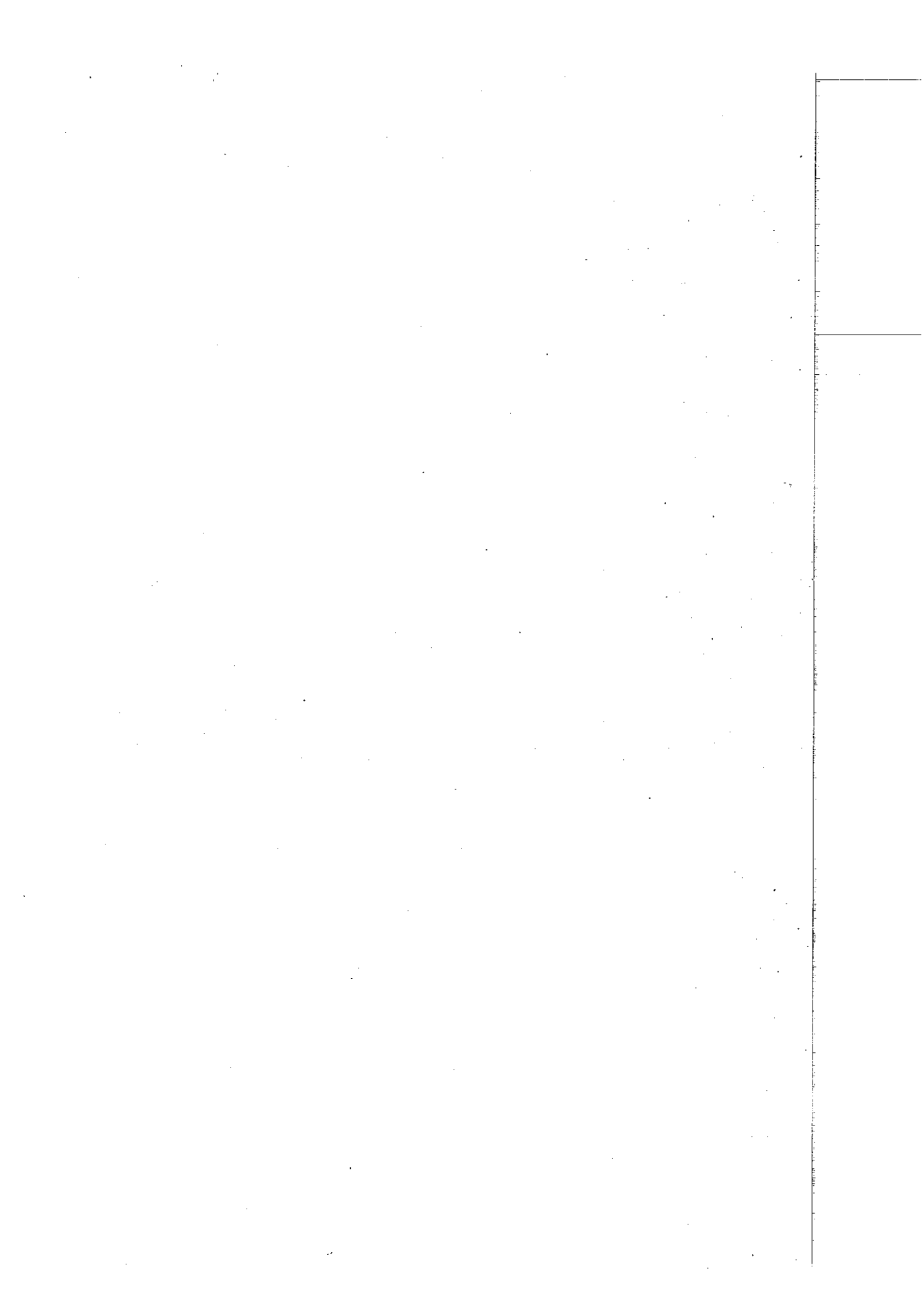
والمطلوب :

- (١) إجراء قيود التسوية اللازمة .
- (٢) إعداد ورقة العمل للقوائم المالية .
- (٣) إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ .
- (٤) إعداد قائمة المركز المالي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ .
- (٥) إجراء قيود الاقفال اللازمة .

الوحدة التعليمية السادسة جرد وتقييم الأصول المتداولة (نقدية - مدينون)

بعد دراستك لهذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على :

- ١- التعرف على أهمية جرد النقدية .
- ٢- التعرف على المعالجة المحاسبية للزيادة أو النقص في النقدية بالخزينة .
- ٣- التعرف على كيفية إجراء التسوية للنقدية بالبنك .
- ٤- التعرف على كيفية معالجة الديون المدومة والديون المشكوك في تحصيلها .



الوحدة التعليمية السادسة جرد وتقييم الأصول المتداولة (نقدية - مدينون)

● مقدمة :

ترتبط الأصول المتداولة بعملية التشغيل وتحقيق الربح وتتضمن الأصول المتداولة عادة البنود التالية :

- نقدية .
- مدينون .
- أوراق قبض .
- استثمارات مالية قصيرة الأجل.
- مخزون البضاعة .

ولذلك فإن هناك أهمية لإجراء التسويات الجردية المتعلقة بهذه الأصول لانعكاساتها الهامة على قائمتى المركز المالى والدخل ، وكذلك نظراً لإستخراج العديد من النسب والمؤشرات المالية المرتبطة باحتياجات مستخدمى القوائم المالية مثل نسبة التداول والسيولة السريعة وحساب صافى رأس المال العامل.

أولاً : النقدية بالخزينة :

تمثل النقدية أحد الأصول المعرضة للسرقة والاختلاس ، لذلك تهتم المنشآت المختلفة بوضع ضوابط وإجراءات للرقابة الداخلية على النقدية ومن ضمنها القيام بالجرد الفعلى للنقدية ومطابقتها مع القيم الدفترية للتعرف على أى فروق والبحث عن أسبابها لضمان حماية الأصل .

وفى نهاية كل فترة مالية تقوم المنشأة بجرد الخزينة وإجراء المطابقة مع الرصيد الدفترى ، وينتج عن هذه المطابقة إما عجز أو زيادة ، وتتم المعالجة المحاسبية لهذا الفرق على النحو التالى :

١- عجز النقدية :

ويحدث العجز في النقدية حينما يكون العد الفعلى للنقدية فى الخزينة أقل من الرصيد الدفترى ، وإذا لم يتم التعرف على أسباب هذا العجز بسرعة وفى حينه، فإنه يتم إثبات العجز لحين التعرف على السبب بالقيد التالى :

٠٠/١٢/٣١	ح / عجز النقدية ح / الخزينة	×	×
	إثبات العجز فى النقدية وتخفيض حساب الصندوق بمقداره		

وعند البحث عن أسباب العجز فإنه يمكن تصور ما يلى :

١- العجز يرجع إلى إهمال أمين الخزينة ، فى هذه الحالة يجرى القيد التالى:

	ح / أمين الخزينة ح / عجز النقدية	×	×
	تحميل أمين الخزينة بقيمة العجز المسنول عنه		

٢ - لم يمكن معرفة المتسبب ، فإنه يتم ترحيل العجز إلى حساب الأرباح والخسائر:

	ح / أرباح وخسائر ح / عجز النقدية	×	×
	إقفال العجز فى ح / أرباح وخسائر		

٣ - العجز يرجع إلى خطأ فى التسجيل فى الدفاتر :

مثلاً تم تكرار قيد فاتورة مبيعات نقدية فى هذه الحالة يتم تصحيح الخطأ .

فعلى سبيل المثال : تبين عند الجرد وجود عجز فى النقدية ببلغ ٥٠٠ جنيه

ولم يتم معرفة السبب فى حينه ، وتم تسجيله بالقيد التالى :

	ح / عجز النقدية	٥٠٠	
	ح / النقدية	٥٠٠	

تبين عند فحص السبب أن المنشأة قد سجلت الفاتورة رقم ٧١٥٦ مرتين وقيمتها ٥٠٠ جنيه .

وفي هذه الحالة يتم إجراء قيود تصحيح الخطأ كما يلي :

	ح / المبيعات	٥٠٠	
	ح / النقدية	٥٠٠	
	تصحيح خطأ قيد الفاتورة مرتين		
	ح / النقدية	٥٠٠	
	ح / عجز النقدية	٥٠٠	
	قيد عكسي لإلغاء إثبات العجز		

٢- وجود زيادة في النقدية:

ويحدث ذلك عندما يكون العد الفعلي للنقدية في الخزينة أكبر من الرصيد الدفترى ، وفي هذه الحالة يتم إجراء القيود التالية :

	ح / الخزينة	×	×
	ح / زيادة النقدية	×	
	إثبات الزيادة في النقدية وإضافة قيمتها للخزينة		

وفي حالة عدم معرفة السبب فإنها ترحل لحساب الأرباح والخسائر :

	ح / زيادة النقدية	×	×
	ح / أرباح وخسائر	×	

وفي حالة معرفة السبب وتحديد مصدرها فإنها تقفل مع المصدر :

	د / زيادة النقدية		x
	د / صاحب الزيادة	x	

ثانياً : جرد البنك :

المقصود بجرد حساب البنك هو مطابقة رصيد هذا الحساب بدفاتر الشركة مع رصيد حساب الشركة طرف البنك ، كما يظهر بكشف البنك المرسل للشركة والذي يظهر رصيد حساب الشركة طرف البنك .

وقد يحدث إختلاف بين رصيد البنك بدفاتر الوحدة وبين رصيد الوحدة بدفاتر البنك ، وهذا الإختلاف قد يرجع إلى واحد أو أكثر من الأسباب الآتية :

١- إثبات البنك للفائدة المستحقة للحساب الجارى للوحدة ، ولم تثبت هذه الفائدة بعد بدفاتر الوحدة .

٢- قيام البنك بإثبات العمولات والمصروفات والدمغات وثن دفاتر الشيكات المستحقة على الوحدة ، ولم يثبت بعد بدفاتر الوحدة .

٣ - شيكات مسحوبة على حساب الوحدة الجارى طرف البنك لصالح الدائنين ولم تقدم هذه الشيكات بعد لصرفها من البنك .

٤- قيام الوحدة بإثبات إيداعاتها بحسابها الجارى طرف البنك ، وكذلك الشيكات الصادرة لصالح الوحدة ، ومرسلة إلى البنك للتحصيل وتم إثباتها بدفاتر الوحدة ، ولم تظهر بعد بكشف حساب البنك لأنه لم يثبتها بعد .

٥- قيام البنك بإثبات تحصيل أوراق قبض لصالح الشركة ولم تخطر الشركة بواقعة التحصيل بعد ، وكذلك رفض شيكات مقدمة من الشركة للتحصيل ولم تخطر الشركة بعد بهذا الرفض .

■ مثال :

توافرت لديك البيانات المتعلقة بشركة " أنوار المدينة " لتجارة المنسوجات
في ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

- ١ - ١٢٠٠٠٠ جنيه رصيد حـ / البنك بدفاتر الشركة .
- ٢ - ٤٠٠٠٠ جنيه متحصلات من أوراق قبض مودعة طرف البنك وردت
بكشف حـ / البنك .
- ٣ - ٥٠٠٠ جنيه قيمة الفوائد المستحقة للشركة طرف البنك عن ودائعها
الثابتة طرفه ، ١٠٠ جنيه مصروفات بنكية وعمولات البنك وردت
بكشف حـ / البنك ، كذلك ظهر بكشف حـ / البنك ٥٠٠٠ جنيه شيك
مقدم للتحويل سبق إستلامه من شركة " الحرم " رفض .
- ٤ - ٥٤٥٠٠ جنيه قيمة الشيكات المسحوبة على الحساب الجارى للشركة
طرف البنك ولم يقدم للصرف .
- ٥ - ٢١٤٤٠٠ جنيه الرصيد الدائن للشركة طرف البنك الوارد بكشف
حـ/البنك .

■ المطلوب :

- أولاً - إعداد مذكرة تسوية البنك .
- ثانياً - إجراء قيود التسوية اللازمة .
- ثالثاً - تصوير حـ / البنك بدفاتر شركة "أنوار المدينة" بعد إجراء قيود
التسوية .

الحل

أولاً : مذكرة تسوية البنك :

رصيد ح / البنك كما يظهر بدفاتر الشركة في ٢٠٠٥/٣/٣١		١٢٠٠٠٠
<u>المبالغ التي تضاف :</u>		
متحصلات من أوراق القبض المودعة في البنك للتحصيل	٤٠٠٠٠	
الفوائد الدائنة المستحقة للشركة عن ودائعها طرف البنك	٥٠٠٠	
		٤٥٠٠٠
مجموع		١٦٥٠٠٠
<u>المبالغ التي تخصم :</u>		
مصروفات بنكية	١٠٠	
الشيك المرفوض تحصيله المقدم من شركة " الحرم "	٥٠٠٠	
		٥١٠٠
الرصيد الدفتری المعدل		١٥٩٩٠٠
الرصيد طبقاً لكشف الحساب الجارى بالبنك		٢١٤٤٠٠
يخصم الشيكات المسحوبة على البنك ولم تقدم بعد للصرف		٥٤٥٠٠
		١٥٩٩٠٠

ثانياً : إجراء قيود التسوية اللازمة :

٢٠٠٥/١٢/٣١	ح / نقدية بالبنك ح / أوراق قبض برسـم التحصيل إثبات أوراق القبض المحصلة	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢٠٠٥/١٢/٣١	ح / نقدية بالبنك ح / الفوائد الدائنة إثبات الفوائد على الودائع المضافة للحساب الجارى	٥٠٠٠	٥٠٠٠
٢٠٠٥/١٢/٣١	ح / مصروفات بنكية ح / نقدية بالبنك إثبات المصروفات البنكية	١٠٠	١٠٠
٢٠٠٥/١٢/٣١	ح / العملاء (المدينون) - شركة الحرم ح / نقدية بالبنك إثبات الشيك المرفوض المقدم من شركة الحرم	٥٠٠٠	٥٠٠٠

ثالثاً : تصوير ح / نقدية بالبنك :

ح / نقدية بالبنك

١٢/٣١	ح / مصروفات بنكية ح / العملاء	١٠٠ ٥٠٠٠	١٢/٣١	رصيد ح / أوراق القبض برسـم التحصيل الفوائد الدائنة	١٢٠٠٠٠ ٤٠٠٠٠ ٥٠٠٠
	الرصيد الذى يظهر بقائمة المركز المالى	١٥٩٩٠٠			
		١٦٥٠٠٠			١٦٥٠٠٠

ثالثاً : جرد المدينون :

تلجأ معظم المنشآت اليوم إلى البيع بالتقسيط أو البيع الأجل أو تقديم الخدمات بالتقسيط (مثل الخدمات التعليمية والحج) وغير ذلك من عمليات منح الائتمان ، ومثل هذه الأمور تؤدي إلى تنشيط المبيعات وزيادة أرباح المنشأة ، فالمنشأة التي تبيع بالتقسيط أو تقدم خدمات بالتقسيط تعلم يقيناً أن هناك بعض العملاء لن يسددوا ، ولذلك تأخذ هذا الأمر في الحسبان عند تحديد سعر البيع الأجل أو بالتقسيط ، كما أنها تضيف فائدة حسب مدة التقسيط ، وهذا الرفع في ثمن البيع الأجل يعوض المنشأة عن الخسائر التي قد تحدث بسبب عدم سداد بعض العملاء لمديوناتهم ، وكذلك عن فترة الانتظار ، وعادة ما تكون المنافع التي تعود على المنشأة أكبر بكثير من الأضرار التي قد تحدث نتيجة عدم سداد بعض العملاء .

والمشكلة التي تظهر بهذا الصدد هي اختلاف الفترة المالية التي تحدث فيها المنافع عن الفترة المالية تحدث فيها الإضرار ، فعلى سبيل المثال باعت المنشأة في أكتوبر ٢٠٠٤ بضاعة قيمتها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ومجمل الربح فيها ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، وذلك بالأجل على أن يتم التحصيل خلال ٦ شهور القادمة ، فإذا قامت المنشأة بتحصيل ٣٠٠٠٠٠ جنيه في عام ٢٠٠٤ وفي عام ٢٠٠٥ لم تستطع سوى تحصيل ٦٥٠٠٠ جنيه فقط ، أما الباقي فلا أمل في تحصيلها وأصبحت ديون معدومة ، في هذه الحالة إذا تم إثبات الوقائع الفعلية ، فإن سنة ٢٠٠٤ تحدث فيها المنافع كلها أي ربح ٢٠٠٠٠٠ جنيه أما سنة ٢٠٠٥ فإنها سوف تتحمل فقط بالخسائر الناتجة عن الديون المعدومة ، ولتحقيق مقابلة سليمة بين الإيرادات والمصروفات (الربط بين السبب والأثر) ، فإن المنشأة التي تبيع بالأجل وبالتقسيط ، يجب أن تحتاط لعمليات حدوث الخسائر بتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها وتحميله على حساب الأرباح والخسائر ، لإمكان ربط السبب (منافع تحدث نتيجة البيع الأجل وبالتقسيط) بالأثر (وهو حدوث ديون معدومة) .

وهكذا تنقسم ديون المنشأة طرف الغير الى :

١- ديون جيدة : وهى ديون على مدينين منتظمين فى السداد ومراكزهم المالية جيدة وسابق تعاملهم مع المنشأة يشير أنهم عملاء جيدين .

٢- ديون معدومة : وهى ديون تفقد المنشأة الأمل فى تحصيلها ويتم إعدامها بالفعل لعدد من الأسباب ، مثل إشهار أموال المدين أو مصادرة ممتلكاته أو هروبه خارج البلاد .

٣- ديون مشكوك فى تحصيلها : وهى ديون تقع بين الاثنين أى أنه يحتمل تحصيلها ويحتمل أيضاً عدم تحصيلها ، وهذه يتم تكوين مخصص مشكوك فى تحصيلها لها ، ويتم ذلك من خلال تقدير مخصص للخسارة المحتملة من الديون ، ويتم ذلك إما من خلال :

أ - رقم المبيعات الآجلة أو مبيعات التقسيط .

ب - تحديد المخصص على أساس التأخر فى السداد أو آجال الديون .

■ الطريقة الأولى : تحديد المخصص على أساس نسبة مئوية من المبيعات الآجلة :

تقوم هذه الطريقة على أساس خبرة السنوات السابقة أو التقديرات المعقولة

لظروف السوق وفئات العملاء المستهدفين .

فعلى سبيل المثال : يفرض أن المنشأة خلال الخمس سنوات السابقة للعام

الحالى كانت نسبة الديون المعدومة إلى إجمالى المبيعات الآجلة كما يلى :

السنة	نسبة الديون المعدومة إلى إجمالى المبيعات الآجلة
٢٠٠٠	%٧
٢٠٠١	%٦
٢٠٠٢	%٥
٢٠٠٣	%٥
٢٠٠٤	%٤

فيكون متوسط الخسارة عن الخمس سنوات السابقة كما يلي :

$$\%٥,٤ = \frac{\%٧ + \%٦ + \%٥ + \%٥ + \%٤}{٥} = \text{متوسط نسبة الديون المعدومة}$$

وقد تقوم المنشأة بترجيح السنوات الحديثة بوزن أكبر ، فعلى سبيل المثال تأخذ أقدم سنة وزن ترجيحي ١ والسنة التي تليها ٢ وهكذا .

وبتطبيق ذلك على المثال السابق :

السنة	نسبة الديون المعدومة	الوزن	نسبة الديون المعدومة مرجحة بالاوزان
٢٠٠٠	%٧	١	%٧
٢٠٠١	%٦	٢	%١٢
٢٠٠٢	%٥	٣	%١٥
٢٠٠٣	%٥	٤	%٢٠
٢٠٠٤	%٤	٥	%٢٠
		١٥	%٧٤

$$\text{متوسط نسبة الديون المعدومة المرجحة} = \frac{\%٧٤}{١٥} = \%٤,٩$$

كذلك قد تقوم المنشأة بتعديل نسبة الديون المعدومة حسب التوقعات المستقبلية وما يحتمل حدوثه من ظروف إقتصادية .

وفي المثال السابق بفرض أن المبيعات الآجلة لعام ٢٠٠٥ كانت ٣٠٠٠٠٠٠ جنية فإن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها يكون حسب متوسط النسبة المرجحة مساوياً لـ $٣٠٠٠٠٠٠ \times \frac{\%٤,٩}{١٠٠} = ١٤٧٠٠٠$ جنية.

ويتم عمل القيد التالي عند تكوين المخصص :

١٢/٣١ فرضاً	حـ / ديون مشكوك في تحصيلها		١٤٧٠٠
	حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	١٤٧٠٠	

ويتم إقفال الديون المشكوك في تحصيلها في حـ / أرباح وخسائر .

	حـ / الأرباح والخسائر		١٤٧٠٠
	حـ / الديون مشكوك في تحصيلها	١٤٧٠٠	

ويلاحظ أن حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها هو أحد حسابات الميزانية ، وبالتالي فهو أحد الحسابات الدائمة التي لا تقفل وإنما يتراكم رصيدها من فترة إلى أخرى ويظهر مطروحاً من المدينين كما يلي :

منشأة (س)

الميزانية

في ٢٠٠٥/١٢/٣١

الأصول :		
مدينون فرضاً	٥٠٠٠٠٠	
(-)		
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	١٤٧٠٠	
صافي المدينين		٤٨٥٣٠٠

ويلاحظ أن حساب المخصص في هذه الحالة يجب أن يقتصر على المبيعات الآجلة (أو مبيعات بالتقسيط) ولا يشمل إجمالي المبيعات النقدية والآجلة معاً ، وذلك لأنه لا يتصور أن توجد ديون معدومة للمبيعات النقدية من

ناحية ، وكذلك تؤثر عملية المزج بين المبيعات النقدية والآجلة واختلاف مساهمة كل منهما فى الرقم الإجمالى على دقة تقديرات نسب الديون المعدومة من ناحية أخرى .

■ الطريقة الثانية : دراسة آجال التأخير فى الديون وآجال الديون :

أ - دراسة آجال التأخر فى الديون :

تقوم هذه الطريقة على الافتراض القائل بأنه كلما طالت فترة تأخر الدين فى السداد كلما زاد احتمال حدوث الديون المعدومة .

فعلى سبيل المثال : فيما يلى دراسة للمدينين حسب مدى انتظامهم فى السداد ومدة التأخير .

المبلغ	فترة التأخر فى السداد	النسبة المقدرة لإعدام الدين	قيمة الديون المعدومة المقدرة
٨٠٠٠٠	لا يوجد	-	-
٢٠٠٠٠	أقل من شهر	%٥	١٠٠٠
١٥٠٠٠	من شهر إلى ٣ شهور	%١٠	١٥٠٠
١٠٠٠٠	من ٣ شهور إلى أقل من ٦ شهور	%٢٠	٢٠٠٠
٥٠٠٠	من ٦ شهور إلى أقل من سنة	%٥٠	٢٥٠٠
٣٠٠٠	أكثر من سنة	%١٠٠	٣٠٠٠
			<u>١٠٠٠٠</u>

ب- دراسة أجال الديون :

تقوم هذه الطريقة كلما زاد تأخر الدين كلما زاد احتمال عدم تحصيله .

فعلى سبيل المثال :

تبلغ نسب الديون المجدومة من الخبرة السابقة حسب مدة استحقاق الديون

كما تلى :

- ١ - ديون تستحق خلال فترة أقل من ٣ شهور ١% .
- ٢ - ديون تستحق خلال فترة من ٣ شهور إلى أقل من ٦ شهور ٣% .
- ٣ - ديون تستحق خلال فترة من ٦ شهور إلى أقل من سنة ٥% .
- ٤ - ديون تستحق خلال فترة من أكثر من سنة ١٠% .

أمثلة

■ **مثال :**

فيما يلي جزء من ميزان المراجعة في ٢٠٠٥/١٢/٣١

أسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
مدينون		٨١٠٠٠
مخصص	١٨٠٠	

وعند الجرد تبين ما يلي :

- ١ - تقرر إعدام دين قدره ١٠٠٠ جنيه .
- ٢ - ترغب المنشأة في عمل مخصص ديون مشكوك في تحصيلها للعام القادم بنسبة ٣% من المبيعات الآجلة (وتبلغ المبيعات الآجلة ١٢٠٠٠٠ جنيه)

■ **المطلوب :**

- ١ - إجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة .
- ٢ - بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

الحل

أولاً : إجراء قيود التسوية والإقفال:

١٢/٣١	ح / ديون معدومة ح / المدينين تخفيض المدينون بقيمة الديون المعدومة عند الجرد	١٠٠٠	١٠٠٠
١٢/٣١	ح / مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ح / ديون معدومة إقفال الديون المعدومة مع المخصص (ويتبقى ٨٠٠ جنيه في المخصص بعد الإقفال)	١٠٠٠	١٠٠٠
١٢/٣١	ح / مصروف ديون مشكوك في تحصيلها ح / مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	٢٨٠٠	٢٨٠٠
١٢/٣١	ح / أرباح وخسائر ح / مصروف ديون مشكوك في تحصيلها	٢٨٠٠	٢٨٠٠

- ملاحظة :

$$٣٦٠٠ = \frac{٣}{١٠٠} \times ١٢٠٠٠٠ = \text{قيمة المخصص الجديد}$$

(-)

٨٠٠

المتبقى من المخصص

٢٨٠٠

استكمال المخصص بمبلغ

ثانياً : بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية :

الأثر على حساب الأرباح والخسائر		الأثر على الميزانية	
مصرف ديون	٢٨٠٠	صافي المدينين	٨٠٠٠
مشكوك في		(-)	
تحصيلها		مخصص ديون	٣٦٠٠
		مشكوك في تحصيلها	
			٧٦٤٠٠

■ مثال (٢) :

فيما يلي جزء من ميزان المراجعة للمنشأة (س) في ٢٠٠٥/١٢/٣١

اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
مدينون		١٦٢٠٠٠
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	٣٥٠٠	

وعند الجرد تبين مايلي :

- ١ - تقرر أعدام دين قدره ٤٠٠٠ جنيه .
- ٢ - ترغب المنشأة في عمل مخصص ديون مشكوك في تحصيلها بنسبة ٥% من المدينين .

المطلوب :

- (١) إجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة .
- (٢) بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

الحل

أولاً : إجراء قيود التسوية والإقفال:

١٢/٣١	ح/ الديون المدعومة ح/ المدينين تسجيل الديون المدعومة عند الجرد	٤٠٠٠	٤٠٠٠
١٢/٣١	ح/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ح/ أرباح وخسائر ح/ ديون مدعومة	٤٠٠٠	٣٥٠٠ ٥٠٠
١٢/٣١	إقفال الديون المدعومة في المخصص (والباقي في ح/ أرباح وخسائر)		
	ح/ أرباح وخسائر ح/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها تكوين المخصص الجديد	٧٩٠٠	٧٩٠٠

ثانياً : بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية :

الأثر على الميزانية		الأثر على حساب الأرباح والخسائر	
مدينون	١٥٨٠٠٠	ديون مدعومة	٥٠٠
(-)		مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	٧٩٠٠
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	٧٩٠٠		
	١٥٠١٠٠		

■ مثال (٣) :

فيما يلي جزء من ميزان المراجعة للمنشأة (ص) في ٢٠٠٥/١٢/٣١

اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
مدينون		٩٢٠٠٠
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	٤٠٠٠	

وعند الجرد تبين مايلي :

- ١ - تقرر اعدام دين قدره ١٠٠٠ جنية .
- ٢ - ترغب المنشأة في عمل مخصص ديون مشكوك في تحصيلها للعام القادم بمبلغ ٢٥٠٠ جنية .

المطلوب :

- (١) إجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة .
- (٢) بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

الحل

أولاً : إجراء قيود التسوية والإقفال :

١٢/٣١	ح/ ديون المعدومة		١٠٠٠
	ح/ المدينين	١٠٠٠	
	تسجيل الديون المعدومة		
١٢/٣١	ح/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها		١٠٠٠
	ح/ ديون معدومة	١٠٠٠	
	إقفال الديون المعدومة في المخصص		

١٢/٣١	ح/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ح/ أرباح وخسائر رد الزيادة في المخصص إلى الإيرادات	٥٠٠	٥٠٠
-------	--	-----	-----

ثانياً : بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية :

الأثر على الميزانية في ٢٠٠٥/١٢/٣١		الأثر على حساب الأرباح والخسائر	
مديون	٩١٠٠٠	مخصص ديون مشكوك	٥٠٠
(-)		في تحصيلها (رد الزيادة	
مخصص ديون مشكوك	٢٥٠٠	في المخصص)	
في تحصيلها		(جانب الإيرادات)	
	<u>٨٨٥٠٠</u>		

تمارين غير محلولة

تمرين (١) :

فى ٢٠٠١/١٢/٣١ كان رصيد حساب البنك فى دفاتر منشأة الجوهري مدينا بمبلغ ١,٦٣٤,٩٠٠ جنيه ، وأظهرت كشف الحساب المرسل من البنك رصيذاً داننا قدره ١,٩١٠,٧٢٠ جنيهاً .

وبمراجعة دفاتر المنشأة مع كشف الحساب وجد أن الشيكات التالية حررتها المنشأة ولم تقدم بعد للبنك شيك للصرف وهى :

- شيك رقم ٦٣١٦٧٢ بمبلغ ١٠٠,٤٨٠ جنيه مسحوب لأمر الأشقر .
- شيك رقم ٦٣١٧١٥ بمبلغ ٣٢٠,١٨٠ جنيه مسحوب لأمر السماوى .
- شيك رقم ٦٣١٧٤٢ بمبلغ ٨,٠٠٠ جنيه مسحوب لأمر النجومى .

كما اتضح أن المنشأة أرسلت شيكاً بمبلغ ١٦٨,٢٦٠ جنيه إلى البنك للتحصيل ولم يرد فى كشف الحساب ، كما أن البنك جعل المنشأة داننة بفائدة قدرها ٤٤,١٤٠ جنيه ومدينة بمصروفات قدرها ٢٨,٧٢٠ جنيه .

تمرين (٢) :

فى ٢٠٠١/١٠/٣١ كان رصيد حساب البنك فى دفاتر المنشأة السلام ٧٥٠٠٠ جنيه (سحب على المكشوف) ، وعند ورود كشف الحساب من البنك تبين لك أن الرصيد هو ٩٢١٥٠ جنيه (مدين) وبمراجعة دفاتر المنشأة تبين وجود فروق يرجع سببها إلى :

- ٤٠٠٠٠ جنيه قيمة شيكات تم إيداعها فى البنك ولكنها لم ترد فى كشف الحساب المرسل منه .

- ٣٠٠٠٠ جنيه قيمة أوراق قبض محصلة بواسطة البنك لصالح المنشأة ومصروفات التحصيل الخاصة بها ٧٥٠ جنيه .

- ٢٤٠٠٠ جنيه قيمة شيكات مسحوية للدائنين ولكنها لم تقدم للصرف .
- ٣٠٠٠٠ جنيه قيمة شيك مرفوض بسبب كتابة الاسم ثنائياً .
- ٢٨٠٠٠٠ جنيه قيمة اعتماد مستندى ومصروفات البنك .
- ٦٠٠٠٠ قيمة فوائد ودائع وعائد استثمارات محصلة .

والمطلوب:

إعداد مذكرة تسوية البنك وإجراء التسويات اللازمة وتحديد الرصيد الصحيح .

تمرين (٣) :

فيما يلي جزء من ميزان المراجعة للمنشأة (أ) في ٢٠٠٥/١٢/٣١

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٩٥٠٠٠	٢٥٠٠	مدينون مخصص ديون مشكوك في تحصيلها

و عند الجرد تبين مايلي :

- ١ - تقرر إعدام دين قدره ١٨٠٠٠ جنيه .
- ٢ - ترغب المنشأة في عمل مخصص ديون مشكوك في تحصيلها للعام القادم بنسبة ٢ % من المبيعات الآجلة (وتبلغ المبيعات الآجلة ١٥٠٠٠٠٠ جنيه)

والمطلوب:

- (١) إجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة .
- (٢) بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

تمرين (٤) :

فيما يلي جزء من ميزان المراجعة للمنشأة (ب) في ٢٠٠٥/١٢/٣١

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	أسم الحساب
١٤٧.٠٠٠		مدينون
	٣.٠٠٠	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها

وعند الجرد تبين مايلي :

- ١ - تقرر إعدام دين قدره ٣٦٠٠ جنيه .
- ٢ - ترغب المنشأة في عمل مخصص ديون مشكوك في تحصيلها للعام القادم بنسبة ٤% من المدينين .

والمطلوب:

- (١) إجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة .
- (٢) بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

تمرين (٥) :

فيما يلي جزء من ميزان المراجعة للمنشأة (ج) في ٢٠٠٥/١٢/٣١

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	أسم الحساب
٨٥.٠٠٠		مدينون
	٣.٠٠٠	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها

وعند الجرد تبين مايلي :

- ١ - تقرر إعدام دين قدره ١٠٠٠ جنيه .
- ٢ - ترغب المنشأة في عمل مخصص ديون مشكوك في تحصيلها للعام القادم بمبلغ ١٥٠٠ جنيه .

والمطلوب:

- (١) إجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة .
- (٢) بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

تمرين (٦) :

فيما يلي جزء من ميزان المراجعة للمنشأة (د) في ٢٠٠٥/١٢/٣١

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	أسم الحساب
١٤٦.٠٠٠		مدينون
	٥.٠٠٠	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها

وعند الجرد تبين مايلي :

- ١ - تقرر أعدام دين قدره ١٥٠٠ جنيه .
- ٢ - ترغب المنشأة في عمل مخصص ديون مشكوك في تحصيلها للعام القادم بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

والمطلوب:

- (١) إجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة .
- (٢) بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

تمرين (٧) :

فيما يلي جزء من ميزان المراجعة للمنشأة (س) في ٢٠١٠/١٢/٣١

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	أسم الحساب
٨٣٠٠٠		مدينون
	٤٠٠٠	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
٦٠٠٠		اعلان مقدم
٢٠٠٠		مواد وأدوات كتابية
٢٣٠٠٠		مصروف مرتبات
	٧٥٠٠٠	إيراد خدمات
	٣٦٠٠٠	إيراد استشارات

وعند الجرد تبين مايلي :

- ١ - تقرر أعدام دين قدره ٣٠٠٠ جنيه .
- ٢ - ترغيب المنشأة في عمل مخصص ديون مشكوك في تحصيلها للعام القادم بنسبة ٤% من المدينين .
- ٣ - الاعلان المقدم مدفوع عن سنة كاملة تبدأ من ٢٠١٠/١٠/١ .
- ٤ - هناك مواد وأدوات كتابية متبقية بمبلغ ٥٠٠ جنيه .
- ٥ - تبين وجود مصروف مرتبات مستحق بمبلغ ١٠٠٠ جنيه لم يتم إثباته في الدفاتر بعد .
- ٦ - هناك إيراد خدمات بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه مقدم حيث لم يتم تأدية الخدمة حتى نهاية السنة .
- ٧ - هناك إيراد استشارات مستحق بمبلغ ١٠٠٠ جنيه لم يتم تسجيله في الدفاتر .

والمطلوب:

- (١) إجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة .
- (٢) بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

تمرين (٨) :

فيما يلي جزء من ميزان المراجعة للمنشأة (ص) في ٢٠١٠/١٢/٣١

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	أسم الحساب
٧٤٠٠٠		مدينون
	٢٥٠٠	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
١٨٠٠٠		إيجار مقدم
٧٠٠٠		مصرف مواد صيانة
٤٨٠٠٠		مصرف مرتبات
	١٢٠٠٠٠	إيراد خدمات
	٦٠٠٠٠	إيراد استشارات

وعند الجرد تبين مايلي :

- ١ - تقرر أعدام دين قدره ٤٠٠٠ جنيه .
- ٢ - ترغب المنشأة في عمل مخصص ديون مشكوك في تحصيلها للعام القادم بنسبة ٥% من المدينين .
- ٣ - الإيجار المقدم مدفوع عن ثلاث سنوات في ٢٠١٠/١/١ .
- ٤ - هناك مواد صيانة متبقية بمبلغ ١٢٠٠ جنيه .
- ٥ - تبين وجود مصرف مرتبات مستحق بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لم يتم إثباته في الدفاتر بعد .
- ٦ - هناك إيراد خدمات بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه مقدم حيث لم يتم تأدية الخدمة حتى نهاية السنة .
- ٧ - هناك إيراد استشارات مستحق بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه لم يتم تسجيله في الدفاتر .

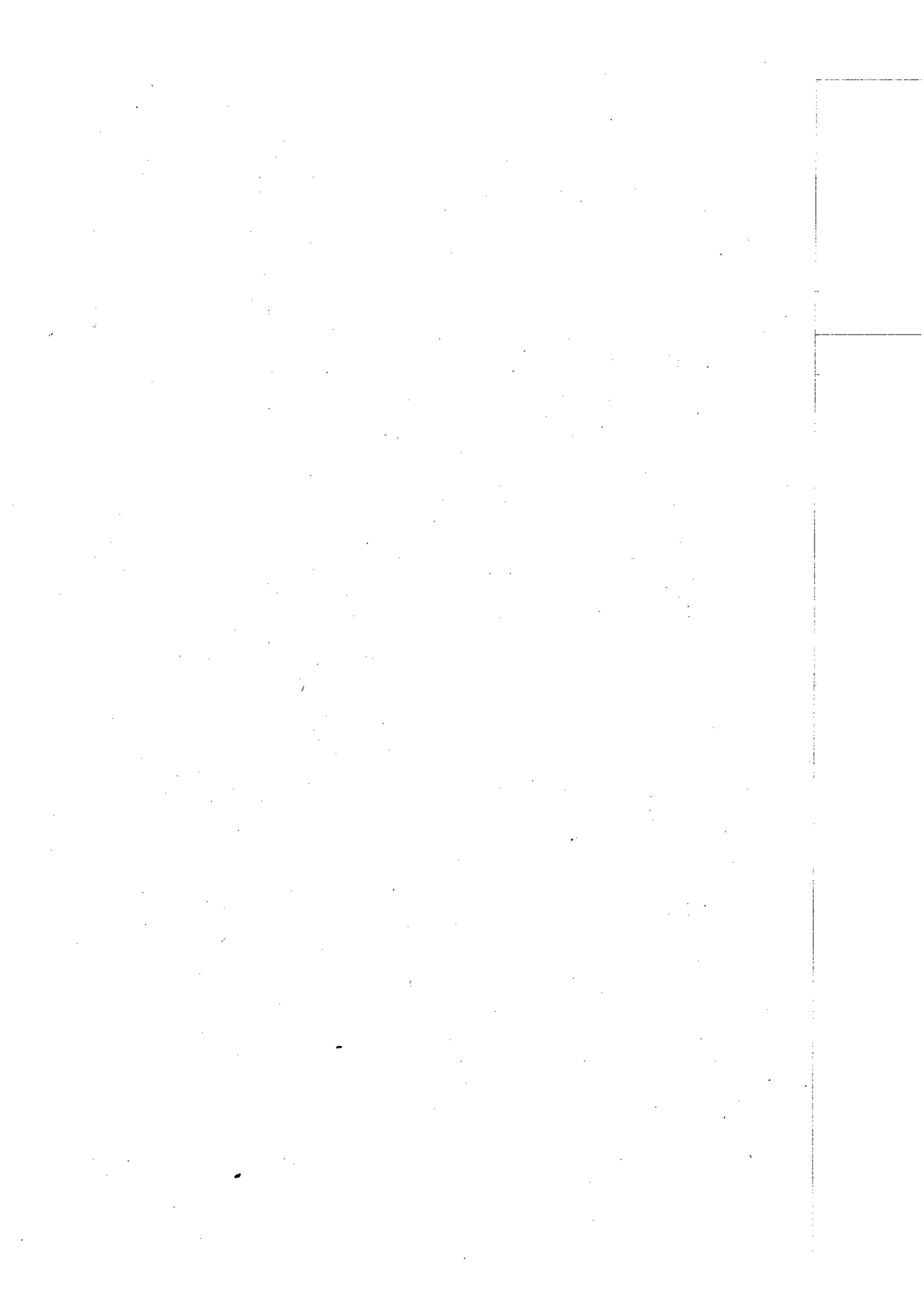
والمطلوب:

- (١) إجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة .
- (٢) بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

الوحدة التعليمية السابعة التسويات الجردية للمخزون

بعد دراستك لهذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على :

- ١- التعرف على الهدف الرئيسى من ادارة المخزون .
- ٢- التعرف على الوظائف الأساسية التى يؤديها النظام المحاسبى فى عملية ادارة المخزون .
- ٣- التعرف على أساليب تقدير تكاليف المخزون .
- ٤- التعرف على تأثير أساليب المخزون على القوائم المالية.
- ٥- التعرف على أسباب اختيار الادارة لأساليب المخزون .
- ٦- التعرف على كيفية تقييم المخزون (التكلفة أو السوق أيهما أقل) .
- ٧- التعرف على نظام المخزون المستمر ونظام المخزون الدورى .



الوحدة التعليمية السابعة التسويات الجردية للمخزون

● الهدف الرئيسى من ادارة المخزون :

أن الأهداف الرئيسية لإدارة المخزون هي توفير كميات كافية من المخزون مرتفع الجودة لخدمات احتياجات التصنيع أو العملاء مع تقليل تكاليف الاحتفاظ بالمخزون (الانتاج، التخزين، التقادم والتمويل) .

ويؤدى انخفاض جودة المخزون إلى عدم رضا العملاء وزيادة المردودات وتراجع المبيعات فى المستقبل ، كذلك فإن شراء أو انتاج وحدات أقل من اللازم من اصناف عليها اقبال شديد يتسبب فى نفاذ المخزون منها ويعنى ذلك ضياع فرص مبيعات أكثر وتراجع فى رضا العملاء ، وعلى العكس من ذلك فإن شراء عدد أكبر من اللازم من صنف راكد أو بطئ الحركة يزيد من تكاليف التخزين وكذلك تكاليف الفائدة على القروض قصيرة الأجل التى تمول عمليات الشراء ، وقد يؤدى ذلك أحيانا إلى خسائر إذا تعذر بيع البضاعة بالأسعار العادية .

ويؤدى النظام المحاسبى ثلاثة وظائف هامة فى عملية ادارة المخزون :

- ١ - يجب أن يوفر النظام المحاسبى معلومات دقيقة عن المخزون من أجل اغراض اعداد القوائم المالية وتقديم الاقرارات الضريبية الدورية .
- ٢ - يجب أن يوفر النظام المحاسبى معلومات حديثة عن كميات وتكاليف المخزون لتسهيل اتخاذ قرارات طلب وتصنيع المنتجات .
- ٣ - حماية المخزون من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام .

● تنظيم الوحدة التعليمية :

الرقابة على المخزون	تقييم إدارة المخزون	التقييم بالتكلفة أو السوق أيهما أقل	أساليب تقدير تكاليف المخزون	طبيعة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة
■ اخطاء قياس المخزون آخر المدة ■ نظم المخزون المستمر والدورى	■ قياس كفاءة ادارة المخزون ■ نسبة دوران المخزون ■ المخزون والتدفقات النقدية		■ طريقة التمييز النوعى ■ افتراضات تدفق التكلفة (LIFO.FIFO) المتوسط المرجح) ■ تأثير أساليب المخزون على القوائم المالية ■ اختيار الإدارة لأساليب المخزون ■ أساليب المخزون وتحليل القوائم المالية	■ الاصناف التى يتضمنها المخزون ■ تدفق تكاليف المخزون ■ طبيعة تكلفة البضاعة المباعة

أولاً : طبيعة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة :

١ - تعريف المخزون وأهمية المحاسبة عنه :

تعتبر المحاسبة عن المخزون من الأمور الأساسية في معظم المنشآت وذلك بسبب أهميتها في كل من قائمة الدخل (تكلفة البضاعة المباعة) والميزانية ، ويتم تعريف المخزون بأنه :

" يتم الاحتفاظ به لأجل إعادة بيعه من خلال دورة تشغيل الأعمال، أو في شكل مواد خام أو امدادات للاستخدام في عملية الإنتاج أو إعادة تقديم الخدمات " .

أن تعقد عملية المحاسبة عن المخزون يظهر من خلال عوامل عديدة :

- ١ - الحجم المرتفع للنشاط (أو معدل دوران) .
- ٢ - تعدد بدائل تدفق التكلفة المقبولة من الناحيتين العلمية والعملية .
- ٣ - تصنيف المخزون .

وهناك نوعان من المنشآت يجب أن تأخذ المحاسبة عن المخزون في الاعتبار، النوع الأول المنشآت التي تتاجر في السلع (تجارة تجزئة أو تجارة جملة) فيكون لها نوع واحد من المخزون عادة ما يطلق عليه مخزون بغرض الاتجار فهو عبارة عن البضائع التي يتم شراؤها بغرض إعادة بيعها ، أما النوع الآخر من المنشآت فهو المنشآت الصناعية والتي يكون لديها ثلاث أنواع من المخزون :

- ١ - المواد الخام Raw Materials .
- ٢ - منتجات تحت التشغيل Work in Process .
- ٣ - بضاعة تامة الصنع Finished Goods .

وبالنسبة لمخزون المواد الخام فإنه يمثل السلع المشتراه والتي ستعمل كمدخلات في عملية الإنتاج والتي تؤدي إلى منتج تام الصنع أما بالنسبة للمنتجات تحت التشغيل فإنها تتكون من السلع التي يتم ادخالها في الإنتاج غير أنه لم يتم

اتمامها بعد ، وبالنسبة لمخزون البضاعة التامة فهو يمثل المنتج المكتمل أو التام والجاهز للبيع .

وفي كل الأحوال، فإننا نهتم بالإجابة على نفس الأسئلة الأساسية والتي تشمل :

- ١ - في أي نقطة زمنية يتم الاعتراف بملكية المخزون " الملكية " ؟
- ٢ - ما هي التكاليف التي تتكبدتها المنشأة والتي يجب تضمينها عند تقييم المخزون ؟
- ٣ - ما هو افتراض التدفق الخاص بتكلفة المنصرف للاستخدام أو المباع والذي يجب استخدامه ؟

٤ - بأى قيمة يجب الإفصاح عن المخزون " القيمة المحققة الصافية " ؟

ويتم إثبات المخزون في الميزانية كأصل متداول ، وذلك لأنه يستخدم عادة أو يتم تحويله إلى نقدية اثناء السنة القادمة أو دورة التشغيل التالية .

٢ - التسجيل المبدئي للمخزون بالتكلفة :

يتم تسجيل البضاعة بالمخزن بالتكلفة في البداية وهي عبارة عن الثمن المدفوع أو التعويض المقدم نظير شراء المخزون ، وتشمل تكلفة المخزون مجموع التكاليف المتكبدة في سبيل جعل صنف ما في حالة قابلة للاستخدام أو البيع وتشمل مكونات التكلفة ما يأتي :

أ - تكاليف الشراء **Costs of Purchase**

ب - تكاليف التحويل (التشكيل) **Costs of Conversion**

ج - تكاليف أخرى متكبدة لجعل المخزون في موقعه وحالته الراهنة .

وتطبق تكاليف التشكيل فقط على المنشآت الصناعية حيث يتم شراء المواد

الخام والامدادات الأخرى والتي يتم تحويلها الى منتج آخر .

ويمكن تناول هذه التكاليف بالتفصيل من خلال الآتي :

أ - تكاليف الشراء :

تتضمن تكلفة الشراء كل من : سعر الشراء ، رسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (بخلاف تلك التي يتم استردادها أو إعادة خصمها مثل الضريبة العامة على المبيعات المسددة عند الشراء والتي يتم خصمها عند البيع) ومصاريف النقل ، ومصاريف المناولة والشحن والتكاليف الأخرى المباشرة التي يمكن ارجاعها الى الاستحواذ على السلع التامة ، والمواد والخامات وبالنسبة للخصومات التجارية والتخفيضات والجهود الأخرى المماثلة فإنه يتم خصمها لتحديد تكلفة الشراء .

ويمكن تناول بعض المشاكل المتعلقة بتحديد تكلفة الشراء على النحو التالي:

Terms of Sale

- شروط البيع :

لتحديد تكلفة الشراء ، فإنه يجب الأخذ في الاعتبار شروط البيع المتعلقة بينود المخزون بأن مثل هذه الشروط تحدد المعالجة المناسبة لتكاليف النقل المرتبطة بالشراء ، وإذا كانت البضاعة المباعة على أساس FOB نقطة الشحن Shipping point فإن تكاليف الشحن التي تحدث من نقطة الشحن سوف يتم دفعها بواسطة المشتري وسوف تدخل ضمن تكلفة الشراء ، أما إذا كانت السلع مباعة في ظل شروط FOB destination فإن البائع يدفع كل تكاليف الشحن .

Transaction Taxes

- ضرائب المعاملة :

تفرض بعض الدول ضرائب على المعاملات عند حدوث مبادلات للسلع والخدمات ، ويتطلب من المنشآت التي تزاوّل هذه الأنشطة أن تقوم بتحصيل الضريبة ثم إعادة سدادها إلى السلطة الضريبية المختصة . وإذا وجدت مثل هذه الضرائب التي تسمى الضريبة على السلع والخدمات أو الضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات ، فإنها يجب أن تستبعد من تكاليف الشراء إذا كان سوف يتم استردادها من المنشأة بواسطة السلطات الضريبية .

Trade and Cash discounts : الخصومات النقدية والتجارية :

يعرف الخصم التجارى بأنه تخفيض فى سعر البيع يتم منحه للعملاء ، ويتم منح هذا الخصم عادة كحافز على الشراء ، أو كوسيلة لتصرف المخزون الراكد أو كعائد للمشتري عند عقد صفقات بكميات كبيرة ، ولأن هذا الخصم يؤدي إلى تخفيض تكاليف الشراء وكذلك يتم خصم مثل هذه الخصومات عند تحديد تكلفة المخزون ، أما الخصم النقدي أو خصم التسوية فهو عبارة عن عرض للسداد المبكر ، ويأخذ الشكل التالى على سبيل المثال : $7/2$ ، ص/٣٠ ومعناها الحصول على خصم ٢% إذا تم السداد خلال ٧ أيام ويحسب الخصم على الصافى واقصى مهلة للسداد هي ٣٠ يوم بدون خصم ، وبعض المنشآت تفرض أيضا غرامة مالية فى صورة فائدة على السداد المتأخر ، ومثل هذا الخصم المتعلق بتسوية أرصدة الحسابات المدينة لا تؤثر على تكلفة المخزون وعادة ما يعرف بها كإيراد خصم مكتسب .

اثبات المخزون وتكلف البضاعة المباعة باستخدام أساليب تقدير تكاليف

المخزون :

السمة الأساسية فى عالم اليوم هى تغيير الأسعار ، وعندما تتغير تكاليف المخزون من وحدات متماثلة ، تظهر مشكلة تحديد السعر المناسب للسلع المباعة أو المتبقية كمخزون .

مثال مبسط :

افترض أن احدى المنشآت قد اجرت المشتريات التالية :

١ يناير : كان لدى المنشأة مخزون أول المدة قدره ٢٠٠ وحدة بتكلفة ٢٠ جنيه

للوحة .

٢٥ يناير : اشترت المنشأة ٥٠٠ وحدة من نفس الصنف (متماثلة) بمبلغ ٢٥

جنيه للوحدة.

- ١٩ فبراير : اشترت المنشأة ٣٠٠ وحدة من نفس الصنف بسعر ٢٧ جنيه للوحدة.
٥ مارس : اشترت المنشأة ١٠٠ وحدة من نفس الصنف بسعر ٣٠ للوحدة .
٢٧ مارس : باعت المنشأة ٨٠٠ وحدة بسعر ٤٠ جنيه للوحدة .

وترغب المنشأة فى اعداد قوائمها المالية عن الربع الأول من السنة .

والمطلوب :

(١) تحديد تكلفة البضاعة المباعة .

(٢) اعداد الجزء الأول من قائمة الدخل لإظهار مجمل الربح .

لاحظ أن تكلفة الوحدات قد ارتفعت بصورة مستمرة وفى يوم ٢٧ مارس باعت المنشأة ٨٠٠ وحدة بسعر ٤٠ جنيه للوحدة أى أن ايراد المبيعات يساوى ٣٢٠٠٠ جنيه ، ولكن ما هى تكلفة البضاعة المباعة ؟

تتوقف الاجابة على أى السلع النوعية نفترض أنها تباع ، وهناك أربعة أساليب متعارف عليها لتقدير تكاليف المخزون للقيام بذلك وهى :

١ - التمييز النوعى Specific Identification

٢ - الوارد أولاً يصرف أولاً (FIFO) First – in , First-out

٣ - الوارد اخيراً يصرف أولاً (LIFO) Last-in, First-out

٤ - المتوسط المرجح Weighted Average

وتعتبر الأساليب الأربعة طرق بديلة لتوزيع القيمة الاجمالية للبضاعة

المتاحة للبيع بين :

١ - مخزون آخر المدة . و

٢ - تكلفة البضاعة المباعة .

وتحدد الطريقة الأولى البنود أو الاصناف الفردية التي تظل في المخزون أو تباع وتفترض الطرق الثلاث الباقية أن المخزون يتبع تدفقا مادياً معيناً .

١ - طريقة التمييز النوعي :

عند استخدام هذه الطريقة ، يتم التعرف على تكلفة كل صنف مباع على حده تسجل باعتبارها تكلفة البضاعة المباعة ، وتتطلب هذه الطريقة تتبع تكلفة شراء كل صنف ، ويتم ذلك إما عن طريق :

أ - تكويد سعر الشراء على كل وحدة قبل ادخالها في المخزون ، أو

ب - مسك سجل منفصل للوحدة وتمييزه برقم مسلسل .

وفي المثال السابق بفرض أن الشركة من خلال تكويد سعر الشراء قد قامت

بفصل الوحدات المباعة والوحدات المتبقية كمايلي :

الوحدات المتبقية	الوحدات المباعة	بيان
-	٢٠٠ (بسر ٢٠)	مخزون أول المدة
١٠٠ (بسر ٢٥)	٤٠٠ (بسر ٢٥)	مشتريات ٢٥ يناير
١٠٠ (بسر ٢٧)	٢٠٠ (بسر ٢٧)	مشتريات ١٩ فبراير
١٠٠ (بسر ٣٠)	-	مشتريات ٥ مارس

اذن تكلفة البضاعة المباعة = $٢٧ \times ٢٠٠ + ٢٥ \times ٤٠٠ + ٢٠ \times ٢٠٠$

$$١٩٤٠٠ = ٥٤٠٠ + ١٠٠٠٠ + ٤٠٠٠ =$$

مخزون آخر المدة = $٣٠ \times ١٠٠ + ٢٧ \times ١٠٠ + ٢٥ \times ١٠٠$

$$٨٢٠٠ = ٣٠٠٠ + ٢٧٠٠ + ٢٥٠٠ =$$

قائمة الدخل عن الربع الأول من السنة

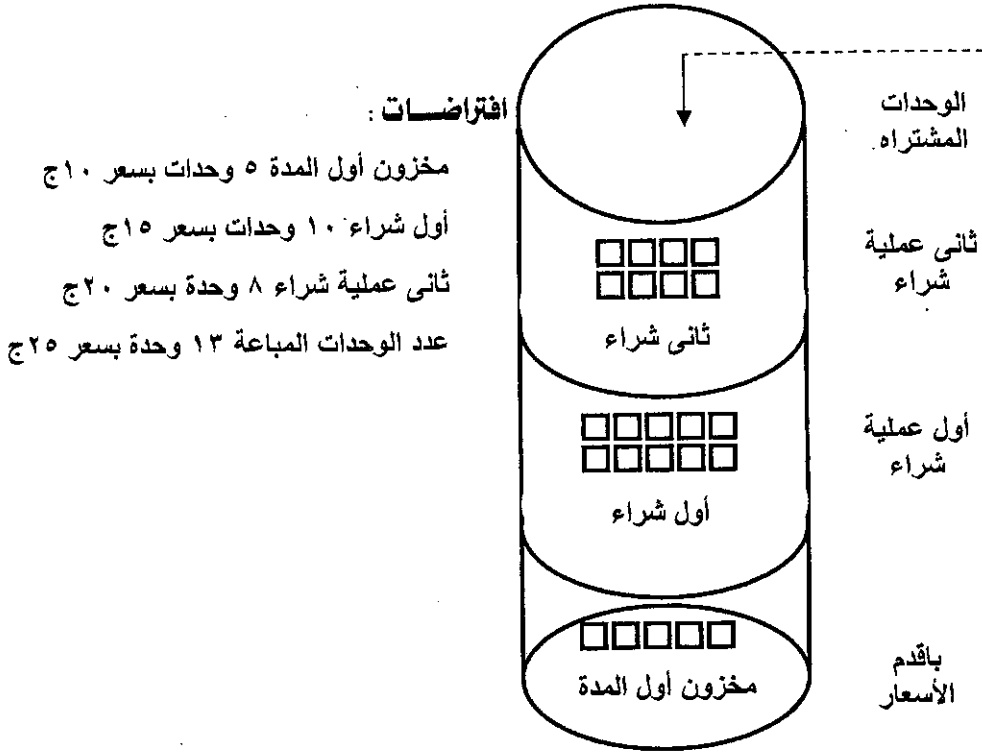
ايراد المبيعات	٣٢٠٠٠
(-)	
تكلفة البضاعة المباعة	١٩٤٠٠
مجمل الربح	١٢٦٠٠

وتكون طريقة التمييز النوعى غير عملية عندما يتم تخزين كميات كبيرة من اصناف متماثلة ومن ناحية أخرى ، تكون هذه الطريقة ملائمة عند التعامل مع اصناف مكلفة وفريدة مثل المساكن والسيارات والمجوهرات ، كما يعاب على هذه الطريقة أيضا إمكانية التلاعب فى الأرباح لأن المحاسب يمكن أن يؤثر فى تكلفة البضاعة المباعة وحسابات المخزون آخر المدة عن طريق التحيز واختيار وانتقاء وحدات المخزون أو الوحدات المباعة حسب التوجيهات التى يريد تحقيقها وليس حسب الواقع الفعلى ، ونتيجة لذلك تعالج معظم اصناف المخزون محاسبيا باستخدام احد الافتراضات الثلاث التالية :

افتراضات تدفق التكاليف :

لا يقوم اختيار طريقة ما لتقدير تكاليف المخزون على التدفق المادى للسلع على الأرفف وخارجها ، ولهذا تسمى افتراضات تدفق التكاليف .

هناك اداة مفيدة لتصوير افتراضات تدفق التكاليف وهى الصندوق أو البرميل حيث يتم تصوير أساليب تقدير تكاليف المخزون على أنها تدفقات من مخزون إلى داخل البرميل وخارجه وعند الممارسة ، سوف يتم تطبيق الطرق كما لو كانت كل المشتريات اثناء الفترة تحدث قبل تسجيل أى مبيعات وتكلفة البضاعة المباعة .



٢ - طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً :

تفترض هذه الطريقة ان السلع التي تشتري أولاً هي السلع التي تباع أولاً وأن آخر السلع المشتراة هي التي تبقى في نهاية المدة ووفقاً لطريقة FIFO يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة كما لو كانت التدفقات الى داخل الصندوق (البرميل) أو خارجه قد حدثت كما هو موضح في الشكل التالي :

ملاحظات :

أولاً : يعامل كل شراء كما لو كان قد أو أودع في الصندوق من اعلى بصورة متسلسلة .

٥ وحدات مخزون أول المدة بسعر ١٠ جنيه أى ٥٠ جنيه يليها .

١٠ وحدات بسعر ١٥ جنيه أى ١٥٠ جنيه يليها .

٨ وحدات بسعر ٢٠ جنيه أى ١٦٠ جنيه .

طريقة FIFO

خطوة (٢) الوحدات
المباعة

٢٠ جنيه
٢٠ جنيه
٢٠ جنيه
٢٠ جنيه
٢٠ جنيه
٢٠ جنيه
٢٠ جنيه
٢٠ جنيه
١٥ جنيه
١٥ جنيه

مخزون آخر المدة
١٠ وحدات تكلفتها
١٩٠ جنيه

١٥ جنيه
١٥ جنيه
١٥ جنيه
١٥ جنيه
١٥ جنيه
١٥ جنيه
١٥ جنيه
١٥ جنيه
١٠ جنيه
١٠ جنيه
١٠ جنيه
١٠ جنيه
١٠ جنيه

تكلفة البضاعة المباعة
١٣ وحدة مباعة
تكلفتها ١٧٠ جنيه

ثاني
شراء

أول
شراء

مخزون
أول
المدة

خطوة (١) الوحدات
المشتراه

٢٠ جنيه
٢٠ جنيه
٢٠ جنيه
٢٠ جنيه
٢٠ جنيه
٢٠ جنيه
٢٠ جنيه
٢٠ جنيه
١٥ جنيه
١٥ جنيه
١٥ جنيه
١٥ جنيه
١٥ جنيه
١٥ جنيه
١٥ جنيه
١٥ جنيه
١٠ جنيه
١٠ جنيه
١٠ جنيه
١٠ جنيه
١٠ جنيه

السلع
المتاحة
للبيع

ويتضح من ذلك أنه يتم معاملة كل شراء كما لو كان قد أودع داخل الصندوق من اعلى (٥ وحدات مخزون أول المدة ثم ٨ وحدات ثانی شراء) ونتج عن ذلك سلع متاحة للبيع تكلفتها ٣٦٠ جنييه ، ومع ذلك فإنه على العكس من طريقة FIFO تعامل كل سلعة مبيعة كما لو كانت قد ازيت من أعلى على التوالي) وهكذا فإن طريقة LIFO تخصص احدث تكاليف وحدات الی تكلفة البضاعة المبيعة واقدم تكاليف وحدات الی مخزون آخر المدة وافترض تدفق LIFO هو عكس افتراض تدفق FIFO تماما .

LIFO	FIFO	
أحدث تكاليف وحدات	أقدم تكاليف وحدات	تكلفة البضاعة المبيعة في قائمة الدخل
أقدم تكاليف وحدات	أحدث تكاليف وحدات	المخزون في الميزانية

وجدير بالذكر أن معايير التقارير المالية الدولية IFRS وكذلك المعايير المصرية الحديثة تحظر استخدام طريقة LIFO .

طريقة متوسط التكلفة :

تستخدم طريقة متوسط التكلفة أو المتوسط المرجح للتكلفة لقياس تكلفة الوحدة من البضاعة المتاحة للبيع من أجل قياس تكلفة البضاعة المبيعة ومخزون آخر المدة ، ويتم احتساب المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة في البضاعة المتاحة على النحو التالي :

التكلفة الكلية = عدد الوحدات x تكلفة الوحدة

$$٥٠ = ١٠ \times ٥ = \text{أول المدة}$$

$$١٥٠ = ١٥ \times ١٠ = \text{أول شراء}$$

$$١٦٠ = ٢٠ \times ٨ = \text{ثانی شراء}$$

$$\underline{\quad\quad\quad} \quad \underline{\quad\quad\quad} \quad \text{اجمالي}$$

٣٦٠ ٢٣

$$\begin{aligned} & \text{تكلفة البضاعة المتاحة للبيع} \\ & \text{متوسط التكلفة} = \frac{\text{عدد الوحدات المتاحة للبيع}}{\text{}} \\ & = \frac{360}{23} = 15,65 \text{ جنيه} \end{aligned}$$

وتعطي تكلفة البضاعة المباعة ومخزون اخر المدة نفس المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة الواحدة وهو ١٥,٦٥ جنيه .

تكلفة البضاعة المباعة = ١٣ وحدة \times ١٥,٦٥ = ٢٠٣,٥ جنيه

تكلفة المخزون = ١٠ وحدات \times ١٥,٦٥ = ١٥٦,٥ جنيه

• تأثيرات اساليب المخزون على القوائم المالية :

إن كلا من هذه الأساليب الأربعة لتقدير تكاليف المخزون متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وقانون الضرائب (وإن كانت المعايير المحاسبية الدولية والمصرية وغيرها من المعايير المحاسبية في بلاد أخرى قد حظرت استخدام طريقة LIFO)

ولكى نفهم سبب اختيار المديرين أساليب مختلفة في ظروف مختلفة ، يجب أولاً أن نفهم آثارها على قائمة الدخل والميزانية ، وكما يوضحها الشكل التالي :

المتوسط المرجح	LIFO	FIFO	
٣٢٥	٣٢٥	٣٢٥	ايراد المبيعات
٢٠٣,٥	٢٣٥	١٧٠	(-) تكلفة البضاعة المباعة ٢٥ \times ١٣ جنيه
١٢١,٥	٩٠	١٥٥	مجمل الربح (-)
٧٠	٧٠	٧٠	مصاريف اخرى فرضاً انها ٧٠ ج
٥١,٥	٢٠	٨٥	صافي الدخل قبل الضرائب
١٠,٢١	٤	١٧	ضريبة الدخل فرضاً انها ٢٠%
٤١,٢٩	١٦	٦٨	صافي الدخل بعد الضرائب
١٥٦,٥	١٢٥	١٩٠	المخزون

وهكذا يمكن تلخيص التأثيرات الطبيعية لإرتفاع الأسعار على القوائم المالية

كما يلي :

LIFO	FIFO	
أعلى	أدنى	تكلفة البضاعة المباعة فى قائمة الدخل
أدنى	أعلى	صافى الدخل
أدنى	أعلى	ضرائب الدخل
أدنى	أعلى	المخزون فى الميزانية

وفى حالة انخفاض الأسعار والتكاليف يحدث العكس .

● اختيار المديرين لأساليب المخزون :

يثار تساؤل ما الذى يدفع الشركات الى اختيار أساليب مختلفة لتقدير تكاليف

المخزون؟

ان معظم المديرين يختارون الأساليب المحاسبية بناءً على عاملين :

- ١- تأثيرات صافى الدخل (يفضل المديرون عادة اختيار الأساليب والطرق المحاسبية التى تؤدى الى إظهار مكاسب أعلى لشركاتهم وذلك بهدف دعم مراكزهم المالية والحصول على حوافز أعلى) .
- ٢- تأثيرات ضريبة الدخل (يفضل المديرون عادة دفع أقل مبلغ ضرائب يسمح به القانون وفى أبعد تاريخ ممكن) وهو ما يطلق عليه قاعدة المبلغ الأقل والأبعد زمنياً .

وأى تعارض بين هذين الدافعين يتم تسويته عادة عن طريق اختيار أسلوب محاسبى واحد من أجل القوائم المالية الخارجية وأسلوب آخر مختلف لاعداد الاقرار الضريبي ، ولكن يلاحظ ان اختيار اساليب تقدير تكاليف المخزون حالة

خاصة مع ذلك بسبب ضرورة تطابق الأسلوب المطبق LIFO فاذا استخدمت طريقة LIFO في اقرار ضريبة الدخل ، يجب ان تستخدم كذلك لإحتساب المخزون وتكلفة البضاعة المباعة بالنسبة للقوائم المالية .

● الثبات في استخدام أساليب المخزون :

يكون من المهم ان نتذكر انه بصرف النظر عن التدفق المادى للسلع ، يمكن لشركة ما ان تستخدم أيا من أساليب تقدير تكاليف المخزون ، أيضاً فان الشركة ليست مطالبة باستخدام نفس الطريقة لكل أصناف المخزون ، ولا يوجد مبرر خاص لاختيار واحدة أو اكثر من الأساليب المقبولة ، ومع ذلك تقضى قواعد المحاسبة بأن تطبق الشركات أساليبها المحاسبية على أساس ثابت بمرور الوقت ، ولا يجوز مثلاً أن تطبق اسلوب LIFO في فترة واسلوب FIFO في الفترة التالية ثم تعود الى LIFO ولا يسمح بالتغيير الا إذا كان سيحسن قياس النتائج المالية والمركز المالى .

● اخلاقيات LIFO والتناقض بين مصالح المديرين والملاك :

كما سبق بيانه ، فان اختيار اسلوب ما للمخزون يمكن ان يحدث تأثيرات هامة على القوائم المالية ، ولسوء الحظ ، قد يكون لدى مديرى الشركات دافع على اختيار طريقة لا تنسجم مع مصالح الملاك ، على سبيل المثال :

أثناء ارتفاع الأسعار ، قد يكون تطبيق LIFO فى مصلحة الملاك لأن طريقة LIFO تؤدي فى الغالب الى تقليل التزام الشركة الضريبي ، واذا تم ربط حوافز الإدارة ومكافاتها بالأرباح المسجلة ، فان المديرين قد يفضلون طريقة FIFO التى ينتج عنها أرباح أعلى .

وبالرغم من ان خطة الحوافز الجيدة ينبغى ان تكافى المديرين على العمل بشكل يخدم مصالح الملاك ، الا أن ذلك لا يحدث دائماً ، فالمديرين قد يختارون

الطرق والسياسات المحاسبية التي تحقق مصالحهم حتى لو كانت على حساب مصلحة الملاك .

• تقييم المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل :

ينبغي أن يقاس المخزون بتكلفة شرائه طبقاً لمبدأ التكلفة ، وعندما يكون بالإمكان استبدال الأصناف المتبقية في مخزون نهاية المدة بسلع فردية بتكلفة أقل، ينبغي ان تستخدم التكلفة الأقل باعتبارها أساس تقييم المخزون ، كما يجب ايضاً اعطاء الأصناف التالفة والقديمة والمتدهورة في المخزون تكلفة محددة تمثل قيمتها التقديرية الحالية الصافية القابلة للتحقق (سعر المبيعات ناقص تكاليف البيع) اذا كانت أقل من التكلفة ، وتعرف هذه القاعدة بقياس المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل .

وهذا الخروج عن مبدأ التكلفة قائم على سياسة الحيطة والحذر والذي يشترط توخي الحذر خاصة لتجنب المبالغة في بيان الأصول والدخل وهذا الأمر هام بالنسبة لنوعين من الشركات :

أ - شركات التكنولوجيا المرتفعة والتي تقوم بتصنيع سلع عادة ما تتجه تكلفة انتاجها وسعر بيعها الى التراجع .

ب- شركات تباع سلع موسمية مثل الملابس وتهبط قيمتها بصورة درامية في نهاية كل موسم بيع (الربيع أو الخريف) .

ووفقاً لسياسة الحيطة والحذر تعترف الشركات بخسارة حيازة في الفترة التي تهبط فيها تكلفة احلال صنف ما وليس في الفترة التي يباع فيها الصنف وتعرف خسارة الحيازة بأنها الفرق بين تكلفة الشراء وتكلفة الإحلال الأقل ، وهي تضاف الى تكلفة البضاعة المباعة الخاصة بالفترة .

● مثال : بفرض ان شركة ديل كمبيوتر كان لديها ما يأتي فى مخزون نهاية المدة للفترة الجارية :

الاجمالي	التكلفة أو السوق أيهما اقل للصف الواحد	تكلفة الإحلال (السوق) للصف	تكلفة الصف الواحد	الكمية	الصف
٢٠٠٠٠٠ = ٢٠٠ × ١٠٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٥٠	١٠٠٠	رقائق بنتيوم
٤٠٠٠٠ = ١٠٠ × ٤٠٠	١٠٠	١١٠	١٠٠	٤٠٠	أقراص

ان رقائق بنتيوم البالغ عددها ١٠٠٠ يجب ان تسجل فى مخزون نهاية المدة بالقيمة السوقية الجارية (٢٠٠ دولار) لأنها أقل من التكلفة البالغة ٢٥٠ دولار وتقوم الشركة بإجراء القيد التالى :

د / تكلفة البضاعة المباعة		٥٠٠٠٠
د / المخزون	٥٠٠٠٠	

● محاسبة المخزون :

هناك طريقتان للمحاسبة عن المخزون هما طريقة الجرد الدورى The Periodic Method وطريقة الجرد المستمر The Perpetual Method .

أ- طريقة الجرد الدورى :

وفقاً لهذه الطريقة تتحدد قيمة المخزون بصفة دورية (عادة كل سنة) وذلك عن طريق إجراء جرد مادي وضرب عدد الوحدات فى تكلفة الوحدة الواحدة لتقدير قيمة المخزون المتاح ، ثم يتم بعد ذلك الاعتراف بهذا المبلغ كأصل متداول ، ويظل هذا الرصيد بدون تغيير حتى موعد إجراء الجرد التالى .

وترحل مشتريات ومردودات المخزون اثناء الفترة التى تغطيها القوائم المالية الى حسابات المصروفات ، ويتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة اثناء السنة على النحو التالى :

مخزون أول المدة + المشتريات - مردودات المشتريات - مخزون آخر المدة .

وتتميز هذه الطريقة بأنها سهلة التطبيق ومنخفضة التكاليف ، الا أن العيب الرئيسي لها يتمثل في عدم إمكانية تحديد كمية وتكلفة المخزون بدقة على أساس يومي ، وربما يؤدي ذلك الى فقد مبيعات أو استياء العملاء يضاف الى ذلك أنه من غير الممكن التعرف على خسائر المخزون أو أخطاء القيد في الحسابات ، وهو الأمر الذي يمكن أن ينتج عنه أرقام قد تكون غير دقيقة أو مضللة .

بـ طريقة الجرد المستمر :

وفقاً لطريقة المخزون المستمر ، يتم تحديث سجلات المخزون في كل مرة تحدث فيها معاملة تتضمن المخزون ، وهكذا ستكون هناك دائماً معلومات يومية متاحة عن كمية وتكلفة المخزون المتاح ، مما يمكن المنشأة من تقديم خدمة أفضل للعملاء والرقابة بشكل أفضل على هذا الأصل الجوهري ، وهذا النظام أكثر تعقيداً وتكلفة من طريقة الجرد الدوري ، ولكن مع ظهور حزم برامج المحاسبة بواسطة الحاسب الآلي صديقة المستخدم وآلات نقط المبيعات المرتبطة مباشرة بالسجلات المحاسبية ، تستطيع معظم المنشآت اليوم تطبيق طريقة المخزون المستمر .

وتتطلب طريقة المخزون المستمر مسك دفتر أستاذ مساعد ، اما سنوياً أو باستخدام الحاسب ، مع امساك سجل منفصل لكل صنف مخزون يتضمن بياناً تفصيلياً لكل الحركات في كل من الكمية والتكلفة ويرتبط هذا السجل الثانوي بحساب الأستاذ العام للمخزون ، ويتم اجراء مطابقات لضمان دقة واكتمال السجلات المحاسبية .

مثال :

فيمايلي بعض البيانات المستخرجة من منشأة الياسمين والمتعلقة بالمخزون:
١ يوليو ٢٠٠٥ ، الرصيد ١٠ وحدات ، سعر الوحدة ٦٧٠ جنيه ، وقد حدثت
المعاملات التالية خلال السنة :

- ١ - شراء ٣٥٤ وحدة شحن FOB من شركة هبة وكانت شروط السداد ١٠/٢ ص / ٣٠ وقيمة كل منها ٧٦٠ جنيه .
 - ٢ - بيع ٣٥٢ وحدة بالأجل وقيمة كل منها ٧٩٥ جنيه .
 - ٣ - ارجاع ٤ وحدات الى المورد .
 - ٤ - مردودات ٧ وحدات من العملاء .
- والمطلوب : قيود اليومية لتسجيل هذه المعاملات لكلا النظامين :

نظام المخزون الدوري	نظام المخزون المستمر
	١- عملية الشراء :
٢٣٧١٨٠ د / المشتريات	٢٣٧١٨٠ د / المخزون
٢٣٧١٨٠ د / الدائنون	٢٣٧١٨٠ د / الدائنون
	٢- عملية البيع ٣٥٢ وحدة بمبلغ ٩٧٥ للوحدة:
٣٤٣٢٠٠ د / المدينون	٣٤٣٢٠٠ د / المدينون
٣٤٣٢٠٠ د / المبيعات	٣٤٣٢٠٠ د / المبيعات
	<hr/>
	٢٣٥٨٤٠ د / تكلفة البضاعة المباعة
	٢٣٥٨٤٠ د / المخزون
	٣- ارجاع ٤ وحدات الى المورد :
٢٦٨٠ د / دائنون	٢٦٨٠ د / دائنون
٢٦٨٠ د / مردودات مشتريات	٢٦٨٠ د / المخزون
	٤- ارجاع ٧ وحدات بواسطة العملاء :
٦٨٢٥ د / مردودات المبيعات	٦٨٢٥ د / مردودات المبيعات
٦٨٢٥ د / المدينون	٦٨٢٥ د / المدينون
	<hr/>
	٤٦٩٠ د / المخزون
	٤٦٩٠ د / تكلفة البضاعة المباعة

وتتمثل الفروق الهامة بين النظامين فيمايلي :

- ترحل المشتريات مباشرة إلى حساب الأصول في ظل نظام الجرد المستمر وترحل إلى حسابات المصروفات وفقاً لطريقة الجرد الدوري .
- عندما تباع البضاعة ، يكون من الضروري عمل قيد ثان في ظل النظام المستمر لتحويل تكلفة تلك البضاعة من حساب المخزون إلى حساب المصروفات وهو تكلفة البضاعة المباعة .
- عندما يتم رد البضاعة إلى الموردين ، يتم تسوية المخزون مباشرة وفقاً لطريقة الجرد المستمر ، ويرحل المرتجع إلى حساب مردودات المشتريات وفقاً للمخزون الدوري .
- عندما تعاد البضاعة بواسطة العملاء ، يكون من الضروري إجراء قيد ثان وفقاً للمخزون المستمر لتحويل تكلفة هذه البضاعة خارج تكلفة البضاعة المباعة وإعادتها من جديد إلى حساب المخزون .
- وفقاً لطريقة الجرد الدوري ، يرحل الشحن مباشرة إلى حساب منفصل ووفقاً لطريقة المخزون المستمر يدرج الشحن في تكلفة المخزون ما لم تكن المبالغ بسيطة .
- إذا كانت اصناف المخزون المعادة إلى المورد قد دفع ثمنها ، يتم فتح حساب مدينون ريثما يتم استرداد المدفوع من المورد .
- إذا كانت مردودات المبيعات قد دفع ثمنها ، يتم إجراء قيد في الدائنين لإثبات الحاجة إلى رد الثمن إلى العميل .
- وبعد تسجيل قيود اليومية ، سوف يبدو حساب دفتر الأستاذ العام كمايلي :

نظام المخزون المستمر
ح / المخزون

تكلفة البضاعة المباعة	٢٣٥٨٤٠	رصيد ١ / ٧ / ٢٠٠٥	٦٧٠٠
دائنون	٢٦٨٠	دائنون	٢٣٧١٨٠
رصيد اخر المدة	١٠٠٥٠	تكلفة البضاعة المباعة	٤٦٩٠
	٢٤٨٥٧٠		٢٤٨٥٧٠
		رصيد اخر المدة	١٠٠٥٠

نظام المخزون الدورى
ح / المخزون

		رصيد ١ / ٧ / ٢٠٠٥	٦٧٠٠
--	--	-------------------	------

• القيمة الصافية القابلة للتحقق :

يقرر المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) أن تقييم مخزون آخر المدة يتم وفقاً للقاعدة التالية :

" التكلفة أو صافى القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل " ، ويجب إجراء تقدير للقيمة الصافية القابلة للتحقق لمعرفة ما إذا كان يجب خفض قيمة المخزون ، وفى العادة يتم إجراء هذا التقدير قبل إعداد التقارير المالية ، ولكن عندما يصل إلى علم الإدارة اثناء فترة المحاسبة ان السلع أو الخدمات لا يمكن بعد الآن بيعها بسعر أعلى من التكلفة ، فإن قيمة المخزون يجب أن تخفض إلى صافى القيمة القابلة للتحقق ، والأساس المنطقى الذى تستند إليه قاعدة القياس هذه ، هو أن الأصول يجب ألا يتم تسجيلها بمبالغ زائدة عن المبالغ التى يتوقع تحققها من بيعها أو استخدامها .

وصافي القيمة القابلة للتحقق هي المبلغ الصافي الذي تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون في السياق العادي للأعمال ، وهو معرف في المعيار المحاسبي الدولي بأنه :

" سعر البيع التقديرى فى السياق العادى للأعمال ناقص التكاليف المقدرة للإكمال والتكاليف التقديرية الضرورية لإتمام البيع ، وصافى القيمة القابلة للتحقق فى المنشأة الفردية دون غيرها لا تساوى بالضرورة القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع ، حيث تعرف القيمة العادلة بأنها " المبلغ الذى يمكن من خلاله مبادلة أصل أو تسوية التزام بين طرفين مطلعين ومتراضين فى معاملة تتم وفقا لآلية السوق " .

ويمكن أن تقل القيمة الصافية القابلة للتحقق عن التكلفة للعديد من الأسباب

منها :

- إنخفاض سعر البيع .
- حدوث تدهور مادي فى حالة المخزون .
- تقادم المنتجات .
- اتخاذ قرار - كجزء من استراتيجية التسويق الخاصة بالمنشأة بتصنيع وبيع المنتجات بخسارة فى الوقت الحاضر .
- حسابات خاطئة أو أخطاء أخرى عند الشراء أو الإنتاج .
- حدوث زيادة فى التكاليف التقديرية لإكمال المنتج أو التكاليف التقديرية لإتمام البيع .

● تقدير القيمة الصافية القابلة للتحقق :

يجب أن نبني تقديرات القيمة الصافية القابلة للتحقق على الأدلة الموثوقة إلى أقصى درجة والمتاحة وقت إجراء التقدير (ويكون ذلك عادة فى تاريخ الميزانية) للمبلغ الذى يتوقع أن تحققه اصناف المخزون ، وهكذا فإن التقديرات يجب إجراؤها لـ :

- سعر البيع المتوقع .

- التكاليف المقدرة للإكمال (إن وجدت) .
- تكاليف البيع المقدرة .

هذه التقديرات تأخذ في الاعتبار تقلبات الأسعار أو التكاليف الحادثة بعد تاريخ الميزانية بقدر ما تؤكد مثل هذه الاحداث الظروف الموجودة في تاريخ الميزانية ، وينبغي أن يؤخذ في الاعتبار الغرض من الاحتفاظ بالمخزون عند مراجعة القيم الصافية القابلة للتحقق على سبيل المثال القيمة الصافية القابلة للتحقق لمخزون محتفظ به من أجل الوفاء بعقود مبيعات أو خدمات تكون مبنية على سعر العقد ، وإذا كانت عقود المبيعات تغطي كمية أقل من كميات المخزون المحتفظ بها ، فإن القيمة الصافية القابلة للتحقق للزيادة تكون مبنية على أسعار البيع العامة ، وتشمل تكاليف البيع المقدرة كل التكاليف المحتمل تكبدها في سبيل الحصول على طلبات من العملاء وتنفيذها مثل تكاليف الإعلان ومرتبات موظفي المبيعات والتكاليف التشغيلية وتكاليف تخزين وشحن السلع تامة الصنع .

ومن الممكن استخدام صيغ مبنية على معايير مقرررة مسبقاً من أجل إجراء تقدير مبدئي للقيمة الصافية القابلة للتحقق ، وهذه الصيغ تأخذ في الاعتبار عادة العمر والحركات السابقة والحركات المستقبلية المتوقعة وقيم الخردة المتوقعة للمخزون ، ومع ذلك يجب مراجعة النتائج في ضوء أى ظروف خاصة غير متوقعة في الصيغ مثل التغيرات في الطلب الحالى على اصناف المخزون أو التقادم غير المتوقع .

● عقود المبيعات أو الخدمة النهائية أو الثابتة :

عندما يكون المخزون محتفظاً به من أجل الوفاء بعقود مبيعات أو خدمات نهائية أو ثابتة ، تكون القيمة الصافية القابلة للتحقق هي سعر العقد ، وإذا كانت العقود تغطي أقل من كمية المخزون المحتفظ بها ، فإن القيمة الصافية القابلة للتحقق للزيادة تكون مبنية على أسعار البيع العامة (المعيار المحاسبي الدولي رقم ٢ فقرة ٣١) .

● المواد والإمدادات الأخرى :

تنص الفقرة ٣٢ من المعيار المحاسبي المصرى رقم (٢) على الاتخفيض قيمة المواد والإمدادات الأخرى المحتفظ بها لاستخدامها فى إنتاج اصناف المخزون إلى أقل من التكلفة إذا كان يتوقع أن تباع السلع تامة الصنع التى ستدخل فيها بالتكلفة أو أكثر منها ، وعندما يكون من غير المتوقع ان تسترجع السلع تامة الصنع التكاليف ، يجب فى هذه الحالة خفض قيمة المواد إلى القيمة الصافية القابلة للتحقق .

ويقترح المعيار المحاسبي المصرى رقم (٢) أن تكلفة إحلال المواد أو الامدادات الأخرى ربما تكون افضل مقياس لقيمتها الصافية القابلة للتحقق .

● خفض قيمة المخزون إلى صافى القيمة القابلة للتحقق :

عادة ما يتم خفض قيمة اصناف المخزون إلى القيمة الصافية القابلة للتحقق حسب كل صنف على حدة ، وتنص الفقرة (٢٩) من المعيار المحاسبي المصرى رقم (٢) : على أنه " من غير المناسب خفض قيمة اصناف المخزون على أساس تصنيف المخزون - مثلاً - أو السلع تامة الصنع أو كل اصناف المخزون فى صناعة أو قطاع جغرافى معين " وعندما يكون من غير العملى تقييم صافى القيمة القابلة للتحقق لكل صنف على حدة ضمن خط منتجات ما ، يجوز إجراء خفض القيمة على أساس جماعى شريطة أن يكون للمنتجات اغراض أو استخدامات نهائية متماثلة وأن يتم انتاجها وتسويقها فى نفس المنطقة الجغرافية . وينص المعيار المحاسبي المصرى رقم (٢) عموماً على أن يطبق موردوا الخدمات قاعدة القياس فقط على أساس كل صنف على حدة حيث أن كل خدمة يكون لها فى العادة سعر بيع منفصل .

وقيد اليومية لمعالجة خفض القيمة هو :

	ح/ مصروف انخفاض قيمة المخزون		x x
	ح/ المخزون	x x	
	خفض المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق		

وتقوم بعض المنشآت بتحميل الإنخفاض في قيمة المخزون على تكلفة البضاعة المباعة ، ويكون القيد في هذه الحالة :

	ح/ تكلفة البضاعة المباعة		x x
	ح/ المخزون	x x	
	خفض المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق		

● استرداد قيمة مخزون سبق ان انخفضت قيمته :

في حالة تغيير الظروف التي تسببت سابقاً في خفض قيمة المخزون أو إذا أكد تقدير جديد أن صافي القيمة القابلة للتحقق قد ارتفع ، فإن مبلغ خفض قيمة المخزون السابق يمكن عكسه (مع مراعاة الحد الاعلى لخفض القيمة الأصلي) ، فعلى سبيل المثال إذا كان الخفض السابق لقيمة المخزون ٢٠٠٠٠ جنية ارتفعت القيمة أكثر بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنية ، فإن قيد انعكاس القيمة يكون بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنية فقط أما إذا ارتفعت القيمة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنية فيتم عمل قيد انعكاس قيمة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنية (وهو ما يعنى أن قيد انعكاس القيمة يكون حده الأعلى هو مقدار الخفض السابق في المخزون) .

ويمكن ان يحدث استرداد القيمة إذا كان هناك مخزون تم تخفيض قيمته إلى القيمة القابلة للتحقق بسبب انخفاض أسعار المبيعات وحدث بعد ذلك ان ارتفع سعر بيعه ، ويكون القيد اللازم لمعالجة انعكاس القيمة كالآتي :

ح/ المخزون	× ×
ح/ مصروف انخفاض قيمة المخزون أو تكلفة البضاعة المباعة (رفع قيمة المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق المغلطة)	× ×

• مثال :

شركة رولا تعمل في تجارة التجزئة ويوجد لها ٤ خطوط منتجات رئيسية
وفي ٢٠٠٥/١٢/٣١ كانت التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق لكل خط كالتالي :

صنف المخزون	الكمية	تكلفة الوحدة	صافي القيمة القابلة للتحقق للوحدة	التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل
س	٢٠٠	١٢٠	١٥٠	٢٤٠٠٠
ص	٣٠٠	٥٠	٤٧	١٤١٠٠
ع	١٠٠	٣٠	٣٨	٣٠٠٠
ل	١٥٠	١٥	١٢	١٨٠٠
المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل ٤٢٩٠٠				

يلاحظ أن انخفاض القيمة يحسب كمايلي :

الصنف (ص) : هناك انخفاض عن التكلفة بمبلغ ٣ ج (من ٥٠ إلى ٤٧) .

٣ × عدد الوحدات وهو ٣٠٠ = ٩٠٠ جنيه

الصنف (ل) : هناك انخفاض ٣ ج أيضا : ٣ × ١٥٠ وحدة = ٤٥٠

مجموع الانخفاض في القيمة = ٩٠٠ + ٤٥٠ = ١٣٥٠

وسوف يكون قيد اليومية التالي مطلوبا لتسوية قيم المخزون بالقيمة

الصافية القابلة للتحقق كمايلي :

٢٠٠٥/١٢/٣١	ح/ انخفاض قيمة المخزون ح/ المخزون	١٣٥٠	١٣٥٠
	تخفيض قيمة المخزون الى صافى القيمة القابلة للتحقق الصنف ص ٩٠٠ ج والصنف ل ٤٥٠ ج		

● حالات الاعتراف ببند ما كمصروف :

- تنص الفقرة (٣٤) من المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) على الاعتراف بالبند التالى كمصروفات :
- القيم الدفترية لاصناف المخزون فى الفترة التى يتم فيها الاعتراف بالايراد ذى الصلة ، بعبارة أخرى " تكلفة البضاعة المباعة " .
 - خفض قيمة المخزون الى القيمة الصافية القابلة للتحقق .
 - عمليات عكس تخفيض القيمة الى القيمة الصافية القابلة للتحقق .
- يتصل الاستثناء الوحيد لهذه القاعدة باصناف المخزون التى تستخدمها المنشأة لمكونات فى اصول ثابتة منشأة ذاتياً ، وسوف تتم رسمة والاعتراف بتكلفة هذه البنود كنفقة عن طريق الاهلاك .

• أسئلة وتطبيقات •

- ١ - عرف البضاعة المتاحة للبيع ، وكيف تختلف عن تكلفة البضاعة المباعة ؟
- ٢ - ما هي القواعد الإرشادية العامة لتقرير أى الأصناف يجب إدراجها ضمن المخزون ؟
- ٣ - اشرح بإيجاز تطبيق مفهوم التكلفة أو السوق أيهما أقل على مخزون اخر المدة وتأثيره على قائمة الدخل والميزانية عندما يكون سعر السوق أقل من التكلفة .
- ٤ - عند استخدام نظام مخزون مستمر تكون تكاليف وحدات الأصناف معلومة فى تاريخ كل بيع ، على العكس من ذلك عند استخدام نظام المخزون الدورى لا تكون هذه التكاليف معلومة إلا فى نهاية الفترة المحاسبية ، ما سبب صحة هذه العبارة ؟
- ٥ - ما المقصود بمصطلح " صافى القيمة القابلة للتحقق " ؟ وهل يقصد به القيمة العادلة؟ وإذا لم يكن الأمر كذلك ، فما السبب ؟
- ٦ - اشرح مفهوم التكلفة أو صافى القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل فى سياق المخزون ؟
- ٧ - ما سبب الحاجة الى طرق تكاليف المخزون ؟ ما الإختيارات المسموح بها فى المعيار المحاسبى ؟
- ٨- فى أى ظروف تكون كل من طرق تكاليف المخزون مناسبة ؟
 - أ - التمييز المحدد .
 - ب - ما يرد أولاً يصرف أولاً .
 - ج - ما يرد أخيراً يصرف أولاً .
 - د - المتوسط .
- ٩ - ما سبب استخدام قاعدة " التكلفة أو صافى القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل " فى معيار المحاسبية ؟ هل مسموح إعادة تقدير قيمة المخزون فى اتجاه صعودى ؟ وإذا كان الأمر كذلك ، متى ؟

• تمارين •

(١) استنتج المبالغ الناقصة بناءً على علاقات قائمة الدخل في كل من الحالات المستقلة التالية :

حالة (ج)	حالة (ب)	حالة (أ)	بيان
؟	٦٠٠٠	٨٠٠٠	ايراد المبيعات
٢٧٥	؟	١٥٠	مردودات ومسموحات المبيعات
٥٩٢٠	؟	؟	صافى ايراد المبيعات
٤٠٠٠	٦٥٠٠	١١٠٠٠	مخزون اول المدة
٩٤٢٠	؟	٥٠٠٠	المشتريات
١٣٤٢٠	١٥٢٧٠	؟	البضاعة المتاحة للبيع
؟	١١٢٢٠	١٠٢٥٠	مخزون اخر المدة
٥٤٠٠	؟	؟	تكلفة البضاعة المباعة
؟	١٤٥٠	؟	إجمالى الربح
٥٢٠	؟	١٣٠٠	المصروفات
صفر	(٥٠٠)	٨٠٠	الدخل قبل خصم الضرائب

(٢) تستخدم شركة رولا نظام مخزون دوري ، وفي نهاية الفترة المحاسبية السنوية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ اظهرت السجلات المحاسبية المعلومات التالية :

تكلفة الوحدة	عدد الوحدات	بيان
١٢	٣٠٠٠	أ - المخزون في ٢٠٠٤/١٢/٣١ معلومات عن سنة ٢٠٠٥ :
١٠	٩٠٠٠	ب - شراء في ٤/١١
١٣	٨٠٠٠	ج - شراء في ١ يونيو
	٥٠٠٠	د - بيع في ٧/١ (٤٠ جنيه للوحدة)
	٦٠٠٠	هـ - بيع في ٩/٣ (٤٠ جنيه للوحدة)
		و - مصروفات تشغيلية (بدون ضريبة دخل) تبلغ ١٩٥٠٠٠ جنيه .

والمطلوب : اعداد قائمة دخل مع بيان تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة ، وفي كل حالة بين عملية حساب مخزون اخر المدة في ظل استخدام :

١ - طريقة FIFO .

ب- طريقة LIFO .

(٣) تقوم شركة هبة باعداد القوائم المالية السنوية بتاريخ ٢٠٠٥/١٢/٣١ وفيما

يلي معلومات مخزون اخر المدة عن الأصناف الخمسة الرئيسية المخزونة من

أجل البيع :

مخزون اخر المدة فى نهاية عام ٢٠٠٥

تكلفة الاحلال (السوق) فى نهاية السنة	تكلفة الوحدة عند استحواذ FIFO	الكمية الباقية	الصنف
١٣	١٥ جنيه	٥٠	أ
٤٠	٤٠	٧٥	ب
٥٢	٥٠	١٠	ج
٣٠	٣٠	٣٠	د
٦	٨	٤٠٠	هـ

والمطلوب : احسب قيمة مخزون اخر المدة عن عام ٢٠٠٥ باستخدام قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل على اساس كل صنف على حدة (ملحوظة : قم باعداد جدول يتضمن أعمدة للصنف والكمية ، والتكلفة الإجمالية وإجمالى القيمة السوقية وتقدير القيمة على اساس التكلفة أو السوق أيهما أقل) .

(٤) بدأ احمد مزاوله اعماله فى اول مارس ٢٠٠٥ وتقوم المنشأة بترصيد لدفاتر فى نهاية الشهر وتستخدم طريقة الجرد الدورى وقد كانت معاملات المنشأة خلال مارس ٢٠٠٥ كالتالى :

١ مارس : أودع سامى نقدية سائلة بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه ومعدات مكتبية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه فى المنشأة .

٢ مارس : اشترت المنشأة بضاعة من منشأة (س) على الحساب بمبلغ ٤٨٠٠ جنيه وكانت شروط السداد ٢ / ١٥ ، ص / ٣٠ .

٤ مارس : اشترت المنشأة بضاعة من منشأة (ص) بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه على اساس ص / ٣٠ .

٥ مارس : باعت المنشأة بضاعة الى (أ) على الحساب بمبلغ ١٢٠٠ جنيه على اساس ١٠ / ٢ ، ص / ٣٠ .

- ٨ مارس : اشترت المنشأة بضاعة نقداً بمبلغ ٨٦٠ جنيه .
- ١٠ مارس : باعت المنشأة بضاعة لمنشأة (ج) على الحساب بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه على اساس ١٠/٢ ، ص / ٣٠ .
- ١٢ مارس : اشترت المنشأة بضاعة من (ل) على الحساب بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه على اساس ١٠/٢ ، ص / ٣٠ .
- ١٤ مارس : دفعت المنشأة لمنشأة س ثمن المشتريات التي تمت في يوم ٢ مارس نقداً .
- ١٥ مارس : قبضت المنشأة مبلغ ١١٧٦ جنيه من المنشأة (أ) تسديداً للحساب .
- ١٨ مارس : باعت المنشأة بضاعة الى منشأة (هـ) على الحساب بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه على اساس ١٠/٢ ، ص / ٣٠ .
- ١٨ مارس : قبضت المنشأة مبلغ ٢٣٥٢ جنيه من المنشأة (ج) عن البضاعة المباعة يوم ١٠ مارس تسديداً للحساب .
- ٢١ مارس : باعت المنشأة بضاعة الى شركة ميدو على الحساب بمبلغ ١٦٠٠ جنيه على اساس ١٠/٢ ، ص / ٣٠ .
- ٢٢ مارس : اشترت المنشأة بضاعة من منشأة حسام على الحساب بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه على اساس ١٥/٢ ، ص / ٣٠ .
- ٢٥ مارس : اعادت المنشأة بضاعة بمبلغ ١٣٠٠ جنيه نقداً .
- ٢٨ مارس : باعت المنشأة بضاعة الى منشأة عماد على الحساب بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه على اساس ١٠/٢ ، ص / ٣٠ .
- ٢٩ مارس : اشترت المنشأة بضاعة من منشأة أمير على الحساب بمبلغ ٨٠٠ جنيه على اساس ١٠/٢ ، ص / ٣٠ .
- والمطلوب : إجراء قيود اليومية عن العمليات السابقة .

(٥) اختر الإجابة الصحيحة موضحاً خطوات العمل المطلوبة :

أ - كانت تكلفة المخزون في اول يناير ٢٠٠٥ مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه ، وقد بلغت مشتريات المخزون عن السنة ١٦٠٠٠٠ جنيه ، ونفقة شحن البضائع للخارج ٥٠٠ دولار ومردودات المشتريات ١٤٠٠ جنيه ، فما هي تكلفة البضاعة المباعة عن السنة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ ؟

- ١- ١٤٨٠٠٠ ٢- ١٤٨٦٠٠
٣- ١٤٩١٠٠ ٤- ١٥٠٠٠٠

ب- تتصل معلومات المخزون التالية بمنشأة س التي تستخدم نظام المخزون الدورى ويقرب تكلفة الوحدة المتوسطة الى اقرب جنيه :

- المخزون في اول المدة ١٠ وحدات والتكلفة المتوسطة لكل منها ٢٥ جنيه
شراء يناير ١٠ وحدات والتكلفة لكل منها ٢٤ جنيه
شراء يوليو ٣٩ وحدة وتكلفة كل منها ٢٦ جنيه
شراء اكتوبر ٢٠ وحدة وتكلفة كل منها ٢٤ جنيه
مخزون اخر المدة ٢٥ وحدة .

ما هي تكلفة المخزون في اخر المدة باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة

المرجحة ؟

- (أ) ٦٢٥ ج (ب) ٦٢٠ ج
(ج) ٦١٨,٧٥ ج (د) ٦١٠ ج

(٦) بدأ محمد مزاوله اعماله فى أول مارس ٢٠١٠ وتقوم المنشأة بترصيد لدفاتر فى نهاية الشهر وتستخدم طريقة الجرد الدورى وقد كانت معاملات المنشأة خلال مارس ٢٠١٠ كالتالى :

١ مارس : أودع سامى نقدية سائلة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ومعدات مكتبية بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه فى المنشأة .

٢ مارس : اشترت المنشأة بضاعة من منشأة (س) على الحساب بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه وكانت شروط السداد ٢ / ١٠ ، ص / ٦٠ .

٤ مارس : اشترت المنشأة بضاعة من منشأة (ص) بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه على اساس ص / ٤٠ .

٥ مارس : باعت المنشأة بضاعة الى (أ) على الحساب بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه على اساس ٧/٢ ، ص / ٥٠ .

٨ مارس : اشترت المنشأة بضاعة نقداً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

١٠ مارس : باعت المنشأة بضاعة لمنشأة (ج) على الحساب بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه على اساس ١٠/٢ ، ص / ٧٠ .

١٢ مارس : اشترت المنشأة بضاعة من (ل) على الحساب بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه على اساس ٧/٢ ، ص / ٦٠ .

١٤ مارس : دفعت المنشأة لمنشأة (س) ثمن المشتريات التى تمت فى يوم ٢ مارس نقداً .

١٥ مارس : قبضت المنشأة مبلغ ١٥٠٠ جنيه من المنشأة (أ) تسديداً للحساب .

١٨ مارس : باعت المنشأة بضاعة الى منشأة (هـ) على الحساب بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه على اساس ١٠/٢ ، ص / ٧٠ .

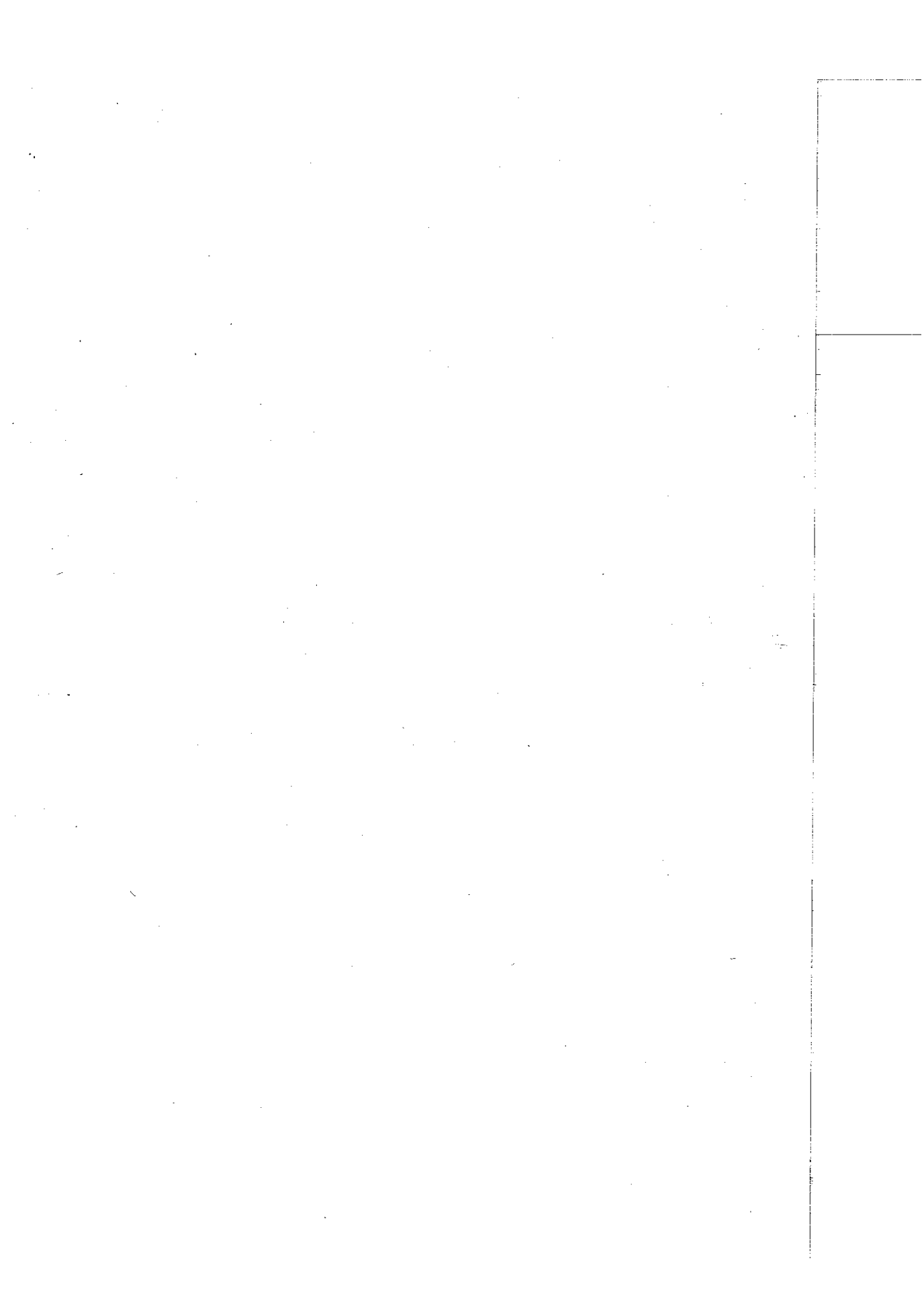
- ١٨ مارس : قبضت المنشأة مبلغ ٢٥٠٠ جنيه من المنشأة (ج) عن
البضاعة المباعة يوم ١٠ مارس تسديداً لجزء من الحساب .
- ٢١ مارس : باعت المنشأة بضاعة الى شركة ميدو على الحساب بمبلغ
٢٦٠٠ جنيه على اساس ١٠/٢ ، ص / ٦٠ .
- ٢٢ مارس : اشترت المنشأة بضاعة من منشأة حسام على الحساب بمبلغ
٥٠٠٠ جنيه على اساس ٧/٢ ، ص / ٦٠ .
- ٢٥ مارس : اعدت المنشأة بضاعة بمبلغ ١٣٠٠ جنيه نقداً .
- ٢٨ مارس : باعت المنشأة بضاعة الى منشأة عماد على الحساب بمبلغ
٣٦٠٠ جنيه على اساس ٧/٢ ، ص / ٦٠ .
- ٢٩ مارس : اشترت المنشأة بضاعة من منشأة أمير على الحساب بمبلغ
٢٠٠٠ جنيه على اساس ٧/٢ ، ص / ٦٠ .
- والمطلوب : إجراء قيود اليومية عن العمليات السابقة .

الوحدة التعليمية الثامنة

التسويات الجردية للاستثمارات فى شركات أخرى

بعد دراستك لهذه الوحدة ينبغى أن تكون قادراً على :

- ١ - التعرف على على أعراض الاستثمار فى شركات أخرى .
- ٢ - التعرف على المعالجة المحاسبية للاستثمارات المالية عندما لا يكون الغرض من الاستثمار هو التأثير فى سياسات الشركة المستثمر فيها .
- ٣ - التعرف على المعالجة المحاسبية للاستثمارات المالية التى يمارس فيها المستثمر نفوذ قوى على الشركات المستثمر فيها .
- ٤ - التعرف على المعالجة المحاسبية عندما يملك المستثمر السيطرة على سياسات الشركة المستثمر فيها .
- ٥ - التدريب على كيفية تطبيق المعالجة المحاسبية فى الحالات السابقة .



الوحدة الثامنة

التسويات الجردية للاستثمارات فى شركات أخرى

١ - مقدمة :

هناك عوامل استراتيجية كثيرة تدفع المديرين للاستثمار فى الأوراق المالية (الأسهم والسندات) ، فالشركة التى لديها فائض نقدى وتريد ببساطة كسب عائد على أموالها المعطلة، تستطيع أن تستثمر هذه الأموال فى الأوراق المالية الخاصة بشركات أخرى سواء قصيرة أو طويلة الأجل.

وتنقسم الاستثمارات فى الشركات الأخرى عادة إلى قسمين :

- ١ - استثمارات لا يكون الغرض منها التأثير فى السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها، ويكون المستثمر فيها غير مؤثر *Passive* .
- ٢ - استثمارات يكون الغرض منها ممارسة تأثير هام أو سيطرة على الشركات المستثمر فيها .

ولذلك، فإن هناك حالات لا تكون فيها الإدارة مهتمة بالتأثير أو السيطرة على الشركات الأخرى، فى حين توجد حالات أخرى تقرر فيها شركة أن تستثمر فى شركة أخرى بغرض التأثير على سياسات هذه الشركة وأنشطتها، وفى الحالة الأخيرة أما أن يتم ممارسة تأثير هام ولكنه لا يصل إلى حد السيطرة وتطلق على الاستثمارات فى الشركات الأخرى فى هذه الحالة "استثمارات فى شركات زميلة أو شقيقة"، أما إذا كان التأثير يصل إلى السيطرة المطلقة فيطلق عليها "استثمارات فى شركات تابعة". وهناك حالات أخرى يتم الاتفاق التعاقدى على تقاسم السيطرة وهو ما يعرف بالسيطرة المشتركة وتسمى حصص الملكية فى المشروعات المشتركة .

وبناقش هذا الفصل أنواع الاستثمارات فى الشركات الأخرى التى تشمل :

- ١ - الاستثمارات فى السندات والديون بغرض الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.
- ٢ - الاستثمارات فى الأوراق المالية (أسهم وسندات) بغرض المتاجرة.

- ٣ - الاستثمارات في أسهم الشركات الأخرى بغرض ممارسة تأثير هام.
 ٤ - الاستثمارات في أسهم الشركات الأخرى بغرض السيطرة المشتركة .
 ٥ - الاستثمارات في أسهم الشركات الأخرى بغرض السيطرة المطلقة عليها.

أنواع الاستثمارات في شركات أخرى

وجه المقارنة	المستثمر غير مؤثر	تأثير هام	سيطرة مشتركة	سيطرة كاملة
١ - الغرض من الاستثمار.	الحصول على عائد دوري (توزيعات أرباح أو عائد كوبيون أو فائدة سندات) وكذلك الحصول على مكسب رأسمالي نتيجة توقع زيادة القيمة.	ممارسة تأثير هام على السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها .	ممارسة سيطرة مشتركة مع مشاركين آخرين على السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها.	ممارسة سيطرة كاملة على السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها .
٢ - المؤشر المبني	نسبة ملكية الأسهم العادية أقل من ٢٠% .	نسبة ملكية الأسهم العادية بين ٢٠% وأقل من ٥٠% .	نسبة ملكية الأسهم العادية من ٢٠% إلى أقل من ٥٠% + ترتيب تعاقدي ينظم السيطرة المشتركة.	نسبة ملكية الأسهم العادية أكثر من ٥٠% .
٣ - المعالجة المحاسبية	١ - طريقة التكلفة لإثبات إيرادات الاستثمار. ٢ - استخدام القيمة العادلة والتكلفة المستهلكة للقياس اللاحق.	طريقة حقوق الملكية.	يتاح للمستثمر: إما اتباع طريقة حقوق الملكية أو طريقة التجميع التناسبي.	يتم إعداد قوائم مالية مجمعة.
٤ - المعيار الذي ينظم المعالجة المحاسبية	الأنوات المالية : الاعتراف والقياس (المعيار المصري رقم "٢٦") .	الاستثمارات في شركات شقيقة (المعيار المحاسبي المصري رقم ١٨) .	(المعيار المصري رقم ٢٧) حصص الملكية في المشروعات المشتركة.	القوائم المالية المجمعة (المعيار المصري رقم ١٧) .

٢ - أنواع الاستثمارات وطرق المحاسبة :

ترتبط طريقة المحاسبة المستخدمة لقيد الاستثمارات مباشرة بالغرض من الاستثمار.

أ - الاستثمار غير المؤثر في ديون (سندات): **Passive Investements in Debt**
تهدف الاستثمارات في هذه الحالة إلى كسب معدل مرتفع للعائد على الأموال التي لا توجد لها حاجة في الوقت الحالي، ولكن يتم الاحتياج إليها في المستقبل القريب أو البعيد وتشمل هذه الفئة كل من الاستثمارات في الديون (السندات وأذون الخزانة)، وتعتبر الأوراق المالية في شكل الدين (السندات) دائماً استثمارات سلبية (لا تهدف إلى التأثير على سياسات الشركة المستثمر فيها)، وإذا كانت نية الشركة المؤكدة هي الإبقاء عليها حتى تاريخ الاستحقاق، فإن الاستثمار يقاس في هذه الحالة بالتكلفة المستهلكة **Amortized Cost** ، أما إذا أريد بيعها قبل موعد الاستحقاق فيتم استخدام القيمة السوقية العادلة .

ب - الاستثمارات غير المؤثرة في الأسهم: **Passive Investements in Stock**
يفترض عادة أن الاستثمارات في الأسهم العادية التي لها حقوق التصويت (حقوق الملكية) أنها لا تهدف إلى التأثير على سياسات الشركة المستثمر فيها، إذا كانت الشركة المستثمرة تملك أقل من ٢٠% من الأسهم العادية التي لها حقوق التصويت وتستخدم طريقة القيمة العادلة لقياس هذه الاستثمارات والتقرير عنها.

ج - الاستثمار في الأسهم بغرض ممارسة تأثير هام :

Investements in Stock for Significant Influence

يطلق مصطلح التأثير الهام على الحالات التي يكون فيها للشركة المستثمرة القدرة على ممارسة تأثير كبير على السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها، ويفترض وجود تأثير هام - كمؤشر مبدئي - عندما تمتلك الشركة

المستثمرة نسبة تتراوح بين ٢٠% إلى ٥٠% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة المستثمر فيها.

ومع ذلك - هناك عوامل أخرى يمكن أن تشير إلى وجود تأثير هام - مثل عضوية مجلس الإدارة في الشركة الأخرى، أو المشاركة في عملية وضع السياسات، أو وجود دليل على عقد صفقات هامة بين الشركتين أو تبادل أفراد الإدارة أو الاعتماد التكنولوجي، وتستخدم طريقة حقوق الملكية لقياس والتقرير عن هذه النوع من الاستثمارات .

د- الاستثمارات في الأسهم بغرض السيطرة :

Investments in Stock for Control

يقصد بالسيطرة القدرة على تحديد وتوجيه السياسات التشغيلية والتمويلية لشركة أخرى من خلال ملكية الأسهم التي لها حق التصويت، ولكل الأغراض العملية تفترض السيطرة عندما تملك الشركة المستثمرة أكثر من ٥٠% من الأسهم المتداولة التي لها حق التصويت في الشركة الأخرى، وتطبق قواعد الدمج بين القوائم المالية للشركتين .

وهكذا يمكن تلخيص أنواع الاستثمارات في الشركات الأخرى والطريقة

المحاسبية الملائمة كما يلي :

طريقة القياس والتقارير	مستوى الملكية % من الأسهم العادية التي لها حق التصويت	فئة الاستثمار
التكلفة المستهلكة	-	١ - غير مؤثر: دين محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق.
طريقة القيمة العادلة	أقل من ٢٠%	٢ - غير مؤثر : أسهم
طريقة حقوق الملكية	من ٢٠% إلى ٥٠%	٣ - تأثير هام : أسهم
طريقة القوائم المالية الموحدة	أكبر من ٥٠%	٤ - السيطرة : أسهم

القسم الأول : الاستثمارات المالية فى أسهم بغرض الحصول على عائد دورى أو كسب رأسمالى

أولاً : الملامح الأساسية :

- لا يهدف المستثمر إلى التأثير على السياسات المالية والتشغيلية للشركة
المستثمر فيها .

- يهدف المستثمر من وراء الاستثمار إلى الحصول على عائد دورى أو
كسب رأسمالى إذا زادت القيمة السوقية للورقة المالية.

- المؤشر المبني : نسبة ملكية الأسهم العادية التى لها حق التصويت أقل
من ٢٠% وهى نسبة لا تمكن المستثمر من التأثير على سياسات الشركة
المستثمرة فيها .

- يتم تبويب الاستثمارات فى الأسهم إلى ثلاثة أنواع أساسية :

١ - أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٢ - أصول مالية متاحة للبيع.

٣ - استثمارات مالية محتفظ بها بغرض البيع.

- يتم إتباع طريقة التكلفة لإثبات إيراد الاستثمار وتقضى بإثبات إيراد

الاستثمار حسب المبلغ الذى تتسلمه الشركة المستثمرة فعلاً، بمعنى إذا

قررت الجمعية العامة للشركة المستثمر فيها عدم توزيع أرباح فى سنة ما

مثلاً، فإن إيراد الاستثمار فى هذه السنة سوف يكون صفر، ولأن هذا

الأمر يعنى احتجاز الأرباح لعمل توسعات فى المستقبل ، وهو الأمر الذى

ينعكس عادة على زيادة سعر السهم، لذلك يتم تقييم الأسهم فى نهاية

السنة بالقيمة العادلة (مثل سعر السوق إذا كانت نشطة أو سعر إقفال

السهم فى بورصة نشطة) .

- يتم القياس اللاحق للأوراق المالية بالقيمة العادلة أو التكلفة المستهلكة

كما سيتم - بمشيئة الله - بيانه فى الصفحات التالية .

ثانياً : تبويب الاستثمارات المالية :

١- تبويب الأسهم :

يتاح للشركات أن تختار بين فئتين عند الاستحواذ على الأسهم العادية في الشركات الأخرى، ويعتمد ذلك على نية الإدارة ورغبتها فهي يمكن أن تقوم بتبويب الأسهم إلى :

أ- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة :

وهي استثمارات مالية للشركة بغرض المتاجرة والمضاربة في الأجل القصير أو تختار الشركة تصنيف الأوراق المالية ضمن هذه الفئة ، ويمكن أن تضم هذه الفئة أيضاً السندات إذا رغبت الشركة في وضعها ضمن هذه الفئة.

ب- أصول مالية متاحة للبيع :

وهي استثمارات مالية للشركة لمدة غير محدودة، فهي ليست بغرض المتاجرة في الأجل وليست بغرض الاحتفاظ بها حتى ميعاد الاستحقاق في حالة السندات، حيث يمكن أن تضم هذه الفئة أيضاً السندات .

٢- تبويب السندات :

يتاح للشركات أن تختار بين ثلاث فئات عند الاستحواذ على السندات هي :

أ - أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (كما سبق) .

ب - أصول مالية متاحة للبيع.

ج - أصول مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق، وهي السندات التي تشتريها الشركة أو تكتتب فيها الشركة ويكون لديها نية مؤكدة وقدرة على الاحتفاظ بها حتى نهاية مدة الاستحقاق .

أذن الفئات الثلاثة هي :

أصول مالية محتفظ بها
حتى الاستحقاق
سندات فقط لأن لها تاريخ
استحقاق محدد

أصول مالية متاحة للبيع
(أسهم وسندات)

أصول مالية بالقيمة العادلة
من خلال الربح أو الخسارة
(أسهم أو سندات)

ثالثاً : قياس الاستثمارات المالية عندما يكون المستثمر غير مؤثر :

أ - القياس المبذنى :

تقاس جميع الأصول المالية بالتكلفة مثلها مثل باقى الأصول .

ب - القياس اللاحق :

يتم القياس للأصول المالية حسب الفئة ، كما يتم بيانه فى الجدول التالى :

نوع الاستثمار	القياس فى تاريخ القوائم المالية	معالجة الفروق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة
١ - أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.	القيمة العادلة	ترحل إلى قائمة الدخل
٢ - المتاحة للبيع.	القيمة العادلة	ترحل إلى أحد حسابات حقوق الملكية، وعند البيع تقفل وترحل إلى قائمة الدخل
٣ - محتفظ بها حتى الاستحقاق.	التكلفة المستهلكة	-

ويلاحظ أنه بالنسبة لاستثمارات الأسهم غير المؤثرة ما يلى :

عندما تملك الشركة المستثمرة أقل من ٢٠% من الأسهم العادية التى لها
حق التصويت فى شركة أخرى يعتبر الاستثمار "غير مؤثر" ويستخدم لتقييم
الأسهم فى هذه الحالة "أساس القيمة العادلة" وهو مخالف لمبدأ التكلفة التاريخية
ويرجع ذلك إلى سببين :

Relevance

أ- الملاءمة :

يحاول المحللون الذين يدرسون القوائم المالية غالباً التنبؤ بالتدفقات النقدية للشركة مستقبلاً، ويريدون معرفة كيف تولد الشركة نقدية لأغراض مثل التوسع فى الأعمال أو دفع توزيعات أرباح أو البقاء فى ظل فترات الهبوط الاقتصادى الطويل، وأحد مصادر النقدية هو بيع الأسهم المحتفظ بها لغرض المتاجرة، وأفضل تقدير للنقدية التى يمكن توليدها من بيع هذه الأسهم هو قيمتها السوقية الحالية.

ب- امكانية القياس الموضوعى :

يقيد المحاسبون فى الدفاتر فقط البنود التى يمكن قياسها بدرجة مصداقية عالية (قياس غير متحيز ويمكن التحقق منه) ، وتحديد القيمة السوقية العادلة لمعظم الأصول صعب جداً لأنه لا يتم التعامل على أصول مثيلة فى كل وقت ، ومن أمثلة ذلك العقارات والآلات والمعدات، لذلك تتحدد هذه الأصول على أساس التكلفة الأصلية بسبب صعوبة تحديد قيمة موضوعية لها، ومن ناحية أخرى، فإن هذه الصعوبة لا توجد عادة فى حالة الاستثمارات المالية فى الأسهم والسندات لأنها متداولة فى البورصة ، ويمكن معرفة قيمتها السوقية بسهولة فى كل يوم تداول من البورصة أو من الصحف اليومية (صفحة البورصة) ، والفرق بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية العادلة يرحل إلى قائمة الدخل تحت اسم "فروق تقييم استثمارات مالية".

ويتم تصنيف الاستثمارات المالية التى لا يكون فيها لدى الشركة المستثمرة قدرة على التأثير على سياسات الشركة المستثمر فيها إلى نوعين :

- النوع الأول : بغرض المتاجرة (أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة) :

وتعرف بأنها استثمارات مالية يتم التعامل عليها بشكل نشط بهدف توليد أرباح من التغيرات قصيرة الأجل فى أسعار الأوراق المالية، وتصنف ضمن الأصول المتداولة فى الميزانية.

Available – for- Sale

- النوع الثاني : متاحة للبيع :

معظم الشركات لا تتعامل بنشاط في الأوراق المالية المستثمرة في الشركات الأخرى، ولكنها تستثمر لكسب عائد أو أموال قد تحتاجها لأغراض تشغيلية بعد فترة ليست بالقصيرة ، كما في الحالة السابقة (بغرض المتاجرة) وهذه الاستثمارات المالية تسمى "استثمارات مالية متاحة للبيع"، وتصنف كأصول متداولة أو غير متداولة في الميزانية بحسب ما إذا كانت الإدارة تنوى بيعها خلال العام التالي أم لا .

● مثال (١) :

اشترت شركة السلام ١٠٠٠ سهم من أسهم الشركة (س) في ٢٠٠٩/١٠/٧ بسعر السهم ٥٦ جنيه (شاملاً الرسوم وأتعاب السمسار)، وقد بلغت القيمة السوقية العادلة في نهاية السنة المالية (٢٠٠٩/١٢/٣١) ما يعادل ٦٠ جنيه للسهم الواحد، وقامت الشركة ببيع ٤٠٠ سهم في ٢٠١٠/٢/٥ بمبلغ ٦٣ جنيه للسهم الواحد .

والمطلوب : قيود اليومية اللازمة لتسجيل ما سبق بفرض :

١- الأسهم مصنفة في فئة "بغرض المتاجرة".

٢- الأسهم مصنفة في فئة "متاحة للبيع".

الحل

١- الأسهم مصنفة في فئة "بغرض المتاجرة" :

تاريخ	اسم الحساب	دائن	مدين
٢٠٠٩/١٠/٧	ح/ استثمارات مالية بغرض المتاجرة ح/ نقدية	٥٦٠٠٠	٥٦٠٠٠
٢٠٠٩/١٠/٣١	ح/ استثمارات مالية بغرض المتاجرة ح/ فروق تقييم استثمارات مالية بغرض المتاجرة (إثبات الفرق بين القيمة السوقية العادلة والقيمة الدفترية)	٤٠٠٠	٤٠٠٠

٢٠٠٩/١٠/٣١	ح/ فروق تقييم استثمارات مالية بغرض المتاجرة ح/ أرباح وخسائر (إفقال المكسب الناتج من فروق التقييم في ح/أ.خ)	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٢٠١٠/٢/٥	ح/ نقدية ح/ استثمارات مالية بغرض المتاجرة ح/ أرباح بيع استثمارات مالية بغرض المتاجرة	٢٤٠٠٠ ١٢٠٠	٢٥٢٠٠

٢- الأسهم مصنفة في فئة "متاحة للبيع":

تاريخ	اسم الحساب	دائن	مدين
٢٠٠٩/١٠/٧	ح/ استثمارات مالية متاحة للبيع ح/ نقدية	٥٦٠٠٠	٥٦٠٠٠
٢٠٠٩/١٠/٣١	ح/ استثمارات مالية متاحة للبيع ح/ فروق تقييم استثمارات مالية متاحة للبيع يتم ترحيل التغيرات في القيمة إلى حقوق الملكية، وفي هذه الحالة يعتبر ح/ فروق تقييم استثمارات مالية متاحة للبيع أحد حسابات حقوق الملكية (ولا يقلل)	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٢٠١٠/٢/٥	ح/ نقدية ح/ استثمارات مالية متاحة للبيع ح/ أرباح بيع استثمارات مالية متاحة للبيع	٢٤٠٠٠ ١٢٠٠	٢٥٢٠٠

ونظراً لبيع جزء من الأسهم، فإنه يجب تحويل جزء مماثل من فروق إعادة

التقييم الظاهر في حقوق الملكية إلى قائمة الدخل لأنه تحقق فعلاً .

٢٠١٠/٢/٥	ح/ فروق تقييم استثمارات مالية متاحة للبيع ح/ أرباح بيع استثمارات مالية متاحة للبيع	١٦٠٠	١٦٠٠
----------	---	------	------

• اختبار ذاتى سريع :

المطلوب : إجراء قيود اليومية فى الحالات التالية

العملية	يفرض أنها بفرض المتاجرة	يفرض أنها متاحة للبيع
١ - يوم ٢٠٠٩/١٠/١٠ شراء أسهم بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه (٥٢ جنيه × ١٠٠٠ سهم) .		
٢ - يوم ٢٠٠٩/١٢/٣١ قدرت القيمة السوقية العادلة للسهم بمبلغ ٥٥ ج.		
٣ - فى يوم ٢٠١٠/٣/١٠ تم توزيع ٤ جنيه نقداً لكل سهم.		
٤ - فى يوم ٢٠١٠/٣/٢٠ تم بيع ٦٠٠ سهم نقداً سعر بيع السهم ٥٣ ج.		
٥ - فى يوم ٢٠١٠/٩/٧ تم بيع ٢٠٠ سهم نقداً سعر بيع السهم ٥٨ ج.		
٦ - فى يوم ٢٠١٠/١٢/٣١ قدرت القيمة السوقية العادلة للسهم الواحد بمبلغ ٦١ جنيه .		

• مثال (٢):

فيما يلى بعض البيانات المتعلقة بالاستثمارات المالية لأحدى الشركات فى

٣١ ديسمبر ٢٠١٠ :

سعر البيع فى ٥ فبراير ٢٠١١	القيمة العادلة ٣١ ديسمبر ٢٠١٠	القيمة الدفترية	فئة الاستثمار
١٥٦٠٠٠	١٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة
١٧٥٠٠٠	١٨٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	استثمارات مالية متاحة للبيع

والمطلوب: قيود اليومية اللازمة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ وأيضاً في تاريخ البيع.

الحل

اليومية العامة

تاريخ	بيــــــــــــــــان	دائن	مدين
٢٠١٠/١٢/٣١	ح/ خسائر تقييم أصول مالية بالقيمة العادلة ح/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠
٢٠١٠/١٢/٣١	ح/ أرباح وخسائر ح/ خسائر تقييم أصول مالية بالقيمة العادلة (اقفال الخسارة)	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
٢٠١٠/١٢/٣١	ح/ استثمارات مالية متاحة للبيع ح/ فروق إعادة تقييم استثمارات متاحة للبيع (ولا تقفل ح/ فروق إعادة التقييم لأنه أحد حسابات حقوق الملكية)	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
٢٠١١/٢/٥	ح/ نقدية (بشمن البيع) إلى مذكورين : ح/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ح/ أرباح بيع أصول مالية (يقفل في نهاية السنة) (إثبات أرباح بيع أصول مالية بالقيمة العادلة)	١٤٠٠٠٠ ١٦٠٠٠	١٥٦٠٠٠
٢٠١١/٢/٥	من مذكورين : ح/ نقدية (بشمن البيع) ح/ خسائر بيع استثمارات متاحة للبيع ح/ استثمارات مالية متاحة للبيع (إثبات خسائر بيع استثمارات متاحة للبيع)	١٨٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠ ٥٠٠٠

٢٠١١/٢/٥	ح/ فروق إعادة تقييم استثمارات متاحة للبيع ح/ أرباح بيع استثمارات مالية متاحة للبيع (تحويل فروق إعادة التقييم المتاحة للبيع من حسابات حقوق الملكية إلى قائمة الدخل لأنها أصبحت أرباحاً حقيقية محققة نتيجة البيع)	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
٢٠١١/١٢/٣١	ح/ أرباح بيع أصول مالية بالقيمة العادلة ح/ أرباح وخسائر (إقفال)	١٦٠٠٠	١٦٠٠٠
٢٠١١/١٢/٣١	ح/ أرباح وخسائر ح/ خسائر بيع استثمارات متاحة للبيع (إقفال خسائر بيع استثمارات متاحة للبيع)	٥٠٠٠	٥٠٠٠
٢٠١١/١٢/٣١	ح/ أرباح بيع استثمارات مالية متاحة للبيع ح/ أرباح وخسائر (إقفال)	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠

• مثال (٣):

فيما يلي بعض العمليات التي تمت بشركة (س) خلال عام ٢٠٠٩ :

- ١ - اشترت الشركة ٣٠٠٠ سهم من أسهم الشركة (ص) في ٢٠٠٩/٥/٣ بسعر السهم، ١٠٠ جنيه (شاملاً الرسوم وأتعاب السمسار) ، وقررت تبويب الأسهم ضمن فئة المتاح للبيع.
- ٢ - اشترت الشركة ١٠٠٠ سهم من أسهم الشركة (ص) أيضاً في ٥ يوليو ٢٠٠٩ وبلغ سعر السهم ١٢٠ جنيه (شاملاً الرسوم وأتعاب السمسار) وتم أيضاً تبويب الأسهم ضمن فئة المتاح للبيع .
- ٣ - في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ بلغت القيمة السوقية العادلة للسهم (ص) مبلغ ١٥٠ جنيه للسهم الواحد (سعر الاقفال في البورصة) .

- ٤ - فى ٥ فبراير ٢٠١٠ تم بيع ١٠٠ سهم بسعر السهم الواحد ١٣٠ جنيهاً.
٥ - فى ١٨ مايو ٢٠١٠ تم بيع ٥٠٠ سهم أخرى بسعر السهم الواحد ١٦٠ جنيهاً.
٦ - فى ٥ نوفمبر ٢٠١٠ تم بيع ٨٠٠ سهم أخرى بسعر السهم الواحد ٩٠ جنيهاً.
٧ - فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ بلغ سعر الاقفال ١٣٥ جنيهاً للسهم الواحد .

والمطلوب : قيود اليومية اللازمة وبيان المعالجة المحاسبية .

الحل

اليومية العامة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠٠٩/٥/٣	ح/ أصول مالية متاحة للبيع ح/ نقدية (شراء ٣٠٠٠ سهم بسعر السهم ١٠٠ ج متاحة للبيع)	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
٢٠٠٩/٧/٥	ح/ أصول مالية متاحة للبيع ح/ نقدية (شراء ١٠٠٠ سهم بسعر السهم ١٢٠ ج متاحة للبيع)	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠

يلاحظ أنه متوسط سعر السهم بعد الشراء الثانى سوف يكون :

$$105 \text{ جنيه} = \frac{420000}{4000} = \frac{120000 + 300000}{1000 \text{ سهم} + 3000 \text{ سهم}}$$

أى أن القيمة الدفترية للأسهم فى نهاية السنة سوف تكون ٤٢٠٠٠٠٠ جنيه

(٤٠٠٠ سهم × ١٠٥ ج) .

وفى نهاية السنة يتم التقييم بالقيمة العادلة

$$= 4000 \text{ سهم} \times 150 = 600000 \text{ جنيه}$$

الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة

$$= ٦٠٠٠٠٠ - ٤٢٠٠٠٠ = ١٨٠٠٠٠ \text{ جنيه زيادة}$$

ويكون القيد كالتالي :

١٨٠٠٠٠	ح/ أصول مالية متاحة للبيع
١٨٠٠٠٠	ح/ فروق إعادة تقييم أصول مالية متاحة للبيع (ضمن حقوق الملكية)

وفي هذه الحالة تكون القيمة التي تظهر في الميزانية ٦٠٠٠٠٠ جنيهه
(٤٠٠٠ سهم \times ١٥٠ ج للسهم) ، ويظهر أيضاً ضمن حقوق الملكية ١٨٠٠٠٠
جنيه فروق إعادة تقييم (٤٠٠٠ سهم \times ٤٥ جنيه فرق) .

سنة ٢٠١٠ :

اليومية العامة

تاريخ	بيــــــــــــــــان	دائن	مدين
٢٠١٠/٢/٥	من منكرين: ح/ نقدية (ثمن البيع لـ ١٠٠٠ سهم بسعر السهم ١٣٠ ج) ح/ خسائر بيع أصول مالية متاحة للبيع ح/ أصول مالية متاحة للبيع (بيع ١٠٠٠ سهم بسعر السهم ١٣٠ ج علماً بأن قيمتها الدفترية ١٥٠٠٠٠ ج أى بخسارة ٢٠٠٠٠ ج)	١٥٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠ ٢٠٠٠٠
٢٠١٠/٢/٥	ح/ فروق إعادة تقييم أصول مالية متاحة للبيع (حساب ضمن حقوق الملكية) ح/ أرباح بيع أصول مالية متاحة للبيع (بفعل) (تحويل جزء من الأرباح المخزنة في حقوق الملكية بصفة مؤقتة والنتيجة من ارتفاع سعر السهم من ١٠٥ ج	٤٥٠٠٠	٤٥٠٠٠

إلى ١٥٠ ج أى بربح ٤٥ ج إلى ربح حقيقى نتيجة بيع ١٠٠٠ سهم أى بمبلغ إجمالى $(٤٥٠٠٠ = ٤٥ \times ١٠٠٠ = \text{ج})$		
--	--	--

١٨ مايو ٢٠١٠:

بيع ٥٠٠ سهم بسعر السهم ١٦٠ ج أى بمبلغ إجمالى ٨٠٠٠٠ ج ، فى حين أن القيمة الدفترية ٥٠٠ سهم \times ١٥٠ ج = ٧٥٠٠٠ ج .

إذن هناك ربح بيع أسهم ٥٠٠٠ جنيه ويتم عمل قيدين :

- القيد الأول : بيع الأسهم وإثبات الربح .
- القيد الثانى : التحويل من حقوق الملكية للأرباح المخزنة بصفة مؤقتة إلى ربح حقيقى نتيجة بيع الأسهم لعدد ٥٠٠ سهم \times ٤٥ جنيه = ٢٢٥٠٠ جنيه .

وتكون القيود كما يلى:

تاريخ	بيــــــــــــــــان	دائن	مدين
٢٠١٠/٥/١٨	ح/ نقدية إلى منكورين : ح/ أصول مالية متاحة للبيع ح/ أرباح بيع أصول مالية متاحة للبيع (إثبات أرباح بيع الأسهم)	٧٥٠٠٠ ٥٠٠٠	٨٠٠٠٠
	ح/ فروق إعادة تقييم أصول مالية متاحة للبيع (حساب ضمن حقوق الملكية) ح/ أرباح بيع أصول مالية متاحة للبيع (يقفل) (تحويل ربح حقيقى من حساب حقوق الملكية إلى قائمة الدخل يعادل ٥٠٠ سهم مباع \times ٤٥ ج ربح للسهم)	٢٢٥٠٠	٢٢٥٠٠

٥ نوفمبر ٢٠١٠ :

بيع ٨٠٠ سهم بسعر السهم ٩٠ ج = ٧٢٠٠٠٠ جنيه
القيمة الدفترية = ٨٠٠ سهم × ١٥٠ ج = ١٢٠٠٠٠٠ جنيه
الفرق خسارة (٤٨٠٠٠٠) جنيه

وتكون القيود كما يلي :

- قيد لإثبات خسارة البيع .
- قيد لتحويل ربح تم تخزينه مؤقتاً في حقوق الملكية إلى ربح حقيقي نتيجة بيع ٨٠٠ سهم × ٤٥ ج = ٣٦٠٠٠٠ جنيه .

وتكون القيود كما يلي:

تاريخ	بيــــــــــــــــان	دائن	مدين
٢٠١٠/١١/٤	من مذكورين: ح/ نقدية (بشمن البيع ٨٠٠ × ٩٠) ح/ خسائر بيع أصول مالية متاحة للبيع ح/ أصول مالية متاحة للبيع (إثبات خسارة بيع أسهم متاحة للبيع)	١٢٠٠٠٠	٧٢٠٠٠ ٤٨٠٠٠
٢٠١٠/١١/٥	ح/ فروق إعادة تقييم أصول مالية متاحة للبيع (حساب ضمن حقوق الملكية) ح/ أرباح إعادة تقييم أصول مالية متاحة للبيع (تحويل أرباح من حقوق الملكية إلى قائمة الدخل تخص (٨٠٠ سهم × ٤٥ جنيه)	٣٦٠٠٠	٣٦٠٠٠

- ملاحظات :

(١) عدد الأسهم في ٢٠١٠/١١/١ كان ٤٠٠٠ سهم :

بيع أسهم في ٥ فبراير	(١٠٠٠) سهم
بيع أسهم في ١٨ مايو	(٥٠٠) سهم
بيع أسهم في ٥ نوفمبر	(٨٠٠) سهم

عدد الأسهم المتبقى في نهاية السهم ١٧٠٠ سهم قيمة دفترية ١٥٠ ج للسهم
(٢) القيمة السوقية العادلة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ تبلغ ١٣٥ جنيه للسهم الواحد
أى أن هناك خسارة قدرها ١٥ جنيه للسهم أى
 $٢٥٥٠٠ = ١٧٠٠ \times ١٥$ جنيه

يلاحظ أن فروق إعادة تقييم كان به = ١٧٠٠ سهم متبقية $\times ٤٥$ ج ربح
من العام السابق.

$$= ١٧٠٠ \times ٤٥ \text{ ج} = ٧٦٥٠٠ \text{ جنيه}$$

وهناك خسارة فى ٢٠١٠ قدرها ٢٥٥٠٠ جنيه إذن يتم تخفيض الفروق
بهذا المبلغ.

ويكون القيد كما يلي :

تاريخ	بيــــــــــــــــان	دائن	مدين
٢٠١٠/١٢/٣١	ح/ فروق إعادة تقييم اصول مالية متاحة للبيع ح/ اصول مالية متاحة للبيع (ويترتب على ذلك القيد أولاً تخفيض فروق إعادة التقييم بهذا المبلغ ٢٥٥٠٠ ويصبح ٧٦٥٠٠ - ٢٥٥٠٠ = ٥١٠٠٠ جنيه أى ١٧٠٠ سهم $\times ٣٠$ جنيه وأيضاً يتم تخفيض اصول مالية متاحة للبيع بنفس المبلغ وتصبح القيمة الظاهرة فى الميزانية ١٧٠٠ سهم \times ١٣٥ جنيه للسهم) وبمبلغ ٢٢٩٥٠٠ جنيهاً	٢٥٥٠٠	٢٥٥٠٠

• مثال (٤):

في المثال السابق بفرض أنه تم بيع ١٠٠٠ سهم في ٢٠ مارس ٢٠١١
بسعر بيع ١٦٠ جنيه للسهم الواحد فما هي القيود؟

الحل

سعر البيع = ١٠٠٠ سهم × ١٦٠ = ١٦٠.٠٠٠ جنيهاً

القيمة الدفترية = ١٠٠٠ سهم × ١٣٥ = ١٣٥.٠٠٠ جنيهاً

الفرق ربح ٢٥.٠٠٠ جنيهاً

ويلاحظ أنه يتم تحويل جزء مماثل من فروق إعادة تقييم يعادل

١٠٠٠ سهم × ٣٠ = ٣٠.٠٠٠ جنيه

وتكون القيود كما يلي:

تاريخ	بيــــــــــــــــان	دائن	مدين
٢٠١١/٣/٢٠	ح/ نقدية إلى مذكورين : ح/ أصول مالية متاحة للبيع ح/ أرباح بيع أصول مالية متاحة للبيع (إثبات أرباح بيع أصول مالية)	١٣٥.٠٠٠ ٢٥.٠٠٠	١٦.٠٠٠
٢٠١١/٣/٢٠	ح/ فروق إعادة تقييم أصول مالية متاحة للبيع ح/ أرباح بيع أصول مالية متاحة للبيع (تحويل جزء من فروق إعادة تقييم الظاهرة في ح/ حقوق الملكية إلى قائمة الدخل لأنها أصبحت ربح حقيقي)	٣٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠

القسم الثاني : الديون المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق طريقة التكلفة المستهلكة

عندما تخطط وتنوى الإدارة الاحتفاظ بالسندات حتى تاريخ استحقاقها، فإنه من الملائم الإقرار عنها في حساب يسمى "استثمارات محتفظ بها حتى الاستحقاق" "Held-to-Maturity Investments"، ويلاحظ هنا أن لدى الإدارة نية وقدرة مؤكدة للاحتفاظ بالسندات أو أداة الدين حتى موعد استحقاقها، ويتم تسجيل هذه السندات بالتكلفة المعدلة لاستهلاك أى خصم إصدار سندات أو علاوة إصدار وليس بقيمتها السوقية العادلة .

أ- شراء السندات :

يمكن شراء السندات بقيمتها الاسمية أو بأقل من القيمة عند الاستحقاق (بخصم) أو بأكثر من القيمة عند الاستحقاق (علاوة)، ويشمل إجمالي تكلفة السندات تكاليف الشراء العارضة مثل مصروفات نقل الملكية وعمولة السمسار.

● مثال (٥) :

دفعت شركة الياسمين ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه قيمة اسمية لسندات بفائدة ١٢% استحقاق ٢٠١٣ في أول يوليو ٢٠٠٣، ويتم سداد الفائدة مرتين في ٣٠ يونيو، ٣١ ديسمبر .

والمطلوب : قيود اليومية اللازمة .

أ - عند الشراء:

ح/ استثمارات مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق	٢٠٠٠٠٠
ح/ نقدية	٢٠٠٠٠٠

ب- الفائدة المكتسبة :

تم في ظل المثال السابق افتراض أن الشراء قد تم بالقيمة الاسمية أى بدون خصم أو علاوة إصدار، ولذلك لا توجد حاجة لاستهلاك خصم الإصدار أو علاوة الإصدار، وفي هذا الوضع فإن الدخل المكتسب من الاستثمار فى كل فترة يقاس بمقدار الفائدة المحصلة نقداً أو المستحقة فى نهاية السنة .

$$\text{الفائدة} = 200000 \times \frac{12}{100} \times \frac{6}{12} = 12000 \text{ جنيه}$$

	ح/ نقدية		١٢٠٠٠
	ح/ إيراد الفوائد	١٢٠٠٠	

ج- استرداد أصل المبلغ عند حلول موعد الاستحقاق فى ٢٠ يونيو ٢٠١٣ :

	ح/ نقدية		٢٠٠٠٠٠
	ح/ استثمارات مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق	٢٠٠٠٠٠	

د - حالة بيع الاستثمارات قبل موعد الاستحقاق :

فى حالة بيع الاستثمارات قبل موعد الاستحقاق يرحل الفرق بين القيمة الاسمية وصافى القيمة الدفترية كربح أو خسارة .

• خريقة التكلفة المستهلكة للقياس اللاحق للاستثمارات حتى الاستحقاق :

هى السندات وما يماثلها التى تستحوذ عليها المنشأة بغرض الاحتفاظ بها حتى موعد الاستحقاق، ويكون لدى المنشأة النية والقدرة المؤكدة على الاحتفاظ بها حتى نهاية موعد الاستحقاق.

القياس اللاحق لها : التكلفة المستهلكة . ويقصد بالتكلفة المستهلكة

= التكلفة الأصلية ± استهلاك خصم أو علاوة الإصدار

• مثال (٦):

أصدرت إحدى الشركات سندات بقيمة اسمية ١٠٠٠ جنيه للسند الواحد وبفائدة سنوية ١٥% ولمدة عشر سنوات (وكان متوسط سعر الفائدة السائد في السوق ١٢%)، ونظراً لارتفاع سعر فائدة السندات عن متوسط سعر فائدة السوق، فقد أصدرت الشركة السندات بمبلغ ١١٥٠ جنيه (على أن ترد ١٠٠٠ جنيه فقط القيمة الاسمية في نهاية أجل السندات)، وهو ما يعنى وجود علاوة إصدار ١٥٠ جنيه لكل سند.

والمطلوب: قيود اليومية في أول سنتين للشركة (س) التي اكتتبت وخصص لها سند واحد (لأغراض التبسيط) وكان التخصيص في ١ يناير ٢٠٠٩ وتسدد الفائدة في آخر ديسمبر من كل عام، وتم تبويب السندات ضمن فئة المحتفظ بها حتى الاستحقاق.

الحل

أولاً: سنة ٢٠٠٩:

١- عند شراء السند:

١١٥٠	ح/ استثمارات مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق
١١٥٠	ح/ نقدية

٢- عند تحصيل الفوائد: الفائدة = القيمة الاسمية للسند × سعر فائدة السندات

$$= ١٠٠٠ \times ١٥\% = ١٥٠ \text{ جنيه}$$

١٥٠	ح/ نقدية أو مدينى توزيعات
١٥٠	ح/ إيراد الفوائد

$$\text{٢- استهلاك علاوة الإصدار:} = \frac{\text{قيمة العلاوة}}{\text{١٠ سنوات}} = \frac{١٥٠}{١٠} = ١٥ \text{ جنيه}$$

وتعتبر تصحيح للفائدة السنوية :

١٥	ح/ استهلاك علاوة الإصدار (تخفيض لإيراد الفوائد)	
١٥	ح/ استثمارات مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق	

الأثر على ح/ أ. خ

١٥	استهلاك علاوة الإصدار
١٥٠	إيراد فوائد

الأثر على الميزانية

١١٣٥	استثمارات مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق
------	---

ثانياً : سنة ٢٠١٠ : ٢٠١٠/١٠/٣١

١ - إيراد الفوائد :

١٥٠	ح/ نقدية	
١٥٠	ح/ إيراد الفوائد	

٢ - استهلاك علاوة الإصدار السنوي :

١٥	ح/ استهلاك علاوة الإصدار (تخفيض لإيراد الفوائد)	
١٥	ح/ استثمارات مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق	

الأثر على ح / أ. خ

١٥٠	إيراد فوائد
١٥	استهلاك علاوة الإصدار

وكان إيراد الفوائد ١٣٥ جنيهه

الأثر على الميزانية

١١٢٠	استثمارات مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق
------	---

وتظل تتناقص حتى تصل إلى ١٠٠٠ ج في نهاية المدة (عشر سنوات)

• مثال (٧):

أصدرت إحدى الشركات سندات بقيمة اسمية ١٠٠٠ جنيه للسند الواحد وبفائدة سنوية ١٠% ولمدة ١٠ سنوات (فإذا علمت أن متوسط سعر الفائدة السائد في السوق ١١%) .

ونظراً لانخفاض سعر فائدة السندات عن متوسط سعر الفائدة السوقي ، فقد أصدرت الشركة السندات بسعر إصدار ٨٥٠ جنيهاً على أن تقوم بسداد القيمة الاسمية في نهاية أجل السندات.

والمطلوب : القيود المحاسبية في أول سنتين علماً بأن التخصيص تم في أول يناير ٢٠٠٩ وتسدد الفائدة في آخر ديسمبر كل عام وأن الشركة اشترت سند واحد وقررت تبويب السندات ضمن فئة المحتفظ بها حتى الاستحقاق .

الحل

أولاً : سنة ٢٠٠٩ :

١ - عند شراء السندات في أول يناير :

٨٥٠	ح/ استثمارات مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق	٨٥٠
	ح/ نقدية	

٢ - في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ : إيراد الفوائد = $1000 \times 10\% = 100$ جنيه

١٠٠	ح/ نقدية أو مدينو توزيعات	
	ح/ إيراد الفوائد	١٠٠

٣ - استهلاك خصم الإصدار : $= \frac{150}{10} = 15$ جنيهاً

القيد :

١٥	ح/ استثمارات مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق	
	ح/ استهلاك خصم الإصدار (تصحيح لإيراد الفوائد)	١٥

الأثر على ح / أ. خ

١٠٠	إيراد فوائد
١٥	استهلاك خصم الإصدار

الأثر على الميزانية

٨٦٥	استثمارات مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق
-----	---

ثانياً : سنة ٢٠١٠ :

١- إيراد الفوائد :

ح/ نقدية أو مدينى توزيعات	١٠٠	
ح/ إيراد الفوائد	١٠٠	

٢- استهلاك خصم الإصدار:

ح/ استثمارات مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق	١٥	
ح/ استهلاك خصم الإصدار	١٥	

الأثر على ح/ أ. خ

إيراد فوائد	١٠٠
استهلاك خصم الإصدار	١٥
↓	
كان إيراد الفوائد ١١٥ جنيهاً	

الأثر على الميزانية

استثمارات مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق	٨٨٠
↓	
وتظل تتزايد حتى تصل إلى ١٠٠٠ ج فى نهاية عشر سنوات	

القسم الثالث : الاستثمارات بفرض ممارسة تأثير هام

Investments for Significant Influence

ترغب بعض الشركات في زيادة استثماراتها في الشركات الأخرى للدرجة التي تمكنها من ممارسة تأثير هام على السياسات المالية والتشغيلية للشركات المستثمر فيها، ويستخدم لذلك مؤشر مبدئي وهو امتلاك ما بين ٢٠% إلى ٥٠% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة المستثمر فيها، ولا يصل التأثير الهام إلى درجة السيطرة (حيث يكون للشركة المستثمرة السيطرة الكاملة عندما تمتلك عادة أكثر من ٥٠% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت).

وقد ترغب الشركة المستثمرة في ممارسة تأثير هام على الشركة المستثمر فيها لأغراض مختلفة مثل :

- ١ - قد يرغب تاجر تجزئة في التأثير على سياسات المنتج ليتأكد من امكان حصوله على منتجات معينة مصممة بمواصفات.
- ٢ - قد يرغب المنتج في التأثير على منشآت استشارات الكمبيوتر لامكان ادخال تقنيات أكثر تقدماً لهذه المنشآت الاستشارية في عملياتها الصناعية.
- ٣ - قد يرغب المنتج في التأثير على سياسات مورد تنقصه الخبرة بزيادة استثماراته مع تقديم دعم إضافي للإدارة .

وتستخدم طريقة حقوق الملكية **The Equity Method** عندما يكون للشركة المستثمرة القدرة على ممارسة تأثير هام على الشركة المستثمر فيها، وتصنف هذه الاستثمارات طويلة الأجل في الميزانية في هذه الحالة على أنها "استثمارات في شركات شقيقة أو زميلة" **"Investments in Associated Companies"**.

- لاحظ أن :

تستخدم طريقة حقوق الملكية للشركات والاستثمارات الأخرى التي يتمكن فيها المستثمر من ممارسة تأثير هام على سياسات الشركة المستثمر فيها، ويحدث ذلك عندما يمتلك المستثمر أو يشارك في الأسهم العادية بنسبة لا تقل عن ٢٠% ولا تزيد عن ٥٠% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت .

• مثال (أ) :

افترض أنه في بداية ٢٠٠٩ اشترت شركة (س) ٤٠٠٠٠ سهم من الأسهم العادية للشركة (ص) والتي لها حق التصويت بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه (علماً بأن عدد الأسهم العادية للشركة (ص) يبلغ ١٠٠٠٠٠ سهم) ، ووفقاً لذلك فإن شركة (س) تمتلك ٤٠% من الأسهم العادية للشركة (ص)، ولذلك يفترض أن لها تأثير هام على الشركة (ص) المستثمر فيها، وينبغي على الشركة (س) استخدام طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن هذا الاستثمار، ويتم تسجيل عملية الشراء بالتكلفة كما يلي :

٤٠٠٠٠٠	ح/ استثمارات في شركات شقيقة (زميلة)	
٤٠٠٠٠٠	ح/ نقدية	

نصيب الشركة المستثمرة في الأرباح :

لأن المستثمر يمكنه التأثير على سياسة التوزيعات في الشركة المستثمر فيها، وبالتالي التأثير على الدخل المكتسب لذلك فإن الشركة المستثمرة تجعل أساس دخل الاستثمار على أساس مكاسب الشركة المستثمر فيها المحققة وليس على أساس نصيبها من التوزيعات .

فإذا أظهر تقرير الشركة (ص) عن عام ٢٠٠٩ تحقيق صافي ربح ١٥٠٠٠٠ جنيه عن السنة وكان نصيب الشركة (س) ٤٠% من الأرباح .

$$\text{أى} = ١٥٠٠٠٠ \times ٤٠\% = ٦٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويتم تسجيلها بالقيد التالي :

٦٠٠٠٠	ح/ استثمارات فى شركات شقيقة (زميلة)	
٦٠٠٠٠	ح/ إيراد الاستثمارات	

وإذا قررت الجمعية العمومية توزيع ٧٠% من الأرباح فقط فإنه عند إجراء

$$\text{التوزيعات (١٥٠.٠٠٠) = } \frac{٧٠}{١٠٠} \times ١٥٠.٠٠٠ = ١٠٥.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{ويكون نصيب الشركة (س) = الأرباح الموزعة } \times \frac{٤٠}{١٠٠}$$

$$= ٤٢.٠٠٠ \times ٤٠\% = ٤٢.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويتم إجراء القيد التالي :

٤٢٠٠٠	ح/ نقدية	
٤٢٠٠٠	ح/ استثمارات فى شركات شقيقة (زميلة)	

وبفرض أن العمليات السابقة قد تمت خلال ٢٠٠٩، فإن الآثار على الحسابات

تكون كما يلى :

ح / الاستثمارات فى شركات شقيقة (زميلة)

		(عند الشراء)	٤٠.٠٠٠
نصيب فى توزيعات الشركة المستثمر فيها	٤٢.٠٠٠	(نصيب فى الأرباح المحققة)	٦.٠٠٠
رصيد مرحل	٤١٨.٠٠٠		
	٤٦.٠٠٠		٤٦.٠٠٠
		رصيد منقول (يظهر فى الميزانية)	٤١٨.٠٠٠

ح / إيرادات الاستثمارات

نصيب الشركة في الأرباح المحققة	٦.٠٠٠		
في الشركة المستثمر فيها			

أما لماذا تستخدم طريقة حقوق الملكية بدلاً من طريقة التكلفة المستخدمة في الظروف العادية ، فإنه يمكن توضيح ذلك من خلال الآتي :

أن الغرض الأساسي من تغيير طريقة المحاسبة في ظل وجود تأثير هام على سياسات الشركة المستثمر فيها لتكون طريقة حقوق الملكية هو :

تقييد قدرة إدارة المنشأة المستثمرة على التلاعب في حصتها في نتائج أعمال الشركة المستثمر فيها، ويمكن بيان ذلك من خلال المقارنة بين طريقتي التكلفة وحقوق الملكية في أرباح الشركة المستثمر فيها، وذلك من خلال المثال التالي :

● مثال (٩) :

في أول يناير ١٩٩٦ اشترت الشركة (س) ٤٠% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة (ص) "المنشأة المستثمر فيها" وبمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ جنيه وتبلغ قيمة حقوق الملكية للشركة (ص) ٢٥٠.٠٠٠ جنيه، وقد حققت الشركة (ص) أرباح قدرها ٣٠.٠٠٠ جنيه (نصيب الشركة "س" منها يكون ٤٠% أي ١٢.٠٠٠ جنيه) .

والمطلوب : قيود اليومية في ظل تحريقتي التكلفة وحقوق الملكية، وفي ظل الافتراضات التالية:

- ١ - عدم توزيع أرباح من جانب الشركة (ص) .
- ٢ - توزيع أرباح قدرها ١٠.٠٠٠ جنيه .
- ٣ - توزيع الأرباح بالكامل أي ٢٠.٠٠٠ جنيه .

الحل

أولاً : في ظل خريقة التكلفة :

يتم إثبات نصيب الشركة المستثمرة من التوزيعات فقط بالقيود التالي :

	ح/ نقدية		x x
	ح/ إيراد الاستثمارات	x x	

١- في ظل افتراض عدم توزيع أرباح :

لا تجرى أى قيود لعدم وجود توزيعات.

٢- في ظل افتراض توزيع أرباح قدرها ١٠٠٠٠ جنيه.

يكون نصيب الشركة المستثمرة (س) ٤٠% أى ٤٠٠٠ جنيه ويجرى القيد

التالى :

	ح/ النقدية		٤٠٠٠
	ح/ إيراد الاستثمارات	٤٠٠٠	

٣- في ظل توزيع الأرباح بالكامل : يكون نصيب الشركة المستثمرة (س) هو

$$: ٣٠٠٠٠ \times ٤٠\%$$

	ح/ النقدية		١٢٠٠٠
	ح/ إيراد الاستثمارات	١٢٠٠٠	

ويتضح من ذلك اختلاف النتائج بحسب الأرباح الموزعة، ولأن الشركة المستثمرة يكون لها فى حالات التأثير الهام القدرة على ممارسة هذا التأثير بما يخدم مصالحها وتوجهاتها، ولذلك وجدت طريقة حقوق الملكية لتقييد هذه القدرة، وتهدف طريقة حقوق الملكية إلى إظهار نصيب الشركة المستثمرة فى الأرباح الحققة بالكامل ودون التأثير بمقدار التوزيعات .

ففي ظل خريقة التكلفة يختلف إيراد الاستثمارات بحسب التوزيعات :

ففي الحالة الأولى : عدم إجراء توزيعات لم يظهر أى إيراد للاستثمارات.
وفي الحالة الثانية: إجراء توزيعات ١٠٠٠٠٠ جنيه تم إظهار ٤٠٠٠ جنيه كإيراد استثمار.

وفي الحالة الثالثة : إجراء توزيعات بالكامل ٣٠٠٠٠٠ جنيه تم إظهار ١٢٠٠٠٠ جنيه كإيراد استثمار .

ثانياً : فى خريقة حقوق الملكية :

ويتم فى ظل هذه الطريقة إظهار نصيب الشركة المستثمرة فى الأرباح المحققة بالكامل وبغض النظر عن إجراء توزيعات أو مقدار هذه التوزيعات ، ومن خلال القيدن التاليين :

أ - نصيب الشركة المستثمرة فى الأرباح المحققة للشركة المستثمر فيها :

ح/ استثمارات مالية فى شركات شقيقة (زميلة)	× ×	
ح/ إيراد الاستثمارات	× ×	

ب - نصيب الشركة المستثمرة فى توزيعات الشركة المستثمر فيها :

ح/ نقدية	× ×	
ح/ استثمارات مالية فى شركات شقيقة (زميلة)	× ×	

وفى ظل الافتراضات السابقة يتم إجراء القيود التالية :

١ - فى حالة عدم توزيع الأرباح : يجرى القيد التالى :

ح/ استثمارات مالية فى شركات شقيقة (زميلة)	١٢٠٠٠	
ح/ إيراد الاستثمارات	١٢٠٠٠	
نصيب الشركة المستثمرة فى الأرباح المحققة		
$١٢٠٠٠ = ٤٠\% \times ٣٠٠٠٠٠ =$ جنيه		

٢- في حالة توزيع أرباح قدرها ١٠٠٠٠ جنيهه (نصيب الشركة المستثمرة ٤٠٪)

ح/ استثمارات مالية في شركات شقيقة (زميلة)		١٢٠٠٠
ح/ إيراد الاستثمارات	١٢٠٠٠	
ح/ نقدية		٤٠٠٠
ح/ استثمارات مالية في شركات شقيقة (زميلة)	٤٠٠٠	

٢- في حالة توزيع أرباح قدرها ٢٠٠٠٠ جنيهه (نصيب الشركة المستثمرة ٤٠٪)

ح/ استثمارات مالية في شركات شقيقة (زميلة)		١٢٠٠٠
ح/ إيراد الاستثمارات	١٢٠٠٠	
ح/ نقدية		١٢٠٠٠
ح/ استثمارات مالية في شركات شقيقة (زميلة)	١٢٠٠٠	

ويتضح مما سبق أن التأثير على قائمة الدخل واحد في ظل الافتراضات الثلاثة وهو زيادة إيراد الاستثمارات بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيهه (النصيب في الأرباح المحققة)، كذلك تزيد الأصول على النحو التالي :

١ - الافتراض الأول : يزيد حساب الاستثمار بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيهه كاملة لعدم وجود توزيعات .

٢ - الافتراض الثاني : يزيد حساب الاستثمار بمبلغ ٨٠٠٠ جنيهه عبارة عن الفرق بين زيادة الاستثمار بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيهه نصيب في الأرباح المحققة، ونقص الاستثمار بمبلغ ٤٠٠٠ جنيهه (نصيب الاستثمار من التوزيعات) .

٣ - الافتراض الثالث : لا يتأثر حساب الاستثمار :

فمن ناحية، يزيد الاستثمار بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيهه نصيب الاستثمار في الأرباح المحققة، ومن ناحية أخرى ينقص بمقدار ١٢٠٠٠ جنيهه نصيب الاستثمار في الأرباح الموزعة، وإذا كان تقرير الشركة المستثمر فيها صافى خسارة عن

الفترة، فإن الشركة المستثمرة تقيد نصيبها في الخسارة بتخفيض حساب الاستثمار وقيد حصتها في خسارة الشركة المستثمر فيها، والحصصة في مكاسب الشركة المستثمر فيها (أو الخسارة) يتم التقرير عنها في قسم بنود غير تشغيلية في قائمة الدخل والذي يتضمن إيرادات الفوائد ومصروفات القوائد والمكاسب أو الخسائر الرأسمالية وعائد الاستثمارات .

القيود في حالة وجود خسارة في الشركة المستثمر فيها (نصيب الشركة المستثمرة من الخسارة) .

	ح/ خسائر استثمارات	× ×
	ح/ استثمارات مالية في شركات شقيقة (زميلة)	× ×

● تقارير استثمارات بمقتضى طريقة حقوق الملكية :

- يتم التقرير عن الاستثمارات في شركات شقيقة في الميزانية كأصل طويل الأجل، ومع هذا فإن حساب الاستثمار - كما يتبين من القيد - لا يعكس التكلفة أو القيمة السوقية وبدلاً من ذلك يجرى ما يلي :
- يتم زيادة حساب الاستثمار بتكلفة الأسهم عند الشراء ونصيب الشركة المستثمرة في الأرباح المحققة للشركة المستثمر فيها .
- يتم تخفيض حساب الاستثمار بمقدار التوزيعات المحصلة من الشركة المستثمر فيها ونصيب الشركة المستثمرة في الخسائر (إن وجدت) التي تحققها الشركة المستثمر فيها .
- في نهاية الفترة المحاسبية لا يقوم المحاسبون بأى تسويات في حساب الاستثمار ليعكس التغيرات في القيمة السوقية العادلة للأوراق المالية المستحوذ عليها .
- عند بيع الأوراق المالية فإن الفرق بين النقدية المحصلة والقيمة الدفترية للاستثمار يتم تسجيلها كمكسب أو خسارة على بيع الأصل، ويتم التقرير عنها في قائمة الدخل قسم البنود الأخرى (غير التشغيلية) .

• مثال (١٠) :

تمتلك الشركة (س) نسبة ٢٥% من الأسهم العادية للشركة (ص) في أول يناير ٢٠١٠ وكان مبلغ الشراء هو ١٠ مليون جنيه ، وتمكن هذه النسبة الشركة (س) من ممارسة نفوذ كبير على سياسات الشركة (ص) ، وكان رصيد الأرباح المرحلة للشركة (ص) مبلغ ١٥ مليون جنيه في تاريخ الاستحواذ، ويوجد للشركة (س) العديد من الشركات التابعة الأخرى ، وبلغت الأرباح المرحلة للشركة (ص) في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ مبلغ ٢١ مليون جنيه .

والمطلوب : احسب القيمة الدفترية للاستثمار في الشركة (ص) في القوائم المالية للمجموعة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ .

الحل

بالمليون جنيه

١٠

+

١,٥

١١,٥

تكلفة الاستثمار

(-)

حصة المستثمر في الأرباح المرحلة الزائدة

$$= (15 - 21) \times 25\%$$

● مثال (١١) :

في أول يناير ٢٠٠٦ استحوذت الشركة (س) على ٤٠% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة (ص) " المنسأة المستثمر فيها " وذلك من السوق المفتوح وبمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه (وتبلغ فيه حقوق الملكية للشركة " ص " ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه) وقد حققت الشركة (ص) أرباح قدرها ٣٠٠٠٠٠ جنيه (نصيب الشركة "س" منها يكون ٤٠% أى ١٢٠٠٠٠ جنيه) .

وإذا افترضنا الحالات التالية :

- أ - عدم توزيع أرباح من جانب الشركة (ص) .
- ب - توزيع أرباح قدرها ١٠٠٠٠٠ جنيه .
- ج - توزيع الأرباح بالكامل أى ٣٠٠٠٠٠ جنيه .

في ظل خريقة التكلفة :

يتم إثبات نصيب الشركة المستثمرة من التوزيعات فقط بالقيد التالي :

× من د / النقدية

× إلى د / إيراد الاستثمارات

أ - في ظل افتراض عدم توزيع أرباح : لا تجرى قيود .

ب - في ظل توزيع أرباح قدرها ١٠٠٠٠٠ جنيه .

يكون نصيب الشركة (س) المستثمرة ٤٠% أى ٤٠٠٠٠ جنيه ويجرى القيد التالي:

٤٠٠٠ من د / النقدية

٤٠٠٠ إلى د / إيراد الاستثمارات

ج - في ظل توزيع الأرباح بالكامل . يكون نصيب الشركة المستثمرة (س) هو

٣٠٠٠٠ × ٤٠% .

١٢٠٠٠ من د / النقدية

١٢٠٠٠ إلى د / إيراد الاستثمارات

ويتضح من ذلك اختلاف النتائج حسب الأرباح الموزعة ، ولأن الشركة المستثمرة يكون لها في حالات التأثير الهامة القدرة على ممارسة هذا التأثير بما يخدم مصالحها واتجاهاتها ، لذلك وجدت طريقة حقوق الملكية لتقييد هذه القدرة ، ولكي تؤدي إلى انعكاس نصيب الشركة المستثمرة في الأرباح المحققة بالكامل في دفاتها سواء في ح/ الاستثمار أو قائمة الدخل . ففي ظل الافتراضات السابقة :

ا - في حالة عدم توزيع الأرباح : يجرى القيد التالي :

من ح/ الاستثمارات في شركة (ص) ١٢٠٠٠

إلى ح/ إيرادات الاستثمارات ١٢٠٠٠

ب - في حالة توزيع أرباح قدرها ١٠٠٠٠ ج (نصيب الشركة المستثمرة فيها ٤٠%)

من ح/ الاستثمارات في شركة (ص) ١٢٠٠٠

إلى ح/ إيرادات الاستثمارات (بالنصيب في الأرباح المحققة) ١٢٠٠٠

من ح/ نقدية ٤٠٠٠

إلى ح/ الاستثمارات في شركة (ص) ٤٠٠٠

ج - في حالة توزيع الأرباح بالكامل ٣٠٠٠٠ ج (نصيب الشركة المستثمرة فيها ٤٠%) .

من ح/ الاستثمارات في شركة (ص) ١٢٠٠٠

إلى ح/ إيرادات الاستثمارات (بالنصيب في الأرباح المحققة) ١٢٠٠٠

من ح/ نقدية ١٢٠٠٠

إلى ح/ الاستثمارات في شركة (ص) ١٢٠٠٠

ويتضح من ذلك أن التأثير على قائمة الدخل واحد في ظل الافتراضات الثلاثة وهو

زيادة إيرادات الاستثمارات بمبلغ ١٢٠٠٠ ج (النصيب في الأرباح المحققة) كذلك تزيد الأصول

في الحالات الثلاثة بمقدار ١٢٠٠٠ ج (ففي الافتراض الأول يزيد حساب الاستثمار بهذا

المبلغ ، وفي الافتراض الثاني يزيد حساب الاستثمار بمبلغ ٨٠٠٠ ج (١٢٠٠٠ - ٤٠٠٠

دائن) + زيادة النقدية بمبلغ ٤٠٠٠ ج ، وفي الافتراض الثالث يزيد حد/ النقدية بمبلغ ١٢٠٠٠ ج بينما لا يتأثر حساب الاستثمار (١٢٠٠٠ - ١٢٠٠٠) .

• مثال (١٢) :

افتراض المعلومات التالية :

فى أول يناير ٢٠٠٦ استحوذت شركة الياسمين (المنشأة المستثمرة) على ٤٠% من الأسهم العادية التى لها حق التصويت لشركة " هبة " (المنشأة المستثمر فيها) وذلك من السوق المفتوح بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ج ، وما لم يوضح خلاف ذلك فإنه يفترض أن نسبة ملكية شركة الياسمين يمكن أن يكون لها تأثير هام على السياسات التشغيلية والتمويلية لشركة هبة ، وفى أول يناير كانت مكونات حقوق الملكية لشركة هبة كمايلى :

اسهم عادية ، القيمة الاسمية ١ جنيه ، ١٠٠٠٠٠٠ سهم مصرح بها	
٥٠٠٠٠ سهم مصدرة ومتدولة	٥٠٠٠٠ جنيه
رأس مال اضافى متوافر من غير مصادر الربحية	١٥٠٠٠٠ جنيه
أرباح محتجزة	٥٠٠٠٠ جنيه
اجمالى حقوق الملكية	<u>٢٥٠٠٠٠</u> جنيه

وعليك ان تلاحظ أن تكلفة الأسهم العادية لشركة هبة كانت تساوى ٤٠% من القيمة الدفترية لصافى أصول شركة هبة ، وافترض أيضا أنه لا توجد فروق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول وخصوم شركة هبة ، وطبقاً لذلك فإن رصيد حساب الاستثمار لشركة الياسمين يمثل بالضبط ٤٠% من حقوق المساهمين لشركة هبة (صافى الأصول) عليك أيضاً أن تفترض أن شركة هبة قد افصحت فى عام ٢٠٠٦ عن صافى ربح قدره ٣٠٠٠٠٠ جنيه وسددت نقداً توزيعت أرباح قدرها ١٠٠٠٠ ج .

وبالنسبة لحقوق المساهمين في نهاية العام فستكون كمايلي :

أسهم عادية ، بقيمة اسمية ١ جنيه ، ١٠٠٠٠٠ سهم مصرح به .	
٥٠٠٠٠ سهم مصفرة ومتداولة	٥٠٠٠٠ جنيه
رأس مال لضفى متوافر من غير مصادر الربحية	١٥٠٠٠٠ جنيه
أرباح محتجزة (٢٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠)	٧٠٠٠٠ جنيه
إجمالى حقوق الملكية	<u>٢٧٠٠٠٠</u> جنيه

وتقوم شركة الياسمين بتسجيل حصتها فى صافى أصول شركة هبة أثناء عام

٢٠٠٦ كمايلي:

من ح/ الاستثمارات فى شركة شقيقة (هبة) إلى ح/ دخول ومصروفات أخرى (٣٠٠٠٠ جنيه أرباح x ٤٠% حصة شركة ياسمين)	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
من ح/ النقدية إلى ح/ الاستثمارات فى شركة شقيقة (هبة) (١٠٠٠٠ جنيه توزيعات x ٤٠% حصة شركة ياسمين)	٤٠٠٠	٤٠٠٠

وعندما يتم إعداد ميزانية شركة الياسمين فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ فإن رصيد ح/الاستثمارات الذى يتم الإفصاح عنه سوف يكون ١٠٨٠٠٠ ج عبارة عن :

$$(١٠٠٠٠٠ + ١٢٠٠٠ - ٤٠٠٠)$$

وهذا المبلغ يمثل ٤٠% من القيمة الدفترية لصافى أصول شركة هبة فى نهاية العام (أى ٢٧٠٠٠٠ x ٤٠%) .

لاحظ أيضاً أن حقوق الملكية فى نخل شركة هبة يتم الإفصاح عنه بقيمة واحدة فى قائمة الدخل تحت أسم :

" دخول ومصروفات أخرى "

• مثال (١٣) :

اشترت شركة الياسمين حصة من الأسهم العادية لشركة هبة قدرها ٤٠% وفي تاريخ الشراء في أول يناير ٢٠٠٦ تم الشراء بمبلغ ٤٤٠.٠٠٠ جنيه ، وتُمكن هذه الحصة شركة الياسمين من ممارسة تأثير هام على السياسات المالية والتشغيلية لشركة هبة ، وكانت حقوق الملكية ٢٠٠٥/١٢/٣١ في شركة هبة على النحو التالي:

القيمة بالجنيه	بيان
١١٠.٠٠٠	رأس المال المدفوع
٣٦٠.٠٠٠	احتياطيات
١٣٠.٠٠٠	أرباح محتجزة
٢٧٦.٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية

وقد استخرجت البيانات التالية من القوائم المالية لشركة هبة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ :

قائمة الدخل	
٤٥٦.٠٠٠	صافي الربح بعد الضرائب
٢٤.٠٠٠	(-) بنود غير عادية (معفاة)
٤٣٢.٠٠٠	صافي ربح الفترة

قائمة التغيرات في حقوق الملكية :	
١٣٠.٠٠٠	الأرباح المحتجزة في بداية العام
١٣٢.٠٠٠	صافي الربح عن الفترة
(١٦.٠٠٠)	توزيعات الأرباح المدفوعة
١٥٧٢.٠٠٠	الأرباح المحتجزة في نهاية العام

وفي أكتوبر ٢٠٠٦ باعت شركة الياسمين (المستثمرة) بضاعة لشركة هبة لأول مرة وبلغت المبيعات الإجمالية ١.٠٠٠.٠٠٠ جنيه (ربح الصنفقة ٢٠٠.٠٠٠ ج) ولم

تتم أى مبيعات من شركة هبة إلى شركة الياسمين . فإذا علمت أن سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعترافية هو ٢٠% .

المطلوب :

تحديد القيمة الدفترية المعدلة للاستثمارات فى شركة شقيقة (شركة هبة) .

الحل

١ - حساب حصة الشركة المستثمرة فى أرباح الشركة المستثمر فيها :

القيمة بالجنيه	بيان
١٧٢٨٠٠٠	١ - الحصة فى أرباح الشركة المستثمر فيها = صافى الفترة × نسبة الملكية $= ٤٣٢٠٠٠ \times ٤٠\%$
(٦٤٠٠٠)	(-) - صافى الأثر للأرباح غير المحققة بعد ضريبة الدخل = الأرباح غير المحققة للبطاعة المبيعة فى مكمل النسبة بعد خصم نسبة الضريبة × نسبة الملكية $= ٢٠٠٠٠ \times ٨٠\% \times ٤٠\% = ٦٤٠٠٠$
١٦٦٤٠٠٠	

١ - حساب حصة الشركة المستثمرة فى أرباح الشركة المستثمر فيها :

القيمة بالجنيه	بيان
٤٤٠٠٠٠٠	التكلفة الأصلية
٦٦٤٠٠٠٠	الأرباح اللاحقة للاستحواذ على الملكية محسوبة عند بداية العام = نسبة الملكية × (الاحتياطيات + الأرباح المحتجزة) $= (٣٦٠٠٠٠٠ + ١٣٠٠٠٠٠) \times ٤٠\%$
١١٠٤٠٠٠٠	
١٦٦٤٠٠٠	(-) الحصة الراجعة لصافى الربح عن الفترة (الأرباح المحققة)
(٦٤٠٠٠٠)	(-) توزيعات الأرباح المستلمة = $١٦٠٠٠٠ \times ٤٠\%$
١٢٠٦٤٠٠٠	

• مثال (١٤) :

فى أول يناير ١٩٩٦ اشترت الشركة (س) ٤٠% من الأسهم العادية التى لها حق التصويت للشركة (ص) " المنشأة المستثمر فيها " وبمبلغ ١٠٠٠٠٠ ج وتبلغ قيمة حقوق الملكية للشركة (ص) ٢٥٠٠٠٠ ج ، وقد حققت الشركة (ص) أرباح قدرها ٣٠٠٠٠ ج (نصيب الشركة (س) منها يكون ٤٠% أى ١٢٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

قيود اليومية فى ظل طريقتى التكلفة وحقوق الملكية ، وفى ظل الافتراضات

التالية :

- ١ - عدم توزيع أرباح من جانب الشركة (ص) .
- ٢ - توزيع أرباح قدرها ١٠٠٠٠ ج .
- ٣ - توزيع الأرباح بالكامل أى ٣٠٠٠٠ ج .

الحل

أولاً : فى ظل طريقة التكلفة :

يتم إثبات نصيب الشركة المستثمرة من التوزيعات فقط بالقيد التالى :

	ح/ نقدية		× ×
	ح/ ايراد الاستثمارات	× ×	

أ - فى ظل افتراض عدم توزيع أرباح :

لا تجرى أى قيود لعدم وجود توزيعات .

ب - فى ظل افتراض توزيع أرباح قدرها ١٠٠٠٠ ج .

يكون نصيب الشركة المستثمرة (س) ٤٠% أى ٤٠٠٠ ج ويجرى القيد التالى:

	ح/ النقدية		٤٠٠٠
	ح/ ايراد الاستثمارات	٤٠٠٠	

ج - في ظل توزيع الأرباح بالكامل :

يكون نصيب الشركة المستثمرة (س) هو $30.000 \times 40\%$

ح/ نقدية	١٢.٠٠٠
ح/ ايراد الاستثمارات	١٢.٠٠٠

ويتضح من ذلك اختلاف النتائج بحسب الأرباح الموزعة ، ولأن الشركة المستثمرة يكون لها في حالات التأثير الهام القدرة على ممارسة هذا التأثير بما يخدم مصالحها وتوجهاتها ، ولذلك وجدت طريقة حقوق الملكية لتقييد هذه القدرة ، وتهدف طريقة حقوق الملكية إلى إظهار نصيب الشركة المستثمرة في الأرباح المحققة بالكامل ودون التأثير بمقدار التوزيعات .

ففي ظل طريقة التكلفة يختلف إيراد الاستثمارات بحسب التوزيعات :

ففي الحالة الأولى : عدم إجراء توزيعات لم يظهر أى ايراد للاستثمارات .

وفي الحالة الثانية : إجراء توزيعات ١٠.٠٠٠ ج تم إظهار ٤.٠٠٠ ج كإيراد

استثمار .

وفي الحالة الثالثة : إجراء توزيعات بالكامل ٣٠.٠٠٠ ج تم إظهار

١٢.٠٠٠ ج كإيراد استثمار .

ثانياً : في ظل طريقة حقوق الملكية :

يتم في ظل هذه الطريقة إظهار نصيب الشركة المستثمرة في الأرباح

المحققة بالكامل وبغض النظر عن إجراء توزيعات أو مقدار هذه التوزيعات ومن

خلال القيدتين التاليين :

أ - نصيب الشركة المستثمرة في الأرباح المحققة للشركة المستثمر فيها .

	ح/ استثمارات مالية في شركات زميلة		× ×
	ح/ إيراد الاستثمارات	× ×	

ب - نصيب الشركة المستثمرة في الأرباح المحققة للشركة المستثمر فيها .

	ح/ نقدية		× ×
	ح/ استثمارات مالية في شركات زميلة	× ×	

وفي ظل الافتراضات السابقة يتم إجراء القيود التالية :

- في حالة عدم توزيع الأرباح : يجرى القيد التالي :

	ح/ استثمارات مالية في شركات زميلة		١٢٠٠
	ح/ إيراد الاستثمارات	١٢٠٠٠	
	نصيب شركة المستثمرة في الأرباح المحققة		
	$١٢٠٠٠ = ٤٠\% \times ٣٠٠٠٠ =$		

- في حالة توزيع أرباح قدرها ١٠٠٠٠ (نصيب الشركة المستثمرة ٤٠٪) :

	من ح/ الاستثمارات المالية في شركة زميلة		١٢٠٠٠
	إلى ح/ إيراد الاستثمارات	١٢٠٠٠	
	من ح/ النقدية		٤٠٠٠
	إلى ح/ الاستثمارات المالية في شركة زميلة	٤٠٠٠	

- في حالة توزيع أرباح قدرها ٣٠٠٠٠٠ ج (نصيب الشركة المستثمرة ٤٠٪) :

من ح/ الاستثمارات المالية في شركة زميلة إلى ح/ إيراد الاستثمارات	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
من ح/ النقدية إلى ح/ الاستثمارات المالية في شركة زميلة	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠

ويتضح مما سبق أن التأثير على قائمة الدخل واحد في ظل الافتراضات الثلاثة وهو زيادة إيراد الاستثمارات بمبلغ ١٢٠٠٠ ج (النصيب في الأرباح المحققة) ، كذلك تزيد الأصول على النحو التالي :

أ - الافتراض الأول : يزيد حساب الاستثمار بمبلغ ١٢٠٠٠ ج كاملة لعدم وجود توزيعات .

ب - الافتراض الثاني : يزيد حساب الاستثمار بمبلغ ٨٠٠٠ ج عبارة عن الفرق بين زيادة الاستثمار بمبلغ ١٢٠٠٠ ج نصيب في الأرباح المحققة ، ونقص الاستثمار بمبلغ ٤٠٠٠ ج (نصيب الاستثمار من التوزيعات) .

ج - الافتراض الثالث : لا يتأثر حساب الاستثمار :

فمن ناحية، يزيد الاستثمار بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه نصيب الاستثمار في الأرباح المحققة ، ومن ناحية أخرى ينقص بمقدار ١٢٠٠٠ جنيه نصيب الاستثمار في الأرباح الموزعة ، وإذا كان تقرير الشركة المستثمر فيها صافي خسارة عن الفترة ، فإن الشركة المستثمرة تقيد نصيبها في الخسارة بتخفيض حساب الاستثمار وفي حصتها في خسارة الشركة المستثمر فيها ، والحصّة في مكاسب الشركة المستثمر فيها (أو الخسارة) يتم التقرير عنها في قسم بنود غير تشغيلية في قائمة الدخل والذي يتضمن إيراد الفوائد ومصرفات الفوائد والمكاسب أو الخسائر الرأسمالية وعائد الإستثمارات .

القيد في حالة وجود خسارة في الشركة المستثمر فيها (نصيب الشركة المستثمرة من الخسارة).

	ح/ خسائر استثمارات	x x	x x
	ح/ استثمارات مالية في شركات زميلة	x x	

● مثال (١٥):

اشترت شركة (س) ١٠٠٠٠٠٠ سهم من الأسهم العادية للشركة (ص) "وتعادل هذه النسبة ٤٠% من الأسهم العادية للشركة ص" وبالتالي تمكن الشركة (س) من ممارسة تأثير هام على السياسات المالية والتشغيلية للشركة (ص) وقيمة السهم ٢٠٠ جنيه، وذلك في ٢٠٠٥/١/١.

وقد بلغ نصيب السهم الواحد من الأرباح المحققة في سنة ٢٠٠٥ مبلغ ٢٥ جنيه للسهم الواحد وقررت الجمعية العمومية للشركة (ص) في ٢٠ مارس ٢٠٠٦ توزيع ٣٠ جنيه للسهم (أى أكبر من الربح المحقق).

المطلوب: إجراء قيود اليومية، وبيان المعالجة الضريبية:

- ١ - إذا كانت الشركة (ص) مقيمة في مصر.
- ٢ - إذا كانت الشركة (ص) غير مقيمة في مصر.

الحل

١ - قيد الشراء في ٢٠٠٥/١/١:

	ح/ خسائر استثمارات	٢٠٠٠٠٠٠٠	
	ح/ استثمارات مالية في شركات زميلة	٢٠٠٠٠٠٠٠	

٢ - النصيب في الأرباح المحققة :

٢٥٠٠٠٠٠	ح/ استثمارات مالية في شركات زميلة
٢٥٠٠٠٠٠	ح/ إيرادات الاستثمارات

٣ - النصيب في الأرباح الموزعة :

٣٠٠٠٠٠٠	ح/ نقدية
٣٠٠٠٠٠٠	ح/ استثمارات مالية في شركات زميلة

ح/ الاستثمارات في شركات شقيقة

ويكون

		(١ / ١)	٢٠٠٠٠٠٠
		(١٢ / ٣١)	٢٥٠٠٠٠٠
رصيد مرحل	٢٢٥٠٠٠٠٠		٢٢٥٠٠٠٠٠
	<u>٢٢٥٠٠٠٠٠</u>		<u>٢٢٥٠٠٠٠٠</u>
(٢٠٠٦ / ٣ / ٢٠)	٣٠٠٠٠٠٠	رصيد منقول	٢٢٥٠٠٠٠٠
رصيد مرحل	١٩٥٠٠٠٠٠		٢٢٥٠٠٠٠٠
	<u>٢٢٥٠٠٠٠٠</u>		<u>٢٢٥٠٠٠٠٠</u>
		رصيد منقول	١٩٥٠٠٠٠٠

لاحظ أن رصيد حساب الاستثمار انخفض بمقدار ٥٠٠٠٠٠٠ جنيهه وهي عبارة

عن الزيادة في الأرباح الموزعة عن الأرباح المحققة أي ٥ جنيهه للسهم × ١٠٠٠٠٠٠

سهم = ٥٠٠٠٠٠٠ جنيهه .

وهي عبارة عن الفرق بين الربح الموزع ٣٠ جنيهه والربح المحقق ٠ جنيهه

وتعتبر تسوية لرصيد حساب الاستثمار .

ويعنى إيراد الاستثمار البالغ ٢٥٠٠٠٠٠٠ جنيهه إذا كانت الشركة المستثمر فيها

مقيمة في مصر ، ويخضع للضريبة إذا كانت الشركة غير مقيمة في مصر .

ملخص

الاستثمارات المالية فى شركات شقيقة (زميلة)

- رسائل قصيرة :

- تعرف الشركة الشقيقة بأنها شركة يكون فيها للمستثمر نفوذ كبير على سياساتها، ولكنه لا يمثل سيطرة مشتركة وأيضاً ليس شركة تابعة .

- النفوذ الكبير : أى سلطة الاشتراك فى اتخاذ القرارات المتصلة بالسياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها، ولكنها لا تصل إلى حد السيطرة المشتركة أو السيطرة التامة على تلك السياسات .

- طريقة حقوق الملكية :

هى طريقة للمحاسبة تستخدم عندما يكون للمستثمر تأثير هام على سياسات الشركة المستثمر فيها، وفيها يتم الاعتراف المبدئى للاستثمار بالتكلفة ، ويتم تعديله فى الفترات اللاحقة للاستحواذ :

أ - أما بالزيادة : بحصة المستثمر فى الأرباح المحققة فى الشركة المستثمر فيها ، وكذلك التغير اللاحق للاستحواذ فى نصيب المستثمر فى صافى أصول الشركة المستثمر فيها .

ب - بالنقص : بحصة المستثمر فى الخسارة المحققة فى الشركة المستثمر فيها ، وكذلك توزيعات الأرباح .

- يفترض أن المستثمر له نفوذ كبير على سياسات الشركة المستثمر فيها إذا كان يمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر ٢٠% أو أكثر من الأسهم العادية التى لها حق التصويت وحتى أقل من ٥٠% ، ما لم يوجد فى الواقع العملى ما يشير إلى خلاف ذلك (فعلى سبيل المثال: قد يملك المستثمر ٣٠% من الأسهم العادية للشركة المستثمر فيها ، ولكن هناك مستثمر آخر يملك ٥١% من الأسهم العادية والـ ١٩% الباقية موزعة بين عدد كبير من المساهمين،

فى هذه الحالة فإن المستثمر الآخر الذى يملك ٥١% من الأسهم العادية التى لها حق التصويت يكون له الأغلبية ، وبالتالي السيطرة التامة ، ولا يملك المستثمر الذى يملك ٣٠% النفوذ الكبير إلا إذا وجدت ظروف واقعية تسمح بذلك مثل كونه المورد الوحيد للشركة المستثمر فيها .

القسم الرابع : حصص السيطرة : الاندماج والشراء

Controlling Interests : Mergers and Acquisitions

ترغب بعض الشركات فى السيطرة الكاملة على شركات أخرى من خلال امتلاك أكثر من ٥٠% من الأسهم العادية التى لها حق التصويت، وترجع الرغبة فى السيطرة على شركات أخرى لأسباب متعددة أهمها :

Vertical Integration

أ- التكامل الرأسى :

تتم هنا عملية اندماج رأسى بين شركات تعمل فى المراحل المختلفة من تشغيل المنتجات، فعلى سبيل المثال: تمر صناعة البترول بمراحل مختلفة مثل: الاستكشاف والإنتاج والتكرير والتسويق إلى المستهلك النهائى، كذلك فإن الصناعات الدوائية تختلف ما بين البحوث والتطوير للأدوية الجديدة وإنتاج الأدوية وتسويق المنتجات الدوائية من خلال الصيدليات .

ويهدف التكامل الرأسى إلى تخفيض تكلفة التبادل السوقي والتعاقدات، وكذلك تقليل عدم التأكد المتعلق بالتوريد .

Horizontal Growth

ب- النمو الأفقى :

يتضمن ذلك شراء شركات على نفس المستوى فى قنوات التوزيع أو الإنتاج ويتم الاندماج هنا بين شركتين من نفس النوع لأنه يمكن الاستفادة من اقتصاديات الحجم .

Conglomerate Mergers

ج- الاندماج المتنوع :

تشمل عملية الاندماج شركات مشاركة فى أنواع مختلفة من الأنشطة

التجارية مثل :

- الاندماج بغرض امتداد المنتجات بتوسيع خطوط إنتاج الشركات .
- الاندماج بغرض الامتداد الجغرافى للسوق على شركتين ويتم تنفيذ عملياتها فى مناطق جغرافية غير متداخلة.
- الاندماج بغرض التنوع البحث، ويشمل أنشطة تجارية مختلفة وغير مرتبطة ببعضها البعض .

● ما هى القوائم المالية الموحدة :

شراء شركة لشركة أخرى يودى إلى ظهور شركة أم (شركة قابضة) وهى تلك الشركة التى تكسب السيطرة على الشركة الأخرى، أما الشركة التابعة فهى تلك الشركة التى اشترتها الشركة الأم، وعندما تشتري شركة (قابضة) شركة أخرى (تابعة) ، فإنه يجب تقديم قوائم مالية موحدة، وتشمل هذه القوائم عمليات الشركتين معاً أى يتم تجميع بيانات شركتين أو أكثر فى مجموعة واحدة من القوائم، وأساساً فإن القوائم الموحدة يمكن أن ننظر إليها على أنها تجميع لقوائم مالية منفصلة لشركتين أو أكثر معاً لى تجعلها تظهر وكأنها شركة واحدة فقط ، وهكذا يتم تجميع حسابات النقدية لكل الشركات معاً، وكذلك حسابات المخزون والأصول الثابتة وغيرها .

● مثال (١١):

بفرض أن الشركة (س) قامت فى أول يناير ٢٠٠١ بشراء شركة (ص) بمبلغ ١٠٠ مليون جنيه نقداً (أى كل حصة الأسهم العادية فى الشركة ص) .

- قيد عملية الشراء :

	ح/ استثمارات فى شركة (ص)	١٠٠	
	ح/ نقدية	١٠٠	
	+ (-)		

وعند توحيد القوائم المالية يتم تجميع بيانات القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم والشركة التابعة فى قوائم مالية موحدة مفردة، وحساب الاستثمار يجب أن يستبعد لتجنب ازدواج حساب أصول والتزامات الشركة التابعة واستثمارات الشركة الأم فى هذه الأصول .

وبفرض أن الشركة (س) قد دفعت ١٠٠ مليون جنيه عن كل الأسهم العادية للشركة (ص) ، وذلك على الرغم من أن القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة (ص) تبلغ ٨٠ مليون جنيه ، أما الفرق ويبلغ ٢٠ مليون ، فإنه يرجع الى :

١- تقدر الآلات والمعدات للشركة (ص) بالقيمة السوقية الحالية، بمبلغ ٣٥ مليون جنيه، فى حين أن صافي قيمتها الدفترية ٣٠ مليون جنيه (فى حين أن القيم الدفترية لكل الأصول الأخرى والالتزامات الموجودة فى الميزانية كانت مساوية لقيمتها السوقية) .

٢- كونت الشركة (ص) سمعة جيدة مع مجموعات هامة من المستثمرين والعملاء عبر الانترنت ، وهو الأمر الذى زاد من القيمة الكلية لها، ولهذه الأسباب كانت الشركة (س) راغبة فى دفع ١٥ مليون جنيه زيادة عن القيمة الدفترية للحصول على أسهم الشركة (س) ، وهذا الفرق البالغ ١٥ مليون جنيه يسمى "الشهرة" Goodwill ، ويمكن تحليله كما يلى :

سعر الشراء بالنسبة لحصة الملكية بنسبة ١٠٠% فى الشركة (ص)	١٠٠
(-) صافى الأصول المشتراه بالقيمة السوقية (٥+٨٠)	٨٥
الشهرة المشتراه	١٥

ولتكتملة عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للشركتين يجب استبعاد حساب استثمار (س) في الشركة (ص) ، ويوضح بدلاً منه أصول والتزامات الشركة (ص) مع الشهرة المشتراه، وفي هذه العملية يتم التقرير عن الشهرة بشكل منفصل، ويجب تسوية أصول وخصوم الشركة (ص) بالقيمة السوقية بالنسبة للبنود التي تختلف فيها القيمة السوقية عن القيمة الدفترية من الآلات والمعدات، ويمكن استكمال العملية من خلال خمس خطوات كما يلي:

- ١ - طرح رصيد حساب الاستثمار (١٠٠ مليون جنيه) .
- ٢ - إضافة الشهرة المشتراه كأصل (١٥ مليون جنيه) .
- ٣ - إضافة ٥ مليون جنيه إلى الآلات والمعدات لتسوية الميزانية بالقيمة السوقية.
- ٤ - طرح حصة ملكية جملة الأسهم في (ص) .
- ٥ - تجميع البنود المتبقية في الميزانية لكلاً من الشركتين س ، ص .

وبفرض أن الميزانية قبل الاندماج كانت كما يلي : (بالمليون جنيه)

شركة (ص)		شركة (س)	بيــــــــــــــــان
القيمة السوقية	القيمة الدفترية		
		٣٦٨	<u>الأصول:</u>
	-	٧٦١	نقدية وأصول متداولة أخرى
٣٥	٣٠	٢٣٣	أصول ثابتة (آلات ومعدات وخلافه)
	٦٠		أصول أخرى
	٩٠	١٣٦٢	
		٥٨٧	<u>الالتزامات وحقوق المساهمين:</u>
١٠	١٠	٦٠٨	خصوم متداولة
	-	١٦٧	خصوم غير متداولة
	٨٠	١٣٦٢	حقوق المساهمين
	٩٠		

وعند إعداد القوائم الموحدة يتم تجميع الأرقام معاً ، كما لو كانت الشركة القابضة والشركة التابعة شركة واحدة، مع مراعاة الخطوات الخمس السابق إيضاحها وكما يلي :

- قيد اليومية :

ح/ آلات ومعدات (أصول ثابتة)		٣٥
ح/ أصول أخرى		٦٠
ح/ الشهرة		١٥
ح/ خصوم متداولة	١٠	
ح/ نقدية	١٠٠	

الأثر على الميزانية

أصول	=	خصوم	+	حقوق الملكية
٣٥ +		آلات ومعدات		
٦٠ +		أصول أخرى		
١٥ +		شهرة		
١٠٠ -		نقدية		
		١٠ +		خصوم متداولة

ورقة عمل إعداد الميزانية الموحدة عقب الشراء

ميزانية موحدة	استبعادات		فور الشراء		بيان
	دائن	مدين	ص	س	
٢٦٨				٢٦٨	<u>الأصول :</u> نقدية وأصول متداولة أخرى
-	١٠٠			١٠٠	استثمارات في (س)
٧٩٦		٥	٣٠	٧٦١	أصول ثابتة آلات ومعدات - بالصفى
٢٩٣			٦٠	٢٣٣	أصول أخرى
١٥		١٥		-	الشهرة
١٣٧٢	١٠٠	٢٠	٩٠	١٣٦٢	إجمالى الأصول
					<u>التزامات وحقوق المساهمين :</u>
٥٩٧			١٠	٥٨٧	التزامات متداولة
٦٠٨			-	٦٠٨	التزامات غير متداولة
١٦٧		٨٠	٨٠	١٦٧	حقوق المساهمين
١٣٧٢		٨٠	٩٠	١٣٦٢	إجمالى الالتزامات وحقوق المساهمين

وتكون الميزانية الموحدة فى تاريخ الشراء (بالمليون جنيه) :

الشركة (س) والشركات التابعة

الميزانية فى أول يناير ٢٠٠١

	<u>الأصول :</u>
٢٦٨	نقدية وأصول متداولة أخرى
٧٩٦	أصول ثابتة (آلات ومعدات) - بالصفى
٢٩٣	أصول أخرى
١٥	الشهرة
١٣٧٢	إجمالى الأصول
	<u>الالتزامات وحقوق الملكية :</u>
٥٩٧	التزامات متداولة
٦٠٨	التزامات غير متداولة
١٦٧	حقوق المساهمين
١٣٧٢	إجمالى الالتزامات وحقوق المساهمين

• أسئلة •

- ١ - وضح الفرق بين الاستثمار قصير الأجل والاستثمار طويل الأجل.
- ٢ - وضح الفرق بين طرق المحاسبة المستخدمة للاستثمارات السلبية (غير المؤثرة على سياسات الشركة المستثمر فيها)، والاستثمارات التي يمكن أن يكون فيها للشركة المستثمر على ممارسة تأثير هام والاستثمارات التي يكون فيها للمستثمر سيطرة على شركات أخرى .
- ٣ - وضح الطريقة التي يتم من خلالها التقرير عن الاستثمارات المالية بغرض الاحتفاظ حتى تاريخ الاستحقاق في الميزانية .
- ٤ - اشرح كيفية تطبيق مبدأ التكلفة على عمليات شراء أسهم رأس المال في شركات أخرى.
- ٥ - بمقتضى طريقة القيمة السوقية العادلة، وضح متى وكيف تقوم الشركة المستثمرة بقياس الإيراد.
- ٦ - بمقتضى طريقة حقوق الملكية - لماذا تقيس الشركة المستثمرة الإيراد على أساس الدخل المحقق في الشركة المستثمر فيها، وليس على أساس الأرباح الموزعة .
- ٧ - وضح أسس تصنيف الاستثمارات السلبية (غير المؤثرة على سياسات الشركة المستثمر فيها)؟
- ٨ - هل يجوز تصنيف الأسهم ضمن قائمة الاستثمارات المالية بغرض الاحتفاظ حتى تاريخ الاستحقاق؟
- ٩ - ما المقصود باندماج منشآت الأعمال عند الشراء؟
- ١٠ - متى يكون لشركة سيطرة على شركة أخرى؟
- ١١ - متى يكون لشركة قدرة على ممارسة تأثير هام على سياسات شركة أخرى؟
- ١٢ - ما المقصود بالشهرة وكيف تقاس؟
- ١٣ - ما هي علاقة الشركة القابضة (الأم) بالشركة التابعة؟
- ١٤ - وضح المفهوم الأساسي للقوائم المالية الموحدة؟

• أسئلة متعددة الخيارات •

اختر الإجابة الصحيحة مما يلي:

١- يتم تقييم الاستثمارات المالية بفرض المتاجرة في نهاية كل فترة مالية :

أ - بالقيمة السوقية العادلة .

ب - بالتكلفة المستهلكة.

ج - بالقيمة الدفترية .

د - بالتكلفة أو السوق أيهما أقل.

هـ - لا شيء مما سبق .

٢- يتم تصنيف الاستثمارات المالية عادة إلى استثمارات في شركات زميلة عندما :

أ - تمتلك الشركة المستثمرة أقل من ٢٠% من الأسهم العادية في الشركة المستثمر فيها .

ب - تمتلك الشركة المستثمرة ما بين ٢٠% - ٥٠% من الأسهم العادية في الشركة المستثمر فيها .

ج - تمتلك الشركة المستثمرة أكثر من ٥٠% من الأسهم العادية في الشركة المستثمر فيها .

د - لا شيء مما سبق .

٣- تمتلك الشركة (س) ٤٠% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة

(ص) وتمارس تأثيراً هاماً على إدارة الشركة (ص) - فما هي الطريقة المحاسبية

التي تستخدم في هذه الحالة :

أ - طريقة القيمة السوقية العادلة .

ب - طريقة التكلفة المستهلكة .

ج - طريقة حقوق الملكية .

د - توحيد القوائم المالية للشركتين س ، ص .

٤- اشترت الشركة (أ) ١٠٪ من الأسهم العادية للشركة (ب) وتنوى الاحتفاظ بهذه الأسهم لمدة خمس سنوات على الأقل ، وفي نهاية السنة الحالية - كيف يتم التقرير عن استثمار الشركة (أ) في الشركة (ب) في ميزانية الشركة (أ) في نهاية السنة (٣١ ديسمبر) :

- أ - بالتكلفة الأصلية في قسم الأصول المتداولة.
- ب - بالقيمة السوقية العادلة في ٣١ ديسمبر في قسم الأصول المتداولة.
- ج - بالتكلفة الأصلية في قسم الأصول طويلة الأجل.
- د - بالقيمة السوقية العادلة في ٣١ ديسمبر في قسم الأصول طويلة الأجل.

٥- تظهر التوزيعات المحصلة من الأوراق المالية المتاحة للبيع في قسم الأصول مخوية الأجل كما يلي:

- أ - زيادة في النقدية ونقص في الاستثمار في الأوراق المالية .
- ب - زيادة في النقدية وزيادة في الإيراد .
- ج - زيادة في النقدية وكسب غير محقق في قائمة الدخل.
- د - زيادة في النقدية وكسب غير محقق في الميزانية .

٦- عند قيد التوزيعات المحصلة من استثمارات مالية في شركات شقيقة (زميلة) باستخدام طريقة حقوق الملكية ، أي البيانات التالية هو الصحيح ؟

- أ - زيادة إجمالي الأصول وزيادة صافي الدخل.
- ب - زيادة إجمالي الأصول وزيادة حقوق المساهمين.
- ج - نقص إجمالي الأصول ونقص حقوق المساهمين.
- د - لا يتغير إجمالي الأصول أو حقوق المساهمين.
- هـ - لا شيء مما سبق .

٧- عند استخدام طريقة حقوق الملكية للمحاسبة متى يقيد الإيراد في دفاتر

الشركة المستثمرة :

أ - عندما تزيد القيمة السوقية للأوراق المالية للشركة المستثمر فيها .

ب - عند قبض توزيعات أرباح من الشركة المستثمر فيها .

ج - عند تحقيق الشركة المستثمر فيها صافي ربح .

د - كلا من (ب) ، (ج) .

هـ - لا شيء مما سبق .

٨- يعالج الفرق بين القيمة السوقية العادلة والقيمة الدفترية للاستثمارات المالية

بغرض المتاجرة في نهاية الفترة المالية :

أ - كربح أو خسارة في قائمة الدخل .

ب - ضمن أحد حسابات حقوق الملكية .

ج - يجوز للشركة أن تختار بين إدراجه في قائمة الدخل أو ضمن حقوق

الملكية .

د - لا شيء مما سبق .

٩- حالة عملية: اشترت إحدى الشركات ١٠٠٠ سهم من أسهم الشركة (ع) في أول

أبريل ٢٠١٠ ، تكلفة شراء السهم الواحد ١٥٠ جنيه وقد بلغت القيمة السوقية

العادلة للسهم الواحد في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ مبلغ ٢٠٠ جنيه، كما باعت الشركة

٦٠٠ سهم في ٢٧ يناير ٢٠١١ بسعر ١٧٠ جنيه للسهم الواحد والمطلوب: بيان المعالجة

المحاسبية في ظل الافتراضين التاليين:

أ - الأسهم مصنفة ضمن فئة الاستثمارات المالية بغرض المتاجرة .

ب - الأسهم مصنفة ضمن فئة المتاح للبيع .

١٠- المطلوب حل التمرين السابق بفرض أن القيمة السوقية العادلة بلغت في ٣١

ديسمبر ٢٠١٠ مبلغ ١٢٠ جنيه وتم بيعها في ٢٧/١/٢٠١١ بمبلغ ١٦٠ جنيه .

• تمارين •

١ - اشترت الشركة (س) سندات بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه نقداً (١٠٠٠ سند القيمة الاسمية للسند الواحد ١٠٠٠ جنيه) ، وذلك في أول يوليو ٢٠٠٤ وبفائدة ١٠% تسدد في ٣٠ يونيو ، ٣١ ديسمبر من كل عام وتستحق بعد ١٠ سنوات، وتتوى الشركة الاحتفاظ بهذه السندات حتى تاريخ الاستحقاق .

والمطلوب :

- أ - قيد شراء السندات في أول يوليو ٢٠٠٤ .
ب - قيد تحصيل الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ .
ج - إذا كانت القيمة السوقية العادلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ هي ١٠٠٥٠٠ جنيه فما هي المعالجة المحاسبية؟

٢ - اشترت الشركة (أ) عدداً معيناً من الأسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة (ب) بسعر ١٨ جنيه للسهم الواحد كاستثمار طويل الأجل، ولدى الشركة (ب) أسهم متداولة عددها ٢٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٠ جنيه للسهم ، أكمل المصفوفة التالية الخاصة بقياس والتقرير في الشركة (أ) بعد شراء أسهم الشركة (ب) .

طريقة القيمة
السوقية العادلة

طريقة حقوق
الملكية

أ - ما هو المستوى المطبق للملكية بواسطة

الشركة (أ) في الشركة (ب) لتطبيق الطريقة ----- %

ب- بالنسبة للبنود ب ، هـ ، و ، ز يفترض ما يلي :

٥٠٠٠	١٥٠٠	عدد الأسهم المشتراه من أسهم الشركة (ب)
٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	صافي الدخل المفصح عنه من الشركة (ب) في السنة الأولى
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	توزيعات معلنة من شركة (ب) في السنة الأولى
١٥	١٥	سعر السوق في نهاية السنة الأولى - أسهم الشركة (ب)

ج - عند الشراء فإن حساب الاستثمار في دفاتر الشركة (أ)

سوف يكون مديناً بمبلغ - جنيه - جنيه

د - متى ينبغي أن تعترف الشركة (أ) بالإيراد المكتسب على أسهم الشركة
(ب) مطلوب الإيضاح .

طريقة القيمة طريقة حقوق
السوقية العادلة الملكية

هـ - بعد تاريخ الشراء - كيف تغير الشركة (أ) رصيد
حساب الاستثمار بالنسبة للأسهم المملوكة في الشركة
(ب) (بخلاف حالة التصرف في الاستثمار)

و - ما هو صافي الرصيد في حساب الاستثمار في
ميزانية الشركة (أ) في نهاية السنة الأولى ؟

ز - ما هو مبلغ الإيراد من الاستثمار في شركة (ب)
لمصلحة شركة (أ) في نهاية السنة الأولى

ح - ما هو مبلغ الخسارة التي ينبغي على الشركة (أ)
أن تقره في نهاية السنة الأولى .

٣ - اشترت الشركة (أ) في ٣٠ يونيو ٢٠٠٣ عدد ١٠٠٠٠ سهم من أسهم
الشركة (ب) بسعر ٢٠ جنيه للسهم، وكان الغرض من شراء الأسهم هو
المضاربة لذلك تم تسجيلها ضمن الاستثمارات المالية بغرض المتاجرة ، فإذا
علمت أن أسعار أسهم الشركة (ب) في نهاية السنوات التالية كانت كما يلي:

السعر	التاريخ
٢٤ جنيه	٢٠٠٣/١٢/٣١
٣١ جنيه	٢٠٠٤/١٢/٣١
٢٥ جنيه	٢٠٠٥/١٢/٣١

وقد باعت الشركة (أ) كل الأسهم المملوكة لها في الشركة (ب) في ١٤ فبراير ٢٠٠٦ بسعر ٢٣ جنيه للسهم .

والمطلوب :

أ - إعداد قيود اليومية اللازمة بالنسبة للوقائع المعروضة في هذه الحالة.

ب - بفرض أن الاستثمارات المالية في الحالة السابقة كانت متاحة للبيع فما هي قيود اليومية اللازمة في هذه الحالة .

٤ - اشترت شركة رولا أسهم في شركتي الياسمين والنورهان خلال عام ٢٠٠٣ على النحو التالي :

- شراء ٢٠٠٠ سهم من أسهم شركة الياسمين سعر السهم ٦٠ جنيه (عدد الأسهم الكلية في شركة الياسمين ٨٠٠٠ سهم).

- شراء ٤٠٠ سهم من أسهم شركة النورهان سعر السهم ١٥٠ جنيه (عدد الأسهم الكلية في شركة النورهان ٤٠٠٠ سهم) .

وتنتهى السنة المالية للشركات الثلاثة في ١٢/٣١ من كل عام .

فإذا علمت ما يلي :

أ - قدرت القيمة السوقية العادلة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بمبلغ ٥٨ جنيه للسهم الواحد لأسهم شركة الياسمين ، ١٦٠ جنيه لأسهم شركة النورهان.

ب - أظهرت قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ أرباح قدرها ٤٠٠٠٠ جنيه في شركة الياسمين ، ٨٠٠٠٠ جنيه في شركة النورهان.

ج - أعلنت شركة الياسمين عن توزيع أرباح قدرها ٣ جنيه للسهم الواحد في ٥ فبراير ٢٠٠٤ ، كما أعلنت شركة النورهان عن توزيع أرباح قدرها ١٥ جنيه للسهم الواحد في ٢٠ فبراير ٢٠٠٤ .

- د - باعت شركة رولا نصف الأسهم المملوكة لها في شركة الياسمين على أساس سعر السهم ٦٥ جنيه ، كما باعت ١٠٠ سهم من أسهم شركة النورهان على أساس سعر السهم ١٧٠ جنيه ، وذلك في أول أكتوبر ٢٠٠٤ .
- هـ - قدرت القيمة السوقية العادلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ ب ٦٦ جنيه لأسهم شركة الياسمين ، ١٦٨ جنيه لسهم شركة النورهان .

والمطلوب :

- أ - ما هي الطريقة المحاسبية الملائمة لكل حالة ؟ ولماذا ؟
- ب - إثبات قيود اليومية للعمليات السابقة ، وفي حالة عدم وجود قيد للعملية - اشرح لماذا ؟
- ج - وضح كيف يتم التقرير عن الاستثمارات المالية طويلة الأجل والإيرادات الخاصة بها في عام ٢٠٠٤ للقوائم المالية للشركة .
- ب - قيد تحصيل الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ .
- ٥ - فيما يلي الاستثمارات المالية لشركة هبة التجارية في شركات أخرى في نهاية عام ٢٠٠٣ :

نوع الاستثمار	القيمة الدفترية	القيمة السوقية العادلة في ١٢/٣١
١ - استثمارات مالية بغرض المتاجرة .	ج ٥٠٠٠٠٠	ج ٥١٢٠٠٠
٢ - استثمارات مالية متاحة للبيع .	ج ٨٠٠٠٠٠	ج ٧٩٠٠٠٠
٣ - سندات محتفظ بها حتى الاستحقاق .	ج ٢٠٠٠٠٠٠	ج ٢٠٣٠٠٠٠
٤ - استثمارات مالية في شركات شقيقة (زميلة) (نسبة الملكية ٢٥ %).	ج ٦٠٠٠٠٠٠	ج ٦٢٠٠٠٠٠
٥ - استثمارات مالية في شركة تابعة (نسبة الملكية ٩٠ %).	ج ١٢٠٠٠٠٠	ج ١٤٠٠٠٠٠

والمطلوب :

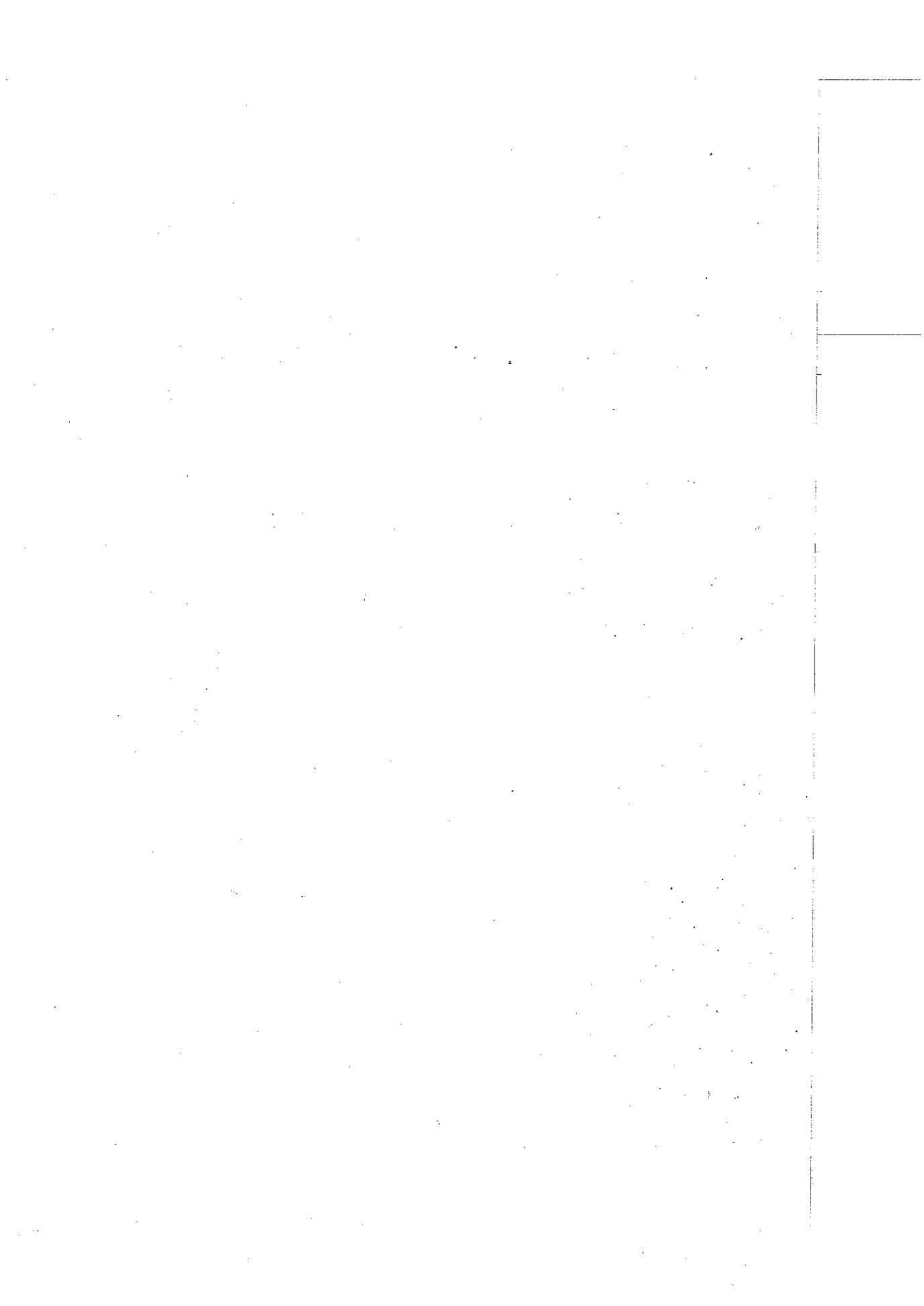
- أ - توضيح الطريقة المحاسبية الملائمة لكل حالة ؟ ولماذا ؟
- ب - إجراء قيود اليومية اللازمة .

الوحدة التعليمية التاسعة

التسويات الجردية للأصول الثابتة وإهلاكاتها

بعد دراستك لهذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على :

- ١ - التعرف على مفاهيم الأصول الثابتة وكيفية إهلاكاتها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) أو المصري رقم (١٠) .
- ٢ - بيان المعالجة المحاسبية عند الاعتراف المبدئي للأصل الثابت وعناصر التكلفة.
- ٣ - التعرف على القياس المبدئي لتكلفة الأصل الثابت .
- ٤ - التعرف على القياس اللاحق لتكلفة الأصل الثابت.
- ٥ - التعرف على طرق حساب الإهلاك للأصول الثابتة .
- ٦ - التعرف على مفهوم انخفاض قيمة الأصل الثابت.
- ٧ - التعرف على إلغاء الاعتراف ببند الأصول الثابتة .
- ٨ - حالات عملية للأصول الثابتة .



الأصول الثابتة وإهلاكاتها المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 16)

● مقدمة :

تحتاج بعض منشآت الأعمال إلى حجم كبير من الأصول الثابتة مثل المصانع وتكون هذه الأصول ذات قيمة جوهرية في الميزانية .

والأصول الثابتة هي أصول مادية طويلة الأجل مثل الأرض والمباني والآلات والمعدات والسيارات الموجودة للاستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.

وإدارة هذه الموارد هي الأساس لاستمرار منشآت الأعمال، ولذلك تمثل معالم أساسية لرخاء منشآت الأعمال، ومن المهم أن يتفهم مستخدموا القوائم المالية كيف تستخدم منشآت الأعمال الأصول الثابتة، وكيف تعالجها في القوائم المالية .

ورغم أن القوائم المالية كانت قائمة أساساً على التكاليف التاريخية باعتبارها القيمة التي حدثت بها العملية الأصلية، إلا أنه حديثاً وجدت حركة نحو ادخال بنود بقيمتها العادلة، ويتيح المعيار اما اختيار نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم مع أن هذا الخيار يؤدي إلى انخفاض القابلية للمقارنة بين المنشآت، ويعكس واقع أن استخدام معلومات التكاليف التاريخية قد لا يكون دائماً هو الذي يوفر بالضرورة الصورة الأدق للمركز المالي للمنشأة .

● هدف المعيار :

يضاح المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة والمسائل الأساسية الخاصة بتلك الأصول هي الإعراف بالأصول، وكذلك قيمها الدفترية وحساب الإهلاك ويجب تطبيق المعيار بالنسبة لكل الأصول الثابتة فيما عدا إذا تطلب معيار دولي آخر خلاف ذلك .

النقاط الأساسية في المعيار

بيــــــــان	الشــــــــرح
الإعتراف المبدئي للأصل الثابت وعناصر التكلفة.	إذا وجد أصل ثابت مؤهل للإعتراف به فإنه يتم الإعتراف به بصفة مبدئية بتكلفته وتحدد التكلفة بأنها : مبلغ النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة للأصول الأخرى التي قدمت للحصول على الأصل في وقت شرائه أو بناءه ويشمل ذلك :
	١ - سعر الشراء شاملاً كل الضرائب والرسوم غير المستردة ولكن بالصافي بعد الخصومات التجارية .
	٢ - التكلفة المباشرة لكي يصل الأصل إلى مكانه وحالته اللازمة حتى يكون جاهزاً للتشغيل بالطريقة التي تريدها الإدارة منه .
	٣ - التقدير المبدئي للتكلفة عن الفك والإزالة وإعادة الموقع إلى ما كان عليه إذا كان على المنشأة التزام بإعادة الموقع لحالته الأصلية -- مثلاً -- عند إنشاء محطة قوى نووية .
	وتشمل التكاليف المباشرة لوضع الأصل الثابت في مكانه وحالة التشغيل :
	١ - تكاليف منافع العاملين الناشئة مباشرة في إنشاء أو شراء الأصل، مثل مرتبات وأجور تركيب الآلات أو أجور إنشاء قواعد خرسانية لتثبيت الأصل الثابت.
	٢ - تكاليف إعداد الموقع والتسليم والمناولة المبدئية وتكاليف التجميع والتكاليف التي يتم تكبدها في اختبار أن الأصل يعمل بشكل صحيح مثلاً التكاليف القانونية وأتعاب المعمارى .

<p>أما التكاليف التي لا تنسب مباشرة لوضع الأصل الثابت في مكانه وحالة التشغيل فإنه لا يمكن الإعتراف بها كجزء من تكلفة الأصل الثابت، وهذه المصروفات تستنفذ عند تكبدها ما لم يكن مناسباً الإعتراف بها بمقتضى معيار آخر ، ومن أمثلة التكاليف التي تستنفذ كمصروف عند حدوثها تشمل :</p> <ul style="list-style-type: none">- تكلفة فتح مقر جديد أو تقديم منتجات جديدة .- تكلفة إجراء أعمال في موقع جديد أو فنة جديدة من العملاء والمصاريف الإدارية والمصروفات غير المباشرة العامة. <p>بالنسبة للأصل الثابت المنتج داخلياً :</p> <p>تحدد تكلفته باستخدام نفس المبادئ مثل الأصل المشتري ولذلك لا يكون ملائماً اعتبار بعض المصروفات العامة كجزء من تكلفة الأصل الثابت المنتج داخلياً، مثل تخصيص بعض التكاليف لأغراض الأرباح الداخلية أو أى تكاليف غير عادية تتكبدها المنشأة مثل تلك الناشئة عن أخطاء التصميم أو النفايات والمنازعات ، حيث يجب اعتبارها مصروفات عند تكبدها ولا تشكل جزءاً من التكاليف المرسمة للأصل الثابت، وبالنسبة لتكاليف الإقتراض المتكبدة فإنها قد تشكل جزء من الأصل الثابت إذا توافرت الشروط الواردة في المعيار المحاسبي IAS 23 الخاص بتكلفة الإقتراض .</p>	
<p>يجب أن يتوقف الإعتراف بالتكاليف كجزء من تكلفة الأصل الثابت عندما يكون البند قادراً على التشغيل بالطريقة التي كانت تقصدها الإدارة ، وفي حالة الأصول التي يكتمل إنشاؤها فإنه سيكون عند إتمامه واختباره وتركيبه في</p>	<p>التوقف عن الإعتراف بالتكاليف المحملة على الأصل الثابت.</p>

<p>الموقع المستهدف - حتى وأن كان الأصل لم يوضع بعد فى الاستعمال ، فمثلاً تم الإنتهاء من إنشاء المبنى ولكنه لم يستخدم بعد هنا تتوقف الرسمة، وأى خسائر تشغيل يتم تكبدها خلال الجزء الأسبق من حياة الأصل، بينما الطلب يجرى تكوينه وتسويقه فلا ينبغى الإعتراف به كجزء من تكلفة الأصل .</p>	
<p>تقاس التكلفة بالسعر النقدي وقت الإعتراف بالأصل فإذا كان الدفع مؤجلاً بعد فترة الانتماء العادية فإن التكلفة المعترف بها تخصم للأخذ فى الاعتبار القيمة الزمنية للنقود ويعترف بالفرق كفائدة . وإذا كان هناك تبادل أصول بدلاً من الدفع النقدي فإنه يجب الإعتراف بالأصل الجديد بالقيمة العادلة وتفترض هذه المعالجة أن التبادل ممكن تجارياً وأنه يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.</p>	<p>القياس المبندى للتكلفة</p>
<p>تكاليف الإصلاح والصيانة الروتينية والدورية والخدمة الدورية يجب أن تعتبر مصروفاً فى قائمة الدخل عند تكبدها ، ومع هذا فإنه فى الظروف التى تزيد من الطاقة الإنتاجية أو قيمة الأصل إلى الدرجة التى تزيد معها المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل فإنه يجب الإعتراف بها كجزء من تكلفة الأصل .</p>	<p>النفقات التالية</p>

● القياس اللاحق بعد الإعتراف المبندى :

عقب الإعتراف ببند الأصول الثابتة بالتكلفة، فإنه عند القياس اللاحق ينبغى على المنشأة اختيار كيفية المحاسبة عنه فى الفترات اللاحقة ، ويجوز للمنشأة أن تختار بين نموذجين هما:

١ - نموذج التكلفة :

حيث يستمر الأصل الثابت بالتكلفة ناقصاً مجمع الإهلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة (إن وجد) .

القيمة الدفترية = تكلفة أصلية - مجمع الإهلاك - مجمع خسائر انخفاض القيمة

٢ - نموذج إعادة التقييم :

ويظهر الأصل بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم ناقصاً مجمع الإهلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة .

• نموذج التكلفة والإهلاك :

يتطلب نموذج التكلفة قياس إهلاك الأصل بتكلفته المبدئية ناقصاً قيمة الخردة (أو القيمة المتبقية عند التخلص من الأصل) ، ويتم توزيع هذه القيمة على مدار العمر الإنتاجي، وإلى الدرجة التي تكون قيمة الأصل القابلة للإهلاك قد حملت على قائمة الدخل ، وفي كل فترة فإن صافي القيمة الدفترية للأصل الثابت سوف تقل بمقدار الإهلاك .

ويستمر الأصل في الإهلاك حتى تصل قيمته الدفترية إلى صفر أو إلى القيمة التي تتوقع المنشأة بها أن تبيع الأصل أي قيمة الخردة والتي يجب تقديرها في نهاية كل فترة على افتراض أن الأصل وصل بالفعل إلى نهاية حياته المفيدة بالنسبة للمنشأة .

والحياة المفيدة للأصل هي الفترة الزمنية التي يتوقع على مدارها أن يكون الأصل متاحاً للاستخدام داخل المنشأة .

والمبلغ الدفترى للأصل هو المبلغ الذي اعترف به في الميزانية، وفي هذه الحالة فهو يمثل تكلفة الأصل ناقصاً مجمع الإهلاك المتراكم الخاص بالأصل حتى تاريخه ، ولا يتعلق الإهلاك بقيمة الأصل لأنه طريقة لتوزيع تكلفته على مدار عمره المفيد، لذلك فإن زيادة قيمة إعادة تقييم الأصل لا تبرر عدم حساب الإهلاك .

ويجب استخدام أساس منتظم لتخصيص الإهلاك على مدار عمر الأصل الثابت ويجب أن يعكس هذا الأساس النمط الذي تستفيد به المنشأة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل .

والطريقة الشائعة لإهلاك الأصل هي طريقة القسط الثابت ويذكر المعيار طريقتين إضافيتين هما :

١ - طريقة وحدات الإنتاج : وتتبع هذه الطريقة عندما يمكن تقدير عدد وحدات الإنتاج التي يمكن أن تتحقق على مدى حياة الأصل ، ويحسب إهلاك كل فترة على أساس مستوى الإنتاج في الفترة .

٢ - طريقة الرصيد المتناقص: وفي ظل هذه الطريقة فإن الإهلاك يكون كبيراً في السنة الأولى للأصل (لأنه يكون جديد ومنفعة أكبر) ، ثم يقل تدريجياً ، ويعكس استخدام هذه الطريقة للسيارات ، ويتم الاعتراف بعبء الإهلاك عن كل فترة في قائمة الدخل .

□ مثال (١) :

اشترت إحدى المنشآت آلات ومعدات تكلفتها ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه وتتوقع له حياة إنتاجية مفيدة عشر سنوات وليس له قيمة خردة (متبقية) في نهاية عمره الإنتاجي .
والمطلوب : حساب الإهلاك بالطرق المختلفة .

الحل

أولاً : طريقة القسط الثابت :

$$\text{الإهلاك السنوي} = (\text{تكلفة} - \text{خردة}) \div \text{عدد السنوات}$$

$$= 200000 \div 10 \text{ سنوات} = 20000 \text{ جنيه}$$

ثانياً : طريقة وحدات الإنتاج :

$$(١) \text{ معدل الإهلاك للوحدة} = (\text{تكلفة} - \text{خردة}) \div \text{عدد الوحدات الكلي المقدر طوال}$$

العمر الإنتاجي، وبفرض أن الأصل سوف ينتج ١٠٠٠٠٠٠ وحدة على مدار عمر الآلات الإنتاجي.

إذن معدل إهلاك الوحدة = (٢٠٠٠٠٠ - صفر) ÷ ١٠٠٠٠٠٠ وحدة = ٢ جنية/للوحدة

الإهلاك في أى سنة = معدل إهلاك الوحدة × عدد الوحدات التي يتم إنتاجها كل سنة ويفرض أن عدد الوحدات المنتجة في كل سنة كانت كما يلي :

السنة	عدد وحدات الإنتاج	الإهلاك = معدل إهلاك الوحدة × عدد الوحدات
١	٥٠٠٠	٥٠٠٠ × ٢ = ١٠٠٠٠ جنية
٢	٨٠٠٠	٨٠٠٠ × ٢ = ١٦٠٠٠ جنية
٣	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠ × ٢ = ٢٠٠٠٠ جنية
٤	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠ × ٢ = ٢٤٠٠٠ جنية
٥	١٦٠٠٠	١٦٠٠٠ × ٢ = ٣٢٠٠٠ جنية
٦	١٦٠٠٠	١٦٠٠٠ × ٢ = ٣٢٠٠٠ جنية
٧	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠ × ٢ = ٢٤٠٠٠ جنية
٨	٩٠٠٠	٩٠٠٠ × ٢ = ١٨٠٠٠ جنية
٩	٧٠٠٠	٧٠٠٠ × ٢ = ١٤٠٠٠ جنية
١٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠ × ٢ = ١٠٠٠٠ جنية
	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠ جنية

□ مثال (٢) :

اشترت إحدى المنشآت آلات ومعدات تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠ جنية وتتوقع حياة إنتاجة مفيدة ٥ سنوات، وليس هناك قيمة خردة متبقية في نهاية السنة .
والمطلوب : حساب الإهلاك بطريقة القسط المتناقص.

الحل

معدل الإهلاك العادى = (١ ÷ عدد السنوات) × ١٠٠ = ١٠٠ × (٥ ÷ ١) = ٢٠%
معدل الإهلاك المضاعف = معدل الإهلاك العادى × معدل التضاعف (فرضاً أنه ٢)
= ٢ × ٢٠% = ٤٠% .

القيمة الدفترية نهاية السنة	الإهلاك السنوي	القيمة الدفترية بداية السنة	السنة
٦٠٠٠٠	$٤٠٠٠٠ = \%٤٠ \times ١٠٠٠٠٠$	١٠٠٠٠٠	١
٣٦٠٠٠	$٢٤٠٠٠ = \%٤٠ \times ٦٠٠٠٠$	٦٠٠٠٠	٢
٢١٦٠٠	$١٤٤٠٠ = \%٤٠ \times ٣٦٠٠٠$	٣٦٠٠٠	٣
١٢٩٦٠	$٨٦٤٠ = \%٤٠ \times ٢١٦٠٠$	٢١٦٠٠	٤
صفر	١٢٩٦٠	١٢٩٦٠	٥

ويلاحظ أن الإهلاك السنوي كان يتناقص، ولكنه زاد في السنة الأخيرة عن السنة التي قبلها وهذا لا يتفق مع نمط الاستهلاك المتوقع، لذلك يتم توزيع القيمة الدفترية في بداية السنة قبل الأخيرة على السنتين الرابعة والخامسة بالتساوي (أي السنة الأخيرة وقبل الأخيرة) ويكون الإهلاك في السنتين كما يلي: $٢ \div ٢١٦٠٠ =$ سنة = ١٠٨٠٠ جنيه.

ويكون الجدول السابق في السنتين الرابعة والخامسة كما يلي:

القيمة الدفترية نهاية السنة	الإهلاك السنوي	القيمة الدفترية بداية السنة	السنة
١٠٨٠٠	١٠٨٠٠	٢١٦٠٠	٤
صفر	١٠٨٠٠	١٠٨٠٠	٥

• منهج المكونات للإهلاك:

هناك بعض الأصول الثابتة لا يجوز حساب إهلاكها كأصل واحد مثل الطائرة والتي تتكون من أجزاء منفصلة فمثلاً - محركات الطائرة يتم إهلاكها بشكل منفصل عن جسم الطائرة نفسها، وكذلك الأجهزة الملاحية والعجلات حيث يكون لكل جزء حياة مفيدة مختلفة.

وكذلك العقار حيث أن الأرض لا تهلك، بينما يحسب إهلاك للمباني ولذلك يجب المحاسبة عن كل جزء بشكل منفصل حتى لو تم الشراء معاً .

■ مثال :

اشترت المنشأة عقار جديد قدرت الحياة المفيدة له بمبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه وقد حددت المنشأة المكونات التالية وحسبت عبء الإهلاك السنوي باستخدام طريقة القسط الثابت :

المكون	الحياة المفيدة (بالسنة)	التكلفة	الإهلاك (في السنة)
الأرض	لا نهائي	٣٠٠٠٠٠	لا شيء
السقف (السطح)	٢٥	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠
المصاعد	٢٠	٥٠٠٠٠	٢٥٠٠
الأثاث والتجهيزات	١٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠
باقي المباني	٥٠	٣٠٠٠٠٠	٦٠٠٠
		<u>٨٠٠٠٠٠</u>	<u>١٧٥٠٠</u>

- وعندما يتطلب السطح إحلالاً في نهاية حياته المفيدة، فإن القيمة الدفترية تكون صفراً وتكلفة الإحلال يجب الإعراف بها كمكون جديد .

- ومطلوب من المنشأة أن تراجع مرة على الأقل كل سنة طرق الإهلاك المستخدمة والحياة الإنتاجية المفيدة ، فإذا حدث تغير في طريقة الإهلاك أو في الحياة المفيدة للأصل، فإن الطريقة الجديدة أو الحياة المفيدة الجديدة تستخدم من ذلك التاريخ ، والمبلغ الدفترى للأصل في تاريخ التغيير يتم إهلاكه على مدى الحياة الجديدة أو باستعمال الطريقة المعدلة في الفترات المستقبلية ولا يتم تعديل أى فترات سابقة، حيث يعترف بهذا كتغيير في التقدير المحاسبي وهو وارد في المعيار 8 IAS "السياسات المحاسبية والتغييرات في تقديرات المحاسبة والأخطاء".

■ مثال :

تم شراء إحدى الآلات تكلفتها ١٨٠.٠٠٠ جنيه، وقدر العمر الإنتاجي المفيد بـ ١٥ سنة، ويحسب الإهلاك بطريقة القسط الثابت، وليس لهذا الأصل قيمة متبقية خردة، وبعد مرور ٥ سنوات، أعادت المنشأة تقدير العمر المفيد بسبب التغيرات التكنولوجية الكبيرة وقدرت أن الفترة المتبقية للعمر المفيد هي ٤ سنوات أخرى فقط قبل الحاجة إلى استبدالها .

الحل

الإهلاك السنوي (فى أول ٥ سنوات) = $180.000 \div 15$ سنة = ١٢.٠٠٠ جنيه .

مجموع الإهلاك لمدة ٥ سنوات = 12.000×5 سنوات = ٦٠.٠٠٠ جنيه .

صافى القيمة الدفترية بعد نهاية ٥ سنوات = $180.000 - 60.000$ = ١٢٠.٠٠٠ جنيه

الإهلاك السنوي فى السنة السادسة = القيمة الدفترية المتبقية ÷ عدد السنوات المتبقية

= $120.000 \div 4$ سنوات = ٣٠.٠٠٠ جنيه

ويجب أن يبدأ حساب الإهلاك عندما يكون الأصل جاهزاً للاستخدام، ويجب أن يتوقف عندما يكون الأصل غير معترف به، وخلال فترة ركود الأصل يستمر عمل الإهلاك، ولكن إذا كانت طريقة وحدات الإنتاج هي المستخدمة لحساب الإهلاك فإن عبء الإهلاك خلال فترة الركود الكلى قد تكون صفر.

وإذا قررت المنشأة استخدام نموذج إعادة التقييم حينئذ عليها عمل إعادة

التقييم لكل فئة من الأصول مثل :

- الأراضى والمباني .

- الآلات والمعدات .

- التجهيزات .

- السيارات .

وعند إعادة تقييم الأصول الثابتة فإن نتيجة إعادة التقييم قد تكون زيادة أو نقص ، وتتم المعالجة المحاسبية للفرق كما يلي :

أولاً : حالة وجود زيادة فى إعادة التقييم :

المبدأ العام هو أن الزيادة فى القيمة عند إعادة التقييم لأصل ثابت يتم الاعتراف بها مباشرة فى حقوق الملكية (تحت مسمى فائض إعادة تقييم) ، إلا إذا كان هناك خسائر إعادة تقييم لنفس الأصل الثابت (أو الفئة) كان قد تم تحميلها على قائمة الدخل كخسارة، ففي هذه الحالة يرحل فائض إعادة التقييم إلى قائمة الدخل، ولكن فى حدود خسائر إعادة التقييم السابقة، وأى زيادة عن تلك الخسارة ترحل إلى فائض إعادة التقييم ضمن حسابات حقوق الملكية (الميزانية) .

□ مثال :

تتبع منشأة النورهان نموذج إعادة التقييم لأصولها الثابتة وقد ترتب على إعادة التقييم فى ٢٠٠٨/١٢/٣١ وجود زيادة فى القيمة قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه للأصل (س) :

والمطلوب : قيود اليومية فى ظل الافتراضات التالية (كل افتراض منفصل) :

- ١- وجود فائض إعادة تقييم فى سنوات سابقة للأصل بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه .
- ٢- كان هناك خسارة إعادة تقييم فى السنوات السابقة حملت على قائمة الدخل قيمتها ١٢٠٠٠ جنيه.
- ٣- كان هناك خسارة إعادة تقييم فى السنوات السابقة حملت على قائمة الدخل قيمتها ٤٢٠٠٠ جنيه .

الحل

- الافتراض الأول : وجود فائض إعادة تقييم سابق بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه :

٢٠٠٠٠ من ح / الأصل الثابت (س)

٢٠٠٠٠ إلى ح/ فائض إعادة تقييم (أحد حسابات حقوق الملكية لذلك لا يقلل)

ويصبح رصيد فائض إعادة التقييم ٧٠٠٠٠ جنيه عبارة عن ٥٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠

- الافتراض الثانى : كان هناك خسارة إعادة التقييم فى سنوات سابقة ١٢٠٠٠ جنيه لأن زيادة إعادة التقييم هى ٢٠٠٠٠ جنيه ، لذلك يستخدم منها ١٢٠٠٠ جنيه لتعويض الخسارة السابقة، وذلك بالترحيل إلى قائمة الدخل أما الباقى فيرحل إلى حساب فائض إعادة تقييم (حقوق ملكية).

وتكون القيود كما يلى :

٢٠٠٠٠ من د / الأصل الثابت (س)

إلى مذكورين :

١٢٠٠٠ د / أرباح إعادة تقييم (يقفل فى د / أرباح وخسائر)

٨٠٠٠ د / فائض إعادة تقييم (أحد حسابات حقوق الملكية ولا يقفل)

ثم يتم عمل قيد إقفال كما يلى :

١٢٠٠٠ من د / أرباح إعادة تقييم

١٢٠٠٠ إلى د / أرباح وخسائر

ويلاحظ أن رصيد حساب فائض إعادة التقييم سوف يكون ٥٨٠٠٠ جنيه .

- الافتراض الثالث : كان هناك خسارة إعادة تقييم فى السنوات السابقة حملت على قائمة

الدخل قيمتها ٤٣٠٠٠ جنيه لأن زيادة إعادة التقييم هى ٢٠٠٠٠ جنيه فقط ،

لذلك تستخدم كلها لتعويض جزء من الخسارة فى السنوات السابقة

بالترحيل إلى قائمة الدخل ويتبقى للمنشأة ٢٣٠٠٠ جنيه يمكن الاستفادة

منها فى سنوات تالية إذا حدثت زيادات أخرى فى إعادة التقييم .

وتكون القيود كما يلى :

٢٠٠٠٠ من د / الأصل الثابت

٢٠٠٠٠ إلى د / أرباح إعادة تقييم

وقيد الإقفال كما يلى :

٢٠٠٠٠ من د / أرباح إعادة تقييم

٢٠٠٠٠ إلى د / الأرباح والخسائر

ثانياً : وجود نقص فى إعادة تقييم الأصل الثابت :

المبدأ العام هو محاسبة النقص فى إعادة التقييم لأصل ثابت بالإعتراف بهذا النقص كخسارة مباشرة فى قائمة الدخل ، ولكن إذا كان هناك فائض إعادة تقييم سابق لذات الأصل فى السنوات السابقة ومعترفاً به ضمن حقوق الملكية، فإنه يتم ترحيل الخسارة إلى هذا الفائض وفى حدوده وأى زيادة فى الخسائر عن رصيد الفائض يتم ترحيلها مباشرة إلى قائمة الدخل.

□ مثال :

تتبع منشأة "رولا التجارية" نموذج إعادة التقييم لأصولها الثابتة وقد ترتب على إعادة التقييم فى ٢٠٠٨/١٢/٣١ وجود نقص فى إعادة تقدير القيمة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه للأصل (س):

والمطلوب : قيود اليومية فى ظل الافتراضات التالية (كل افتراض منفصل) :

١- كان هناك خسائر إعادة تقييم للسنوات السابقة قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه وتم تحميلها على قائمة الدخل .

٢- كان هناك فائض إعادة تقييم تم ترحيله لحسابات حقوق الملكية فى سنوات سابقة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه.

٣- كان هناك فائض إعادة تقييم تم ترحيله لحسابات حقوق الملكية فى سنوات سابقة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه .

الحل

- الافتراض الأول : وجود خسائر إعادة تقييم فى سنوات سابقة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه : فى هذه

الحالة ترحل خسائر إعادة التقييم للسنة الحالية مباشرة إلى قائمة

الدخل :

٥٠٠٠٠ من حـ / خسائر إعادة تقييم

٥٠٠٠٠ إلى حـ/ الأصل الثابت (س)

٥٠٠٠٠ من د / أرباح وخسائر
٥٠٠٠٠ إلى د / خسائر إعادة تقييم

- الافتراض الثاني : كان هناك فائض إعادة تقييم (حقوق ملكية) بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه في هذه الحالة يقلل جزء من الخسارة يعادل الفائض المتوافر وهو ٤٠٠٠٠ جنيه ، والباقي ١٠٠٠٠ جنيه يرحل مباشرة إلى قائمة الدخل .

وتكون القيود كما يلي :

من المذكورين :

٤٠٠٠٠ د / فائض إعادة تقييم
١٠٠٠٠ د / خسائر إعادة تقييم
٥٠٠٠٠ إلى د / الأصل الثابت (س)

وبهذا يكون رصيد الفائض صفر، ويتم إقفال خسائر إعادة التقييم في د / الأرباح والخسائر.

- الافتراض الثالث : كان هناك فائض إعادة تقييم (حقوق الملكية) بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه ، في هذه الحالة تقفل الخسارة كلها في الفائض ويتبقى به بعد ذلك ١٠٠٠٠ جنيه .

ويكون القيد كما يلي :

٥٠٠٠٠ من د / خسائر إعادة تقييم
٥٠٠٠٠ إلى د / الأصل الثابت (س)

ثم تقفل الخسائر مع الفائض في القيد التالي :

٥٠٠٠٠ من د / فائض إعادة تقييم
٥٠٠٠٠ إلى د / خسائر إعادة تقييم

• إهلاك الأصول المعاد تقييمها :

يظل الإهلاك سارياً على الأصول المعاد تقييمها حيث أن الإهلاك طريقة لتوزيع تكلفة الأصل الثابت (أو القيمة المعاد تقييمها) على عمره الإنتاجي بطريقة مناسبة، حتى أنه في نهاية الحياة المفيدة للأصل تكون تكلفته (أو المبلغ المعاد

تقييمه) ناقصاً أى قيمة خردة متبقية قد حملت على قائمة الدخل، وحينما يتم إعادة تقييم أصل ثابت، فإن الإهلاك يحسب على أساس المبلغ المعاد تقييمه وليس تكلفته، ويحمل الإهلاك المحسوب على الأصل المعاد تقييمه مباشرة على قائمة الدخل، وعند إعادة تقييم الأصل فإن الإهلاك لا بد أن يحسب على أساس التقييم الجديد على عدد السنوات الباقية من حياة الأصل المفيدة فى آخر وقت للتقييم .

□ مثال :

اشترت منشأة أصل ثابت مقابل ٥٠٠٠٠ جنية ، ويتم إهلاكه على مدار ٢٠ سنة وليس له قيمة خردة ؛ وبعد ثلاث سنوات أعيد تقييم الأصل بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنية ولم تتغير الحياة المفيدة للأصل، وعند إعادة التقييم يحسب الإهلاك على أساس ٦٠٠٠٠ جنية على مدار السنوات الباقية (١٧ سنة) أما المبلغ المحول لفائض إعادة التقييم فيجب أن يمثل الفرق بين المبلغ الدفترى للأصل فى تاريخ إعادة التقييم والمبلغ الجديد المعاد تقييمه .

الحل

الإهلاك السنوى (فى أول ٣ سنوات) = $50000 \div 20 = 2500$ جنية .

مجمع الإهلاك لمدة ٣ سنوات = $2500 \times 3 = 7500$ جنية .

صافى القيمة الدفترية فى نهاية السنة الثالثة = $50000 - 7500 = 42500$ جنية

وبمقارنة صافى القيمة الدفترية ٤٢٥٠٠ جنية مع القيمة المعاد تقييمها

٦٠٠٠٠ جنية يتضح أن هناك زيادة قدرها ١٧٥٠٠ جنية يتم عمل القيد التالى بها .

١٧٥٠٠ من حـ / الأصل الثابت

١٧٥٠٠ إلى حـ / فائض إعادة تقييم (أحد حسابات حقوق الملكية)

وعند حساب إهلاك السنة الرابعة يحسب كما يلى :

$60000 \div 17 = 3530$ جنية

● التعامل مع فائض إعادة التقييم:

يمكن تحويل فائض إعادة التقييم الداخل ضمن حسابات حقوق الملكية بالنسبة لبند الأصول الثابتة إلى الأرباح المحتجزة ، وذلك عندما يتم إلغاء الإعراف بالأصل - وهذا يحدث عند البيع - ومع هذا - فإن جزء من الفائض قد يحول إلى الأرباح المحتجزة مع استخدام المنشأة للأصل ، ويكون المبلغ المحول هو الفرق بين الإهلاك على أساس المبلغ المعاد تقييمه والمبلغ القائم على أساس التكلفة التاريخية (فقرة ٤١ من المعيار ١٦) .

■ مثال :

منشأة تملك مبنى كانت تكلفته الأصلية مليون جنيه ويتم إهلاكه بطريقة القسط الثابت والعمر المقدر ٥٠ سنة ، وبفرض ليس له قيمة خردة وتأخذ المنشأة بنموذج إعادة التقييم وكان قد تم إعادة تقييم ثلاث مرات للعقار على النحو التالي :

- في بداية السنة (٢) تم التقييم على أساس ١١٥٠٠٠٠٠ جنيه .
- في بداية السنة (٤) تم التقييم على أساس ١٣٠٠٠٠٠٠ جنيه .
- في بداية السنة (٦) تم التقييم على أساس ١٥٠٠٠٠٠٠ جنيه .

الحل

في السنة الأولى يكون الإهلاك = $1000000 \div 50 = 20000$ جنيه

أما باقي السنوات فإن الإهلاك السنوي يحسب كما يلي :

الإهلاك	السنة
$20000 = 1000000 \div 50$ جنيه	١
$23470 = 1150000 \div 49$ جنيه	٢
$23470 = 1150000 \div 49$ جنيه	٣
$27660 = 1300000 \div 47$ جنيه	٤
$27660 = 1300000 \div 47$ جنيه	٥
$33333 = 1500000 \div 45$ جنيه	٦

يلاحظ:

بدء السنة الثانية: المبلغ الدفترى للعقار = ١.٠٠٠.٠٠٠ - ٢.٠٠٠.٠٠٠ = ٩٨٠.٠٠٠ جنيه
ولأن المبلغ المعاد تقييمه هو = ١١٥.٠٠٠.٠٠٠ - ٩٨.٠٠٠.٠٠٠ = ١٧.٠٠٠.٠٠٠ جنيه
إذن الرصيد المنقول إلى فائض إعادة تقييم هو ١٧.٠٠٠.٠٠٠ جنيه

بدء السنة الرابعة:

القيمة الدفترية للعقار = ١١٥.٠٠٠.٠٠٠ - (٢ × ٢٣٤٧٠) = ١١٠.٣٠٦.٠ = ٤٦٩٤.٠ - ١١٥.٠٠٠.٠٠٠ = ١١.٣٠٦.٠ جنيه

قيمة إعادة التقييم ١٣.٠٠٠.٠٠٠ جنيه

إذن الرصيد المنقول إلى فائض إعادة تقييم هو ١٩٦٩٤.٠ = ١٣.٠٠٠.٠٠٠ - ١١.٣٠٦.٠ = ١٩٦٩٤.٠ جنيه
عبارة عن = ١٣.٠٠٠.٠٠٠ - ١١.٣٠٦.٠ = ١٩٦٩٤.٠ جنيه

بدء السنة السادسة:

القيمة الدفترية للعقار = ١٣.٠٠٠.٠٠٠ - (٢ × ٢٧٦٦٠) = ١٢٤٤٦٨.٠ = ١٢٤٤٦٨.٠ - ١٣.٠٠٠.٠٠٠ = ١٢٤٤٦٨.٠ جنيه

قيمة إعادة التقييم ١٥.٠٠٠.٠٠٠ جنيه

إذن الرصيد المنقول إلى فائض إعادة التقييم:

= ١٥.٠٠٠.٠٠٠ - ١٢٤٤٦٨.٠ = ٢٥٥٣٢.٠ = ٢٥٥٣٢.٠ جنيه

وتكون المبالغ التي يتم تحويلها من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة

نتيجة تحقق جزء من فائض إعادة التقييم مقابل الاستخدام (أى الإهلاك) هي:

السنة	الجزء المحول من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة
١	لا شيء
٢	٣٤٧٠ = ٢.٠٠٠.٠٠٠ - ٢٣٤٧٠
٣	٣٤٧٠ = ٢.٠٠٠.٠٠٠ - ٢٣٤٧٠
٤	٧٦٦٠ = ٢.٠٠٠.٠٠٠ - ٢٧٦٦٠
٥	٧٦٦٠ = ٢.٠٠٠.٠٠٠ - ٢٧٦٦٠
٦	١٣٣٣٣ = ٢.٠٠٠.٠٠٠ - ٣٣٣٣٣

• انخفاض قيمة الأصل الثابت :

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٦) الخاص بانخفاض قيمة الأصول أن يعاد النظر في قيمة الأصول الثابتة لضمان عدم انخفاض قيمتها، فهناك مبدأ محاسبي يذكر بأنه "لا يجوز أن يظهر الأصل في الدفاتر بأكثر من المنفعة المتوقعة منه" ويحدث انخفاض قيمة الأصول لأسباب مختلفة مثلاً :

سيارة تبلغ قيمتها الدفترية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ، ولكن بسبب نزول الموديل الجديد وبه إمكانيات ومزايا عديدة ، فإن المبلغ القابل للاسترداد من خلال بيع السيارة قد هبط إلى ٧٠٠٠٠٠ جنيه ، وبالتالي فإن قيمة السيارة تكون قد انخفضت بمقدار ٣٠٠٠٠٠ جنيه .

كذلك قد تقرر الدولة في توقيت ما إلغاء الجمارك على الاتوبيسات السياحية مثلاً ، وهذا الأمر يؤدي إلى انخفاض قيمة السيارات التي في حوزة المنشأة سواء عند بيعها أو الاستمرار في استخدامها ، حيث أنه في الحالة الأخيرة سيوجد من يستطيع أن يقدم خدمات النقل السياحي بقيمة أقل نتيجة انخفاض السعر الناتج من إلغاء الجمارك .

وسوف يتم شرح المعيار الدولي IAS 36 في الجزء الثاني .

ويمكن أيضاً تلقي مقابل (تعويض) من طرف ثالث عن بند أصول ثابتة نتيجة مثلاً تلف أصل أو توقفه مثل التعويضات التي تدفعها شركات التأمين نتيجة تلف الأصل بالحريق أو بالحوادث ، ويذكر المعيار في هذه الحالة أن تلف أو خسارة الأصل والحصول على تعويض مقابل ذلك أو أى شراء لاحق لاحتلال أصل آخر محل الأصل التالف تكون كلها أحداث منفصلة ، ومن ثم يجب المحاسبة عنها فردياً، وأى مقابل يتم قبضه عن هذا التلف أو الخسارة يجب لذلك أن يتم الاعتراف به في قائمة الدخل عندما يصير المبلغ قابلاً للتحويل .

● إلغاء الإعتراف ببند الأصول الثابتة :

يجب استبعاد الأصل الثابت من الميزانية (أى إلغاء الإعتراف به) عندما يتم التخلص منه أو عندما لا يتوقع منه أى نفع فى المستقبل وعند استبعاده من الميزانية فإنه يتم الإعتراف بالمكسب أو الخسارة فى قائمة الدخل، ويتم حساب الربح أو الخسارة بالمقارنة بين القيمة الدفترية الصافية للأصل بصافى الإيراد الناتج من التخلص منه (أى الإيرادات المحصلة منه بعد خصم تكاليف البيع أو التصرف) ، ويتم حساب المكسب أو الخسارة بنفس الطريقة ودون اعتبار لما إذا كان الأصل قد أعيد تقييمه أم لا ، مع مراعاة أن المكسب من البيع لا يجب تصنيفه كجزء من إيرادات التشغيل للمنشأة .

وتاريخ التخلص من الأصل أو عرضه للبيع يجب أن يتحدد بمراعاة المعايير الواردة فى IAS 18 الخاص بالإيراد ، 5 IFRS الخاص بالأصول المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات المتوقعة.

وعند التخلص من أصل كان قد أعيد تقييمه (وفقاً لنموذج إعادة التقييم) وكان هناك رصيد باقى فى ح/ فائض إعادة تقييم (ضمن حقوق الملكية) فإنه يجب تحويل هذا الفائض إلى حساب الأرباح المحتجزة ، ويوضح كحركة بين الاحتياطات وليس كجزء من أرباح أو خسائر عند التخلص من البند المعترف به فى قائمة الدخل .

الأصول الثابتة واهلاكاتها

(المنشآت والمصانع والآلات والمعدات والتجهيزات)

المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 16)

أولاً - خلفية ومقدمة :

يصف هذا المعيار القواعد التي تحكم عمليات الاعتراف والقياس والافصاح المتعلقة بالأصول الثابتة (المنشآت والآلات والمعدات والتجهيزات) والتي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم درجة استثمار الشركة في هذه الأصول أو التغيرات منها .

والأمور المتعلقة بهذا المعيار تتناول مايلي :

- الاعتراف بنود الأصول الثابتة .
- القياس المبدئي واللاحق لها .
- حساب مقدار الاهلاك .
- وخسائر انخفاض قيمة الأصل .

ثانياً - النطاق :

تتطبق متطلبات هذا المعيار (IAS 16) على المحاسبة عن كل الأصول الثابتة (المنشآت والآلات والمعدات والتجهيزات) ما لم يوجد معيار آخر يعالجها وباستثناء:

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والتي يعالجها المعيار IFRS 5 .
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي بمقتضى IAS 41 .
- حقوق التعدين واحتياطيات التعدين والموارد الطبيعية (IFRS 6) .

التعريف بالمصطلحات الأساسية :

الأصول الثابتة : هي أصول ملموسة محتفظ بها بغرض الاستخدام في الانتاج أو توريد السلع والخدمات أو للتأجير للآخرين أو لأغراض ادارية وتكون قابلة للاستخدام خلال أكثر من فترة مالية .

التكلفة: المبلغ المدفوع أو القيمة العادلة لمقابل آخر معطى للحصول على أو إنشاء أصل.
الحياة المفيدة: الفترة على مداها يتوقع الاستفادة من الأصل أو عدد وحدات الإنتاج المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل .

قيمة التخلص: المبلغ المقدر ناقص تكاليف التخلص المقدر الممكن ان تتحقق حالياً من التصرف في الأصل إذا كان الأصل بالفعل في العمر والحالة المتوقعة في نهاية حياته المفيدة .

المبلغ القابل للإهلاك: تكلفة الأصل ناقص قيمة التخلص منه .
الإهلاك: التخصيص المنتظم للمبالغ الخاص بالإهلاك لأصل على مدى عمره المفيد المقدر .

القيمة العادلة: المبلغ الذى يمكن من خلاله حدوث تبادل بين طرفين مستقلين راغبين في عقد الصفقة وعلى بينه بالمعلومات المتعلقة بها وتتم الصفقة وفقاً لآلية السوق .

الاعتراف بالأصل :

- يتم الاعتراف بأى بند للأصول الثابتة كأصل فقط عندما :-
 - 1 - يكون من المحتمل أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية .
 - 2 - يمكن قياس تكلفة البند بشكل يعتمد عليه .
- وأى نفقة يتم تكبدها وتلبى معايير الاعتراف يجب المحاسبة عنها كأصل ، ويشير المعيار إلى بنود ملحوظة بشكل فردي يمكن تجميعها ، ومع هذا - فالأغلب أن تتخذ المنشآت سياسة محاسبية لجعل البنود التى تكون تحت مستوى حد أدنى محدد مسبقاً كمصروف (رغم أنها فى جوهرها تعتبر أصل ثابت) وذلك لتجنب تحمل تكاليف كبيرة غير مبررة فى الاحتفاظ بسجلات محاسبية لاثباتها وتتبع اهلاكتها وأصولها ، كذلك يمكن تطبيق معايير الاعتراف بالأصل الثابت على قطع الغيار رغم أنها تمثل فى الغالب مخزون وتعامل كذلك وتعتبر مصروفاً كلما ومتى استخدمت ، ومع هذا فان قطع الغيار الرئيسية يمكن ان يتم الاعتراف بها كأصل .

● لسنوات طويلة كانت مسألة أحلال جزء من الأصل (تكاليف لاحقة) تكون فى الغالب، نفقات كبيرة من الصعب تناولها ، فقط اضافة تكلفة جزء الاحلال إلى تكلفة الأصل الأصلية وهو الأمر الذى أدى إلى حدوث بعض القلق بخصوص الجزء الموجود سابقا والذى يتم استبداله ، وتظهر هذه المشكلة بصفة خاصة عندما لا يكون الجزء المستبدل محدد بشكل منفصل فى التكاليف الكلية للأصل الأصلى كذلك كانت هذه المشكلة موجودة بالنسبة لتكاليف inspection والتي كانت عادة مطلوبة للاحتفاظ بالجدارة البحرية أو الجوية وقد زاد تفاقم الأمر بمعايير الاعتراف الاضافية بأن التكاليف اللاحقة يجب اضافتها إلى المنفعة أو العمر المفيد للأصل - وفى بعض الحالات - ترتب على هذا المعيار اصلاحات يومية ترسل ، وهذه المسألة تناولتها جزئيا تفسير اللجنة لتفسيرات المعايير الذى اتاح اضافة تكاليف العمر الرئيسية إلى التكاليف الأصلية للأصل إذا كان المبلغ الذى يمثل المكون الرئيسى للعمرة أو التفتيش للتكلفة الأصلية للأصل محدوداً بشكل منفصل عند الاعتراف المبذنى وكأن يتم اهلاكه منفصلاً وبذلك يمكن عدم وضعه فى سجلات الأصول .

● ينطبق المعيار الحالى على معيارى الاعتراف الأساسية المشار اليهما اعلاه على كل النفقات (ويستفاد مع المنفعة المتزايدة أو معايير الحياة المفيدة المتزايدة) فإذا استوفت المعياران الأساسيان حينئذ فان التكلفة يجب الاعتراف بها كأصل ، فإذا كانت تكلفة الأصل المستبدل غير محددة بشكل منفصل فإنه يمكن استخدام تكلفة الاحلال كإشارة لتكلفة البند المستبدل ، وهو ما يجب استبعاده من سجلات الأصول .

حالة عملية رقم (١) : عن التكاليف اللاحقة :

حصلت شركة عربات نقل برى على ناقلة (نقل ثقيل) بتكلفة ١٠٠٠٠٠٠ دولار (بدون تفصيل لاجزاء المكون) والحياة المفيدة المقدرة عشر سنوات وفى نهاية السنة السادسة تطلبت قاطرة القوى الاحلال وذلك لأن المزيد من الصيانة تكون غير اقتصادية بسبب الوقت المعطل منه عن العمل وباقى المركبة سليمة وصالحة تماماً للاداء ويتوقع ان تظل للسنوات الأربع التالية وتكلفة قطار القوى الجديد هي ٤٥٠٠٠ دولار .

والمطلوب :

هل يمكن الاعتراف بتكلفة قطار القوى الجديد كأصل - وإذا كان الأمر كذلك فما هي المعالجة الواجب استخدامها ؟

المحل

لأن قطار القوى الجديد يتيح منافع اقتصادية للشركة ويمكن قياس التكلفة بموثوقية ، ومن ثم يجب الاعتراف بهذا البند كأصل ، والفاتورة الأصلية للناقلة لم تكن تحدد تكلفة قطار القوى - ومع هذا - فإن تكلفة الاحلال ٤٥٠٠٠ دولار يمكن استخدامها كمؤشر (عادة بالخصم) للتكلفة المحتملة لست سنوات سابقة ، فإذا كان سعر الخصم المناسب ٥% في السنة فإن مبلغ ٤٥٠٠٠ دولار يخصم رجعيًا لمدة ست سنوات ليصل المبلغ إلى ٣٣٥٠٠ دولار (٤٥٠٠٠ / ١.٠٥) حيث ينتقص من سجل الأصل ، وتكلفة قطار القوى الجديد ٤٥٠٠٠ دولار سوف تضاف إلى سجل الأصل ويترتب على هذا تكلفة جديدة للأصل ١١١٥٠٠ دولار عبارة عن (١٠٠٠٠٠ - ٣٣٥٠٠ + ٤٥٠٠٠) .

قياس تكلفة الأصل عند الاعتراف :

بند الأصول الثابتة الذي يستوفي معايير الاعتراف يجب الاعتراف به مبدئيًا بالتكلفة ، ويحدد المعيار ان هذه التكلفة تتضمن :

- ١ - ثمن الشراء بما فيه الضريبة الجمركية والضرائب الأخرى غير المستردة ناقصاً الخصومات والتنزيلات التجارية .
- ٢ - التكاليف التي ترجع مباشرة لوضع الأصل في المكان والحالة الجاهزة للاستخدام بالطريقة المستهدفة بواسطة المنشأة .
- ٣ - التقديرات المبدئية للفك والنقل وإعادة الموقع لحالته الأصلية إذا كانت المنشأة ملتزمة بأن تتكبد عند شرائها الأصل أو كنتيجة لاستخدامها الأصل بخلاف إنتاج المخزون .

تشمل أمثلة التكاليف المنسوبة مباشرة لاقتناء الأصل :

- منافع العاملين المشاركين في بناء أو الاستحواذ على الأصل .
- تكلفة إعداد الموقع .
- تكاليف التسليم والمناولة الأولية .
- تكاليف التركيب والتجميع .
- تكاليف الاختبارات ناقص العائدات من بيع أى منتج ناشئة من اختبار الإنتاج وبيع العينات .
- تكاليف الاقتراض إلى المدى المسموح به بواسطة المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 23 " تكاليف الاقتراض " .
- الاتعاب المهنية .

تشمل أمثلة التكاليف التي لا ترجع مباشرة للأصل ولذلك يجب اعتبارها مصروف

في قائمة الدخل في سنة حدوثها :

- تكاليف افتتاح تسهيل جديد (غالبا يشار إليها كمصروفات قبل التشغيل) .
 - تكاليف الاعلان والترويج .
 - تكاليف إجراء الاعمال في موقع جديد أو على طبقة جديدة من العملاء .
 - تكاليف التدريب .
 - التكاليف غير المباشرة الادارية والعامه الأخرى .
 - التكاليف المتكبدة في بداية الدخال الأصل في الاستخدام المقرر له أو تركه عاطلا أو تشغيله بأقل من الطاقة القصوى له .
 - خسائر التشغيل الأولية .
 - تكاليف إعادة وضع أو إعادة تنظيم جزء أو كل عمليات المنشأة .
- حالة عملية رقم (٢) :

تركز هذه الحالة على التكاليف التي يمكن ارجاعها مباشرة للأصل :

الوقائع :

شركة الياسمين تقيم مصنع جديد في موقع انتاجها وتكبدت التكاليف التالية :

٢٥٠.٠٠٠.٠	١ - تكلفة الآلات (تكلفة فاتورة المورد + الضرائب غير المستردة)
٢٠٠.٠٠٠.٠	٢ - تكاليف الاستلام والمناولة الأصلية
٦٠٠.٠٠٠.٠	٣ - تكاليف إعداد الموقع
٧٠٠.٠٠٠.٠	٤ - تكاليف استشارات للحصول على الآلات
٢٠٠.٠٠٠.٠	٥ - تكاليف فوائد دفعت للمورد عن الائتمان المؤجل
٣٠٠.٠٠٠.٠	٦ - التكاليف المقدرة للفق بعد ٧ سنوات
٤٠٠.٠٠٠.٠	٧ - خسائر تشغيل قبل الانتاج التجارى

والمطلوب :

تقديم المشورة للشركة عن تكلفة الأصل طبقا للمعيار الدولى ١٦ .

الحل

طبقاً للمعيار (١٦) يمكن رسملة التكاليف التالية :

٢٥٠.٠٠٠.٠	- تكلفة الآلات
٢٠٠.٠٠٠.٠	- تكلفة الاستلام والمناولة الأصلية
٦٠٠.٠٠٠.٠	- تكلفة إعداد الموقع
٧٠٠.٠٠٠.٠	- الاتعاب الاستشارية
٣٠٠.٠٠٠.٠	- التكاليف المقدرة للفق
<u>٤,٣٠٠,٠٠٠</u>	

واعباء الفوائد المدفوعة على " مدد ائتمان مؤجل " ليست أصلا مؤهلا وكذلك

خسائر التشغيل قبل الانتاج التجارى لا تعتبر تكاليف راجعة مباشرة وبهذا لا يمكن

رسملتها ويجب خصمها كمصروف فى قائمة الدخل فى فترة تكبدها .

قياس التكلفة :

تقاس تكلفة الأصل بالسعر المعادل نقداً في تاريخ الشراء ، وإذا كان الدفع موجلاً بما يزيد عن مدد الائتمان العادية حينئذ فإن السعر النقدي وإجمالي السعر يعترف به كتكلفة تمويل ويعالج وفقاً لذلك .

أما إذا تم الحصول على أصل من خلال عملية تبادل مع أصل آخر ، حينئذ فإن الأصل الذي تم الحصول عليه يقاس بالقيمة العادلة إلا إذا كان التبادل يفتقر إلى الجوهر التجاري أو لا يمكن الحصول على القيمة العادلة للأصل المستحوذ عليه بموثوقية مناسبة ، حينئذ فإنه في هذه الحالة فإن الأصل المستحوذ عليه يقاس بصافي القيمة الدفترية للأصل المعطى (وهي عبارة عن التكلفة الأصلية - مجمع الاهلاك - مجمع خسائر انخفاض قيمة الأصل ان وجدت) وللتعرف على مزيد من التفاصيل لمجمع خسائر انخفاض قيمة الأصل يتم الرجوع إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٦) ، وفي هذا السياق فإن أي مقابل قبض عن الانخفاض أو الخسائر للأصل يجب ادخالها في قائمة الدخل .

القياس اللاحق :

بعد الاعتراف المبني لبند الأصول الثابتة ، فإن القياس اللاحق لهذه الأصول يتم إما باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم وبعد هذا الاختيار - تنطبق السياسة المختارة على فئة البند كاملة ومعنى هذا أن المنشأة لا يمكن أن تجعل الأصول المتشابهة متأرجحة بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم أو تخضع البنود المتشابهة لأسس قياس مختلفة .

- يتطلب نموذج التكلفة ان يكون الأصل بعد القياس المبني سجلاً بالتكلفة الأصلية ناقصاً مجمع الاهلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة .
- يتطلب نموذج إعادة التقييم ان يقاس الأصل - بعد الاعتراف المبني - بقيمة إعادة التقييم والتي تمثل القيمة العادلة ناقصاً الاهلاك وخسائر الانخفاض في

القيمة ، وفي هذه الحالة يجب قياس القيمة العادلة بموثوقية مناسبة وكذلك يجب إجراء اعادة التقييم بانتظام كاف لضمان ان القيمة الدفترية المسجلة ليست مختلفة جوهريا عن القيمة العادلة - وكذلك اذا كان هناك أصل معاد تقييمه حينئذ فان كل الفئة التي ينتمى اليها الأصل يجب أن يعاد تقييمها أيضا لتجنب حدوث عملية انتقاء وتمييز وتطبيق أسس تقييم مختلفة لنفس الأصول في الفئة .

- عند إعادة تقييم أصل ما فان أى زيادة فى المبلغ الدفترى المسجل يجب ان تضاف إلى احتياطي (فائض) إعادة التقييم ضمن حسابات حقوق الملكية ، وأى نقص فى القيمة ينشأ عن عملية إعادة التقييم يجب أولاً خصمه من أى فائض إعادة تقييم ضمن حسابات حقوق الملكية لنفس فئة الأصل وبعد ذلك يتم تحميله على قائمة الدخل (إذا تم استنفاد الفائض أو لم يوجد فى الأصل) .
- يمكن اضافة احتياطي (فائض) إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة بواحدة من الطرق التالية :

١ - عندما يكون الأصل قد تم التصرف فيه أو سحب الاعتراف به ، ففي هذه الحالة

يمكن نقل الفائض إلى الأرباح المحتجزة بالقيود التالى :

من حـ / فائض إعادة التقييم ×

إلى حـ / أرباح محتجزة ×

٢ - الفرق بين الاهلاك المحمل على المبلغ المعاد تقييمه والاهلاك المبني على أساس

التكلفة يمكن نقله من احتياطي إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة ، ولا يمكن

بأى حال من الأحوال اعتبار فائض إعادة التقييم دائماً مرة أخرى بقائمة الدخل .

حالة عملية رقم (٣) :

شركة هبة الصناعية لديها آلات بتكلفة مبدئية ١٠٠٠٠٠٠ دولار وفى تاريخ

إعادة التقييم بلغ مجمع الاهلاك ٥٥٠٠٠٠ دولار والقيمة العادلة للأصل (الآلات)

بالرجوع إلى صنفات أصول مماثلة تقدر بمبلغ ٦٥٠٠٠ دولار فى هذه الحالة تكون

القيود كمايلى :

من ح/ مجمع الاهلاك إلى ح/ تكلفة الأصل استبعاد مجمع الاهلاك مقابل الأصل	٥٥٠٠٠	٥٥٠٠٠
من ح/ تكلفة الأصل إلى ح/ احتياطي إعادة تقييم النتيجة الصافية ان يكون للأصل قيمة دفترية مسجلة بمبلغ ٦٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠

ملاحظة :

القيمة الدفترية للأصل في تاريخ إعادة التقييم = تكلفة الأصل - مجمع الاهلاك

$$٤٥٠٠٠ = ٥٥٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠ =$$

ولان القيمة العادلة وفقا لإعادة التقييم هي ٦٥٠٠٠

اذن هناك فائض إعادة تقييم قدره = ٦٥٠٠٠ - ٤٥٠٠٠ = ٢٠٠٠٠

حالة عملية رقم (٤) :

شركة النورهان تملك آلات تكلفتها الأصلية ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه وبلغ رصيد مجمع الاهلاك في تاريخ إعادة التقييم ١٢٠٠٠٠٠ جنيه والقيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى صفقات مماثلة تقدر بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه وكان هناك فائض إعادة التقييم لنفس الأصل من الفترة السابقة بمقدار ١٨٠٠٠٠ جنيه .

والمطلوب : القيود اللازمة :

من ح/ مجمع الاهلاك للآلات إلى ح/ الأصل (آلات) اقفال مجمع الاهلاك وتكون القيمة الدفترية للأصل ٨٠٠٠٠٠ (صافى)	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
من مذكورين ح/ فائض إعادة التقييم للآلات ح/ خسائر إعادة تقييم آلات إلى ح/ الأصل (الآلات) تحميل الخسارة على فائض إعادة التقييم والباقي على قائمة الدخل	٣٠٠٠٠	١٨٠٠٠ ١٢٠٠٠
من ح/ أرباح وخسائر إلى ح/ خسائر إعادة تقييم اقفال، الخسارة	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠

الإهلاك :

- كل جزء من بند الأصول الثابتة له تكلفة جوهرية فى علاقته بالكل يتم إهلاكه بشكل منفصل وهذا العبء للإهلاك يحمل بقائمة الدخل ما لم يكن داخلاً فى تكلفة الإنتاج أصل آخر .
- ينطبق الإهلاك على المبلغ القابل للإهلاك على أساس منتظم وعلى مدار حياته المفيدة المقدرة ، والحياة المفيدة المتوقعة هى الفترة المستخدم فيها وليس الحياة الاقتصادية للأصل والذي يمكن أن يكون فعلاً .

حالة عملية رقم (٥) :

تقوم إحدى شركات البحث والتنقيب عن الموارد المعدنية بإنشاء مباني وتجهيزات بجوار حقل بترول فى الصحراء بعيداً عن العمران لاستغلال الآبار المكتشفة والتي تقدر بنحو ٣٠ عاماً فى حين أن العمر الاقتصادي المفيد للمباني والتجهيزات ٥٠ عاماً .

والمطلوب : المدة التي يوزع عليها تكلفة المباني والتجهيزات .

الحل

المدة هى ٣٠ عاماً أى فترة الاستخدام .

- عند تحديد القيمة القابلة للإهلاك يجب مراعاة وتقدير قيمة الخردة (القيمة المتوقعة للتخلص من الأصول فى نهاية العمر الإنتاجى) وكذلك الحياة المفيدة ، ويجب إجراء مراجعة سنوية لكل من العمر المفيد وقيمة التخلص ، والوصول إلى تقديرات جديدة معدلة يتطلب تطبيق المعيار المحاسبى الدولى رقم (٨) .
- يستمر تحميل الإهلاك طالما كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز قيمة التخلص ، والسبب المنطقي لهذا هو تعريف قيمة التخلص الموضحة اعلاه ، وهى المبلغ المقدر ناقص التكاليف المقدرة للتخلص والتي يمكن ان تتحقق حالياً من التخلص

من أصل إذا كان الأصل بالفعل في عمر وحالة الأصل في نهاية حياته المفيدة .
وهذا التعريف يعوق تأثير التضخم في كل احتمال يكون فيه أقل من القيمة العادلة .
• يبدأ حساب الاهلاك عندما يكون الأصل في الموقع وبالحالة التي تمكنه من ان
يكون مفيداً بالطريقة المستهدفة من الادارة .

• ويتم التوقف عن حساب الاهلاك عند التاريخ الأسبق ممايلي :

أ - الغاء الاعتراف بالأصل (سحبه) سواء تم ذلك بالبيع أو اعتباره غير صالح
للعمل أو أي أسلوب من أساليب التصرف به .

ب - اعادة تصنيفه على أنه محتفظ به بغرض البيع (المعيار الدولي 5 IFRS) .

ويلاحظ أن التوقف المؤقت للنشاط لا يعوق حساب الاهلاك وذلك لأن المنافع
الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل لا تستهلك أو تتناقص فقط بسبب استخدام
الأصل ولكن من تقادمه ومرور الزمن .

ولذلك فإن الحياة المفيدة للأصل في حاجة إلى تحديدها بعناية على أساس
الاستعمال وبرامج الصيانة والقدرة المتوقعة والقدم المتوقع والتجديدات الفنية أو
التجارية والعقود القانونية .

حالة عملية رقم (٦) :

شركة النورهان تملك أصل تكلفته الاصلية ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه وعند شرائه حددت
الادارة عمره المفيد بـ ١٠ سنوات وقيمة التخلص المقدره ٤٠٠٠٠٠ جنيه وبعد ٨
سنوات قامت ادارة المنشأة بمراجعة الحياة المفيدة للأصل وقيمة التخلص وتوصلت
إلى أن هذه الحياة المفيدة يمكن ان تمتد الى ١٣ سنة وذلك بالنظر إلى برنامج
الصيانة المأخوذ به في الشركة والاستعمال الجيد للأصل ونتيجة لهذا فان قيمة
التخلص تقل إلى ١٢٠٠٠٠ جنيه .

والمطلوب : كيفية معالجة التغيرات في التقديرات .

الحل

- ١ - القيمة القابلة للاهلاك = تكلفة الأصل - قيمة التخلص
 $= ٤٠٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠ = ٣٦٠٠٠٠٠$ جنيه
- ٢ - الاهلاك السنوى = $٣٦٠٠٠٠٠ \div ١٠$ سنوات = ٣٦٠٠٠٠ جنيه
- ٣ - مجمع الاهلاك حتى نهاية السنة الثامنة = ٣٦٠٠٠٠×٨ سنوات = ٢٨٨٠٠٠٠ جنيه
- ٤ - صافى القيمة الدفترية = $٣٦٠٠٠٠٠ - ٢٨٨٠٠٠٠ = ٧٢٠٠٠٠$ جنيه
- ٥ - تعديل الحياة المفيدة للأصل إلى ١٣ سنة معناه أن الفترة المتبقية بعد مرور ٨ سنوات هي ٥ سنوات = ١٣ سنة - ٨ سنوات = ٥ سنوات
- ٦ - القيمة القابلة للاهلاك = صافى القيمة الدفترية بعد ٨ سنوات = قيمة التخلص الجديدة المقدرة
 $= ٧٢٠٠٠٠ - ١٢٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠٠$ جنيه
- ٧ - الاهلاك السنوى المعدل = القيمة القابلة للاهلاك \div عدد السنوات المتبقية
 $= ٦٠٠٠٠٠ \div ٥ = ١٢٠٠٠٠$ جنيه

الغاء الاعتراف :

يتم الغاء الاعتراف ببند الأصل الثابت عند التخلص من الأصل أو عندما تكون المنفعة الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من استخدامه أو التخلص منه قد استنفذت ، وأى مكسب ينتج عن الفرق بين صافى العوائد الناتجة من التخلص من الأصل وصافى قيمته الدفترية المسجلة لا يتم تصنيفه كإيراد فى قائمة الدخل .

• الافصاح :

- يجب الافصاح لكل فئة من فئات الأصول الثابتة على مايلى :
- أسس القياس المستخدمة لتحديد اجمالى القيمة الدفترية المسجلة .
- طرق الاهلاك .
- الحياة المفيدة للأصل أو نسب الاهلاك المستخدمة .

- إجمالي المبلغ الدفترى المسجل ومجمع الاهلاك (مجمعا مع مجمع خسائر انخفاض قيمة الأصل) .
- الاضافات .
- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها بغرض البيع (وليس الاستخدام) .
- الاستحوادات من خلال اندماج منشآت الأعمال .
- الزيادات والنقص الناشان عن اعادة التقييم ومن خسائر اعادة التقييم واستعادة القيمة .
- الاهلاك .
- صافي فروق أسعار الصرف المعترف بها وفقا للمعيار الدولي رقم 21 IAS .
- التغييرات الأخرى .
- وجود ومقدار القيود على سند الملكية .
- الأصول المرهونة كضمان للالتزامات .
- أصول في طور الانشاء (تحت التنفيذ) .
- الارتباطات التعاقدية لشراء أصول ثابتة .
- تعويضات الأصول التالفة أو المفقودة أو المتوقفة نهائيا .
- إذا كان بند الأصل الثابت مسجل بالقيمة المعاد تقييمها فان هذه البنود يجب أن تحدد على أساس :
 - التاريخ الفعلى للتقييم .
 - ما إذا كان خبير تقييم مستقل قد شارك في العملية .
 - الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيمة العادلة .
 - مدى قياس القيم العادلة بالرجوع إلى الأسعار المشاهدة في سوق نشطة أو صفقات حديثة في السوق قائمة على ظروف طبيعية أو كانت مقدرة باستخدام أساليب أخرى .

- بالنسبة لكل فئة أصل معاد تقييمه يجب ايضاح المبلغ الدفترى الذى كان سيظهر فى الدفاتر لو أن أصول هذه الفئة لم يعاد تقييمها .
- فائض اعادة التقييم مشيرا إلى التغير فى الفترة وأى قيود على التوزيعات للمساهمين .

أسئلة الإختيار من إجابات متعددة :

- (١) اشترت شركة رولا jet خاص لاستخدام كبار موظفيها وتكلفته ٤٠ مليون جنيه ويمكن اهلاكه اما باستخدام حياة مفيدة لكامل الأصل أو الحياة المفيدة لمكونات الأصل الرئيسية ، ومن المتوقع استخدامه على مدى فترة ٧ سنوات أما موتور الـ jet فان له حياة مفيدة ٥ سنوات واطاراته يتم تغييرها كل سنتين، فى هذه الحالة يتم اهلاك الـ jet باستخدام طريقة القسط الثابت على :
- أ - ٧ سنوات وهى الحياة المفيدة للمركبة .
- ب - ٥ سنوات للموتور ، ٢ سنة للاطارات ، ٧ سنوات على الرصيد المتبقى لتكلفة jet .
- ج - ٢ سنة الحياة المفيدة لاقطعة من باب التحفظ (الحيطة والحذر) .
- د - ٥ سنوات حياة مفيدة على أساس المتوسط للمكونات الرئيسية .

الإجابة : (ب)

- (٢) استوردت منشأة آلات لتركيبها فى مصنعها الجديد قبل نهاية السنة ومع هذا بسبب ظروف خارجة عن ارادتها تأخرت الآلت لشهور قليلة ووصلت المصنع قبل نهاية السنة ، ونتيجة هذا الحدث اقترضت المنشأة مبالغ من البنك وحملت الفائدة على القرض التى أخذت لتمويل الآلات، ما هى المعالجة الصحيحة لمصاريف النقل والفائدة بمقتضى المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٦) .

- أ - كلا من المصرفين يجب رسملته .

- ب - يجوز رسمة الفائدة بينما يجب اعتبار مصروفات النقل ضمن المصروفات فى قائمة الدخل .
- ج - يجب رسمة مصاريف النقل باضافتها لتكلفة الأصل بينما لا يمكن رسمة الفائدة فى ضوء هذه الظروف .
- د - يجب اعتبار النقل والفائدة ضمن المصروفات .

الإجابة : (ج)

(٣) تملك شركة الياسمين اسطول من السيارات عبارة عن أكثر من ١٠٠ سيارة و ٢٠ سفينة وتعمل فى صناعة كثيفة رأس المال ولذلك تكون أصولها الثابتة كبيرة وذات درجة كبيرة من التعقيد على الدفاتر وقررت الشركة اتباع نموذج اعادة التقييم لأصولها الثابتة . واقترح محاسب الشركة البدائل التالية ، والمطلوب تحديد البديل الذى يجب على الشركة اختياره حتى تكون متفقة مع احكام المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٦) .

- أ - اعاد تقييم نصف فئة الاصول الثابتة فقط لان ذلك أقل ارهاقاً وكذلك أكثر سهولة بالمقارنة باعادة تقييم الأصول كلها معا .
- ب - اعادة تقييم كامل فئة الأصول الثابتة .
- ج - اعادة تقييم سفينة واحدة فى البداية - حيث أن هذا الأمر أسهل من إعادة تقييم كل السفن معا ولحين اكتساب الخبرة الكافية .
- د - لأن الأصول يعاد تقييمها بانتظام لذلك لا يكون هناك حاجة لحساب اهلاكها .

الإجابة : (ب)

(٤) ركبت منشأة النورهان تسهيلات انتاج جديدة وتحملت عدة مصروفات وقت التركيب - ويذكر محاسب الشركة ان معظم المصروفات ليست مؤهلة للرسمة مما فى ذلك مصروفات خسائر التشغيل المبدئية وهذه يجب أن :

أ - تؤجل وتستهلك على فترة زمنية معقولة .

- ب - تعتبر مصروفاً وتحمل على قائمة الدخل .
- ج - ترسمل كجزء من تكلفة المصنع كتكلفة راجعة مباشرة للأصل .
- د - ترحل للأرباح المحتجزة حيث أنه من غير المعقول عرضها كجزء من قائمة الدخل للسنة الحالية .

الإجابة : (ب)

- (٥) يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) ان فائض اعادة التقييم الناتج من اعادة التقييم المبدئية للأصول الثابتة يجب معالجته باحدى الطرق الآتية : (أى من الخيارات الأربعة يعكس متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) .
- أ - تكون الأرباح المحتجزة دائنة حيث أن هذا مكسب غير محقق .
 - ب - ترحل إلى قائمة الدخل مبلغ يساوى الفرق بين الاهلاك محسوبا على أساس التكلفة التاريخية والاهلاك على المبلغ المعاد تقييمه .
 - ج - يخصم من الأصول المتداولة ويضاف إلى الأصول الثابتة .
 - د - تكون فنة الأصول التى أعيد تقييمها مدينة وفائض اعادة التقييم دائنا (يظهر ضمن حسابات حقوق الملكية) .

الإجابة : (د)

حالات عملية على إهلاكات الأصول الثابتة

• مثال (١) :

اشترت منشأة كرم جابر الآت ومعدات بمبلغ ١٧٠٠٠ جنيه وتبلغ القيمة المتبقية التقديرية في نهاية العمر الإنتاجي لها ٢٠٠٠ جنيه ، والعمر المفيد المقدر لها ٥ سنوات .

والمطلوب :

١ - حساب الإهلاك السنوي بطريقة القسط الثابت وعمل جدول الإهلاك خلال الخمس سنوات.

٢ - حساب الإهلاك بطريقة الرصيد المتناقص في ظل افتراض :

أ - معدل التضاعف ٢ . ب - معدل التضاعف ١,٥ .

الحل

١ - حساب الإهلاك بطريقة القسط الثابت :

$$\text{الإهلاك السنوي} = \frac{\text{تكلفة الأصل} - \text{القيمة المتبقية}}{\text{عدد سنوات العمر الإنتاجي}}$$

$$\text{الإهلاك السنوي} = \frac{١٧٠٠٠ - ٢٠٠٠}{٥} = ٣٠٠٠ \text{ جنيه}$$

جدول الإهلاك خلال الخمس سنوات :

أُسنة	الاحتساب	مصرف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافي القيمة الدفترية
عند الشراء				١٧٠٠٠
نهاية السنة الأولى	$(١٧٠٠٠ - ٢٠٠٠) \div ٥$ سنوات	٣٠٠٠	٣٠٠٠	١٤٠٠٠
نهاية السنة الثانية	$(١٧٠٠٠ - ٢٠٠٠) \div ٥$ سنوات	٣٠٠٠	٦٠٠٠	١١٠٠٠
نهاية السنة الثالثة	$(١٧٠٠٠ - ٢٠٠٠) \div ٥$ سنوات	٣٠٠٠	٩٠٠٠	٨٠٠٠
نهاية السنة الرابعة	$(١٧٠٠٠ - ٢٠٠٠) \div ٥$ سنوات	٣٠٠٠	١٢٠٠٠	٥٠٠٠
نهاية السنة الخامسة	$(١٧٠٠٠ - ٢٠٠٠) \div ٥$ سنوات	٣٠٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠

- ٣٣٩ -

٢ - حساب الإهلاك بطريقة الرصيد المتناقص :

أ - معدل التضاعف ٢ (أو ٢٠٠%) .

$$\text{معدل الإهلاك العادي} = \frac{1}{\text{عدد سنوات العمر المفيد}} \times 100 = 100 \times \frac{1}{5} = 20\%$$

معدل الإهلاك المضاعف = معدل الإهلاك العادي × معدل التضاعف

$$40\% = 2 \times 20\% =$$

جدول حساب الإهلاك :

السنة	الاحتساب	مصرف الإهلاك	مجموع الإهلاك	صافي القيمة الدفترية
عند الشراء	$17000 \times 40\%$			١٧٠٠٠
نهاية السنة الأولى	$10200 \times 40\%$	٦٨٠٠	٦٨٠٠	١٠٢٠٠
نهاية السنة الثانية	$6120 \times 40\%$	٤٠٨٠	١٠٨٨٠	٦١٢٠
نهاية السنة الثالثة	$3672 \times 40\%$	٢٤٤٨	١٣٣٢٨	٣٦٧٢
نهاية السنة الرابعة	$2203 \times 40\% = 881^*$	١٤٦٩	١٤٧٩٧	٢٢٠٣
نهاية السنة الخامسة		٢٠٣	١٥٠٠٠	٢٠٠٠

ب - معدل التضاعف ١,٥ أو ١٥٠%

معدل الإهلاك العادي = ٢٠%

$$\text{معدل الإهلاك المضاعف} = 1,5 \times 20\% = 30\%$$

* لاحظ أن حساب الإهلاك في السنة الخامسة كان ٨٨١ والأخذ بهذه القيمة كان سيجعل القيمة المتبقية المقدرة أقل من ٢٠٠٠ جنيه ، ولذلك يتم إلغاء القيمة المحسوبة وهي ٨٨١ ووضع القيمة التي تجعل القيمة المقدرة المتبقية ٢٠٠٠ جنيه أي تأخذ $2000 - 2203 = 203$.
أي أن إهلاك السنة الأخيرة قد اعتمد على فكرة المتمم الحسابي ، وذلك لأن القيمة المتبقية المقدرة في نهاية العمر الإنتاجي ٢٠٠٠ جنيه ، وبالتالي فإن قسط الإهلاك خلال هذه السنة يتمثل في المتمم الحسابي اللازم لخفض القيمة الدفترية الصافية للأصل إلى قيمته المتبقية المقدرة .

يكون جدول الإهلاك كمايلي :

السنة	الاحتساب	مصرف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافي القيمة الدفترية
عند الشراء	$17000 \times 30\%$			١٧٠٠٠
نهاية السنة الأولى	$11900 \times 30\%$	٥١٠٠	٥١٠٠	١١٩٠٠
نهاية السنة الثانية	$8330 \times 30\%$	٣٥٧٠	٨٦٧٠	٨٣٣٠
نهاية السنة الثالثة	$(2000 - 5831) \div 2$	٢٤٩٩	١١١٦٩	٥٨٣١
نهاية السنة الرابعة	٢	*١٩١٦	١٣٠٨٥	٣٩١٥
نهاية السنة الخامسة	$(2000 - 3915)$	*١٩١٥	١٥٠٠٠	٢٠٠٠
		١٥٠٠٠		

• مثال :

- اشترت شركة تامر بيومي آلات ومعدات بمبلغ ٤١٠٠٠ جنيه وتبلغ القيمة المتبقية المقدرة ١٠٠٠ جنيه والعمر الإنتاجي المفيد المقدر :
- أ - بالسنوات ٥ سنوات .
- ب - بوحدات الإنتاج ١٠٠٠٠٠ وحدة .

* يلاحظ إنه تم التحول إلى طريقة القسط الثابت في السنتين الأخيرتين ، أما لماذا ؟

فيمكن توضيح ذلك من خلال مايلي :

إذا استمر الحساب في السنة الرابعة وفقاً لما هو معتاد ، سيكون عبء الإهلاك كمايلي :

$$1750 = 5831 \times 30\%$$

وتكون القيمة الدفترية الصافية في نهاية السنة الرابعة = $1750 - 5831 = 4081$

ويتم حساب الإهلاك في السنة الأخيرة بطريقة المتمم الحسابي

أي الإهلاك في السنة الخامسة = القيمة الدفترية الصافية - القيمة المتبقية المقدرة

$$2081 = 4081 - 2000 =$$

وبذلك فإن إهلاك السنة الخامسة (الأخيرة) سوف يكون أكبر من السنة الرابعة وهو الأمر الذي لا يتفق

مع مفهوم هذه الطريقة والتي تقوم على أن الإهلاك يقل من سنة إلى أخرى ، ولذلك تم في السنة الرابعة

تحديد الجزء المتبقى والذي لم يهلك بعد وهو يساوي = القيمة الدفترية الصافية - القيمة المتبقية

المقدرة كخردة .

وقسمته على آخر سنتين .

فإذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة خلال العمر المفيد للألات كمايلي :

٢٠٠٠٠ وحدة في السنة الأولى

٣٠٠٠٠ وحدة في السنة الثانية

٢٥٠٠٠ وحدة في السنة الثالثة

١٥٠٠٠ وحدة في السنة الرابعة

١٠٠٠٠ وحدة في السنة الخامسة

المطلوب : حساب الإهلاك السنوي بالطرق المختلفة .

الحل

(١) الإهلاك بطريقة القسط الثابت :

$$\text{معدل الإهلاك العادي} = \frac{1}{\text{عدد سنوات العمر المفيد}} = 100 \times \frac{1}{5} = 100 \times 0.2 = 20\%$$

جدول الإهلاك السنوي :

السنة	الاحتساب	مصرف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافي القيمة الدفترية
عند الشراء	$20\% \times (10000 - 41000)$			٤١٠٠٠
نهاية السنة الأولى	$20\% \times (10000 - 41000)$	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٣٣٠٠٠
نهاية السنة الثانية	$20\% \times (10000 - 41000)$	٨٠٠٠	١٦٠٠٠	٢٥٠٠٠
نهاية السنة الثالثة	$20\% \times (10000 - 41000)$	٨٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٧٠٠٠
نهاية السنة الرابعة	$20\% \times (10000 - 41000)$	٨٠٠٠	٣٢٠٠٠	٩٠٠٠
نهاية السنة الخامسة	$20\% \times (10000 - 41000)$	٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٠٠٠

(٢) الإهلاك بطريقة وحدات الإنتاج :

$$\text{معدل إهلاك الوحدة المنتجة} = \frac{\text{تكلفة الأصل - القيمة المتبقية كخردة}}{\text{عدد وحدات الإنتاج}}$$

$$= \frac{10000 - 41000}{100000} = ٤ \text{ جنيه للوحدة}$$

جدول الإهلاك بطريقة وحدات الإنتاج :

السنة	الاحتساب	مصرف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافي القيمة الدفترية
عند الشراء	٢٠٠٠٠ وحدة × ٤٠			٤١٠٠٠
نهاية السنة الأولى	٣٠٠٠٠ وحدة × ٤٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٣٣٠٠٠
نهاية السنة الثانية	٢٥٠٠٠ وحدة × ٤٠	١٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢١٠٠٠
نهاية السنة الثالثة	١٥٠٠٠ وحدة × ٤٠	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١١٠٠٠
نهاية السنة الرابعة	١٠٠٠٠ وحدة × ٤٠	٦٠٠٠	٣٦٠٠٠	٥٠٠٠
نهاية السنة الخامسة		٤٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٠٠٠

(٣) طريقة الرصيد المتناقص المضاعف :

$$\text{معدل الإهلاك العادي} = \frac{1}{\text{عدد سنوات العمر المفيد}} \times 100 = 100 \times \frac{1}{5} = 20\%$$

$$\text{معدل الإهلاك المضاعف} = 2 \times 20\% = 40\%$$

جدول الإهلاك بطريقة الرصيد المتناقص المضاعف :

السنة	الاحتساب	مصرف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافي القيمة الدفترية
عند الشراء				٤١٠٠٠
نهاية السنة الأولى	٤٠ × ٤١٠٠٠ %	١٦٤٠٠	١٦٤٠٠	٢٤٦٠٠
نهاية السنة الثانية	٤٠ × ٢٤٦٠٠ %	٩٨٤٠	٢٦٢٤٠	١٤٧٦٠
نهاية السنة الثالثة	٤٠ × ١٤٧٦٠ %	٥٩٠٤	٣٢١٤٤	٨٨٥٦
نهاية السنة الرابعة	$2 \div (1000 - 8856)$	٣٩٢٨	٣٦٠٧٢	٤٩٢٨
نهاية السنة الخامسة	$(1000 - 4928)$	٣٩٢٨	٤٠٠٠٠	١٠٠٠

لاحظ أن حساب الإهلاك في السنة الرابعة كان سيتم كما يلي :

$$\text{إهلاك السنة الرابعة} = 8856 \times 40\% = 3542$$

$$\text{القيمة الدفترية الصافية في السنة الرابعة} = 8856 - 3542 = 5314$$

إهلاك السنة الخامسة والأخيرة يجب أن يكون المبلغ اللازم لتخفيض القيمة الدفترية لتكون مساوية للقيمة المتبقية المقدرة في نهاية العمر المفيد للأصل أى تساوى $٥٣١٤ - ١٠٠٠٠ = ٤٣١٤$

ولكن فى ظل هذا الوضع سوف يكون إهلاك السنة الأخيرة ٤٣١٤ أكبر من إهلاك السنة التى قبلها وهو ٣٥٤٢ جنيه وهو ما لا يتفق مع مفهوم هذه الطريقة والتى تقوم على تناقص الإهلاك من سنة لآخرى ، ولذلك تم إيجاد الإهلاك فى السنتين الأخيرتين بطريقة القسط الثابت كما يلى :

= (القيمة الدفترية الصافية فى نهاية السنة الثالثة-القيمة المتبقية المقدرة) ÷ ٢

$$= (١٠٠٠٠ - ٨٨٥٦) ÷ ٢ = ٣٩٢٨ \text{ جنيه}$$

• مثال (٣) :

قامت منشأة الياسمين وهى منشأة تعمل وفقاً للتقويم الميلادى (نبدأ السنة من أول يناير وتنتهى فى آخر ديسمبر) بشراء الآت ومعدات تكلفتها ١٦٠٠٠٠ جنيه .
المطلوب : حساب الإهلاك السنوى بطريقة القسط الثابت والمتناقص ونسبة من مجموع أرقام للسنوات ، وإعداد جدول الإهلاك وذلك فى ظل الافتراضين التاليين :

- ١ - إذا تم الشراء والاستخدام فى أول يناير ٢٠٠١ .
- ٢ - إذا كان الشراء والاستخدام فى أول يونيو ٢٠٠١ .

الحل

أولاً : طريقة القسط الثابت :

أ- الافتراض الأول : الشراء تم فى أول يناير

جدول الإهلاك

السنة	الاحتساب	مصرف الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافي القيمة الدفترية
عند الشراء				١٦٠٠٠٠
نهاية سنة ٢٠٠١	$\frac{١٦٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠}{٤ \text{ سنوات}}$	٣٧٥٠٠	٣٧٥٠٠	١٢٢٥٠٠
نهاية سنة ٢٠٠٢	$\frac{١٦٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠}{٤ \text{ سنوات}}$	٣٧٥٠٠	٧٥٠٠٠	٨٥٠٠٠
نهاية سنة ٢٠٠٣	$\frac{١٦٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠}{٤ \text{ سنوات}}$	٣٧٥٠٠	١١٢٥٠٠	٤٧٥٠٠
نهاية سنة ٢٠٠٤	$\frac{١٦٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠}{٤ \text{ سنوات}}$	٣٧٥٠٠	١٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠

ب - الافتراض الثاني : الشراء تم في أول يونيو ٢٠٠١ :

في هذه الحالة فإن الاستفادة في سنة ٢٠٠١ سوف تكون ٧ شهور فقط

ولأن الإهلاك في السنة الواحدة ٣٧٥٠٠ .

$$\therefore \text{ ما يخص سنة ٢٠٠١ سوف يكون } ٣٧٥٠٠ \times \frac{٧}{١٢} = ٢١٨٧٥$$

كما يلاحظ أن الإهلاك سوف يمتد إلى سنة ٢٠٠٥ والتي تستفيد بالآلات

لمدة ٥ شهور ويكون جدول الإهلاك كما يلي :

صافي القيمة الدفترية	مجمع الإهلاك	مصرف الإهلاك	الاحتساب	السنة
١٦٠٠٠٠				عند الشراء
١٣٨١٢٥	٢١٨٧٥	٢١٨٧٥	$\frac{٧}{١٢} \times \frac{١٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠}{٤ \text{ سنوات}}$	نهاية سنة ٢٠٠١
١٠٠٦٢٥	٥٩٣٧٥	٣٧٥٠٠	$١ \text{ سنة} \times \frac{١٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠}{٤ \text{ سنوات}}$	نهاية سنة ٢٠٠٢
٦٣١٢٥	٩٦٨٧٥	٣٧٥٠٠	$١ \text{ سنة} \times \frac{١٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠}{٤ \text{ سنوات}}$	نهاية سنة ٢٠٠٣
٢٢٦٢٥	١٣٤٣٧٥	٣٧٥٠٠	$١ \text{ سنة} \times \frac{١٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠}{٤ \text{ سنوات}}$	نهاية سنة ٢٠٠٤
١٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٦٢٥	$\frac{٥}{١٢} \times \frac{١٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠}{٤ \text{ سنوات}}$	نهاية سنة ٢٠٠٥

ثانياً : طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات :

أ - الافتراض الأول : الشراء في أول يناير :

تحديد نسبة الإهلاك

الإهلاك	النسبة	معكوس أرقام السنوات	أرقام السنوات
$٦٠٠٠٠ = \frac{٤}{١٠} \times (١٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠)$	$\frac{٤}{١٠}$	٤	١
$٤٥٠٠٠ = \frac{٣}{١٠} \times (١٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠)$	$\frac{٣}{١٠}$	٣	٢
$٣٠٠٠٠ = \frac{٢}{١٠} \times (١٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠)$	$\frac{٢}{١٠}$	٢	٣
$١٥٠٠٠ = \frac{١}{١٠} \times (١٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠)$	$\frac{١}{١٠}$	١	٤
١٥٠٠٠٠		١٠	١٠

جدول الإهلاك

صافي القيمة الدفترية	مجمع الإهلاك	مصرف الإهلاك	الاحتساب	السنة
١٦٠٠٠٠				عند الشراء
١٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	$\frac{٤}{١٠} \times (١٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠)$	نهاية سنة ٢٠٠١
٥٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	$\frac{٣}{١٠} \times (١٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠)$	نهاية سنة ٢٠٠٢
٢٥٠٠٠	١٣٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	$\frac{٢}{١٠} \times (١٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠)$	نهاية سنة ٢٠٠٣
١٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠	$\frac{١}{١٠} \times (١٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠)$	نهاية سنة ٢٠٠٤

ب - الافتراض الثاني : الشراء تم في أول يونيو :

يلاحظ في هذه الحالة أن العام الأول من عمر الأصل (الآلات) لا يتزامن مع السنة المالية للمنشأة ، لذلك يجب توزيع الإهلاك بشكل متناسب مع عدد الشهور في كل سنة .

ففي السنة الأولى : تستفيد بفترة ٧ شهور (من أول يونيو حتى ٣١ ديسمبر)

ويكون الإهلاك عبارة عن : إهلاك السنة الأولى $\times \frac{٧}{١٢}$

$$٣٥٠٠٠ = \frac{٧}{١٢} \times ٦٠٠٠٠ =$$

أما إهلاك السنة الثانية :

فيتم استكمال باقي إهلاك السنة الأولى وهي ٥ شهور و ٧ شهور من السنة

الثانية كمايلي :

$$٢٥٠٠٠ = \frac{٥}{١٢} \times ٦٠٠٠٠ = \text{المتبقى من السنة الأولى}$$

$$\dots \text{ وهكذا } \dots \quad ٢٦٢٥٠ = \frac{٧}{١٢} \times ٤٥٠٠٠ = \text{وجزاء من السنة الثانية}$$

جدول الإهلاك

السنة	حساب الإهلاك	نقطة الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافي القيمة الدفترية
عند الشراء				١٦٠٠٠٠
نهاية سنة ٢٠٠١	$35000 = \frac{7}{12} \times 60000$	٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠
نهاية سنة ٢٠٠٢	$25000 = \frac{5}{12} \times 60000$ +	٥١٢٥٠	٨٦٢٥٠	١٣٧٥٠
نهاية سنة ٢٠٠٣	$18750 = \frac{5}{12} \times 45000$ +	٣٦٢٥٠	١٢٢٥٠٠	٣٧٥٠٠
نهاية سنة ٢٠٠٤	$12500 = \frac{5}{12} \times 30000$ +	٢١٢٥٠	١٤٣٧٥٠	٦٢٥٠
نهاية سنة ٢٠٠٥	$6250 = \frac{5}{12} \times 15000$	٦٢٥٠	١٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠

ثالثاً : طريقة القسط المتناقص :

$$١ - \text{ إيجاد معدل الإهلاك العادي} = 100 \times \frac{1}{\text{عدد سنوات العمر الإنتاجي}}$$

$$50\% = 100 \times \frac{1}{2} =$$

٢ - إيجاد معدل الإهلاك المضاعف = معدل الإهلاك العادي \times معدل التضاعف

وعادة ما يكون معدل التضاعف ٢ ولكن يمكن أن يكون ١,٥ أو ١,٧٥ أو ٣

معدل الإهلاك المضاعف = ٢٥% × ٢ = ٥٠%

٣ - الإهلاك السنوي = (تكلفة الأصل - مجمع الإهلاك السابق) × معدل الإهلاك المضاعف .

جدول الإهلاك : حالة اقتناء الأصل في أول يناير :

السنة	حساب الإهلاك	نفقة الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافي القيمة الدفترية
عند الشراء				١٦٠٠٠٠ ←
نهاية سنة ٢٠٠١	$\frac{٥٠}{١٠٠} \times (١٦٠٠٠٠ - \text{صفر})$	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
نهاية سنة ٢٠٠٢	$\frac{٥٠}{١٠٠} \times (٨٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠)$	٤٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
نهاية سنة ٢٠٠٣	$\frac{٥٠}{١٠٠} \times (١٢٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠)$	٢٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
نهاية سنة ٢٠٠٤	$\frac{٥٠}{١٠٠} \times (١٤٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠)$	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠

رابعاً : طريقة وحدات الإنتاج

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل الثابت بعدد الوحدات على سبيل المثال : محرك الطائرة يتم تحديد العمر الإنتاجي بعدد ساعات طيران ، موتور السيارة يتم تحديد العمر الإنتاجي بعدد معين من الكيلومترات ، الآلات والمعدات يتم تحديد العمر الإنتاجي بعدد الوحدات المقدر إنتاجه .

• مثال (٤) :

بأخذ أرقام المثال السابق وبافتراض أن العمر الإنتاجي يقدر بعدد وحدات متوقع ن الآلات وهو ١٠٠٠٠٠ وحدة وبفرض أن الشركة أنتجت في السنة الأولى ٣٠٠٠٠ وحدة ، فما هو إهلاك السنة الأولى ؟

الحل

$$١ - \text{ يتم إيجاد معدل إهلاك الوحدة} = \frac{\text{تكلفة الآلات} - \text{قيمة الخردة}}{\text{عدد الوحدات الكلى المقدر إنتاجه}}$$

$$= \frac{١٦٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠}{١٠٠٠٠٠ \text{ وحدة}} = ١,٥ \text{ جنيه}$$

٢ - الإهلاك فى أى سنة

$$= \text{معدل إهلاك الوحدة} \times \text{عدد الوحدات المنتجة فعلياً فى نفس السنة}$$

$$= ١,٥ \times ٣٠٠٠٠ = ٤٥٠٠٠ \text{ جنيه}$$

• مثال (٥) :

اشترت إحدى الشركات آلات ومعدات فى أول أكتوبر ٢٠٠٣ وبلغت تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنيه وعمرها الإنتاجى المقدر ٥ سنوات وتبلغ قيمتها المقدرة كخردة فى نهاية العمر الإنتاجى ٢٠٠٠٠ جنيه ، وقد باعت الشركة هذه الآلات والمعدات فى آخر سبتمبر ٢٠٠٥ بمبلغ ٦٨٠٠٠ جنيه نقداً .

المطلوب : إجراء قيود اليومية لاثبات عملية البيع فى ظل الافتراضين التاليين :

١ - الشركة تتبع طريقة القسط الثابت لإهلاك الآلات .

٢ - الشركة تتبع طريقة القسط المتناقص لإهلاك الآلات .

الحل

الافتراض الأول : إتباع طريقة القسط الثابت :

يتم عمل جدول الإهلاك لإيجاد صافي القيمة الدفترية في تاريخ البيع :

السنة	حساب الإهلاك	نفقة الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافي القيمة الدفترية
عند الشراء				١٢٠٠٠٠
نهاية سنة ٢٠٠٣ أول أكتوبر حتى نهاية ديسمبر	$\frac{7}{12} \times \frac{20000 - 12000}{4 \text{ سنوات}}$	٥٠٠٠	٥٠٠٠	١١٥٠٠٠
نهاية سنة ٢٠٠٤	$1 \times \frac{20000 - 12000}{4 \text{ سنوات}}$	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٩٥٠٠٠
سنة ٢٠٠٥ من أول السنة حتى نهاية سبتمبر	$\frac{7}{12} \times \frac{20000 - 12000}{4 \text{ سنوات}}$	١٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠

ويتضح من ذلك أن صافي القيمة الدفترية للآلات في تاريخ البيع هو

٨٠٠٠٠ وتم البيع بمبلغ ٦٨٠٠٠ جنيه ، إذن هناك خسارة ١٢٠٠٠ .

قيد اليومية لإثبات عملية البيع :

٦٨٠٠٠	ح / نقدية	٣ سبتمبر ٢٠٠٥
٤٠٠٠٠	ح / مجمع إهلاك آلات	
١٢٠٠٠	ح / خسائر بيع آلات	
١٢٠٠٠٠	ح / آلات ومعدات	

الافتراض الثاني : إتباع طريقة القسط المتناقص :

$$١ - \text{معدل الإهلاك العادي} = ١٠٠ \times \frac{1}{\text{عدد السنوات}} = ١٠٠ \times \frac{1}{5} = ٢٠\%$$

$$٢ - \text{معدل الإهلاك المضاعف} = \text{معدل الإهلاك العادي} \times ٢$$

$$= ٢ \times ٢٠\% = ٤٠\%$$

٣ - الإهلاك السنوي = (تكلفة الأصل - مجمع الإهلاك السابق) × معدل الإهلاك المضاعف

إعداد جدول الإهلاك في السنوات الثلاثة الأولى :

السنة	حساب الإهلاك	نفقة الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافي القيمة الدفترية
عند الشراء				١٢٠٠٠٠ ←
نهاية السنة الأولى	$\frac{40}{100} \times (120000 - \text{صفر})$	٤٨٠٠٠	٤٨٠٠٠	٧٢٠٠٠
نهاية السنة الثانية	$\frac{40}{100} \times (48000 - 120000)$	٢٨٨٠٠	٧٦٨٠٠	٤٣٢٠٠
نهاية السنة الثالثة	$\frac{40}{100} \times (76800 - 120000)$	١٧٢٨٠	٩٧٠٨٠	٢٥٩٢٠

إعداد جدول الإهلاك في السنوات الثلاثة الأولى :

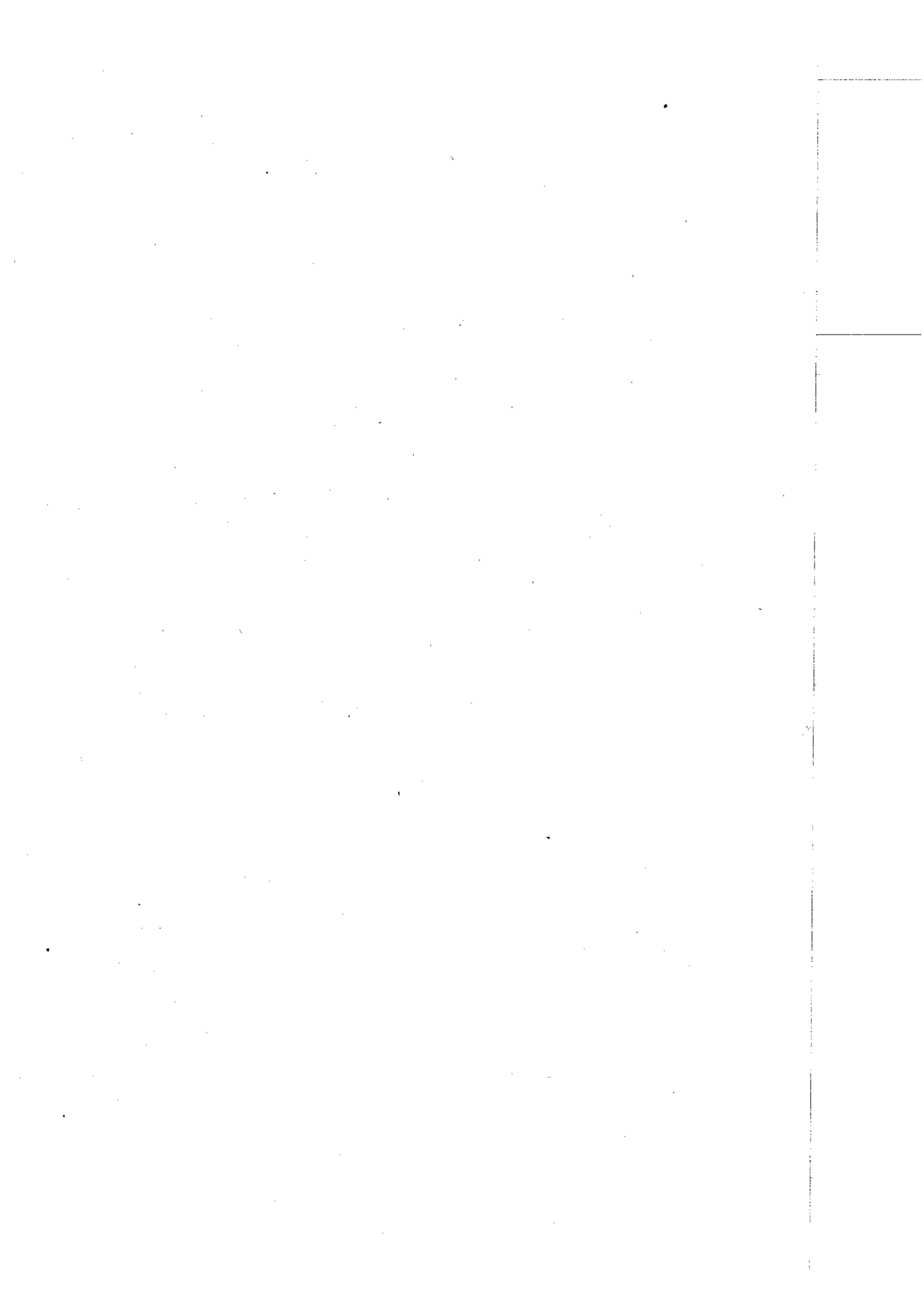
السنة	حساب الإهلاك	نفقة الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافي القيمة الدفترية
عند الشراء				١٢٠٠٠٠ ←
نهاية سنة ٢٠٠٣	$120000 = \frac{3}{12} \times 480000$	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٠٨٠٠٠
نهاية سنة ٢٠٠٤	$36000 = \frac{9}{12} \times 480000$ + $\frac{7200}{4320} = \frac{3}{12} \times 288000$	٤٣٢٠٠	٥٥٢٠٠	٦٤٨٠٠
نهاية سنة ٢٠٠٥ من أول السنة حتى تاريخ البيع	$21600 = \frac{9}{12} \times 288000$	٢١٦٠٠	٧٦٨٠٠	٤٣٢٠٠

ويتضح من ذلك أن صافي القيمة الدفترية ٤٣٢٠٠ بينما تم البيع بمبلغ ٦٨٠٠٠ جنيه ، إذن هناك مكسب رأسمالي يبلغ ٢٤٨٠٠

ويكون القيد اللازم كما يلي :

	ح / نقدية		٦٨٠٠٠
	ح / مجمع إهلاك آلات		٧٦٨٠٠
	ح / آلات ومعدات	١٢٠٠٠٠٠	
	ح / مكاسب بيع آلات	٢٤٨٠٠	

قائمة المراجع للقسم الثانى



قائمة المراجع للقسم الثانى

أهم المراجع التى تم الاعتماد عليها بصفة أساسية

أ - المراجع العربية :

١ - د. طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة (٥ أجزاء) ، (الإسكندرية :
الدار الجامعية ، ٢٠٠٦) .

٢ - ----- ، دليل استخدام معايير المحاسبة ، (الإسكندرية : الدار
الجامعية ، ٢٠٠٩) .

ب - المراجع الأجنبية :

- 1 - Alfredson, K. et al. Applying International Accounting Standards.
John Wiley & Sons Australia, Ltd. 2005 .
- 2 - Accounting Standards. Financial Accounting Standards Board. John
Wiley & Sons, Inc. New York. 2006 .
- 3 - Belkaoui, A. R, (2001), Financial Statements : Present and Future
Scope. Quorum Book, London.
- 4 - Bonham, M. et al. International GAAP 2005, Ernst & Young. U.K.
2004 .
- 5 - Bonham, M. et al. International GAAP 2007, Ernst & Young. London.
2006 .
- 6 - Greuning, H.V. International Financial Reporting Standards. A
Practical Guide, The World Bank, Washington, D.C. 2005.
- 7 - International Financial Reporting Standards (IFRSsTM). 2004, 30
Cannon Street, London. U.K. 2004 .

- 8 - Institute of Chartered Accounts in England and Wales (ICAEW) – IFRS Award Programme Manual . 2004 .
- 9 - International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRSs) – London . 2008 .
- 10 - Libby, R. et al. Financial Accounting, Fourth Edition, Boston, McGraw – Hill, IRWIN, 2004 .
- 11 - Mirza, A, et al. IFRS. Workbook and Guide. New Jersey. US. John Wiley & Sons, Inc. 2006.
- 12 - Williams, J & Carcello, J. GAAP. Guide Level A Restatement and Analysis of Gurent FASB Standards. CCH Incorporated Chicago. 2005.

ج۔ مراجع آخری :

- 1 - Blake, J & Lunt, H. "Accounting Standards" London. Prentice Hall. Seventh Edition. 2001.
- 2 - Delaney, P.R. et al., GAAP – New York, John Wiley & Sons. Inc. 2002.
- 3 - Epstein, B.J. & Mirza, A.A. JAS. New York. John Wiley & Sons. Inc. 2001 .
- 4 - Ernst, Y. "UK – US GAAP Comparison" : Kogan Page. London 1991.
- 5 - FASB. Statements of Financial Accounting Concepts Accounting Standards Burr Ridge IRWIN 1995/96 Edition.
- 6 - Financial Accounting Standards Board. Original Pronouncements Accounting Standards New York. John Wiley & Sons. Inc. 1997/1998 Edition .
- 7 - International Accounting Standards Committee International Accounting Standards. London. 2001.

- 8 - Mathews, M.R & Petera, M.H. Accounting Theory Development Champon & Hall. Boundary Rows. London. 1991.
- 9 - Sangster, A. Workbook of Accounting Standards. Fourth Edition Pitman Publishing. London. 1997.
- 10- Samuals, J. et al., Advanced Finacial Accounting. Mc Graw-Hill, U.K. 1989.

فهرس الكتاب

٧	تقديم
٩	القسم الأول : أصول المحاسبة المالية
١١	الوحدة التعليمية الأولى : المحاسبة لغة الإدارة الحديثة.
٣٥	الوحدة التعليمية الثانية : تحليل معاملات المنشأة.
٥٧	الوحدة التعليمية الثالثة : تسجيل معاملات المنشأة - الجزء الأول. عمليات رأس المال - عمليات الأصول الثابتة - عمليات البنك
١٠٥	الوحدة التعليمية الرابعة : تسجيل معاملات المنشأة - الجزء الثاني. عمليات المصروفات - عمليات الإيرادات. عمليات الأوراق التجارية .
١٤١	القسم الثاني : التسويات الجردية
١٤٣	الوحدة التعليمية الخامسة : التسويات الجردية للإيرادات والمصروفات
١٧٣	الوحدة التعليمية السادسة : التسويات الجردية للأصول المتداولة (نقدية - مدينون)
١٩٩	الوحدة التعليمية السابعة : التسويات الجردية للمخزون.
٢٣٧	الوحدة التعليمية الثامنة : التسويات الجردية للاستثمارات في شركات أخرى.
٣٠١	الوحدة التعليمية التاسعة : التسويات الجردية للأصول الثابتة واهلاكاتها.
٣٥٣	المراجع.

تم الحمر والكتابة بالكمبيوتر بسكك الطاسع حيت

صعون ٢٢٥٦٩٦٤٨٠ موبائل ٤٣٦٥٠٠١٢٧٨

