



تكاليف ومحاسبة زراعية

إعداد

الدكتور

صفوت مصطفى الدويري

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة - جامعة عين شمس

الدكتور

عاطف محمد العوام

أستاذ المحاسبة والمراجعة
ونائب رئيس جامعة عين شمس

مقدمة

أصبحت دراسات المحاسبة من الدراسات الهامة التي يجب الإلمام بها لمختلف التخصصات سواء للطالب في مجال المحاسبة في كليات التجارة أو الطالب المتخصص في مجالات أخرى مثل الدراسات الطبية والصناعية والزراعية والذي يحتاج الإلمام بقدر ملائم من هذا النوع من المعرفة .

ويتعلق هذا المؤلف بالمحاسبة التي تهتم بمعاملات المنشأة الخارجية التي تتم مع أطراف خارج المنشأة وذلك بهدف تسجيل ومتابعة هذه المعاملات وما ينشأ عنها من ذمم مدينة أو دائنة بالإضافة إلى تسجيل مصروفات وإيرادات المنشأة وتحديد صافي الدخل المحقق من ذلك .

ويهدف هذا المؤلف إلى تعريف الطلاب الدارسين بأصول المحاسبة ويشمل ذلك تعريف وأهداف المحاسبة وتحليل معاملات المنشأة وتسجيلها في الدفاتر المالية بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية وإجراء التسويات الجردية اللازمة . كما يهدف هذا المؤلف إلى توضيح كيفية تطبيق المبادئ المحاسبية والأصول العلمية للمحاسبة والتكاليف في المنشآت الزراعية .

وقد تم تخصيص القسم الأول من هذا المؤلف للمفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية وقد اختص بهذا القسم الأستاذ الدكتور / عاطف محمد العوام بينما تم تخصيص القسم الثاني من هذا المؤلف لتطبيق أصول المحاسبة المالية والتكاليف في المنشآت الزراعية وقد اختص بهذا القسم الدكتور / صفوت مصطفى الدويري وإننا إذ نقدم هذا المؤلف للطلاب الدارسين ورجال الأعمال والمحاسبين نرجو من الله أن يكون محققاً لما سعيينا من أجله والله من وراء القصد إنه نعم المولى ونعم النصير .

والله ولى التوفيق ,,,

المؤلفان

أ . د / عاطف محمد العوام

د / صفوت مصطفى الدويري

المحتويات

رقم
الصفحة

الموضوع

- 8 القسم الأول
المفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية
- 10 الفصل الأول : المحاسبة لغة الإدارة الحديثة
- 12 طبيعة الوحدة الاقتصادية - طبيعة الوظيفة المحاسبية
وعلاقتها بإدارة المنشأة - تعريف وأهداف المحاسبة - خطوات
العملية المحاسبية - النظام المحاسبي نظام للمعلومات - بيئة
المحاسبة في تنظيمات الأعمال الحديثة
- 29 الفصل الثاني : تحليل معاملات المنشأة
- 31 معادلة المركز المالي - تأثير معاملات المنشأة على معادلة
المركز المالي - قائمة المركز المالي - تحليل حسابات المنشأة
- 43 الفصل الثالث : تسجيل معاملات المنشأة (الجزء الأول)
- 45 تسجيل العمليات في السجلات المحاسبية - تحديد الأطراف
المدينة والدائنة - عمليات رأس المال -
عمليات الأصول الثابتة - عمليات البنك .
- 77 الفصل الرابع : تسجيل معاملات المنشأة (الجزء الثاني)
- 79 عمليات المصروفات - عمليات الإيرادات - عمليات الأوراق
التجارية .
- 103 الفصل الخامس : القوائم المالية
- 105 مفهوم وأهداف القوائم المالية - موازين المراجعة - قائمة الدخل
- قائمة المركز المالي .

تابع المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
121	الفصل السادس : التسويات الجردية الختامية
123	مفهوم التسويات الجردية - تسويات المصروفات والإيرادات - جرد الأصول الثابتة - جرد الحسابات المدينة - المخزون السلعي - ورقة العمل .
155	تذكر
157	أسئلة
161	القسم الثاني
	تطبيق أصول المحاسبة المالية والتكاليف في المنشآت الزراعية
163	مقدمة
165	المفاهيم المرتبطة بالأنشطة الزراعية
168	الخصائص المميزة للنشاط الزراعي وانعكاساتها المحاسبية
170	محاسبة التكاليف الزراعية
177	قوائم التكاليف للأنشطة الزراعية
	الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمنشآت الزراعية
	قائمة الدخل العامة وقائمة المركز المالي للمنشأة الزراعية
205	تذكر
207	أسئلة نظرية وتطبيقات عملية
212	مراجع القسم الثاني

القسم الأول

المفاهيم الأساسية المحاسبة المالية

- الفصل الأول : المحاسبة لغة الإدارة الحديثة .
- الفصل الثاني : تحليل معاملات المنشأة .
- الفصل الثالث : تسجيل معاملات المنشأة (الجزء الأول) :
 - عمليات رأس المال .
 - عمليات الأصول الثابتة .
 - عمليات البنك .
- الفصل الرابع : تسجيل معاملات المنشأة (الجزء الثاني) :
 - عمليات المصروفات .
 - عمليات الإيرادات .
 - عمليات الأوراق التجارية .
- الفصل الخامس : القوائم المالية .
- الفصل السادس : التسويات الختامية .

الفصل الأول

المحاسبة لغة الإدارة الحديثة

- أولاً - طبيعة الوحدة الاقتصادية .
- ثانياً - طبيعة الوظيفة المحاسبية وعلاقتها بإدارة المنشأة .
- ثالثاً - تعريف وأهداف المحاسبة .
- رابعاً - مقومات النظام المحاسبي .
- خامساً - النظام المحاسبي نظام للمعلومات .
- سادساً - بيئة المحاسبة في تنظيمات الأعمال الحديثة .

أولاً - 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 ككل منشأة تزاوّل نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو خديماً من خلال استغلال الموارد المالية 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 الداخلي لأي وحدة اقتصادية بصرف النظر عن شكلها القانوني لوجدنا هذه الوحدة مقسمة إلى وحدات تنظيمية داخلية تسمى كل منها قطاع , إدارة ... إلخ . وتتولى كل وحدة تنظيمية داخلية تنفيذ جانباً من جوانب النشاط الذي تمارسه المنشأة .

فإذا أخذنا منشأة صناعية مثلاً لوجدنا قطاعاً متخصصاً في تصنيع المنتج وآخر في تسويق هذا المنتج بالإضافة إلى إدارة المنشأة ذاتها بما ذلك عمليات المشتريات والمخازن والشئون الإدارية ... إلخ . فإذا أخذنا منشأة تجارية أو خدمية لوجدنا نفس هذه الوحدات التنظيمية مع حدوث بعض التغيرات في 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 نقدية 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 .. إلخ . 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 بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة بغرض اتخاذ القرارات .

ثانيا - طبيعة الوظيفة المحاسبية وعلاقتها بالوظائف الأخرى :

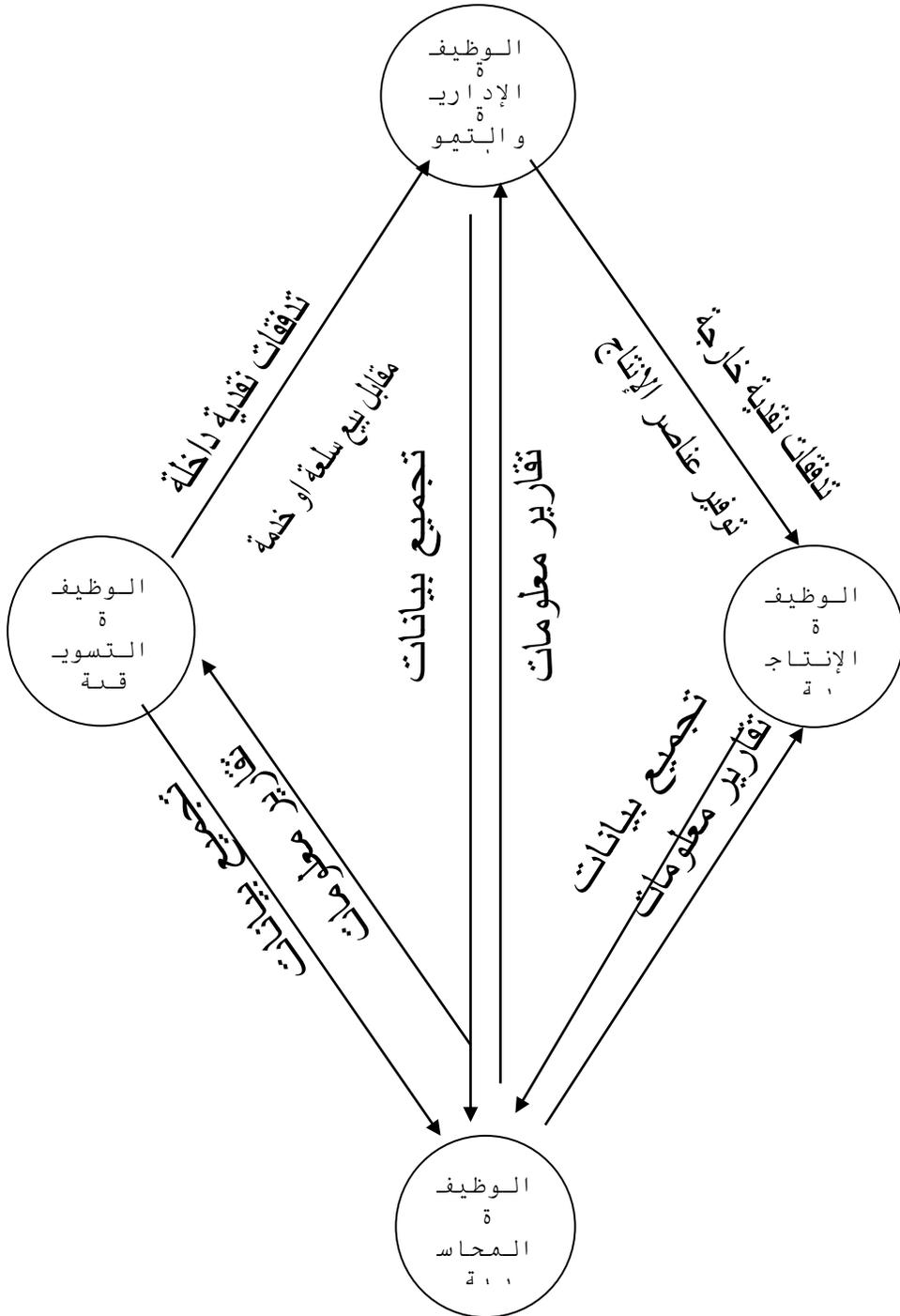
كما سبق بيانه يمكن القول بأن الوظيفة المحاسبية هي عبارة عن مجموعة الإجراءات والأنشطة التي يتم تطبيقها بهدف متابعة الجوانب المالية المترتبة على أنشطة المنشأة المختلفة .

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 لوظيفة التسويق 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 في اتخاذ القرارات . فنقدم المحاسبة مثلاً تقارير متابعة خاصة بالنشاط الإنتاجي تتضمن تكلفة هذا النشاط وعناصر التكلفة بالإضافة إلى بعض التقارير الكمية عن أزمنة وكميات عناصر الإنتاج كما تقدم المحاسبة تقارير متابعة عن نشاط المبيعات وإدارة التسويق .

يتضح مما سبق أن المحاسبة أداة مساندة لمختلف الوظائف الأخرى في 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 في مجال اتخاذ القرارات .

ويوضح الشكل الآتي شكل رقم (1/1) تكامل وظائف المنشأة وارتباط هذه الوظائف بالوظيفة المحاسبية .



شكل رقم (1/1) تكامل وظائف المنشأة

ثالثاً - تعريف وأهداف علم 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 :

1 - 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 .

2 - تحديد التزامات وحقوق المنشأة لدى الغير :

يترتب على معاملات المنشأة مع الغير إما التزامات على المنشأة للغير مقابل الحصول على عناصر وخدمات من الغير لازمة لمزاولة النشاط أو حقوق للمنشأة 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 .

3 - المحافظة على موارد المنشأة من خلال المساهمة في نظم الرقابة الداخلية :

يمكن للمحاسبة المساهمة في إجراءات الرقابة الداخلية من خلال الإجراءات الخاصة بكل عملية والمستندات المرتبطة بها والسجلات التي تسجل بها هذه العمليات .

4 - توفير المعلومات لإدارة المنشأة :

تعتبر وظيفة توفير المعلومات من أهم الأهداف التي 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 التي يتم توفيرها ما يلي :

معلومات لازمة للتخطيط وهي معلومات تساهم في 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 .

رابعا - مقومات النظام المحاسبي :

يعتمد تطبيق القواعد المحاسبية على مجموعة من الخطوات التي يطبقها المسؤولون عن الوظيفة المحاسبية في المنشأة وتشمل هذه الخطوات ما يلي :

تجميع البيانات عن عمليات المنشأة أولاً بأول .

تسجيل بيانات العمليات في سجلات مبنية طبقاً للترتيب التاريخي

لحدوث هذه العمليات أي بيانات كل يوم على حدة .

تسجيل بيانات العمليات في سجلات مبنية طبقاً للترتيب النوعي أي بيانات كل نوع على حدة (مشتريات - مبيعات ... إلخ) .

تحديد نتيجة معاملات المنشأة في كل نوع من العمليات على حدة أي موقف كل نوع ويسمى بالرصيد ويعد بيان بهذه الأرصدة يسمى ميزان المراجعة .

تحديد نتيجة عمليات المنشأة خلال فترة زمنية معينة من ربح أو خسارة وإعداد قائمة تحديد الربح أو الخسارة تسمى بقائمة الدخل .

تحديد حقوق والتزامات المنشأة الناتجة من معاملاتها مع الغير وإعداد قائمة بذلك تسمى قائمة المركز المالي .

إعداد تقارير دورية تتضمن معلومات لإدارة المنشأة مرتبطة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء .

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 المحاسبي وإذا أردنا التفرقة بين المحاسبة والنظام المحاسبي لوجدنا أن المحاسبة هي النظرية التي تتضمن المبادئ والأسس والمعايير والقواعد التي يعتمد عليها العمل المحاسبي أما النظام المحاسبي فيقصد به المقومات التي ينبغي توافرها حتى يمكن تطبيق هذه المبادئ والأسس والمعايير والقواعد في 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 إذن صرف نقديّة إذن صرف من المخازن وهذه المستندات تعتبر جزء من نظام الرقابة والضبط الداخلي بالمنشأة .

المستندات الخارجية : وهي التي تنشأ خارج المنشأة وتتج من المعاملات مع الغير .

ومن أمثلة هذه المستندات فواتير الشراء وإيصالات سداد النقدية . وترجع أهمية المستندات إلى أنها توفر إثباتاً قانونياً لحدوث عملية معينة إلى جانب أنها توفر أداة محاسبياً للحصول على البيانات والتي تمثل الخطوة الأولى في العملية المحاسبية .

وتستخدم المستندات في ظل النظم اليدوية Manual Systems كأداة لتسجيل وترحيل البيانات في المجموعة الدفترية .

كما تستخدم المستندات أيضاً في ظل النظم المعتمدة على الحاسبات الآلية Computer based systems كمصدر للبيانات التي يتم نقلها بعد ذلك إلى وسائل إدخال البيانات إلى الحاسب .

ويؤثر استخدام الحاسبات الآلية على المجموعة المستندية من الزوايا الآتية:

تصميم المستند والبيانات التي يحتوي عليها .
 كثرة استخدام الأجزاء المطبوعة .
 تبسيط الدورة المستندية وتقليل عدد الصور التي يجب استخراجها من كل مستند .
 شكل المستند ومساحته وطريقة ملئ البيانات .
 الرقابة على المستند حيث تمتد إجراءات الرقابة , فتشمل إجراءات الرقابة على
 المستندات بالإضافة إلى إجراءات الرقابة على عملية إدخال البيانات ذاتها .
 ويمكن الاستغناء عن المستندات في بعض أنظمة الحاسب وذلك عن
 طريق تغذية الحاسب بالبيانات مباشرة دون الحاجة لمستندات أصلية
 للرجوع إليها . كما أنه حتى في حالة استخدام المستندات لتغذية الحاسب
 بالبيانات فإنه يمكن الاستغناء عنها أيضاً بعد ذلك .
 إلا أنه تجدر الإشارة إلى ضرورة وجود المستندات حتى في ظل استخدام
 الحاسبات الآلية وذلك للأسباب الآتية :

أهمية وجود المستندات من الناحية القانونية باعتبارها دليلاً لحدوث عمليات معينة

أهمية وجود المستندات لمراجع الحسابات الداخلي والخارجي .

ب - مجموعة السجلات والدفاتر المحاسبية :

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

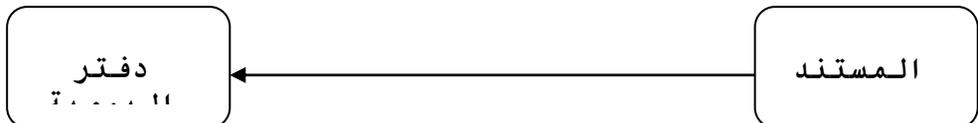
ب/1 - دفتر اليومية :

وهو عبارة عن دفتر تسجل به عمليات المنشأة أولاً بأول طبقاً للترتيب التاريخي
 لحدوثها أي أنه عبارة عن سجل تاريخي لعمليات المنشأة .

ب/2 - دفتر الأستاذ :

وهو عبارة عن سجل خاص تسجل به بيانات العمليات طبقاً للترتيب النوعي أي
 طبقاً لنوع العملية .

ويلاحظ أن هذا الدفتر يحتوي على نفس العمليات المسجلة بدفتر اليومية مع
 إعادة تبويبها بحسب النوع بدلاً من الترتيب التاريخي الذي يعتمد عليه دفتر اليومية
 . ومن الممكن أن يُسجل في دفتر الأستاذ من واقع المستند مباشرة بحيث يستخدم
 المستند للتسجيل في كل من دفتر اليومية والأستاذ كما يتضح من الشكل التالي :



وتنقسم الملفات التي تمثل المجموعة الدفترية في ظل استخدام الحاسبات الآلية إلى نوعين :

1 - الملفات الرئيسية Master files

ويقصد بها ملفات تحتوي بيانات الحسابات التي يعتمد عليها نظام المعلومات المحاسبية وتمثل القاعدة التي يستند إليها النظام المحاسبي ويتم تعديل أو تحديث هذه الملفات أولاً بأول في ضوء التغيرات التي تحدث خلال مزاوله النشاط . وتسمى هذه الملفات أحياناً بالملفات الدائمة لأنها تظل موجودة على الحاسب , وتمثل قاعدة دائمة للبيانات Data base التي يعتمد عليها النظام المحاسبي .

2- ملفات العمليات Transaction files

ويقصد بها ملفات تحتوي على بيانات العمليات المرتبطة بنشاط المنشأة أى أنها عبارة عن بيانات بالعمليات التي تتم أولاً بأول والتي تؤثر على بيانات الملفات الرئيسية .

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

وتجدر الإشارة إلى أن استخدام الحاسبات الآلية وإن كان يؤثر على شكل وتصميم واستخدام المجموعة الدفترية إلا أنه لا يؤدي إلى إلغاء وظيفة هذه المجموعة باعتبارها ركناً هاماً من أركان النظام المحاسبي سواء أكانت 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 وتمييزها 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 أيضاً توضيح مفهوم دليل الحسابات كما يلي :

At the beginning 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 account.(1)

وبعد الانتهاء 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 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 account this organization technique is called block coding. (2)

وترجع أهمية دليل الحسابات كأحد مقومات نظم المعلومات المحاسبية للاعتبارات الآتية :

يعتبر هذا الدليل خريطة متناسقة واضحة المعالم تتضمن كافة الحسابات التي يعتمد عليها النظام المحاسبي¹.

يسهل هذا الدليل التوجيه المحاسبي للعمليات من خلال مجموعة الحسابات العامة والمساعدة التي يحتويها الدليل والتي تمكن من التعبير عن كل عملية بما يناسبها .

تمكن الأرقام المميزة للحسابات من تحقيق الترابط بين الحسابات وبعضها في شكل مجموعات متجانسة .

سهولة ربط الحسابات بقوائم الدخل والمركز المالي عن طريق ربط كل مجموعة بالقائمة التي تناسب معها .

1. K. Smith, Corporate Accounting Systems, Addison – Wesley Publishers Britain, 1988

2. Ibid, p. 57.

تزايد أهمية دليل الحسابات في ظل النظم الآلية حيث تسهل الأرقام الكودية من التعامل مع الحاسب الآلي .

د - القوائم والتقارير المالية :

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

د/1 القوائم المالية :

يقصد بها قوائم يتم إعدادها في نهاية كل فترة مالية (شهر/ ثلاث شهور / 6 شهور / سنة) ومن أهم هذه القوائم ما يلي :

قائمة الدخل ويتم إعدادها بهدف تحديد عمليات المنشأة من ربح أو خسارة .
قائمة المركز المالي ويتم إعدادها بهدف تحديد ما للمنشأة وما عليها في نهاية الفترة المالية .

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

د/2 التقارير المالية :

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

(1) التقارير الدورية :

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

(2) التقارير الخاصة :

وهي 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 .

خامسا - النظام المحاسبي للمعلومات :

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

1 - مدخلات النظام :

تعتبر البيانات بمختلف أنواعها (مالية / فنية / تسويقية ... إلخ) المادة الخام التي يعتمد عليها النظام المحاسبي ويتم الحصول على هذه البيانات عن طريق المستندات المؤيدة لها .

2 - عمليات التشغيل التي يعتمد عليها النظام :

يعتمد النظام المحاسبي كغيرة من نظم المعلومات على عمليات تشغيل تتم بهدف تحويل البيانات التي تم تجميعها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها . وتشمل عمليات التشغيل التي تتم من خلال النظام المحاسبي :

- تسجيل البيانات في دفتر اليومية .
- تسجيل أو ترحيل البيانات إلى دفتر الأستاذ .

إعداد كشوف تبين مواقف العمليات في نهاية كل فترة مالية تسمى موازين المراجعة .

تحليل البيانات المستخرجة من الدفاتر والسجلات المحاسبية .

3 - مخرجات النظام :

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

1/3 جهات داخلية :

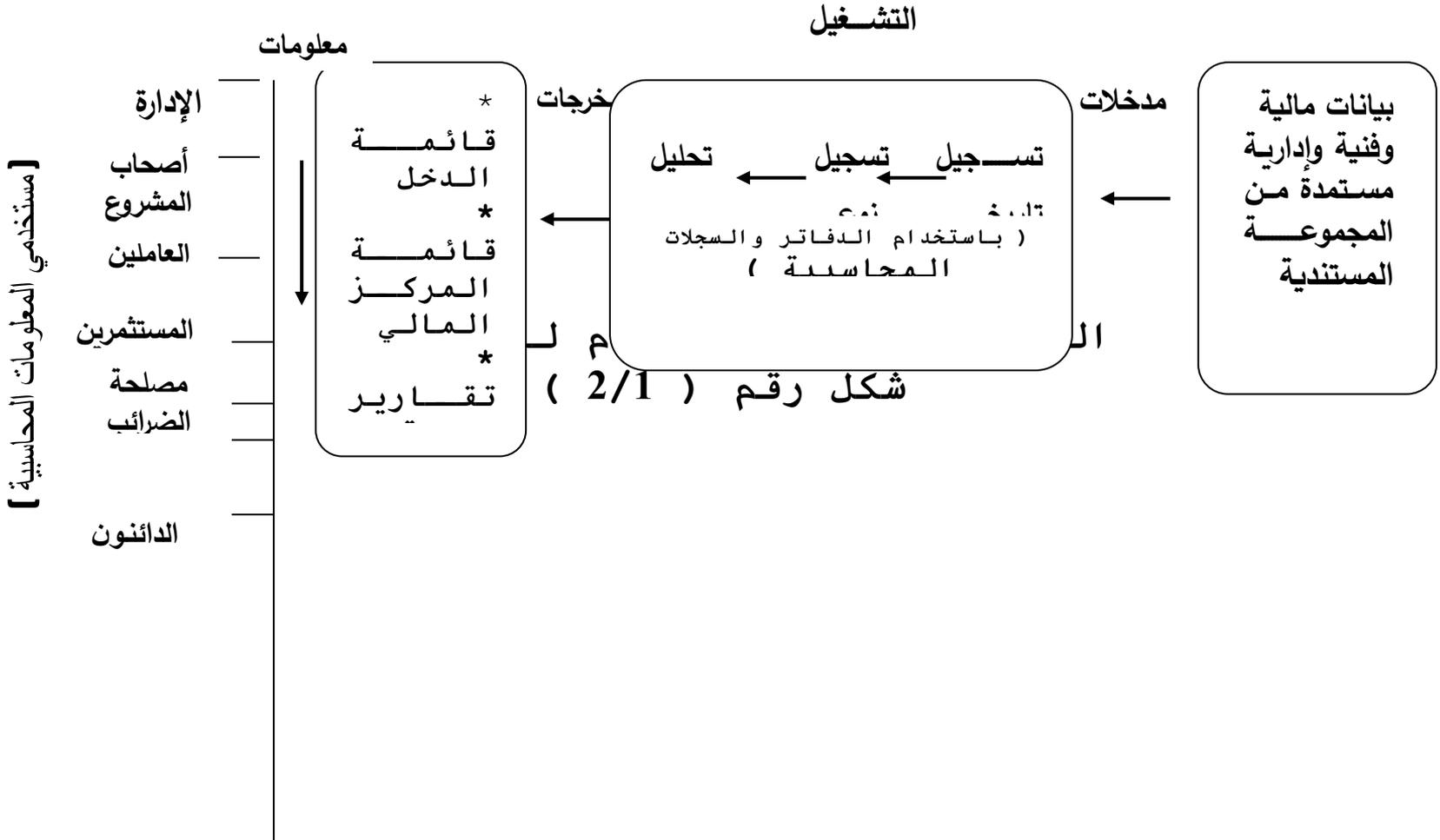
ويقصد بها جهات داخل المنشأة يمكن أن تستفيد من هذه المعلومات وتشمل أصحاب المنشأة والمستويات الإدارية المختلفة والعاملين بالمنشأة .

2/3 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 بمستخدمي المعلومات المحاسبية .

ويوضح الشكل الآتي شكل (2/1) طبيعة النظام المحاسبي كنظام للمعلومات والعلاقات الموجودة به :



سادسا - بيئة المحاسبة في تنظيمات الأعمال الحديثة :

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 المالي للمنشأة فإنها أصبحت بالإضافة إلى ذلك تهدف إلى المساهمة في نظام الرقابة وتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط وتقييم الأداء واتخاذ القرارات .

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

1 - المحاسبة المالية :

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

تحديد نتائج الأعمال من ربح أو خسارة في نهاية كل فترة مالية .
تحديد المركز المالي للمنشأة الذي يعبر بصفة عامة عن حقوق والتزامات المنشأة في لحظة معينة ويتعامل هذا الفرع من المحاسبة مع جهات خارجية مثل المستثمرين - الدائنين - البنوك - مصلحة الضرائب ... إلخ .

2 - محاسبة التكاليف :

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

- أ - قياس تكلفة المنتج أو الخدمة التي تقدمها المنشأة .
- ب - الرقابة على التكاليف داخل المنشأة بهدف منع الإسراف والضياع .

3 - 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 المرجوة منه .

أسئلة للمناقشة

منشأة السلام تقوم بتصنيع المنتجات الغذائية والمطلوب منك تحديد الإدارات الرئيسية الموجودة بهذا النوع من المنشآت .

يملك أحد الأشخاص مزرعة متكاملة ويقوم بإدارة الشؤون المالية بنفسه مما سبب له متاعب مالية كثيرة . والمطلوب منك أن تقدم له النصيحة المناسبة .

هل ترى أن الوظيفة المحاسبية يجب أن تتواجد في جميع أنواع المنشآت؟ ولماذا؟
وضح بإيجاز علاقة الوظيفة المحاسبية بكل من الوظيفة الصناعية والوظيفة التسويقية والوظيفة التمويلية .

عرف علم المحاسبة ثم اشرح بإيجاز هدفين من أهداف هذا العلم .
يعتبر توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة أحد الأهداف الرئيسية التي تسعى الوظيفة المحاسبية لتحقيقها . علق على هذه العبارة .

اشرح بإيجاز خطوات العملية المحاسبية . وهل تختلف هذه الخطوات في منشأة تجارية عن منشأة زراعية؟ ولماذا؟

وضح بإيجاز أهم المعلومات التي ينبغي للنظام المحاسبي توفيرها لإدارة شركة تعمل في مجال استصلاح الأراضي الصحراوية؟

وضح ما إذا كانت العبارات الآتية خطأ أم صواب مع التعليل :

- 1/9 - يقصد بتحديد نتيجة الأعمال تحديد حقوق والتزامات المنشأة .
- 2/9 - يمكن للنظام المحاسبي المساهمة في الرقابة الداخلية للمنشأة .
- 3/9 - يتم تسجيل العمليات في دفاتر اليومية طبقاً لنوع العملية .
- 4/9 - من الأفضل مباشرة ترحيل البيانات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ مباشرة حيث يساهم ذلك في تحقيق الرقابة على عمليات المنشأة .
- 5/9 - النظام المحاسبي يعمل على توفير المعلومات لإدارة المنشأة فقط .
10. وضح المقصود بالمفاهيم الآتية : المجموعة المستندية - ميزان المراجعة قائمة الدخل - قائمة المركز المالي - قائمة التدفقات النقدية
11. فرق بإيجاز بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

12. تعتبر المحاسبة الإدارية أداة لخدمة الأطراف الخارجية مثل المستثمرين - العملاء - الموردين . والمطلوب توضيح ذلك بإيجاز .

الفصل الثاني

تحليل معاملات المنشأة

- أولا - معادلة المركز المالي .
- ثانيا - تأثير معاملات المنشأة على معادلة المركز المالي .
- ثالثا - قائمة المركز المالي .
- رابعا - تحليل حسابات المنشأة .

أولاً - معادلة المركز المالي :

يعتبر رأس المال نقطة البداية في تكوين المنشأة ولذلك يعتبر تسجيل ومتابعة رأس المال بداية العمل المحاسبي .

ويقصد برأس المال المبلغ الذي يخصصه أصحاب المنشأة كاستثمار مبدئي في نشاط المنشأة . وقد يكون هذا الاستثمار في صورة مبلغ نقدي أو ممتلكات عينية (أثاث / مباني / سيارات ... إلخ) يتنازل عنها أصحاب المنشأة لتصبح ملكاً للمنشأة .

ويلاحظ أن المفاهيم المحاسبية تعتمد بصفة أساسية على الفصل بين شخصية المنشأة وأصحابها . وبعبارة أخرى تقتض 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 أصحاب المنشأة بتقديم رأس المال في صورة مبلغ نقدي مثلاً يترتب على ذلك نشأة حق للمنشأة يتمثل في المبلغ النقدي الذي حصلت عليه من أصحابها يقابله نشأة التزام على المنشأة لأصحابها بنفس المبلغ .

ويمكن التعبير عن ذلك في صورة معادلة رياضية كما يلي :

$$\text{حق المنشأة (نقدية)} = \text{التزام على المنشأة (رأس المال)}$$

وفي 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 الذي يجب سداه للبنك وتصبح صورة المعادلة الرياضية في هذه الحالة كما يلي :

$$\begin{aligned} \text{حقوق المنشأة} &= \text{التزامات المنشأة} \\ \text{(نقدية + حساب جاري بالبنك)} &= \text{رأس المال + قرض البنك } \end{aligned}$$

وتسمى هذه المعادلة بمعادلة المركز المالي وهى عبارة 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 في صورة مجموعتين كما يلي :

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

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

وتبعاً لذلك يمكن التعبير عن معادلة المركز المالي كما يلي :

$$\text{حقوق المنشأة} = \text{التزامات المنشأة للغير} + \text{التزامات المنشأة لأصحابها}$$

وبعبارة أخرى :

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم} + \text{حقوق الملكية}$$

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

أمثلة على معادلة المركز المالي :

1 - بدأ (أ) نشاطه التجاري بمبلغ 200 ألف جنيه نقداً :

في هذه الحالة تملك المنشأة نقدية مقدارها 200 ألف جنيه يقابلها التزامات لصالح أصحاب المنشأة بنفس المبلغ وتكون معادلة المركز المالي كما يلي:

$$\text{النقدية} = \text{حقوق الملكية}$$

$$200 \text{ ألف جنيه} =$$

2 - بدأ (ب) نشاطه التجاري بمبلغ 200 ألف جنيه منها 60 ألف نقدية و 80 ألف بضاعة والباقي أثاث .

في هذه الحالة تملك المنشأة نقدية وبضاعة وأثاث يقابله التزام عليها لأصحابها . وتكون معادلة المركز المالي كما يلي :

النقدية + البضاعة + الأثاث = حقوق الملكية
600 ألف جنيه + 80 ألف جنيه + 60 ألف جنيه = 200 ألف جنيه

3 - بدأ (ج) نشاطه التجاري بمبلغ 200 ألف جنيه منها 60 ألف نقدية و 80 ألف بضاعة والباقي أثاث وفي نفس الوقت حصل على قرض من البنك قيمته 50 ألف جنيه فتح به حساب جاري لدى البنك .

في هذه الحالة تكون ممتلكات المنشأة عبارة عن نقدية وبضاعة وأثاث وحساب جاري لدى البنك . كما تكون التزامات المنشأة 200 ألف لأصحابها بالإضافة إلى 50 ألف قرض مستحق للبنك طرف المنشأة وتكون معادلة المركز المالي كما يلي :

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

60 ألف + 80 ألف + 60 ألف + 50 ألف = 200 ألف .

ثانياً - تأثير معاملات المنشأة على معادلة المركز المالي :

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

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

أي أن معاملات المنشأة لا تؤثر على توازن معادلة المركز المالي طبقاً للقواعد الآتية :

1 - زيادة أحد الأصول (الممتلكات) يترتب عليها إما نقص في أصل آخر مثل حالة شراء أصل نقداً أو زيادة في أحد الخصوم (الالتزامات) مثل حالة شراء أصل على الحساب .

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

أمثلة على تأثير معاملات المنشأة على معادلة المركز المالي :

1 - بدأ (أ) نشاطه التجاري بمبلغ 150 ألف جنيه منها 100 ألف نقدية والباقي بضاعة .

في هذه الحالة تكون معادلة الميزانية كما يلي :

$$\text{النقدية} + \text{البضاعة} = \text{حقوق الملكية}$$
$$100 \text{ ألف} + 50 \text{ ألف} = 150 \text{ ألف جنيه}$$

2 - اشترى (أ) بضاعة بمبلغ 30 ألف جنيه نقداً .

يترتب على ذلك زيادة في البضاعة يقابلها نقص في النقدية بنفس المبلغ وتكون معادلة المركز المالي كما يلي :

$$\text{النقدية} + \text{البضاعة} = \text{حقوق الملكية}$$
$$\text{ألف} + 80 \text{ ألف} = 150 \text{ ألف جنيه}$$

3 - اشترى (أ) سيارة قيمتها 20 ألف جنيه على الحساب .

يترتب على ذلك زيادة في الممتلكات بقيمة السيارة يقابلها زيادة في الدائنين بنفس المبلغ .

$$\text{النقدية} + \text{البضاعة} + \text{السيارات} + \text{الدائنون} = \text{حقوق الملكية}$$
$$70 \text{ ألف} + 80 \text{ ألف} + 20 \text{ ألف} = 20 \text{ ألف} + 150 \text{ ألف}$$

4 - دفع (أ) 5 آلاف جنيه من ثمن السيارة نقداً .

يترتب على ذلك نقص في الدائنين ونقص في النقدية بنفس المبلغ وتكون معادلة المركز المالي كما يلي :

$$\text{النقدية} + \text{البضاعة} + \text{السيارات} = \text{الدائنون} + \text{حقوق الملكية}$$

$$65 \text{ ألف} + 80 \text{ ألف} + 20 \text{ ألف} = 15 \text{ ألف} + 150 \text{ ألف}$$

مثال عام :

في 2007/1/1 قرر س إنشاء مشتل لإنتاج الزهور وقد خصص لذلك أرض زراعية قيمتها 70 ألف جنيه ونقدية 200 ألف جنيه بالإضافة إلى معدات قيمتها 25 ألف جنيه .

في 1/5 قام س بإنشاء مبنى تكلف 50 ألف جنيه دفع منها 20 ألف جنيه نقداً .

في 1/8 قام س بشراء شتلات قيمتها 15 ألف جنيه نقداً .

في 1/15 قام س بشراء سيارة قيمتها 30 ألف جنيه على الحساب .

في 1/20 دفع س 20 ألف جنيه نقداً كدفعة من ثمن المباني التي سبق البدء في إنشائها يوم 1/5 .

في 1/25 تمت زيادة رأس المال بمبلغ 35 ألف جنيه نقدية .

في 1/30 حصل س على قرض من البنك قيمته 50 ألف جنيه استخدم في شراء معدات للمشغل .

المطلوب :

1 - تحديد معادلة المركز المالي في 1/1 .

2 - بيان تأثير المعاملات السابقة على معادلة المركز المالي .

الحل :

1 - معادلة المركز المالي في 1/1 :

$$70 \text{ ألف} + 200 \text{ ألف} + 25 \text{ ألف} = 295 \text{ ألف جنيه} .$$

$$\text{أراضي} + \text{نقدية} + \text{معدات} = \text{حقوق ملكية} .$$

تأثير المعاملات على معادلة المركز المالي

الخصوم + حقوق الملكية			الأصول							بيان	تاريخ
الإجمالي	حقوق ملكية	دائنون	الإجمالي	سيارات	شتلات	مباني	معدات	نقدية	أراضي		
295	295		295				25	200	70	معادلة المركز المالي	1/1
		30 +				50 +		20 -		إنشاء مبنى نقداً وعلى الحساب	1/5
325	295	30	325			50	25	180	70	الرصيد	
					15 +			15 -		شراء شتلات نقداً	1/8
325	295	30	325		15	50	25	165	70	الرصيد	
		30 +		30 +						شراء سيارة على الحساب	1/15
355	295	60	355	30	15	50	25	165	70	الرصيد	
		20 -						20 -		دفعة من ثمن المباني	1/20
335	295	40	335	30	15	50	25	145	70	الرصيد	
	30 +							30 +		زيادة رأس المال	1/25
365	325	40	365	30	15	50	25	175	70	الرصيد	
		50 +					50 +			شراء معدات مقابل قرض	1/30
415	325	90	415	30	15	50	75	175	70	الرصيد	

ثالثاً - قائمة المركز المالي :

تحتوي 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 في جزء منفصل مع توضيح التوازن بينهما كحقوق والتزامات المنشأة .

مثال :

في المثال السابق المطلوب إعداد قائمة المركز المالي في التواريخ الآتية
1/1 , 1/15 , 1/30 .

قائمة المركز المالي 2007/1/1

الخصوم		الأصول	
حقوق الملكية	295	أراضي	0
		معدات	25
		نقدية	200
	295		295

قائمة المركز المالي في 2007/1/15

الخصوم		الأصول	
دائنون	60	أراضي	70
حقوق الملكية	295	معدات	25
		مباني	50
		سيارات	30
		شتلات	15
		نقدية	165
	355		355

قائمة المركز المالي في 2007/1/30

الخصوم		الأصول	
دائنون	90	أراضي	70
حقوق الملكية	325	معدات	75
		مباني	50
		سيارات	30
		شتلات	15
		نقدية	175
	415		415

يلاحظ أن هذه القائمة تعبر عن قيمة الأصول والخصوم في لحظة معينة .
 فقيمة المعدات مثلاً في 1/15 مبلغ 25 ألف ولكن نتيجة للإضافات بشراء
 معدات جديدة أصبحت هذه القيمة 75 ألف في 1/30 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 رأسي بدلاً من
 شكل حرف T فتأخذ قائمة المركز المالي في 1/30 الشكل الآتي والذي يعد أكثر
 مناسبة لمستخدمي القوائم المالية .

قائمة المركز المالي في 2007/1/30

الأصول		
أراضي	70	
معدات	75	
مباني	50	
سيارات	30	
شتلات	15	
نقدية	175	
إجمالي الأصول		415
الخصوم وحقوق الملكية		
دائنون	90	
حقوق الملكية	325	
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية		415

وقد أصدرت الهيئات المهنية في بعض الدول ومن بينها مصر مجموعة من القواعد المحاسبية بهدف توحيد هذه القواعد على مستوى جميع الوحدات 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 المحاسبي 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 ... إلخ) بحيث يوضح هذا الشكل ما للجهة وما عليها ونتيجة التعامل . كما قد يعبر الحساب عن عنصر من العناصر التي تتكون فيها المنشأة مثل المباني أو الآلات أو البضاعة ... إلخ .

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 :

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

2 - حسابات تعبر عن النفقات التي يجب أن تدفعها المنشأة للحصول على خدمات من الغير مثل 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 السابق .

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

- الحسابات الشخصية مثل حسابات العملاء والموردين .
- الحسابات الحقيقية مثل المباني والآلات والسيارات .
- الحسابات الوهمية مثل المصروفات والإيرادات .

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

أسئلة للمناقشة

- 1 - حدد ما إذا كانت العبارات الآتية خطأ أم صواب مع التعليل :
 - 1/1 يعبر رأس المال عن مقدار الأموال المتاحة للمنشأة بما فيها القروض التي تحصل عليها من البنوك .
 - 2/1 إذا كان إجمالي الأصول بإحدى المنشآت مليون جنية والخصوم الخارجية 400 ألف فإن حقوق الملكية مليون وأربعمائة ألف جنية .
 - 3/1 تعتبر حسابات الأصول عن التزامات على المنشأة للغير .
 - 4/1 تعتبر السيارات بنداً من بنود الخصوم .
 - 5/1 يعتبر القرض الذي تحصل عليه المنشأة من أحد البنوك جزءاً من حقوق الملكية .
- 2 - وضح تأثير كل من العمليات الآتية على معادلة المركز المالي :
 - 1/2 زيادة رأس المال بمبلغ 50 ألف جنية نقدية .
 - 2/2 شراء آلة قيمتها 30 ألف جنية نقداً .
 - 3/2 شراء سيارة ثمنها 40 ألف جنية على الحساب .
 - 4/2 تحصيل مبلغ 25 ألف جنية من أحد العملاء وإيداعه بالبنك .
 - 5/2 شراء عقار بمبلغ 100 ألف جنية سدد منه 30 ألف جنية والباقي على الحساب .
 - 6/2 تخفيض رأس المال بمبلغ 40 ألف جنية سحبت من الخزينة .
- 3 - الآتي تأثير بعض العمليات على معادلة المركز المالي والمطلوب منك توضيح طبيعة كل عملية :
 - 1/3 زيادة الآلات ونقص النقدية بمبلغ 20 ألف جنية .
 - 2/3 زيادة السيارات بمبلغ 80 ألف جنية ونقص النقدية بمبلغ 30 ألف جنية وزيادة الدائنين بمبلغ 50 ألف جنية .
 - 3/3 زيادة النقدية بمبلغ 20 ألف جنية وزيادة حقوق الملكية بنفس المبلغ .
 - 4/3 تخفيض الدائنين بمبلغ 50 ألف جنية وتخفيض النقدية بنفس المبلغ .
 - 5/3 نقص العملاء بمبلغ 15 ألف جنية وزيادة النقدية بنفس المبلغ .

4 - أكمل الجدول الآتي :

المنشأة	الأصول	الخصوم	حقوق الملكية
السلام	80 ألف	؟	60 ألف
الحرية	150 ألف	40 ألف	؟
الإيمان	؟	50 ألف	70 ألف
النجاح	120 ألف	؟	90 ألف

5 - كان المركز المالي لمنشأة تعمل في مجال تربية النحل عند تكوين المنشأة في 2007/3/1 :

الأصول : مباني 30 ألف - معدات 70 ألف - 40 ألف نقدية - وموارد ومهمات 25 ألف .

الخصوم : دائنون 40 ألف - قرض من البنك 20 ألف - حقوق الملكية ؟
وقد تمت العمليات الآتية خلال شهر مارس 2007 :

3/5 تم شراء مواد ومهمات بمبلغ 5 آلاف جنيه نقداً .

3/7 تمت زيادة رأس المال بمبلغ 50 ألف جنيه نقدية .

3/10 تم شراء سيارة لنقل منتجات المنشأة بمبلغ 70 ألف جنيه دفع منها 20 ألف جنيه .

3/15 حصلت المنشأة على قرض من البنك بمبلغ 30 ألف جنيه تم إيداعه بالخبزينة .

3/20 تم تخفيض رأس المال بمبلغ 30 ألف جنيه نقدية سحبت من الخبزينة .

3/28 تم سداد مبلغ 10 آلاف جنيه من ثمن السيارة التي سبق شراؤها

3/31 تمت إضافة المباني بمبلغ 8 آلاف جنيه دفع منها 5 آلاف .

المطلوب :

1 - تحديد معادلة المركز المالي في 2007/3/1 .

2 - بيان تأثير العمليات السابقة على معادلة المركز المالي .

3 - إعداد قائمة المركز المالي في 3/15 , 2007/3/31 .

الفصل الثالث

تسجيل معاملات المنشأة

الجزء الأول

- أولا - تسجيل العمليات فى السجلات المحاسبية .
- ثانيا - عمليات رأس المال .
- ثالثا - عمليات الأصول الثابتة .
- رابعا - عمليات البنك .

أولاً - تسجيل العمليات في السجلات المحاسبية :

يعتبر تسجيل العمليات في السجلات المحاسبية نقطة البداية في العمل المحاسبي حيث يساهم ذلك في توفير البيانات المالية التي تحتاجها الوظيفة المحاسبية والتي يتم تشغيلها من خلال النظم المحاسبية بهدف توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة .

وتشمل عمليات التسجيل المحاسبي ما يلي :

1 - تسجيل العمليات في دفاتر اليومية :

يعتبر دفتر اليومية سجل تاريخي لعمليات المنشأة حيث يحتوي هذا الدفتر على بيانات العمليات مرتبة تاريخياً . ويعتمد التسجيل في دفاتر اليومية على القواعد الآتية :

أ - تسجيل كل عملية على حدة بصورة مستقلة عن باقي العمليات أي أننا ننظر إلى كل عملية كوحدة منفصلة عن باقي العمليات .

ب - تحليل أطراف كل عملية إلى طرفين متقابلين :

الطرف الأول : يسمى الطرف المدين للتعبير عن التغيير الذي لحق به كنتيجة لهذه العملية .

الطرف الثاني : يسمى الطرف الدائن للتعبير عن التغيير الذي لحق به كنتيجة لهذه العملية .

فإذا أعطى ب إلى أ مبلغ نقدي ونظرنا إلى هذه العملية من وجهة نظر محايدة لقلنا أن أ مديناً ل ب بهذا المبلغ أو أن ب دائناً ل أ بهذا 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 هو 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 (ب) طرف دائن	(أ) طرف أول 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 .

شكل القيد في دفتر اليومية :

يتم التعبير عن العملية السابقة في اليومية لمنشأة كل من (أ) , (ب) كما يلي :

في دفتر اليومية بمنشأة (أ) :

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
	د / النقدية حـ / منشأة (ب)	×	×

في دفتر اليومية بمنشأة (ب) :

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
	د / منشأة (أ) ح / النقدية	×	×

وقد جرى العرف محاسبياً على كتابة تفسير لكل عملية يتضمن رقم 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 سبقت دراسته في الفصل السابق والذي يقضي بتقسيم حسابات المنشأة إلى ثلاث مجموعات تشمل :

1 - الحسابات الشخصية : وتعتبر عن شخص طبيعي أو اعتباري (منشأة) .
2 - الحسابات الحقيقية : وتعتبر عن موجودات ملموسة (عقار - أثاث - سيارات ... إلخ) .

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

ويساهم هذا التبويب عند تحديد الأطراف المدينة والدائنة كما يلي :

1 - الحسابات الشخصية :

تعتبر هذه الحسابات عن شخص طبيعي أو اعتباري ويقصد به منشأة من المنشآت , وفي 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 .
أي أننا نترجم مدين إلى " عليه " ودائن إلى " له " بالنسبة للحسابات الشخصية .

2 - الحسابات الحقيقية :

وتعتبر عن موجودات المنشأة مثل العقار - الآلات - السيارات - الأثاث ... إلخ . وهذه الحسابات تنشأ مدينة بطبيعتها حيث يجب تمويلها إما 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 .

3 - الحسابات الوهمية :

وتعتبر عن حسابات غير ملموسة وتشمل :

أ - حسابات المصروفات :

مثل الإيجار أو المرتبات أو الإعلان ... إلخ وهذا النوع من الحسابات مديناً بطبيعته لأنه يؤدي إلى نقص حقوق الملكية والتي تمثل حساباً دائماً للمنشأة وعند دفع مصروف جديد يترتب على ذلك زيادة المصروفات , ولذلك تجعل مدينة , أما في حالة الرغبة في تخفيض المصروفات لأي سبب من الأسباب فإنها تجعل دائنة .

ب - حسابات الإيرادات :

مثل إيراد المبيعات أو إيراد الأوراق المالية . وهذا النوع من الحسابات دائماً بطبيعته لأنه يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية أى 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 د/1 المصروفات د / 2 الإيرادات	مدين بطبيعته مدين 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 :

مدين	البيان	تاريخ	دائن	البيان	تاريخ

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

الشكل الثاني - الحساب ذو الثلاث خانات :

يعتمد هذا الحساب على الفصل بين الجوانب المدينة والدائنة مع تخصيص خانة لاستخراج الرصيد عقب انتهاء كل عملية .
ويأخذ هذا الحساب الشكل الآتي :

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

1 - تسجيل عمليات رأس المال في دفتر اليومية :

يتم تسجيل عملية سداد رأس المال في دفتر اليومية وما يطرأ عليه من تغيرات عن طريق أصحاب المنشأة . وتشمل عمليات رأس المال ما يلي :

أ - سداد رأس المال عند تكوين المنشأة :

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

(1) سداد رأس المال نقداً :

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

فلو فرضنا أن إحدى المنشآت بدأت نشاطها التجاري بمبلغ 100 ألف جنيه أودعت بالبنك يوم 2007/1/1 .

يكون قيد اليومية كما يلي :

طرف مدين	طرف دائن	البيان	التاريخ

2007/1/1	من د / النقدية إلى د / رأس المال قيمة ما بدأنا به أعمالنا التجارية	100000	100000
----------	---	--------	--------

ويلاحظ على هذا القيد ما يلي :

تم كتابة (من) أمام الطرف المدين (وإلى) أمام الطرف الدائن وقد جرى العرف المحاسبي على ذلك ومن الممكن الاكتفاء بالطرف المدين والطرف الدائن فقط .

تم كتابة شرح للقيد لتوضيح طبيعة القيد والهدف منه .

(2) سداد رأس المال عيناً :

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

مثال :

بدأت منشأة زراعية نشاطها التجاري في 2007/1/1 برأس مال قدره 200 ألف جنيه منها 60 ألف جرارات زراعية و 80 ألف جنيه آلات ومعدات والباقي مواد خام .

في هذه الحالة تنشأ حسابات مدينة بقيمة الممتلكات التي قدمها صاحب المنشأة ويقابلها حساب دائن بقيمة رأس المال ويكون القيد في دفتر اليومية كما يلي :

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
2007/1/1	من د / الجرارات من د / الآلات والمعدات من د / مخزن الخامات إلى د / رأس المال قيمة ما بدأنا به أعمالنا التجارية	100000	60000 80000 60000

(3) 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 2007/1/1 قرر (س) 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 50 ألف - بضاعة 30 ألف - وسائل نقل 20 ألف
الخصوم : دائنون 35 ألف .

في هذه الحالة يكون مجموعة الأصول 100 ألف جنيه والديون المستحقة على المنشأة 35 ألف ويمثل الفرق بينهما حقوق الملكية التي يعبر عنها برأس المال ويبلغ 65 ألف جنيه ويتم تسجيل هذه العملية في دفاتر منشأة الإيمان كما يلي :

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
2007/1/1	من د / العقار		50000
	من د / البضاعة		30000
	من د / وسائل نقل		20000
	إلى د / الدائنون	35000	
	إلى د / رأس المال قيمة ما بدأنا به أعمالنا التجارية	65000	

ويلاحظ على هذا القيد أن الأصول التي انتقلت إلى منشأة الإيمان وقيمتها 100 ألف جنيه يقابلها ديون على منشأة السلام مقدارها 65000 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 إضافية تضاف إلى المبلغ المخصص كرأس مال للمشروع .

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

ج- تخفيض رأس المال :

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

ج/1 مسحوبات تحت حساب الأرباح :

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

وتعالج هذه المسحوبات دفترياً كما يلي :

تسجيل المسحوبات خلال السنة المالية :

ينشأ حساب مدين بقيمة المسحوبات التي 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 يلي :

المسحوبات النقدية :

يقصد بهذه المسحوبات المبالغ النقدية التي يقوم بسحبها أصحاب المنشأة ويترتب على هذه المسحوبات نقص في أرصدة النقدية .

مسحوبات البضاعة :

ويقصد بها البضاعة التي يتم سحبها بواسطة أصحاب المنشأة ويتوقف تأثير هذه العملية على الأساس المستخدم لتقييم هذه البضاعة فإذا تم تقييمها بسعر البيع يترتب عليها زيادة في إيرادات المبيعات أما إذا تم تقييم هذه البضاعة بسعر الشراء تؤدي هذه المسحوبات إلى تخفيض مصروفات الشراء .

وبناءً على ذلك يتم تسجيل المسحوبات بالقيود التالي :

من د / المسحوبات		×
إلى د / النقدية	×	
أو إلى د / إيرادات المبيعات	×	
أو إلى د / مصروف المشتريات	×	

إقفال المسحوبات في نهاية السنة المالية :

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

من د / رأس المال		×
إلى د / المسحوبات	×	

ج/2 مسحوبات كتخفيض لرأس المال :

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

ج/1/2 تخفيض لرأس المال نقداً :

في هذه الحالة يقوم صاحب المنشأة بسحب المبلغ الذي تم تخفيضه من رأس المال في صورة مبلغ نقدي ويترتب على ذلك نقص النقدية الموجودة بالمنشأة ولذلك يجعل د/ النقدية دائناً بقيمة هذا المبلغ ويقابل ذلك تخفيضاً في التزامات المنشأة لأصحابها وذلك بجعل د-/ رأس المال مديناً بقيمة المبالغ المخفضة ويكون القيد في دفتر اليومية كما يلي :

طرف مدين	طرف دائن	البيان	التاريخ
×		من د / رأس المال	
	×	إلى د / النقدية	
		قيمة مبالغ مخفضة من رأس المال نقداً	

ج/2/ تخفيض لرأس المال عيناً :

في هذه الحالة يقوم صاحب المنشأة بسحب أحد الأصول كتخفيض لرأس المال ويترتب على ذلك نقص الأصول التي يتم سحبها من المنشأة مقابل النقص الذي يحدث في رأس المال وتسجل هذه العملية في دفتر اليومية كما يلي :

×	×	من د / رأس المال إلى د / الأصل (حسب نوعه)
---	---	--

2 - تسجيل عمليات رأس المال في دفتر الأستاذ :

يتم تسجيل عمليات رأس المال في دفتر الأستاذ كما يلي :

- أ - بفرض تكوين منشأة برأس مال قدره 50 ألف جنيه نقداً يوم 4/1 .
في هذه الحالة تسجل هذه العملية في دفتر اليومية كما سبق بيانه .

50000	من د / النقدية إلى د / رأس المال قيمة ما بدأنا به أعمالنا التجارية	4/1
-------	--	-----

ويترتب على هذا القيد ضرورة تصوير حسابين في دفتر الأستاذ أحدهما للنقدية والآخر لرأس المال كما يلي :

د / رأس المال

مدين	البيان	تاريخ	دائن	البيان	تاريخ
			5000 0	من د / النقدية	4/1

د / النقدية

مدين	البيان	تاريخ	دائن	البيان	تاريخ
5000 0	إلى د / رأس المال	4/1			

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

في 2007/3/1 تم إنشاء حديقة لإنتاج وبيع الزهور وبلغ رأس المال 150 ألف جنيه منها 50 ألف جنيه نقدية والباقي آلات ومعدات .
وفي 3/5 تمت زيادة رأس المال بمبلغ 20 ألف جنيه في صورة مواد خام مملوكة لصاحب المنشأة .

في 3/20 تم تخفيض رأس المال بمبلغ 15 ألف جنيه نقداً .
المطلوب :

- 1 - تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية .
- 2 - تصوير الحسابات اللازمة في دفتر الأستاذ .

1 - تسجيل العمليات في دفتر اليومية :

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
3/1	من د / النقدية من د / الآلات والمعدات إلى د / رأس المال قيمة ما بدأنا به أعمالنا التجارية	150000	50000 100000
3/5	من د / الخامات إلى د / رأس المال زيادة رأس المال	20000	20000
3/20	من د / رأس المال إلى د / النقدية تخفيض رأس المال نقداً	15000	15000

2 - تصوير الحسابات في دفتر الأستاذ :

د / النقدية

تاريخ	البيان	دائن	تاريخ	البيان	مدين
20/3	من جـ / رأس المال رصيد مرحل	15000	3/1	إلى حـ / رأس المال رصيد منقول	50000
		35000			50000
		50000			35000

د / الآلات والمعدات

تاريخ	البيان	دائن	تاريخ	البيان	مدين
	رصيد مرحل	10000	3/1	إلى حـ / رأس المال رصيد منقول	10000
		0			0
		10000			10000
		0			0
				10000	0

د / الخامات

تاريخ	البيان	دائن	تاريخ	البيان	مدين
	رصيد مرحل	20000	3/15	إلى حـ / رأس المال رصيد منقول	20000
		20000			20000
					20000

د / رأس المال

تاريخ	البيان	دائن	تاريخ	البيان	مدين
3/1	من د / النقدية	50000	3/20	إلى د / النقدية رصيد مرحل	15000
3/1	من د / الآلات	100000			155000
3/5	من د / الخامات	20000			170000
		170000			155000
	رصيد منقول	155000			

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

جمع الجانب الأكبر مدين أو دائن .

نقل مجموع الجانب الأكبر تحت الجانب الأصغر .

استخراج الفرق بين الجانبين ويظهر في الجانب الأصغر تحت مسمى رصيد مرحل .

نقل الفرق تحت مجموع الجانب الأكبر ويسمى رصيد منقول .

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

ويتم إعداد بيان بهذه الأرصدة للتأكد من التوازن الحسابي يسمى ميزان المراجعة ويعد هذا الميزان في المثال السابق كما يلي :

اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
د / النقدية		35000
د / الآلات والمعدات		100000
د / الخامات		20000
د / رأس المال	155000	
إجمالي الأرصدة	155000	155000

ثالثاً - عمليات الأصول الثابتة :

يقصد بالأصول كما سبق بيانه ممتلكات وموجودات المنشأة في لحظة معينة . ويمكن تبويب الأصول إلى مجموعتين :

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

المجموعة الثانية : ويقصد بها أصول 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 في هذا الجزء من الكتاب العمليات الخاصة بالأصول الثابتة فقط أما الأصول المتداولة فسوف نعرض لها في الفصل الرابع بإذن الله . ويمكن الحصول على الأصول الثابتة بإحدى الوسائل الآتية :

في صورة جزء من رأس المال سواء عند تكوين المنشأة أو عند زيادة رأس المال ويترتب على الأصول الثابتة في هذه الحالة زيادة التزامات المنشأة لأصحابها والمتمثلة في زيادة رأس المال .

عن طريق شراء الأصول نقداً ويترتب على الحصول على الأصول الثابتة في هذه الحالة نقص في أرصدة النقدية .

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 في الأصول من ناحية يقابلها إما زيادة في رأس المال أو نقص النقدية أو زيادة في الدائنين وبناء على ذلك يتم تسجيل عملية شراء الأصول الثابتة في دفتر اليومية بالقيد التالي :

من د / الأصول الثابتة (حسب النوع)		×
إلى د / رأس المال	×	
إلى د / النقدية	×	
إلى د / الدائنين	×	

مثال :

تمت العمليات الآتية بإحدى منشآت إنتاج عسل النحل خلال شهر أغسطس 2007 :
في 8/1 تمت زيادة رأس المال بمبلغ 50 ألف جنيه عبارة عن معدات تربية النحل .

في 8/5 تم شراء سيارة لنقل المنتجات بمبلغ 60 ألف جنيه نقداً .
في 8/10 تم شراء أدوات ومهمات بمبلغ 5 آلاف جنيه من مؤسسة الإيمان على الحساب .

في 8/15 تم شراء آلات ومعدات بمبلغ 40 ألف جنيه من مؤسسة الحرية دفع منها 15 ألف جنيه نقداً .

في 8/22 دفعت المنشأة المستحق لمنشأة الحرية نقداً .

المطلوب :

- 1 - تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية .
- 2 - تصوير د/ النقدية في دفتر الأستاذ علماً بأن رصيد د/ النقدية في 8/1 مبلغ 150 ألف جنيه .

1 - تسجيل العمليات في دفتر اليومية

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
8/1	من د / آلات ومعدات إلى د / رأس المال زيادة رأس المال	50000	50000
8/5	من د / السيارات إلى د / النقدية شراء سيارة نقداً , فاتورة رقم	60000	60000
8/10	من د / أدوات ومهمات إلى د / مؤسسة الإيمان شراء أدوات ومهمات بفاتورة رقم ...	50000	50000
8/15	من د / الآلات والمعدات إلى د / النقدية إلى د / دائنون - مؤسسة الحرية شراء آلات ومعدات بفاتورة رقم	15000 25000	40000
8/22	من د / دائنون - مؤسسة الحرية إلى د / النقدية سداد المستحق لمؤسسة الحرية	25000	25000

2 - د / النقدية

تاريخ	البيان	دائن	تاريخ	البيان	مدين
8/5	من د / السيارات	60000	8/1	رصيد	150000
8/15	من حـ / الآلات	40000		منقول	
8/22	والمعدات				
	من حـ / الدائنون	25000			
8/31	مؤسسة الحرية	25000			
	رصيد مرحل	150000			150000
				رصيد	25000
				منقول 9/1	

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

رابعاً - معاملات المنشأة مع البنك :

تشمل معاملات المنشأة مع البنك العناصر الآتية :

الحساب الجاري .

الودائع لأجل .

التسهيلات البنكية .

1 - الحساب الجاري :

ويقصد به حساب لدى البنك يتيح للمنشأة حرية إيداع وسحب الأموال دون مواعيد سابقة ولا يحسب للمنشأة فوائد على الحساب الجاري عادة لأنها تتمتع بحرية السحب والإيداع بينما تتحمل المنشأة بالمصروفات والعمولة مقابل الخدمات التي

تحصل عليها من البنك , ويعتبر الحساب الجاري أحد حسابات الأصول في 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 :

الساحب : وهو صاحب الحساب الموجود لدى البنك .

المسحوب عليه : وهو البنك نفسه .

المستفيد : وهو الشخص الذي 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 :

وجود رصيد كافي للساحب لدى البنك .

عدم وجود أحد الأخطاء التي 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 .

3. عدم مطابقة توقيع الساحب مع نموذج التوقيع الموجود لدى البنك .

أن يتقدم المستفيد ومعه ما يثبت شخصيته لصرف الشيك .

تظهير الشيك :

يمكن للمستفيد أن يتنازل عن حقه في 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 :

التاريخ :	/ /	بنك الحرية	مليم جنيه
		فرع السلام	المبلغ
ادفعوا للسيد /	أو لأمره
مبلغاً وقدره /
تحريراً فى :	200 / /	توقيع	

وتشمل عمليات الحسابات الجارية ما يلي :

1/1 عمليات الإيداع :

يقصد بذلك إيداع مبلغ في الحساب الجاري 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 في التقدية .

ويتم تسجيل هذه العملية في دفتر اليومية كما يلي :

من د / البنك - جاري		×
إلى د / رأس المال	×	
إلى د / المدينين	×	
إلى د / الخزينة	×	

ب - الإيداع بشيكات :

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

ويعتمد الإيداع بشيكات على القواعد المحاسبية الآتية :

- 1 - ينشأ حساب مدين بقيمة هذه الشيكات عند استلام هذه الشيكات وإرسالها للبنك للتحويل يسمى د/ شيكات تحت التحصيل .
- 2 - يتم تسجيل العمولات كحساب مدين يعتبر أحد حسابات المصروفات .
- 3 - في حالة ورود إشعار من البنك يفيد تحويل هذه الشيكات يترتب على ذلك إلغاء هذه الشيكات وزيادة الحساب الجاري كأحد حسابات الأصول .
- 4 - في حالة ورود إشعار 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 4/1 مبلغ 50

ألف جنيه أرسلت للبنك للتحصيل وقد ورد إشعار من البنك يوم 4/5 يفيد حساب عمولة تحصيل 200 جنيه ويوم 4/20 ورد إشعار من البنك يفيد تحصيل ما قيمته 40 ألف جنيه وقيدتها في الحساب الجاري كما ورد إشعار آخر يوم 4/25 يفيد رفض ما قيمته 2000 جنيه .

المطلوب :

- 1 - تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية .
- 2 - تصوير د/ شيكات تحت التحصيل في دفتر الأستاذ .

1 - دفتر اليومية

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
4/1	من د / شيكات تحت التحصيل إلى د / المدينين ارسال شيكات للبنك للتحصيل - قسيمة إيداع رقم	50000	50000
4/5	من د / عمولات البنك إلى د / البنك - جاري إثبات عمولات التحصيل - إشعار بنك رقم ...	200	200
4/2	من د / البنك - جاري إلى د / شيكات تحت التحصيل إثبات الشيكات المحصلة - إشعار رقم ...	40000	40000
4/25	من د / المدينين إلى د / شيكات تحت التحصيل إلغاء الشيكات المرفوضة - إشعار رقم ...	2000	2000

2- دفتر الأستاذ

د/ شيكات تحت التحصيل

تاريخ	البيان	دائن	تاريخ	البيان	مدين
4/20	من د/ البنك - جاري	40000	4/1	إلى د / المدينين	50000
4/25	من د / المدينين				
4/30	رصيد مرحل	2000			
		8000			
		50000		رصيد منقول 5/1	50000
					8000

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

2/1 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 د/ البنك كأحد الأصول بجعله دائناً يقابل ذلك إما تخفيض رأس المال أو زيادة الخزينة أو نقص الدائنين .

ويتم تسجيل هذه العملية في دفاتر اليومية كما يلي :

من د / الخزينة		×
من د / رأس المال		×
من د / الدائنين		×
إلى د / البنك - جاري	×	

3/1 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 بالقيود التالي :

من ح / مصروفات وعمولة البنك		×
إلى ح / البنك - جاري	×	

مثال :

تمت العمليات الآتية بإحدى المنشآت خلال شهر يونيو 2007 :

في 6/1 تمت زيادة رأس المال بمبلغ 150 ألف جنيه أودعت بالحساب الجاري بالبنك .

في 6/3 تم سحب 50 ألف من البنك وأودعت بالخزينة .

في 6/15 حصلت المنشأة على 20 ألف جنيه من أحد المدينين بشيكات أودعت بالبنك للتحويل .

في 6/18 دفعت المنشأة 15 ألف جنيه لأحد الدائنين بشيك على البنك .

في 6/20 ورد من البنك إشعار تحصيل الشيكات وإيداعها بالحساب الجاري .

في 6/23 سحبت المنشأة 20 ألف جنيه من الخزينة وأودعت بالبنك .

في 6/25 تم شراء سيارة بمبلغ 50 ألف جنيه بشيك على البنك .

في 6/30 تبين من كشف حساب البنك أن مصروفات البنك 250 جنيه وعمولة البنك مقابل تحصيل الشيكات 200 جنيه .

المطلوب :

- 1 - تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية .
- 2 - تصوير ح/ البنك في دفتر الأستاذ .

1 - قيود اليومية

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
6/1	من د / البنك - جاري إلى د / رأس المال زيادة رأس المال - قسيمة إيداع رقم..	150000	150000
6/3	من د / الخزينة إلى د / البنك - جاري تحويل من البنك إلى الخزينة شيك رقم ...	50000	50000
6/15	من د / شيكات تحت التحصيل إلى د- / المدينين تحصيل مبلغ من المدينين بشيكات قسيمة إيداع رقم ...	20000	20000
6/18	من د / الدائنين إلى د / البنك - جاري سداد مبلغ بشيك رقم ...	15000	15000
6/20	من د / البنك - جاري إلى د / شيكات تحت التحصيل إلغاء الشيكات المحصلة لدى البنك إشعار رقم	20000	20000
6/23	من د / البنك - جاري إلى د / الخزينة تحويل من الخزينة إلى البنك - قسيمة إيداع رقم	20000	20000
6/25	من د / السيارات إلى د / البنك - جاري شراء سيارة بشيك رقم	50000	50000
6/30	من د / مصروفات البنك من د / عمولة البنك إلى د / البنك - جاري إثبات مصروفات البنك كشف حساب رقم	450	250 200

د / البنك - جاري

تاريخ	البيان	دائن	تاريخ	البيان	مدين
6/3	من د/ الخزينة	50000	6/1	إلى د - / رأس المال	150000
6/18	من د / الدائنين	15000			
	من د / السيارات	50000	6/20	إلى د - / شيكات	20000
6/25	من د / مصروفات البنك	250		تحت التحصيل	
	من د/ عمولة البنك				
6/30		200	6/23	إلى د / الخزينة	20000
	رصيد مرحل 7/1				
6/30		74550			
		190000		رصيد منقول 7/1	190000
					74550

2 - 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 د/ الودائع لأجل أحد حسابات الأصول في المنشأة . وتشمل عمليات الودائع لأجل ما يلي :

1/2 إيداع المبلغ طرف البنك :

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

	من د / الودائع لأجل		×
	إلى د / النقدية بالخزينة	×	

2/2 إثبات الفوائد المستحقة على الوديعة :

يقصد بالفوائد العائد الذي تحصل عليه المنشأة مقابل الوديعة . ويتم تسجيل هذه الفوائد كأحد عناصر الإيرادات الدائنة والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ويقابلها إما زيادة في النقدية بالخرينة في حالة تحصيل الفوائد نقداً أو زيادة في الوديعة في حالة إضافة الفوائد إليها . ويكون القيد في دفتر اليومية كما يلي :

	من د / النقدية بالخرينة		×
	أو من د / الودائع لأجل		×
	إلى د / الفوائد الدائنة	×	

3/2 استرداد الوديعة :

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

في أول يناير 2007 أودعت المنشأة مبلغ 50 ألف جنيه نقداً كوديعة لدى البنك لمدة ثلاثة شهور بفائدة 12 % سنوياً وفي تاريخ استحقاق الوديعة تم استردادها وفوائدها نقداً .

المطلوب :

تسجيل هذه العملية بدفتر اليومية .

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
1/1	من د / البنك - ودائع لأجل إلى د / الخزينة وديعة لأجل لمدة 3 شهور بفائدة 12 % سنوياً	50000	50000
4/1	من د / الخزينة إلى د / البنك - ودائع لأجل إلى د / الفوائد الدائنة استلام الوديعة وفوائدها نقداً 3 12 (- × - × 50000) 12 100	50000 1500	51500

3 - التسهيلات البنكية :

تعتبر التسهيلات البنكية عن قروض قصيرة الأجل تحصل عليها المنشأة من البنك بضمان السلع أو الخدمات التي تباعها 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 :

1 - تسجل المبالغ المسحوبة من البنك في حساب دائن يمثل التزام على المنشأة للبنك .

2 - تضاف الفوائد دورياً على الحساب الدائن حيث يترتب عليها زيادة التزامات المنشأة .

3 - تخصم المبالغ المسددة من الحساب الدائن بجعله مديناً حتى يقفل .

مثال :

بلغ الحد الأقصى للتسهيلات البنكية المتفق عليها مع البنك 200 ألف جنيه وقد تمت العمليات الآتية خلال شهرى مايو ويونيو 2007 :

5/1 سحبت المنشأة 20 ألف جنيه نقدية أودعت بالخرينة .

5/3 سحبت المنشأة 30 ألف جنيه دفعت كئمن لشراء خامات زراعية .

5/25 سحبت المنشأة 15 ألف جنيه دفعت كئمن لشراء مستلزمات إنتاج.

5/31 تبين من كشف الحساب أن البنك حسب فوائد على المنشأة 1200 جنيه .

في 6/5 سددت المنشأة 35 ألف جنيه نقداً إلى البنك من الرصيد المستحق عليها .

في 6/15 سحبت المنشأة 10 آلاف جنيه من البنك دفعت كأجور لعمال المزرعة .

في 6/25 تمت زيادة رأس المال بمبلغ 20 ألف جنيه تم سدادها للبنك .

6/30 تبين من كشف حساب البنك أنه حسب فوائد على الرصيد المدين مقدارها 800 جنيه .

المطلوب :

- 1 - تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية .
- 2 - تصوير د / البنك - تسهيلات في دفاتر الأستاذ .

1 - تسجيل العمليات في دفتر اليومية

التاريخ	البيان	طرف دائن	طرف مدين
5/1	من د / الخزينة إلى د / البنك - تسهيلات مبالغ مسحوبة من البنك إشعار رقم ...	20000	20000
5/3	من د / مخزن الخامات إلى د / البنك - تسهيلات شراء خامات - فاتورة رقم	30000	30000
5/25	من د / مخزن المستلزمات إلى د / البنك - تسهيلات شراء مستلزمات - فاتورة رقم	50000	50000
5/31	من د / الفوائد المدينة إلى د / البنك - تسهيلات إثبات الفوائد المستحقة	1200	1200
6/5	من د / البنك - تسهيلات إلى د / الخزينة سداد دفعة من حساب البنك - إيصال رقم	35000	35000
6/15	من د / الأجر إلى د / البنك - تسهيلات سداد الأجر المستحقة من حساب البنك إيصال رقم	10000	10000

6/25	من د / البنك - تسهيلات إلى د / رأس المال زيادة رأس المال	20000	20000
6/30	من د / الفوائد المدينة إلى د / البنك - تسهيلات إثبات الفوائد المستحقة	800	800

2 - دفتر الأستاذ

د / البنك - تسهيلات

تاريخ	البيان	دائن	تاريخ	البيان	مدين
خ		11200	خ		11200
		0			0
		57000			

ويلاحظ أن د / البنك - تسهيلات يعتبر أحد حسابات الخصوم في قائمة المركز المالي بينما يعتبر د / البنك - جاري و د / البنك - ودائع لأجل ضمن حسابات الأصول .

وتظهر هذه الحسابات في ميزانية المنشأة كما يلي :

الميزانية العمومية للمنشأة

الخصوم		الأصول	
د / البنك -	×	د / البنك - جاري	×
تسهيلات	×	د / البنك - ودائع	×
	xxx		xxx

أسئلة للمناقشة

- أ - حدد ما إذا كانت العبارات الآتية خطأ أم صواب مع التعليل :
- تعتبر الحسابات الحقيقية عن حسابات خاصة بالمصرفيات والإيرادات.
الحسابات الشخصية بطبيعتها حسابات مدينة .
حسابات الخصوم قد تكون مدينة أو دائنة في بعض العمليات ولكنها بطبيعتها حسابات مدينة .
حسابات العقار والسيارات والآلات والإيجار تعتبر حسابات حقيقية .
أى زيادة في الحسابات الحقيقية تنعكس على الطرف المدين من هذه الحسابات .
يمكن شكل الحسابات ذو الخانتين من تحديد رصيد الحساب بعد كل عملية تلقائياً .
- يعبر رصيد الحساب عن الفرق بين العمليات المدينة والدائنة في لحظة معينة .
يعتبر ترحيل العمليات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ أفضل من التسجيل في دفتر الأستاذ من المستند مباشرة .
يعبر الرصيد المدين عن مجموع الجوانب المدينة لكل حساب من الحسابات .
10. تعتبر الآلات والسيارات والعقارات أمثلة تقليدية للأصول الثابتة .
يعتبر مخزون البضاعة أحد عناصر الأصول الثابتة .
عند اختلاف المبلغ بالحروف عن المبلغ بالأرقام يجب على البنك رفض سداد الشيك .
لا يمكن سحب مبلغ من الحساب الجاري طرف البنك إلا في توقيت معين متفق عليه مع العميل .
تعتبر التسهيلات البنكية قروض طويلة الأجل تحصل عليها المنشأة بضمان البضائع المملوكة لها وتحمل المنشأة فائدة مقابل الحصول عليها .
يعبر الحساب الجاري بالبنك عن حساب من حسابات الأصول بينما تعتبر حسابات الودائع لأجل ضمن حسابات الخصوم .
- ب - في 2007/1/1 بدأت منشأة السلام نشاطها في استصلاح الأراضي برأس مال قدره مليون جنيه أودعت بالبنك . وقد تمت العمليات الآتية خلال شهر يناير 2007 :
- في 1/2 تم شراء عقار من منشأة الحرية كمقر إداري بمبلغ 150 ألف جنيه دفع منه 50 ألف جنيه بشيك على البنك .
في 1/5 تمت زيادة رأس المال في صورة أراضي قابلة للاستصلاح قيمتها 300 ألف جنيه .

في 1/10 اشترت المنشأة معدات صغيرة قيمتها 100 ألف جنيه بشيك على البنك .
 في 1/18 تم شراء جرارات زراعية قيمتها 400 ألف جنيه من منشأة الإيمان دفع نصفها بشيك على البنك .
 في 1/25 دفعت المنشأة باقي المستحق لمنشأة الحرية بشيك على البنك .
 في 1/30 سحب صاحب المنشأة 20 ألف جنيه من البنك كتخفيض لرأس المال .
 في 1/31 دفعت المنشأة 100 ألف جنيه لمنشأة الإيمان بشيك

المطلوب :

تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية .
 تصوير الحسابات اللازمة في دفتر الأستاذ .
 إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة في 31 يناير 2007 .
ج - تمت العمليات الآتية بمزرعة لإنتاج الدواجن خلال شهر مارس 1999 :
 في 3/2 دفعت المزرعة 20 ألف جنيه بشيك ثمناً لشراء معدات .
 في 3/5 تمت زيادة رأس المال بمبلغ 15 ألف جنيه أودعت بالخبزينة .
 في 3/12 أودعت المزرعة بالبنك مبلغ 25 ألف جنيه نقدية كوديعة لمدة شهرين بفائدة 9 % شهرياً .
 في 3/15 حصلت المنشأة 40 ألف جنيه بشيكات من المدينين وأرسلت للبنك للتحصيل .
 في 3/22 حصلت المنشأة نقداً وديعة مقدارها 20 ألف جنيه سبق إيداعها بالبنك بالإضافة إلى 1500 جنيه فوائد مستحقة لها .
 في 3/25 قامت المزرعة بشراء جهاز حاسب آلي بمبلغ خمسة آلاف جنيه بشيك على البنك .
 في 3/27 ورد إشعار من البنك بتحصيل شيكات قيمتها 20 ألف جنيه أودعت بالحساب الجاري وحسب عنها 75 جنيه عمولات .
 في 3/31 تمت زيادة رأس المال بمبلغ 30 ألف جنيه في صورة مستلزمات إنتاج الدواجن .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة .
 تصوير الحسابات اللازمة في دفتر الأستاذ علماً بأن رصيد ح/ النقدية بالخبزينة في 3/1 مبلغ 30 ألف جنيه والبنك - حساب جاري 50 ألف جنيه .

د - فتحت منشأة السلام لإنتاج الزهور اعتماد لدى البنك بحد أقصى 500 ألف جنيه وقد تمت العمليات الآتية خلال شهر أبريل 2007 بهذا الاعتماد :

في 4/1 سحبت المنشأة 200 ألف جنيه لشراء آلات ومعدات بشيك على البنك .

في 4/15 دفعت المنشأة أجور العاملين وقدرها 12 ألف جنيه بشيك على البنك .

في 4/20 ردت المنشأة إلى البنك 60 ألف جنيه نقداً .

في 4/25 سحبت المنشأة 5 آلاف جنيه من البنك لسداد مصروفات تأجير المعدات .

في 4/28 استحققت وديعة لأجل قيمتها 30 ألف جنيه حسب عنها فوائد ألف جنيه وطلبت المنشأة من البنك تحويل الوديعة وفوائدها لسداد جزء من التسهيلات المستحقة عليها .

في 4/30 تبين من كشف الحساب أن البنك احتسب فوائد على الحساب مقدارها 2500 جنيه بالإضافة إلى مصروفات 300 جنيه .

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة في دفتر اليومية .
تصوير د / البنك - تسهيلات .

هـ - فرق بين كل من الحساب الجاري وحساب الودائع وحساب التسهيلات البنكية موضحاً تأثير كل منهم على نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة .

الفصل الرابع

تسجيل معاملات المنشأة

الجزء الثاني

- أولا - عمليات المصروفات .
- ثانيا - عمليات الإيرادات .
- ثالثا - عمليات الأوراق التجارية .

أولاً - عمليات المصروفات :

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

- 1 - شراء سلعة بغرض البيع .
- 2 - شراء مستلزمات الإنتاج .
- 3 - المصروفات البيعية والإدارية .

1 - شراء سلعة بغرض البيع :

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

1/1 تسجيل عمليات الشراء :

يترتب على شراء البضاعة نشأة حساب مدين بقيمة البضاعة المشتراة يقابله إما 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 :

من د / المشتريات	×	×
إلى د / النقدية	×	
أو إلى د / الموردين	×	

وعند سداد د / الموردين يجعل هذا الحساب مديناً ويترتب على ذلك نقص في د / النقدية الذي يجعل دائناً ويكون القيد كما يلي :

من د / الموردين	×	×
إلى د / النقدية	×	

2/1 مردودات المشتريات :

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

ويتم تسجيل المردودات في دفتر اليومية بالقيد التالي :

من د / الموردين		×
أو من د / النقدية		×
إلى د / مردودات المشتريات	×	

3/1 الخصم على المشتريات :

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

1/ 3/1 الخصم التجاري :

يقصد به 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 .

فإذا كان ثمن شراء البضاعة 1000 جنيه بخصم تجاري 2 % أى 20 جنيه فإن هذه البضاعة تسجل بقيمتها الصافية أى بمبلغ 980 جنيه ولا يظهر هذا الخصم في الدفاتر .

2/ 3/1 الخصم النقدي :

يقصد به خصم يمنح عند سداد ثمن البضاعة المشتراة خلال مدة محددة متفق عليها مع المورد , ويسمى هذا الخصم " خصم مكتسب " .

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

ويظهر هذا الخصم في الدفاتر كتسوية لحساب الموردين فمثلاً إذا كان رصيد أحد الموردين 1000 جنيه وقامت المنشأة بسداد هذا المبلغ بشيك على البنك نظير خصم نقدي مقداره 2 % يكون قيد السداد كما يلي :

من د / الموردين	1000
إلى د / البنك	980
أو إلى د / خصم مكتسب	20

مثال :

تمت العمليات الآتية بإحدى المنشآت خلال شهر يوليو 2007 :

في 7/1 تم شراء بضاعة من منشأة الإيمان بمبلغ 10 آلاف جنيه على الحساب بخصم تجاري 2 % .
 في 7/5 تم شراء بضاعة نقداً بمبلغ 5 آلاف جنيه .
 في 7/10 ردت المنشأة بضاعة قيمتها 1500 جنيه إلى منشأة الإيمان ودفعت باقي المستحق عليها بشيك على البنك .
 في 7/15 تم شراء بضاعة من منشأة السلام بمبلغ 5 آلاف جنيه على الحساب بعد خصم تجاري 2 % وخصم نقدي 5 % إذا تم السداد خلال عشرة أيام .
 في 7/20 دفعت المنشأة المستحق لمنشأة السلام بشيك على البنك .
 في 7/25 تم شراء بضاعة بمبلغ 10 آلاف جنيه نظير خصم تجاري 5% وخصم نقدي 2 % إذا تم السداد خلال أسبوع وقد دفعت المنشأة ثمن البضاعة نقداً .

المطلوب :

- 1 - إجراء قيود اليومية اللازمة .
- 2 - تصوير د- / المشتريات ود- / مردودات المشتريات ود- / الخصم المكتسب في دفتر الأستاذ .

1 - قيود اليومية

7/1	من د / المشتريات إلى د / الموردين - مؤسسة الإيمان شراء بضاعة بخصم 2 % فاتورة رقم	9800	9800
7/5	من د / المشتريات إلى د / النقدية شراء بضاعة نقداً فاتورة رقم	5000	5000
7/10	من د / الموردين - مؤسسة الإيمان إلى د / مردودات المشتريات إلى د- / البنك - جاري تسوية حساب مؤسسة الإيمان اشعار رقم , شيك رقم	9800 1500 8300	9800

7/15	من د / المشتريات إلى د / الموردين - منشأة السلام شراء بضاعة بخصم 2 % و 5 % إذا تم السداد خلال 10 أيام	4900	4900
7/20	من د / الموردين - منشأة السلام إلى د / البنك إلى د / الخصم المكتسب سداد المستحق لمنشأة السلام بعد خصم نقدي 5%	4655 245	4900
7/25	من د / المشتريات إلى د / النقدية إلى د / الخصم المكتسب شراء بضاعة نقداً بخصم تجاري 5% ونقدي 2%	9310 190	9500

2 - دفتر الأستاذ

د / المشتريات

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
	رصيد مرحل	29200	7/1	إلى د/ الموردين	9800
			7/5	إلى د/ النقدية	5000
			7/25	إلى د/ الموردين	4900
			7/22	إلى د/ النقدية	9310
				إلى د/ الخصم المكتسب	190
		29200			29200
		29200		رصيد منقول	29200

د / مردودات المشتريات

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
7/10	من د /الموردين	1500		رصيد مرحل	1500
		1500			1500
	رصيد منقول	1500			

د / الخصم المكتسب

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
7/20	من د/ الموردين	245		رصيد مرحل	435
7/25	من د/ المشتريات	190			
		435			435
	رصيد منقول	435			

2 - شراء مستلزمات الإنتاج :

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

1/2 تسجيل عمليات الشراء :

يترتب على شراء هذه المستلزمات نشأة حسابات مدينة تمثل بنود هذه المستلزمات ويقابل ذلك إما نقص في النقدية في حالة الشراء النقدي أو زيادة في التزامات المنشأة في حالة الشراء الأجل , وتسجل عملية الشراء في دفتر اليومية بالقيود التالي :

من د- / المواد الخام (أو بند مستلزمات آخر)		×
إلى د / النقدية	×	
أو إلى د / الموردين	×	

ويتم بعد ذلك تسوية حساب الموردين بنفس الطريقة المتبعة في حالة الشراء بغرض البيع , كما يعالج الخصم المرتبط بشراء المستلزمات بنفس طريقة معالجة

الخصم المرتبط بالشراء بغرض البيع سواء أكان هذا الخصم تجاري أو خصم نقدي

2/2 جرد المخزون المستلزمات في نهاية الفترة المالية :

تصرف المستلزمات المشتراة للإنتاج أولاً بأول ويتم متابعة عمليات الوارد والمنصرف عن طريق السجلات والبطاقات المخزنية ثم يتم جرد المتبقي من هذه المستلزمات في نهاية الفترة المالية ويتم تسجيله في الدفاتر بحسابات مدينة تمثل أرصدة المخازن في 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 في العملية الإنتاجية .
ويترتب على إظهار أرصدة المخزون آخر المدة تخفيض حسابات المستلزمات كما يلي :

من د / مخازن المستلزمات		x
إلى د / مستلزمات الإنتاج (حسب النوع	x	(

3 - 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 :

من د / المصروف (حسب نوعه)		x
إلى د / النقدية	x	

مثال :

تمت العمليات الآتية بإحدى المنشآت خلال شهر مارس 2007 :

- في 3/1 تم شراء مواد خام بمبلغ 50 ألف جنيه من مؤسسة السلام نقداً.
 في 3/5 تم شراء زيوت وشحوم بمبلغ 30 ألف جنيه دفع نصفها نقداً والباقي على الحساب من مؤسسة الحرية وقد حصلت المنشأة على خصم تجاري 10 % .
 في 3/8 تم شراء أدوات كتابية نقداً بمبلغ 10 آلاف جنيه .
 في 3/15 تم سداد المستحق لمؤسسة الحرية نقداً .
 في 3/20 تم شراء مواد خام بمبلغ 40 ألف جنيه من مؤسسة الإيمان بخصم تجاري 5 % على الحساب .
 في 3/22 تم سداد المستحق لمؤسسة الإيمان نقداً بعد خصم إضافي 2%
 في 3/30 دفعت المصروفات الآتية نقداً : 2000 إيجار – 10000 مرتبات وأجور – 500 أدوات كتابية – 2500 مصروفات دعائية وإعلان .
 في 3/31 تمت زيادة رأس المال بمبلغ 40000 جنيه نقداً .

المطلوب :

- 1 - تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية .
- 2 - تصوير ح/ النقدية في دفتر الأستاذ علماً بأن رصيد النقدية في 1/1 مبلغ 180 ألف جنيه .

1 - تسجيل العمليات في دفتر اليومية

3/1	من ح/ الخامات إلى ح/ النقدية شراء خامات نقداً - فاتورة رقم ...	50000	50000
3/5	من ح/ زيوت وشحوم إلى ح/ النقدية إلى ح/ الدائنون - مؤسسة الحرية شراء زيوت وشحوم بخصم 10% - فاتورة رقم ...	13500 13500	27500
3/8	من ح/ الأدوات الكتابية إلى ح/ النقدية شراء أدوات كتابية نقداً - فاتورة رقم	10000	10000
3/15	من ح/ الدائنون - مؤسسة الحرية إلى ح/ النقدية سداد المستحق لمؤسسة الحرية نقداً	13500	13500
3/20	من ح/ الخامات إلى ح/ الدائنون - مؤسسة الإيمان شراء خامات على الحساب - فاتورة رقم	38000	38000

3/20	من د/ الدائنون - مؤسسة الإيمان إلى د/ الخصم المكتسب إلى د/ النقدية	760 37240	38000
3/30	سداد المستحق لمؤسسة الإيمان بعد خصم نقدي 2 %		
3/30	من د/ الإيجار من د/ المرتبات والأجور من د/ الأدوات المكتبية من د/ مصروفات الدعاية والإعلان إلى د/ النقدية	15000	2000 10000 500 2500
3/31	سداد المصروفات نقداً من د/ النقدية إلى د/ رأس المال زيادة رأس المال نقداً	40000	40000

2 - د / النقدية في دفتر الأستاذ
د / النقدية

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
3/1	من د/ الخامات	50000	3/1	رصيد مرحل	180000
3/5	من د/ زيوت وشحوم	13500	3/31	إلى د / رأس المال	40000
3/8	من د/ الأدوات المكتبية	10000			
3/15	من د / الدائنون	13500			
3/22	من د / المصروفات	37240			
3/30	(حسب النوع)	15000			
	رصيد مرحل	80760			
		220000			220000
				رصيد منقول 4/1	80760

يلاحظ أن رصيد النقدية مدين بطبيعته باعتباره أحد حسابات الأصول .

ثانياً - عمليات الإيرادات :

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

- 1 - إيرادات مبيعات البضاعة .
- 2 - الخدمات المباعة وإيراد الأوراق المالية وأى إيرادات أخرى , وتتسأ حسابات دائنة بقيمة هذه الإيرادات ويقابلها إما زيادة في حسابات النقدية إذا تم تحصيل هذه الإيرادات نقداً أو زيادة في حسابات العملاء إذا كانت عمليات آجله .

وتسجل عمليات الإيرادات كما يلي :

1 - إيرادات مبيعات البضاعة :

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

1/1 تسجيل عملية البيع :

من د / النقدية		×
أو من د / العملاء		×
إلى د / إيرادات المبيعات	×	

وعند تحصيل المبيعات الآجلة يقفل د- / العملاء ويقابل ذلك زيادة في النقدية ويتم تسجيل هذه العملية كما يلي :

من د / النقدية		×
إلى د / العملاء	×	

2/1 مردودات المبيعات :

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

وتسجل المردودات بالقيد التالي :

من د / مردودات المبيعات		×
إلى د / العملاء	×	
أو إلى د / النقدية	×	

3/1 الخصم على المبيعات :

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

1/3/1 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 5000 جنيهه بخصم تجاري 5 % فإن إيراد المبيعات الحقيقي الذي يسجل في الدفاتر مبلغ 4750 جنيهه فقط بعد إستبعاد الخصم وهو نفس الأسلوب المطبق عند معالجة هذا الخصم في حالة الشراء .

2/3/1 الخصم النقدي :

يمنح هذا الخصم بهدف زيادة المتحصلات النقدية ويمنح للعملاء مقابل التزام العملاء بسداد ثمن المبيعات الآجلة خلال مهلة محددة متفق عليها مقدماً .

ويظهر هذا الخصم في الدفاتر كتسوية لحساب العملاء ويسمى خصم مسموح به . فإذا كان رصيد د. / العملاء 10000 جنيهه وتم سداد هذا الرصيد مقابل خصم نقدي 3 % يكون القيد كما يلي :

من د / النقدية		9700
من د / خصم مسموح به		300
إلى د / العملاء	1000	

1 - 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 إما زيادة في النقدية أو الحسابات المدينة وتسجل كما يلي :

من د / النقدية (الحسابات المدينة) إلى د / الإيرادات حسب نوعه	×	×
---	---	---

مثال :

تمت العمليات الآتية بإحدى المنشآت خلال شهر إبريل :

في 4/1 بلغت مبيعات البضاعة لمؤسسة النجاح 50 ألف جنيه دفع منها 20 ألف جنيه نقداً وقد حصلت مؤسسة النجاح على خصم تجاري 10% في 4/5 دفعت مؤسسة النجاح المطلوب منها بشيك أرسل للبنك للتحصيل . في 4/8 تم تحصيل إيراد أوراق مالية قيمتها 15 ألف جنيه نقداً . في 4/12 ورد إشعار من البنك بتحصيل شيك مؤسسة النجاح وقيده في الحساب الجاري .

في 4/18 تم بيع مخلفات تشغيل قيمتها 4 آلاف جنيه نقداً .

في 4/25 تم بيع بضاعة لمؤسسة التفوق بمبلغ 40 ألف جنيه بخصم تجاري 5 % وخصم نقدي 10 % إذا تم السداد خلال أسبوع . في 4/28 دفعت مؤسسة التفوق المطلوب منها نقداً .

المطلوب :

تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية .

دفتر اليومية

4/1	<p>من د / المدينين - مؤسسة النجاح من د / النقدية إلى د / إيرادات المبيعات مبيعات بضاعة - صورة فاتورة رقم ... بخصم تجاري 10 %</p>	45000	25000 20000
4/5	<p>من د / شيكات تحت التحصيل إلى د / المدينين - مؤسسة النجاح إرسال شيك مؤسسة النجاح إلى البنك للتحصيل</p>	25000	25000
4/8	<p>من د / النقدية إلى د / إيرادات الأوراق المالية تحصيل إيرادات أوراق مالية نقداً</p>	15000	15000
4/12	<p>من د / البنك - جاري إلى د / شيكات تحت التحصيل تحصيل شيك إشعار رقم</p>	25000	25000
4/18	<p>من د / النقدية إلى د / إيرادات متنوعة تحصيل إيرادات مبيعات مخلفات التشغيل</p>	4000	4000
4/25	<p>من د / المدينين - مؤسسة التفوق إلى د / إيرادات المبيعات مبيعات بخصم تجاري 5 % .</p>	38000	38000
4/28	<p>من د / النقدية من د / خصم مسموح به إلى د / المدينين - مؤسسة التفوق تحصيل المستحق على مؤسسة التفوق</p>	38000	34200 3800

ثالثاً - عمليات الأوراق التجارية :

يقصد بالأوراق التجارية الأوراق التي تنشأ عن عمليات تجارية وتستخدم لسداد ثمن البضاعة المباعة كما أنها تستخدم كأداة للائتمان في المعاملات البنكية وتشمل الأوراق التجارية :

1 - الكمبيالة :

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

- أ - **الساحب** : وهو الدائن الذي له الحق في الحصول على قيمة الكمبيالة .
- ب - **المسحوب عليه** : وهو المدين الملتمزم بدفع قيمة الكمبيالة .
- ج - **المستفيد** : وهو الشخص الذي له الحق في الحصول على قيمة الكمبيالة وقد يكون هو نفس الساحب أو أى شخص آخر يحدده الساحب .

2 - السند الأذني :

هو عبارة عن تعهد من المدين للدائن بدفع مبلغ في تاريخ معين . وتشمل أشخاص السند الأذني تبعاً لذلك ما يلي :

- أ - **الدائن** : وهو صاحب الحق في الحصول على قيمة الورقة .
- ب - **المدين** : وهو الشخص الذي يتعهد بسداد قيمة الورقة .

ويمكن تقسيم الأوراق التجارية تبعاً لتأثيرها على المركز المالي 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 الثاني :

الكمبيالات أو السندات المستحقة على المنشأة لغير والتي تنشأ من عمليات الشراء الآجل وتعتبر أحد حسابات الخصوم والالتزامات ويخصص لها حساب يسمى ح/ أوراق الدفع . وهذا النوع من الأوراق التجارية يكون موجود لدى الدائن خارج المنشأة . وتشمل عمليات الأوراق التجارية ما يلي :

أ - أوراق القبض :

كما سبق بيانه تمثل أوراق القبض كمبيالات وسندات أذنية لصالح المنشأة تنشأ من عمليات البيع الآجلة وتعتبر أداة لسداد الحسابات المدينة في المواعيد المحددة . وتشمل عمليات هذه الأوراق ما يلي :

أ/1 - استلام أوراق القبض :

عند استلام المنشأة لأوراق القبض ينشأ حساب مدين بقيمة هذه الأوراق يعتبر أحد حسابات الأصول مقابل مبيعات في نفس التاريخ أو نقص في حسابات المدينين إذا تم استلام هذه الأوراق كسداد لأحد الحسابات المدينة. ويسجل استلام هذه الأوراق بالقيود التالي :

من د / أوراق القبض		×
من د / المبيعات		×
أو إلى د / المدينين - منشأة	×	

أ/2 - في تاريخ الاستحقاق :

عند حلول أجل استحقاق الورقة , هناك احتمالين :

أ/2/1 - سداد المدين قيمة الورقة :

في حالة وفاء المدين بالتعهد يقلل د / أوراق القبض بجعله دائناً ويقابل ذلك زيادة في النقدية . ويسجل هذا القيد كما يلي :

من د / النقدية		×
إلى د / أوراق القبض	×	

أ/2/2 - توقف المدين عن سداد قيمة الورقة :

في هذه الحالة يمتنع المدين عن سداد المبلغ المحدد في الورقة في الموعد المتفق عليه , وفي هذه الحالة تطبق الإجراءات الآتية :

1- إلغاء الكمبيالة المرفوضة :

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

من د / المدين - صاحب الورقة إلى د / أوراق القبض	×	×
--	---	---

2- اتخاذ إجراءات قانونية لإثبات توقف المدين مع تحميل المدين بالرسوم اللازمة لذلك , وتفيد هذه الرسوم في دفتر اليومية على حساب المدين صاحب الورقة .

من د / المدين - صاحب الورقة إلى د / النقدية	×	×
--	---	---

الاتفاق مع المدين صاحب الورقة على تجديد الورقة مع إضافة فوائد التأخير المناسبة , وفي هذه الحالة تقيد الورقة الجديدة بالمبلغ المنفق عليه كما يلي :

من د / أوراق القبض إلى د / المدين - صاحب الورقة إلى د / فوائد التأخير	×	×
---	---	---

مثال :

في 2006/4/1 باعت منشأة الإيمان إلى منشأة الحرية بضاعة على الحساب بمبلغ 20000 جنيه بخصم تجاري 10 % وفي 4/5 قبلت منشأة الحرية كمبيالتين بالمبلغ بالتساوي تستحق الأولى في 7/1 والثانية في 9/1 وفي تاريخ استحقاق الكمبيالة الأولى دفعت منشأة الحرية قيمتها نقداً , وفي تاريخ استحقاق الكمبيالة الثانية توقفت منشأة الحرية عن سداد المبلغ . فقامت منشأة الإيمان باتخاذ إجراءات قانونية تكلفت 150 جنيه وفي 9/5 تم الاتفاق على تجديد هذه الورقة بورقة جديدة شاملة الرسوم القانونية وفوائد تأخير 200 جنيه تستحق يوم 11/1 , وفي تاريخ استحقاق الكمبيالة الجديدة دفعت منشأة الحرية قيمتها نقداً .

المطلوب :

- 1 - تسجيل هذه العملية في دفتر اليومية بمنشأة الإيمان .
- 2 - تصوير د / أوراق القبض في دفتر الأستاذ .

1 - تسجيل العمليات في دفتر اليومية

4/1	من د / المدينين - منشأة الحرية إلى د / المبيعات إثبات المبيعات الآجلة بخصم 10 % صورة فاتورة رقم	18000	18000
4/5	من د / أوراق القبض إلى د / المدينين - منشأة الحرية استلام كمبالتين متساويتين القيمة استحقاق 7/1 و 9/1 على التوالي	18000	18000
7/1	من د / النقدية إلى د / أوراق القبض تحصيل الكمبيالة الأولى	9000	9000
9/1	من د / النقدية إلى د / أوراق القبض إلى د / النقدية تحصيل الكمبيالة الأولى	9000 150	9150
9/5	من د / أوراق القبض إلى د / المدينين - منشأة الحرية إلى د / فوائد تأخير تحصيل الكمبيالة وإثبات فوائد التأخير	9150 200	9350
11/1	من د / النقدية إلى د / أوراق القبض تحصيل الكمبيالة الجديدة	9350	9350

2- د / أوراق القبض

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
7/1	من د/ النقدية	9000	4/5	إلى د/ منشأة	18000
9/1	من د/ منشأة	9000		الحرية	
	الحرية	9350	9/5	إلى د/ منشأة	9150
11/1	من د / النقدية		9/5	الحرية	200
				إلى د/ فوائد تأخير	
		27350			27350

ب - أوراق الدفع :

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

ب/1 - 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 إما 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:

من د / المشتريات		×
من د / الأصل الثابت		×
إلى د / الدائنين - منشأة	×	
إلى د / أوراق الدفع	×	

ب/2 - في تاريخ الاستحقاق :

عند حلول الأجل المحدد في الورقة تظهر نفس احتمالات أوراق القبض حيث يمكن أن تدفع المنشأة قيمة الورقة أو لا تدفعها طبقاً للسيولة المتوافرة لديها وتكون الإجراءات المحاسبية كما يلي :

ب/2/1- سداد قيمة الورقة في الموعد المحدد :

في هذه الحالة يترتب على سداد قيمة الورقة تخفيض رصيد أوراق الدفع ويقابل ذلك تخفيض رصيد النقدية ويسجل سداد الورقة بالقيود التالي :

من د / أوراق الدفع إلى د / النقدية	×	×
---------------------------------------	---	---

ب/2/2- توقف المنشأة عن سداد قيمة الورقة :

في هذه الحالة لا تستطيع المنشأة سداد الالتزام لعدم توافر سيولة كافية لديها وفي هذه الحالة يقع عبء اتخاذ الإجراءات القانونية على الدائن الذي يحتفظ بالورقة ويكون المطلوب من المنشأة هو :

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

وتسجل هذه العمليات في دفاتر اليومية كما يلي :

إلغاء الكمبيالة المرفوضة وتسجيل المصاريف القضائية بناءً على إشعار الدائن :

من د / أوراق الدفع من د / مصاريف قضائية إلى د / الدائن - صاحب الحق في الورقة	×	×	×
--	---	---	---

تجديد الكمبيالة بكمبيالة جديدة شاملة المبلغ المستحق للدائن بالإضافة إلى فوائد التأخير التي تعتبر مصروف بالنسبة للمنشأة , ولذلك ينشأ بها حساب مدين ويقيد تجديد الورقة بالقيود التالي :

من د / صاحب الحق في الورقة من د / فوائد تأخير إلى د / أوراق الدفع	×	×	×
---	---	---	---

مثال :

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

الحل

دفاتر منشأة الحرية

4/1	من د / المشتريات إلى د / الدائنين - منشأة الإيمان مشتريات على الحساب بخصم تجاري 10 %	18000	18000
4/5	من د / الدائنين - منشأة الإيمان إلى د / أوراق الدفع قبول كمبالتين لأمر منشأة الإيمان	18000	18000
7/1	من د / أوراق الدفع إلى د / النقدية سداد الكمبيالة الأولى	9000	9000
9/5	من د / أوراق الدفع من د / مصاريف قضائية إلى د / الدائنين - منشأة الإيمان إلغاء الكمبيالة الثانية وإثبات المصاريف القضائية في تاريخ الاتفاق	9150	9000 150
9/5	من د / الدائنين - منشأة الإيمان من د / فوائد التأخير إلى د / أوراق الدفع تجديد الكمبيالة مقابل فوائد التأخير	9350	9150 200
11/1	من د / أوراق الدفع إلى د / النقدية تسديد الكمبيالة الجديدة نقداً	9350	9350

د / أوراق الدفع

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
4/5	من حـ/ منشأة الإيمان	18000	4/5	إلى حـ/ النقدية	9000
			9/5	إلى حـ/ منشأة الإيمان	9000
9/5	من حـ/ منشأة الإيمان	9150			
		200	9/5	إلى حـ/ النقدية	9350
9/5	من حـ / فوائد تأخير				
		27350			27350

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 بضمانها من هذه البنوك .

وسوف نتعرض للمعالجة المحاسبية لعمليات استخدام الأوراق التجارية كأداة للائتمان في الطبعة القادمة من هذا المؤلف بإذن الله تعالى .

أسئلة للمناقشة

أ - حدد الإجابة الصحيحة في كل حالة من الحالات الآتية :

1 - في حالة شراء سلعة بمبلغ 10000 بخصم تجاري 5 % تسجل في الدفاتر بالمبلغ الآتي :

- 10000 جنيه ويسجل الخصم بمبلغ 500 جنيه كحساب دائن .
- 10000 جنيه ولا يظهر أى حساب للخصم في الدفاتر .
- بمبلغ 9500 جنيه ويظهر الخصم بمبلغ 500 جنيه .
- بمبلغ 9500 جنيه ولا يظهر أى حساب للخصم في الدفاتر .

2 - في حالة شراء بضاعة على الحساب بمبلغ 10000 جنيه بخصم تجاري 5 % وخصم نقدي 2 % تسجل عملية الشراء في الدفاتر بالمبلغ الآتي :

- بمبلغ 10000 جنيه ولا يسجل أى مبلغ كخصم تجاري أو نقدي .
- بمبلغ 9500 جنيه ولا يظهر الخصم النقدي إلا في تاريخ السداد
- بمبلغ 9310 جنيه بعد استبعاد الخصم التجاري والخصم النقدي ولا يظهر حساب الخصم التجاري أو النقدي .
- بمبلغ 9310 جنيه بعد استبعاد الخصم التجاري والخصم النقدي ويظهر حساب للخصم التجاري والخصم النقدي .

3 - في حالة بيع بضاعة بمبلغ 15000 جنيه بخصم تجاري 10 % وخصم نقدي 2 % وتم تحصيل الثمن تسجل هذه العملية في الدفاتر بالمبلغ الآتي :

- بمبلغ 15000 جنيه ويظهر الخصم التجاري بمبلغ 1500 والخصم النقدي بمبلغ 270 جنيه .
- بمبلغ 13500 جنيه ولا يظهر الخصم التجاري أو النقدي .
- بمبلغ 13500 جنيه ويظهر ح/ الخصم المسموح به بمبلغ 270 جنيه .
- بمبلغ 13230 جنيه .

4 - يترتب على بيع بضاعة مقابل ورقة تجارية :

- زيادة في المبيعات يقابلها زيادة في أوراق الدفع .
- زيادة في المبيعات يقابلها زيادة في النقدية .
- زيادة في المبيعات يقابلها زيادة في أوراق القبض .
- زيادة في المبيعات يقابلها نقص في أوراق القبض .

5 - في حالة رفض كمبيالة من أحد المدينين يترتب على ذلك :

- نقص في أوراق القبض يقابله زيادة في النقدية .
- نقص في أوراق القبض يقابله زيادة في المدينين .
- نقص في أوراق القبض يقابله نقص في المدينين .
- نقص في أوراق القبض يقابله نقص في النقدية .

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

- 1 - يظهر الخصم التجاري في الدفاتر عند البيع أو الشراء .
- 2 - يظهر الخصم النقدي في دفاتر البائع بحساب مدين كخصم مسموح به وفي دفاتر المشتري بحساب دائن كخصم مكتسب .
- 3 - أوراق القبض تمثل حساب مدين ينشأ من بيع البضاعة نقداً .
- 4 - أوراق الدفع تمثل حساب دائن يعبر عن التزام يجب أن يسدد في تاريخ محدد ولذلك يعتبر أحد حسابات الأصول .
- 5 - تحمل جميع الأصناف المشتراه على حساب المشتريات سواء أكان الشراء بهدف البيع أو الاستخدام .

ج - تمت العمليات الآتية بمنشأة النجاح خلال شهر يناير 2006 :

- 1 - في 1/1 تم شراء بضاعة بمبلغ 10 آلاف جنيه بخصم تجاري من منشأة السلام نقداً .
 - 2 - في 1/3 تم بيع بضاعة إلى منشأة التحرير بمبلغ 15 ألف جنيه بخصم تجاري 5 % وخصم نقدي 2% إذا تم السداد خلال أسبوعين .
 - 3 - في 1/7 تم شراء آلات بمبلغ 8 آلاف جنيه بخصم تجاري 5 % وخصم نقدي 3 % وقد دفع الثمن في الحال نقداً .
 - 4 - في 1/10 دفعت منشأة التحرير المطلوب منها بشيك أرسل للبنك للتحويل .
 - 5 - في 1/15 ورد إشعار من البنك بتحصيل شيك منشأة التحرير وتم قيد المبلغ في الحساب الجاري بعد خصم 3 % عمولة تحويل .
 - 6 - في 1/20 تم بيع بضاعة بمبلغ 12 ألف جنيه بخصم تجاري 10 % وخصم نقدي 2 % إذا تم السداد خلال أسبوعين أو إذا تم تحويل المبلغ نقداً في الحال .
- المطلوب :** تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية .

د - في 2004/4/1 كان رصيد ح / النقدية في دفتر الأستاذ بإحدى المنشآت 70 ألف جنيه (مدين) وقد تمت العمليات الآتية بهذه المنشأة خلال شهر أبريل :

- 1 - في 4/3 تم تحصيل إيراد أوراق مالية قيمته 30 ألف جنيه نقداً .
- 2 - في 4/5 ورد إشعار من البنك يفيد تحصيل شيكات لحساب المنشأة قيمتها 15 ألف جنيه أودعت بالحساب الجاري بعد خصم 2 % عمولة تحصيل .
- 3 - في 4/8 دفعت المصروفات الآتية نقداً :
 - 5 آلاف جنيه مرتبات وأجور .
 - 6 آلاف جنيه إيجار المباني .
 - 10 آلاف مصروفات دعائية وإعلان .
- 4 - في 4/12 حصلت المبالغ الآتية نقداً :
 - 20 ألف جنيه محصل من المدينين .
 - 15 ألف جنيه كمبيالات لصالح المنشأة .
 - 8 آلاف جنيه مقابل تقديم خدمات نقل للغير .
- 5 - في 4/20 تم سحب مبلغ 20 ألف جنيه من البنك وأودع بالخزينة .
- 6 - في 4/25 تمت زيادة رأس المال بمبلغ 50 ألف جنيه أودعت نقدية بالبنك في الحساب الجاري والباقي بالخزينة .

المطلوب :

- 1 - تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية .
- 2 - تصوير ح/ النقدية في دفتر الأستاذ .

هـ - في 2007/3/1 باعت منشأة التفوق بضاعة بمبلغ 50 ألف جنيه إلى منشأة النجاح بخصم تجاري 10 % وفي 3/30 قبلت منشأة النجاح ثلاث كمبيالات متساوية القيمة بالمبلغ تستحق في 4/1 و 5/1 و 6/1 على التوالي .

وفي تاريخ استحقاق الكمبيالة الأولى دفعت منشأة النجاح قيمتها نقداً .
وفي تاريخ استحقاق الكمبيالة الثانية دفعت منشأة النجاح قيمتها بشيك على البنك وقد أرسلت منشأة التفوق هذا الشيك للبنك للتحصيل .
وفي 5/15 ورد إشعار بتحصيل الشيك مقابل عمولة 2 % و قيد الصافي للحساب الجاري .

وفي تاريخ استحقاق الكمبيالة الثالثة توقفت منشأة النجاح عن دفع المبلغ فقامت منشأة التفوق باتخاذ إجراءات قضائية تكلفت 100 جنيه دفعت نقداً .

وفي 6/15 تم الاتفاق على تجديد الكمبيالة بكمبيالة جديدة مقابل فوائد 120 جنيه تستحق يوم 8/1 .

وفي تاريخ استحقاق الكمبيالة الجديدة دفعت منشأة النجاح قيمتها نقداً.

المطلوب :

- 1 - تسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل من منشأة التفوق ومنشأة النجاح .
- 2 - تصوير كل من حـ / منشأة التفوق في دفاتر منشأة النجاح و حــ / منشأة النجاح في دفاتر منشأة التفوق .

الفصل الخامس

القوائم المالية

- أولاً - مفهوم وأهداف القوائم المالية .
- ثانياً - موازين المراجعة .
- ثالثاً - قائمة الدخل .
- رابعاً - قائمة المركز المالي .

أولاً - مفهوم وأهداف القوائم المالية .

تعتبر القوائم المالية مخرجات النظام المحاسبي , وتحتوي هذه القوائم على المعلومات التي يقدمها المحاسب للمستخدمين من خدمات النظام المحاسبي أو ما يطلق عليهم مستخدمو المعلومات المحاسبية .

وتساهم القوائم المالية في تحقيق الأهداف الآتية :

تحديد نتيجة نشاط المنشأة من ربح أو خسارة خلال الفترة المالية .

تحديد ما للمنشأة وما عليها في نهاية الفترة المالية وهو ما يعبر عنه بالمركز المالي للمنشأة .

تحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال الفترة المالية .

تحديد التغيرات التي طرأت على حقوق الملكية بالزيادة أو النقص خلال الفترة المالية .

وتشمل القوائم المالية تبعاً لذلك ما يلي :

قائمة الدخل : تعد هذه القائمة بهدف تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة من خلال المقارنة بين المصروفات والإيرادات .

قائمة المركز المالي : تعد هذه القائمة بهدف توضيح ما للمنشأة وما عليها من لحظة معينة .

قائمة التدفقات النقدية : توضح هذه القائمة حركة التدفقات النقدية من المنشأة وإليها خلال الفترة المالية وذلك بهدف تحديد موقف السيولة في المنشأة

قائمة التغيرات في حقوق الملكية : وتوضح التغيرات التي طرأت على حسابات حقوق الملكية خلال الفترة المالية والتي تؤدي إلى اختلاف هذه الحقوق أول وآخر الفترة .

ويوضح الجدول الآتي القوائم المالية والهدف من إعدادها :

الهدف من إعدادها	أساس إعدادها	القوائم المالية
تحديد نتيجة النشاط ربح أم خسارة .	المقارنة بين الإيرادات والمصروفات .	* قائمة الدخل
تحديد ما للمنشأة وما عليها .	المقارنة بين الممتلكات والالتزامات (الأصول والخصوم) .	* قائمة المركز المالي

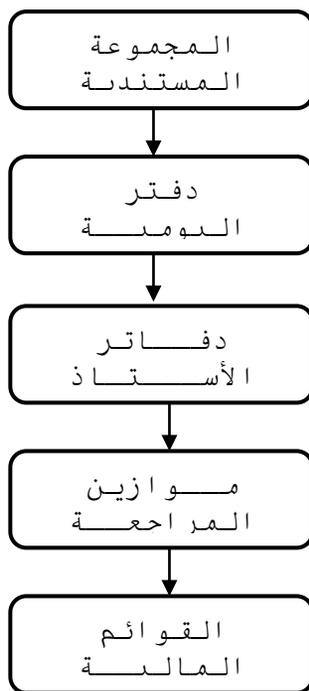
تحديد موقف السيولة .	المقارنة بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة	* قائمة التدفقات النقدية
تحديد أسباب التغيرات في حقوق الملكية .	المقارنة بين حقوق الملكية أول وآخر المدة .	* قائمة التغيرات في المركز المالي

وسوف نكتفي في هذه الطبعة بتناول قائمة الدخل وقائمة المركز المالي على أن نتناول قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في المركز المالي في طبعتنا القادمة بإذن الله .

ثانيا - موازين المراجعة :

تعتبر موازين المراجعة الخطوة الأولى لإعداد القوائم المالية حيث تحتوي هذه الموازين على بيانات المصروفات والإيرادات والأصول والخصوم اللازمة لإعداد هذه القوائم من واقع دفتر الأستاذ .

وتستخرج بيانات موازين المراجعة من سجلات الأستاذ أي أنها عبارة عن حلقة الصلة بين السجلات المحاسبية والقوائم المالية . ويوضح الشكل الآتي علاقة موازين المراجعة بكل من السجلات المحاسبية والقوائم المالية .



أنواع موازين المراجعة :

تعتبر موازين المراجعة بصفة عامة بيانات مستخرجة من الحسابات الموجودة بدفتر الأستاذ وهناك نوعين من الموازين :

النوع الأول - ميزان المراجعة بالمجاميع :

وهو عبارة عن بيان بمجاميع الحسابات الموجودة بدفتر الأستاذ في تاريخ معين حيث يظهر به مجموع الجانب المدين والدائن في كل حساب من هذه الحسابات

النوع الثاني - ميزان المراجعة بالأرصدة :

وهو عبارة عن بيان بأرصدة الحسابات الموجودة بدفتر الأستاذ في تاريخ معين مع توضيح طبيعة هذا الرصيد مدين أو دائن .
وفيما يلي شكل توضيحي لميزان المراجعة :

أرصدة الحسابات		مجاميع الحسابات		رقم صفحة الأستاذ	اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		

توازن موازين المراجعة :

يعتمد توازن ميزان المراجعة على مفهوم القيد المزدوج الذي سبق مناقشته عند دراسة كيفية قيد العمليات في دفاتر اليومية ويقضي هذا المفهوم بتحليل كل عملية إلى طرفين أحدهما طرف مدين والآخر طرف دائن ويكون مبلغ الطرف المدين معادلاً لمبلغ الطرف الدائن .

ويترتب على ذلك أن المبالغ التي تم تسجيلها وترحيلها في الأطراف المدينة من الحسابات تكون مساوية للمبالغ التي تم تسجيلها وترحيلها في الأطراف الدائنة من هذه الحسابات . ويعني ذلك أن ميزان المراجعة الذي يقارن بين هذه الأطراف المدينة والدائنة يكون دائماً متوازناً .

دلالة موازين المراجعة :

يعتبر عدم توازن ميزان المراجعة دليلاً قاطعاً على وجود أخطاء في العمل المحاسبي , وقد تكون هذه الأخطاء حسابية حدثت أثناء القيد أو الترحيل كما قد تكون أخطاء محاسبية حدثت خلال التوجيه المحاسبي للعمليات .

وفي جميع الأحوال يمكن اكتشاف هذه الأخطاء وتصحيحها من خلال مراجعة الحسابات التي تتم عن طريق المراجعين الداخليين التابعين لإدارة المنشأة أو المراجعين الخارجيين الذين يمثلون أصحاب رأس المال .

ويلاحظ أن توازن ميزان المراجعة لا يؤكد عدم وجود أخطاء في العمل المحاسبي حيث توجد بعض الأخطاء التي لا تؤثر على توازن موازين المراجعة ومن أمثلة هذه الأخطاء :

الأخطاء المعوضة والتي تعني حدوث خطأين بنفس المبلغ بالمصادفة أحدهما يؤثر في الطرف المدين والآخر يؤثر على الطرف الدائن .
أخطاء الحذف الكلي ويقصد بها حذف عملية بالكامل من كلا الطرفين المدين والدائن .

ويعني ذلك أنه حتى في حالة توازن الميزان لأبد من إجراء مراجعة داخلية وخارجية لحسابات المنشأة لاكتشاف الأخطاء وتصحيحها قبل إعداد القوائم المالية .

ثالثاً - قائمة الدخل :

تعد هذه القائمة بهدف تحديد نتيجة عمليات المنشأة من ربح أو خسارة من خلال المقارنة بين الإيرادات والمصروفات وتعتمد على مبدأ يسمى مقابلة النفقات بالإيرادات .

مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات :

يتعلق هذا المبدأ بقياس نتائج الأعمال ويعتمد على الأسس التالية :
تقسيم حياة المشروع إلى فترات تسمى كل منها فترة مالية , ويعني ذلك أننا نعتبر حياة المشروع عبارة عن مجموعة من دورات النشاط تمثل كل منها دورة تشغيل متكاملة تتم خلال فترة مالية معينة .

تحديد إيرادات ومصروفات كل فترة مالية على حدة ويتم خلال هذه المرحلة قياس النفقات والإيرادات المرتبطة بكل فترة مالية وقد يستدعي ذلك ضرورة إجراء بعض التسويات لمنع التداخل بين مصروفات وإيرادات الفترات المالية وبعضها وهو ما سنعرض له تفصيلاً في الفصل القادم .

مقارنة الإيرادات بالمصروفات وتحديد صافي الفائض أو العجز بينهما والذي يعتبر إما ربح أو خسارة ويطلق عليه صافي الدخل موجب أو سالب .
تعديل حقوق الملكية بقيمة هذا الفائض أو العجز الذي نتج من نشاط المنشأة .

ويتم إعداد قائمة الدخل من خلال الخطوات الآتية :

تحديد الإيرادات التي تحققت من مزاوله النشاط العادي للمنشأة أى التي نتجت من بيع السلع والخدمات التي تدخل ضمن نشاط المنشأة .

تحديد تكلفة الإنتاج المباع ويقصد بها المصروفات المرتبطة بشراء أو إنتاج أو إعداد السلع أو الخدمات التي تم بيعها خلال الفترة المالية وتشمل تكلفة الإنتاج المباع :

ثمن شراء البضائع والسلع والمواد الخام .

مصروفات الشراء .

مصروفات التشغيل .

أى مصروفات أخرى لازمة لعمليات شراء أو إنتاج السلع .

استخراج الربح المحقق من نشاط المنشأة ويتمثل في الفرق بين إيرادات النشاط وتكلفة الإنتاج المباع ويسمى مجمل الربح أو مجمل الخسارة . ويعبر مجمل الربح والخسارة عن الفائض أو العجز المحقق من الإيرادات عن تكلفة الإنتاج المباع .

4. تعديل مجمل الربح أو الخسارة بالعناصر الآتية :

إضافة الإيرادات الأخرى مثل إيراد الأوراق المالية أو الإيرادات المتنوعة ويترتب على ذلك إما زيادة مجمل الربح أو نقص مجمل الخسارة .

استبعاد المصروفات البيعية والإدارية مثل : الإيجار - المرتبات - عمولات وكلاء البيع ويترتب على ذلك تخفيض مجمل الربح وزيادة مجمل الخسارة .

1 - استخراج صافي الربح أو الخسارة النهائي ويسمى صافي الدخل وينقل مباشرة إلى حقوق الملكية بالزيادة أو النقص .

وفيما يلي نموذج لقائمة الدخل (بأرقام افتراضية) .
قائمة الدخل عن سنة ××

		الإيرادات :
	200000	إيراد المبيعات
	50000	إيرادات تشغيل أخرى
250000		جملة الإيرادات
		تكلفة الإنتاج المباع :
	100000	مواد خام
	20000	أجور صناعية
	60000	مصرفات تشغيل
180000		جملة تكلفة الإنتاج المباع
70000		إجمالي الربح
		يضاف :
30000		إيراد استثمارات مالية
10000		إيرادات متنوعة
110000		الإجمالي
	40000	يخصم :
	30000	مصرفات إدارية
70000		مصرفات بيعية
40000		صافي الدخل

يضاف صافي الدخل إلى حقوق الملكية في قائمة المركز المالي .

مثال على إعداد قائمة الدخل :

الآتي بيان المصروفات والإيرادات المستخرجة من سجلات إحدى المنشآت في

2006/12/31 (المبالغ بالألف جنيه) :

أولا - المصروفات :

200 مواد خام - 150 مرتبات عمالة فنية - 80 إيجار آلات ومعدات - 40
قطع غيار - 60 عمولة وكلاء البيع - 45 مرتبات إدارية وبيعية - 15 إيجار
المعارض - 50 مصرفات متنوعة .

ثانيا - الإيرادات :

500 إيرادات المبيعات - 100 إيرادات تشغيل أخرى - 80 إيراد أوراق مالية - 20 إيرادات متنوعة .

المطلوب :

- 1 - تصوير قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2006/12/31 .
- 2 - بيان تأثير النتيجة على حقوق الملكية .

تمهيد :

تتمثل تكلفة الإنتاج المباع في مصروفات التصنيع وتشمل المواد الخام ومرتببات العمالة الفنية وإيجار الآلات والمعدات وقطع الغيار .
تعتبر عمولة وكلاء البيع والمرتببات البيعية والإدارية وإيجار المعارض مصروفات بيعية وإدارية .
تعتبر إيرادات المبيعات وإيرادات التشغيل الأخرى إيرادات مرتبطة بالنشاط أما باقي الإيرادات فتعتبر إيرادات غير مرتبطة بالنشاط .

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2006/12/31 (المبالغ بالآلف جنيه)

		الإيرادات :
	500	إيرادات المبيعات
	100	إيرادات تشغيل أخرى
600		إجمالي إيرادات النشاط
		تكلفة الإنتاج المباع :
	200	مواد خام
	150	مرتببات عمالة فنية
	80	إيجار آلات ومعدات
	40	قطع غيار
470		إجمالي تكاليف الإنتاج المباع
130		مجمل الربح
		يضاف
80		إيرادات أوراق مالية

20		إيرادات متنوعة الإجمالي
320	60	يطرح مصروفات بيعية وإدارية :
	45	عمولة وكلاء بيع
	15	مرتبات بيعية وإدارية
	50	إيجار معارض
		مصروفات متنوعة
		إجمالي مصروفات بيعية وإدارية
		صافي الدخل
170		
60		

تأثير نتيجة النشاط على حقوق الملكية :

توضح قائمة الدخل أن المنشأة حققت أرباحاً صافية مقدارها 60000 ويؤدي ذلك إلى زيادة حقوق الملكية بنفس المبلغ .

رابعاً - قائمة المركز المالي :

تعد هذه القائمة بهدف توضيح حقوق ممتلكات والتزامات المنشأة في نهاية الفترة المالية . وتشمل هذه القائمة العناصر الآتية :

1 - الأصول :

ويقصد بها ممتلكات وحقوق المنشأة في لحظة معينة وتنقسم إلى نوعين :

1/1 الأصول الثابتة :

ويقصد بها الطاقة الإنتاجية التي تعتمد عليها المنشأة وتحتفظ بها حتى نهاية عمرها الإنتاجي أو استبدالها قبل ذلك بأصول أخرى لأسباب فنية أو لزيادة الطاقة

الإنتاجية وتشمل هذه الأصول :

المباني والأراضي (العقارات) .

الآلات والمعدات .

وسائل النقل .

الأثاث .

وغير ذلك .

2/1 الأصول المتداولة :

ويقصد بها أصول مقتناه بغرض البيع وقابلة للتحويل إلى نقدية خلال الفترة المالية التالية وتشمل البنود الآتية :

- مخزون البضاعة .
- المدينون (وتشمل أرصدة العملاء) .
- أوراق القبض .
- النقدية .

3/1 الأرصدة المدينة الأخرى :

ويقصد بها بعض الأرصدة التي تنشأ من عمليات المنشأة ويكون لها طبيعة خاصة تختلف عن الأصول الثابتة والمتداولة , ومن أمثلة هذه الأرصدة :

المصروفات المقدمة ويقصد بها المصروفات التي تدفع خلال الفترة وتستفيد منها الفترات التالية .

الإيرادات المستحقة ويقصد بها إيرادات تخص الفترة ولم تحصل حتى نهايتها .

2 - الخصوم وحقوق الملكية :

1/1 الخصوم :

يقصد بها الالتزامات والديون المستحقة على المنشأة في لحظة معينة وتشمل :

- الدائنون .
- أوراق الدفع .
- القروض .

المصروفات المستحقة (مصروفات تم الاستقادة منها ولم تدفع حتى نهاية الفترة)

الإيرادات المقدمة (ويقصد بها إيرادات تم تحصيلها خلال الفترة ويتم تقديم الخدمات المقابلة لها في الفترة التالية) .

2/2 حقوق الملكية :

ويقصد بها حقوق أصحاب المشروع وتشمل :

رأس المال وهو المبلغ الذي بدأ به صاحب المنشأة مزاوله النشاط مع تعديله بأى إضافات أو مسحوبات خلال الفترة المالية .

الاحتياطيات ويقصد بها الأرباح المحتجزة داخل المنشأة لتدعيم المركز المالي .

وفيما يلي نموذج لقائمة المركز المالي :

		الأصول : أصول ثابتة : عقار آلات ومعدات وسائل نقل أثاث
×	×	إجمالي الأصول الثابتة أصول متداولة :
	×	مخزون مدينون أوراق قبض نقدية
×		إجمالي الأصول المتداولة
	×	أرصدة مدينة أخرى : مصرفات مقدمة إيرادات مستحقة
×	×	إجمالي أرصدة مدينة أخرى إجمالي الأصول الخصوم وحقوق الملكية :
×	×	مدينون أوراق دفع مصرفات مستحقة إيرادات مقدمة قروض طويلة الأجل إجمالي الخصوم حقوق الملكية :
×	×	رأس المال الاحتياطيات أرباح أو (خسائر) العام إجمالي حقوق الملكية
×	×	إجمالي خصوم وحقوق ملكية
×		

مثال :

استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر إحدى المنشآت في 2006/12/31 (المبالغ بالألف جنيه) :

أرصدة مدينة :

مواد خام 250 - مصروفات تشغيل 150 - مصروفات تسويق 30 -
مصروفات بيع 20 - مصروفات إدارية متنوعة 70 - عقار 50 - آلات 80 -
سيارات 70 - مخزون خامات 40 - مدينون 40 - أوراق قبض 30 - نقدية
بالصندوق والبنوك 50 880

أرصدة دائنة :

إيراد المبيعات 450 - إيرادات تشغيل أخرى 70 - إيراد أوراق مالية 50 دائنون
40 - أوراق دفع 60 - قروض طويلة الأجل 110 - رأس المال 100 880

المطلوب :

- 1 - إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2006/12/31 .
- 2 - إعداد قائمة المركز المالي في 2006/12/31 .

قائمة الدخل عن السنة المنتهية
في 2006/12/31 (المبالغ بالآلف جنيه)

		الإيرادات :
	450	إيرادات المبيعات
	70	إيرادات تشغيل أخرى
520		إجمالي إيرادات النشاط
		تكلفة الإنتاج المباع :
	250	مواد خام
400	150	مصروفات تشغيل
		إجمالي تكلفة الإنتاج المباع
120		مجمل الربح
50		يضاف
170		الإجمالي
		يخصم مصروفات بيعية وإدارية :
	30	مصروفات تسويق
	20	مصروفات بيع
	70	مصروفات إدارية متنوعة
120		إجمالي مصروفات بيعية وإدارية
50		صافي الدخل ويضاف حقوق الملكية

قائمة المركز المالي
في 2006/12/31 (المبالغ بالآلف جنيهه)

		الأصول :
		أصول ثابتة :
	50	عقار
	80	آلات ومعدات
	70	سيارات
200		إجمالي الأصول الثابتة
		أصول متداولة :
	40	مخزون خامات
	40	مدينون
	30	أوراق قبض
	50	نقدية بالصندوق والبنوك
160		إجمالي الأصول المتداولة
360		إجمالي الأصول
		الخصوم وحقوق الملكية :
	40	دائنون
	60	أوراق دفع
	110	قروض طويلة الأجل
210		إجمالي الخصوم
		حقوق الملكية :
	100	رأس المال
	50	صافي الدخل العام
150		إجمالي حقوق الملكية
360		إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

أسئلة للمناقشة

- 1 - وضح بإيجاز أهمية وأنواع وأهداف إعداد القوائم المالية .
- 2 - فرق بين كل من :
 - أ - قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية .
 - ب - قائمة المركز المالي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية .
 - ج- الأصول الثابتة والأصول المتداولة .
 - د - الخصوم وحقوق الملكية .
- 3 - ” تعتمد قائمة الدخل على مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات “ علق على العبارة السابقة .
- 4 - ” تعتمد قائمة المركز المالي على معادلة المركز المالي “ علق على العبارة السابقة .
- 5 - صور نموذج بدون أرقام لكل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .
- 6 - وضح عناصر كل من تكلفة الإنتاج المباع والمصرفات البيعية والإدارية
- 7 - الآتي بيان المصروفات والإيرادات الخاصة بإحدى المنشآت خلال السنة المنتهية في 2006/12/31 (المبالغ بالآلاف الجنيهات) .
 - إيرادات المبيعات 500 - مصروفات التشغيل 100 - خامات 300 -
 - مصروفات بيعية 120 - إيرادات تشغيل متنوعة 200 - إيجار مبنى الإدارة 50 - مصروفات إدارية متنوعة 40 - إيراد أوراق مالية 50 -
 - إيرادات متنوعة 70 .
- المطلوب :** إعداد قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31 مع بيان تأثير النتيجة على حقوق الملكية في هذا التاريخ .
- 8 - استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر إحدى المنشآت في 2006/12/31 (المبالغ بالآلف جنيهه) :
 - 250 مشتريات البضاعة - 20 مصروفات الشراء - 350 إيراد المبيعات 50
 - مرتبات وأجور إدارية - 80 مصروفات بيعية - 60 مصروفات إدارية متنوعة -
 - 30 إيرادات متنوعة .
- المطلوب :** تصوير قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31 وبيان تأثير النتيجة على حقوق الملكية في هذا التاريخ .

9 - استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر إحدى المنشآت في 2006/12/31
(المبالغ بالآلف جنيه) :

أرصدة مدينة : 300 خامات - 100 مرتبات فنيين - 50 مصروفات إنتاجية -
80 عمولة وكلاء بيع - 70 مرتبات إدارية - 100 مصروفات إدارية متنوعة
200 عقار - 150 آلات ومعدات - 50 أثاث 1100
أرصدة دائنة : 480 إيرادات المبيعات - 120 إيرادات تشغيل أخرى - 180
إيراد أوراق مالية - 20 إيرادات متنوعة - 30 دائنون - 50 أوراق دفع - 100
قروض طويلة الأجل - 120 رأس المال 1100
المطلوب :

- 1 - إعداد قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31 .
- 2 - إعداد قائمة المركز المالي في 2006/12/31 .

الفصل السادس

التسويات الجردية الختامية

- أولاً - مفهوم التسويات الجردية الختامية .
- ثانياً - تسويات المصروفات والإيرادات .
- ثالثاً - جرد الأصول الثابتة .
- رابعاً - جرد الحسابات المدينة
- خامساً - المخزون السلعي .
- سادساً - ورقة العمل

مفهوم التسويات الجردية الختامية

أولاً - أهمية وأنواع القوائم المالية :

تناولنا في الفصل السابق كيفية إعداد كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بهدف تحديد نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة . ويلاحظ إن إعداد هذه القوائم يرتبط بفترة مالية معينة حيث تعبر قائمة الدخل عن الإيرادات والمصروفات التي تم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية من بداية إلى نهاية الفترة بينما تعبر قائمة المركز المالي عن قيمة الأصول والخصوم في نهاية هذه الفترة.

ويؤدي ارتباط القوائم بفترة مالية معينة إلى ضرورة إجراء بعض التسويات في نهاية كل فترة مالية تحقيقاً للأهداف الآتية :

تحديد ما يخص كل فترة من مصروفات وإيرادات حتى لا يحدث تداخل بين نتائج الأعمال الخاصة بالفتريات المختلفة .

تحديد النقص الذي طرأ على قيمة الأصول الثابتة نتيجة للاستخدام من ناحية والتقادم الفني من ناحية أخرى خلال الفترة المالية .

حجز المبالغ اللازمة لمواجهة الالتزامات المحتملة أو الخسائر المتوقعة وتسمى هذه المبالغ بالمخصصات .

إعادة تقييم الأوراق المالية المملوكة للمنشأة وتكوين المخصصات اللازمة لمواجهة هبوط الأسعار الذي يمكن أن يحدث في قيمة هذه الأوراق .

حصر وتقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة .

تصحيح أى أخطاء محاسبية قبل الانتقال من فترة إلى أخرى .

وتسمى هذه التسويات بالتسويات الجردية الختامية لكونها تسوية يجب

إجرائها بناءً على معلومات تم اكتشافها عند إجراء الجرد في ختام

الفترة المالية.

وتمكن هذه التسويات الجردية من إعداد القوائم المالية بصورة عادلة تعبر عن

ما يخص الفترة بدقة .

ثانياً - تسويات المصروفات والإيرادات :

يهدف جرد المصروفات والإيرادات إلى تحديد ما يخص الفترة من هذه الإيرادات

والمصروفات وترحيله إلى قائمة الدخل بهدف تحديد صافي الدخل . وفي حالة

وجود خلافات بين ما تم سداه من مصروفات أو إيرادات خلال الفترة وبين ما

يخص الفترة فعلاً ينعكس الفرق في صورة مصروفات وإيرادات مقدمة أو مستحقة

تتعرض على المركز المالي للمنشأة .

ويتم جرد المصروفات والإيرادات في المنشآت التي تهدف إلى تحقيق أرباح طبقاً لما يسمى محاسبياً مبدأ الاستحقاق .
مبدأ الاستحقاق :

يحتوي هذا المبدأ على القواعد المستخدمة لإجراء التسويات الجردية للمصروفات والإيرادات ويطبق في المنشآت الهادفة لتحقيق الأرباح . ويقضي هذا المبدأ بتحميل كل فترة بما يخصها من إيرادات ومصروفات بصرف النظر عما تم سداده فعلاً من هذه الإيرادات والمصروفات أى أن القاعدة التي يستند إليها هذا المبدأ عند إجراء جرد المصروفات أو الإيرادات هي الاعتراف بالمصروفات والإيرادات التي استحققت خلال الفترة بصرف النظر عن واقعة السداد النقدي .

وتشمل إجراءات جرد المصروفات والإيرادات ما يلي :

1 - إجراءات جرد المصروفات :

1/1 طبيعة د / المصروف في دفتر الأستاذ :

يمثل د / المصروف بطبيعته أحد الحسابات المدينة التي يقابلها دائماً نقص في النقدية أو زيادة في الحسابات الدائنة وقد سبق لنا التعرض لطبيعة حسابات المصروفات وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية في فصل سابق من هذا المؤلف .
ويكون تسجيل المصروف في دفتر اليومية بالقييد الآتي :

من د / المصروفات	×	×
إلى د / النقدية	×	

2/1 إقفال حسابات المصروفات في نهاية الفترة المالية :

تعتبر حسابات المصروفات بطبيعتها حسابات مؤقتة تخص فترة معينة ولذلك ينبغي إقفال هذه الحسابات في نهاية الفترة وقبل الانتقال إلى الفترة التالية ويتم إقفال حسابات المصروفات في حساب وسيط يسمى دـ / ملخص الدخل أو دـ / الدخل . ويستخدم هذا الحساب كحساب تجميعي لإقفال المصروفات والإيرادات . ويمثل رصيد هذا الحساب صافي الدخل الذي يقفل في دـ / رأس المال .

وتقفل المصروفات في حساب الدخل بمقدار المصروف المستحق عن الفترة بالكامل بالقييد التالي :

من د / الدخل		×
إلى د / المصروف	×	

ويلاحظ أن حساب المصروف ينشأ مدين خلال الفترة المالية بما دفع فعلاً من هذا المصروف ثم يقفل بجعله دائناً في نهاية الفترة بما يخص الفترة من مصروفات طبقاً لمبدأ الاستحقاق .

وفي حالة وجود رصيد لحساب المصروف بعد قيد الإقفال يمثل هذا الرصيد أحد احتمالين :

الاحتمال الأول : رصيد مدين يعبر عن مصروفات دفعت بالزيادة خلال الفترة وتستفيد منها الفترة التالية ويعتبر أحد عناصر الأرصدة المدينة الأخرى في قائمة المركز المالي كمصروف مقدم .

الاحتمال الثاني : رصيد دائن يعبر عن مصروفات استقادت منها الفترة ولم تدفع حتى نهايتها وتعتبر أحد عناصر الأرصدة الدائنة الأخرى في قائمة المركز المالي كمصروف مستحق .

مثال :

استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر إحدى المنشآت في 2006/12/31 : إيجار المباني 39 ألف - مرتبات 45 ألف - دعاية وإعلان 40 ألف - مصروفات نقل 20 ألف .

وقد تبين من فحص مستندات المنشأة ما يلي :

مبلغ الإيجار الشهري 2500 جنيه والمرتبات الشهرية 5000 جنيه .
مصروفات الدعاية والإعلان تتضمن 10 آلاف جنيه عبارة عن إعلانات متفق على تنفيذها في العام التالي .

توجد مصروفات نقل مستحقة 5 آلاف جنيه .

المطلوب :

إجراء قيود إقفال المصروفات في نهاية الفترة المالية .

تصوير حسابات المصروفات في دفتر الأستاذ .

بيان تأثير هذه التسويات على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في نهاية الفترة .

1 - إجراء قيود إقفال المصروفات في نهاية الفترة المالية :

تقفل المصروفات في د. / الدخل بجعل حسابات المصروفات دائنة بقيمة ما يخص السنة المالية من مصروفات والتي تشمل :

الإيجار = 12 × 2500 = 30000 جنيه
 المرتبات = 12 × 5000 = 60000 جنيه
 الدعاية والإعلان = 40000 - 10000 = 30000 جنيه
 مصروفات النقل = 20000 + 5000 = 25000 جنيه
 ويكون قيد الإقفال في نهاية الفترة المالية كما يلي :

12/31	من د / الدخل		133000
	إلى د / الإيجار	30000	
	إلى د / المرتبات	60000	
	إلى د / الدعاية والإعلان	30000	
	إلى د / مصروفات النقل	25000	
	إقفال المصروفات		

2 - دفتر الأستاذ د / الإيجار

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
12/31	من د / الدخل	30000	12/31	رصيد منقول	39000
	رصيد مرهل	9000			
		39000			39000
				رصيد منقول	9000

د / المرتبات

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
---------	--------	------	---------	--------	------

/31 12	من د/ الدخل	6000	/31 12	رصيد منقول	4500
		0		رصيد مرحل	0
	رصيد منقول	6000	1500	0	
	0	6000	0		
		1500			
		0			

د / الدعاية والإعلان

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
/31 12	من د/ الدخل	3000	/31 12	رصيد منقول	4000
		0		رصيد مرحل	0
	رصيد مرحل	1000	رصيد منقول	4000	
	0	4000	0	1000	
		4000			0
		0			0
					1000
					0

د / مصروفات النقل

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
12/31	من د/ الدخل	25000	12/31	رصيد منقول	20000
				رصيد مرحل	5000

		25000			25000
	رصيد منقول	5000			

2 - تأثير العمليات على قائمة الدخل

xxx		مجمل الربح : يخصم : المصروفات البيعية والإدارية إيجار مرتبات دعاية وإعلان مصروفات نقل
	30000	
	60000	
	30000	
	25000	

3 - تأثير العمليات على قائمة المركز المالي

		الأصول : أرصدة مدينة أخرى : إيجار مقدم دعاية وإعلان مقدم الخصوم : أرصدة دائنة أخرى : مرتبات مستحقة مصروفات نقل مستحقة
	9000	
	10000	
	15000	
	5000	

2 - إجراءات جرد الإيرادات :

1/2 طبيعة د / الإيرادات في دفتر الأستاذ :

يمثل الإيراد بطبيعته أحد الحسابات الدائنة التي يقابلها زيادة في النقدية أو أحد الحسابات المدينة وهو ما سبق شرحه تفصيلاً في فصل سابق من هذا المؤلف .
ويسجل الإيراد خلال الفترة المالية في دفتر اليومية بالقيود التالي :

من د / النقدية		×
أو من د / المدينين		×
إلى د / الإيراد	×	

2/2 إقفال الإيراد في نهاية الفترة المالية :

تعتبر حسابات الإيرادات مثل حسابات المصروفات حسابات مؤقتة تخص فترة معينة ينبغي إقفالها في نهايتها قبل الانتقال إلى الفترة المالية التالية .
ويتم إقفال حساب الإيرادات أيضاً في حساب الدخل بمقدار إيراد الفترة بالقيود التالي :

من د / الإيراد		×
إلى د / الدخل	×	×

ويلاحظ أن حساب الإيراد ينشأ دائن خلال الفترة المالية بما حصل فعلاً من إيراد خلال الفترة المالية بينما يقلل الحساب في نهاية الفترة بمقدار إيراد الفترة بالكامل طبقاً لمبدأ الاستحقاق .

وفي حالة وجود رصيد لحساب الإيراد بعد الإقفال يكون هناك احتمالين :

الاحتمال الأول : رصيد مدين يعبر عن إيراد يخص الفترة ولم يحصل حتى نهايتها ويعتبر أحد عناصر الأرصدة الأخرى في قائمة المركز المالي كإيراد مستحق .

الاحتمال الثاني : رصيد دائن يعبر عن إيراد يخص الفترة التالية وتم تحصيله خلال الفترة ويعتبر أحد عناصر الأرصدة الدائنة الأخرى كإيراد مقدم .

مثال :

استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر أحد المنشآت في 2006/12/31 : إيراد عقار 70 ألف - إيراد أوراق مالية 45 ألف - فوائد ودائع لدى البنوك 20 ألف
وقد تبين في نهاية الفترة ما يلي :

1 - إيراد العقار الشهري 5 آلاف جنيه .

- 2 - إيراد الأوراق المالية 4 آلاف جنيه شهرياً .
3 - توجد فوائد ودائع مستحقة لدى البنوك قيمتها 6 آلاف جنيه .

المطلوب :

- 1 - إجراء قيود إقفال حسابات الإيرادات في 2006/12/31 .
2 - تصوير حسابات الإيرادات في دفتر الأستاذ .
3 - بيان تأثير العمليات السابقة على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في نهاية الفترة .

1 . قيود إقفال المصروفات في نهاية الفترة المالية :

تجرى هذه القيود كما سبق بيانه بمقدار إيراد الفترة بالكامل طبقاً لمبدأ الاستحقاق وتكون المبالغ كما يلي :

$$\begin{aligned} \text{إيراد العقار} &= 5000 \times 12 = 60000 \text{ جنيه} \\ \text{إيراد الأوراق المالية} &= 4000 \times 12 = 48000 \text{ جنيه} \\ \text{فوائد الودائع} &= 20000 + 6000 = 26000 \text{ جنيه} \end{aligned}$$

ويكون قيد الإقفال كما يلي :

12/31	من د / إيراد العقار		60000
	من د / إيراد الأوراق المالية		48000
	من د / فوائد الودائع		26000
	إلى د / الدخل	134000	
	إقفال الإيرادات		

2 . دفتر الأستاذ :

د / إيراد العقار

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
12/31	رصيد منقول	70000	12/31	إلى د / الدخل	60000
				رصيد مرحل	10000
		70000			70000
	رصيد منقول	10000			

د / إيراد أوراق مالية

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
/31	رصيد منقول	4500	/31	إلى د/ الدخل	4800
12	رصيد مرحل	0	12		0
		3000			
		4800			4800
		0		رصيد منقول	0
					3000

د / فوائد الودائع

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
/31	رصيد منقول	2000	/31	إلى د/ الدخل	2600
12	رصيد مرحل	0	12		0
		6000			
		2600			2600
		0		رصيد منقول	0
					6000

3. تأثير العمليات على قائمة الدخل :

xxx		مجمّل الربح
		يضاف :
		إيراد عقار
	60000	إيراد أوراق مالية
	48000	فوائد ودائع
	26000	

4. تأثير العمليات على قائمة المركز المالي :

		الأصول :
		أرصدة مدينة أخرى :
	3000	إيراد أوراق مالية مستحقة
	6000	فوائد ودائع مستحقة
		الخصوم :
		أرصدة دائنة أخرى :
	10000	إيراد عقار مقدم

ثالثا - جرد الأصول الثابتة :

1 - مفهوم وأنواع الأصول الثابتة :

يقصد بالأصول الثابتة الأصول المقتناة بهدف الاستخدام كطاقة إنتاجية وتسويقية وتتميز هذه الأصول بالخصائص الآتية :

طويلة الأجل بطبيعتها حيث يتم اقتنائها لعدة سنوات تتوقف على عمرها الإنتاجي .

غير معروضة للبيع إلا في حالات الاستبدال أو التلف والاستغناء عن خدماتها .
مخزن للقيمة يتم الاستفادة منه لعدة فترات مالية قادمة .

ينبغي توزيع تكلفتها على عمرها الإنتاجي بحيث تتحمل كل فترة مالية بجزء من هذه التكاليف يتناسب مع الخدمات التي تم الحصول عليها من هذه الأصول خلال السنة المالية .

ومن أمثلة الأصول الثابتة :

- العقارات بما فيها المباني والأراضي اللازمة لنشاط المنشأة .
- الآلات والمعدات اللازمة للنشاط الإنتاجي .
- السيارات ووسائل الانتقال المختلفة .
- الأثاث وأجهزة الاتصالات والطباعة وغير ذلك .

2 - تكلفة الأصول الثابتة :

تشمل عناصر تكاليف هذه الأصول :

1/2 تكلفة اقتناء الأصول الثابتة :

تتمثل هذه التكاليف في المبالغ التي تم إنفاقها في سبيل شراء أو تصنيع هذه الأصول وتركيبها وتجهيزها للاستخدام بما في ذلك تكلفة الشراء من المورد بالإضافة لتكاليف التأمين والنقل والتركيب وتجهيز الأصل للاستخدام . وتظهر هذه التكاليف في الميزانية في جانب الأصول .

2/2 تكلفة تشغيل الأصول الثابتة :

تشمل هذه التكاليف المصروفات اللازمة لإدارة وتشغيل وصيانة هذه الأصول بما في ذلك تكلفة الوقود والزيوت وقطع الغيار وغير ذلك . وهذا النوع من التكاليف يسمى تكاليف جارية ينبغي تحميلها على قائمة الدخل سنوياً ويترتب على ذلك خصم هذا النوع من التكاليف من إيرادات الفترة ولذلك يسمى مصروفات أو تكاليف إيرادية .

3/2 تكلفة تحسين الأصول الثابتة :

قد تحتاج الأصول الثابتة إلى تكاليف إضافية خلال عمرها الإنتاجي بهدف زيادة طاقة هذه الأصول وتحسين قدرتها الإنتاجية . وهذا النوع من التكاليف يؤدي إلى زيادة قيمة الأصول ولذلك يجب إضافة هذه التكاليف إلى قيمة الأصول الثابتة في الميزانية ولذلك تسمى تكاليف رأسمالية .

أي أن التكاليف التي تنفق على الأصول الثابتة بعد اقتناء هذه الأصول تنقسم إلى نوعين .

النوع الأول : تكاليف إدارة وتشغيل وصيانة هذه الأصول وتحمل على قائمة الدخل سنوياً وتسمى تكاليف إيرادية لأنها تخصم من الإيرادات .

النوع الثاني : تكاليف تحسين الأصول الثابتة وزيادة طاقتها التشغيلية وتضاف إلى قيمة الأصول الثابتة في الميزانية وتسمى تكاليف رأسمالية .

3 - إهلاك الأصول الثابتة :

1/3 مفهوم إهلاك الأصول الثابتة :

كما سبق بيانه تتمثل تكلفة الأصول الثابتة التي يتم إظهارها في الميزانية في تكلفة شراء هذه الأصول وما يتم إضافته إليها بعد ذلك بهدف تحسين كفاءة هذه الأصول وزيادة طاقتها الإنتاجية , أما تكلفة تشغيل هذه الأصول فتحمل أولاً بأول على قائمة الدخل .

وبالنسبة لتكلفة الأصول الثابتة الموجودة بقائمة المركز المالي فيمكن النظر إليها كتكلفة للخدمات التي يمكن الحصول عليها من هذه الأصول طوال عمرها الإنتاجي . ويلاحظ أن هذه الخدمات تتناقص مع مرور الزمن مما يعني ضرورة تخفيض تكلفة هذه الأصول أولاً بأول .

ويترتب على تخفيض الأصول الثابتة مقابل تناقص الخدمات التي يمكن الحصول عليها منها ضرورة تحميل النقص في هذه التكاليف على قائمة الدخل سنوياً . وتتحمل قائمة الدخل بهذه التكاليف مقابل الخدمات التي استفادت منها الفترة المالية من هذه الأصول .

ويرجع النقص الذي يطرأ على قيمة الأصول الثابتة إلى سببين :

السبب الأول : استخدام هذه الأصول في التشغيل مما يؤدي إلى تخفيض كفاءة هذه الأصول وتناقص الخدمات التي يمكن الحصول عليها منها .

السبب الثاني : التقدم التكنولوجي المستمر الذي يؤدي إلى ظهور الطرازات الحديثة من الأصول الثابتة والتي تتمتع بإمكانيات فنية أكثر تقدماً من الطرازات الحالية . مما يؤدي إلى نقص قيمة الأصول الحالية حتى في حالة عدم استخدامها وتسمى هذه الخاصية بالتقادم الفني .

ويسمى النقص في قيمة الأصول الثابتة الذي يحدث كنتيجة لاستخدام هذه الأصول والتقادم الفني الذي يلحق بها بإهلاك الأصول الثابتة .

ويترتب على إهلاك الأصول الثابتة توزيع تكلفة هذه الأصول على عمرها الإنتاجي بحيث تتحمل كل فترة مالية بجزء من هذه التكلفة مقابل الخدمات التي تم الحصول عليها من هذه الأصول خلال الفترة .

2/3 طرق حساب الإهلاك :

يمكن تحديد قيمة النقص الذي يطرأ على الأصول الثابتة بأكثر من طريقة ويرجع تعدد طرق الإهلاك إلى اختلاف طبيعة هذه الأصول بحيث يمكن للمنشأة اختيار طريقة الإهلاك المناسبة لطبيعة الأصول الثابتة المملوكة لها .

وتشمل طرق الإهلاك ما يلي :

1/2/3 طريقة القسط الثابت :

تعتمد هذه الطريقة على توزيع تكلفة الأصل الثابت على عمره الإنتاجي بالتساوي . ومعنى ذلك أن قسط الإهلاك يتمثل في مبلغ متساوي يحمل على قائمة الدخل سنوياً .

ويحسب قسط الإهلاك بقسمة تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي فإذا كانت تكلفة الآلات مثلاً 150 ألف جنيه والعمر الإنتاجي لهذه الآلات 5 سنوات فإن قسط الإهلاك السنوي في ظل استخدام طريقة القسط الثابت :

150 ألف

$$= \frac{150 \text{ ألف}}{5} = 30 \text{ ألف سنوياً}$$

ويكون جدول الإهلاك في هذه الحالة كما يلي :

السنة	قسط الإهلاك	مجمع الإهلاك	القيمة الدفترية للأصل الثابت
تاريخ الشراء			150000
الأولى	30000	30000	120000
الثانية	30000	60000	90000
الثالثة	30000	90000	60000
الرابعة	30000	120000	30000
الخامسة	30000	30000	صفر
	150000		

ويلاحظ أنه في حالة وجود قيمة تخريدية لهذه الآلات في نهاية عمرها الإنتاجي فإن هذه القيمة ينبغي خصمها قبل تحديد قسط الإهلاك . فإذا كانت القيمة التخريدية للآلات في هذا المثال 10 آلاف جنيه .

قيمة الأصل - القيمة التخريدية

$$= \frac{\text{قيمة الأصل} - \text{القيمة التخريدية}}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

فإن قسط الإهلاك السنوي =

150 ألف - 10 آلاف

$$= \frac{28 \text{ ألف جنيه}}{5} =$$

ولا يختلف جدول الإهلاك عن الحالة السابقة إلا في وجود قيمة دفترية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي تبلغ 10000 جنيه بينما يكون مجموع أقساط الإهلاك 140000 جنيه .

ويكون جدول الإهلاك في هذه الحالة كما يلي :

السنة	قسط الإهلاك	مجمع الإهلاك	القيمة الدفترية للأصل الثابت
تاريخ الشراء			150000
الأولى	28000	28000	1220000
الثانية	28000	56000	940000
الثالثة	28000	84000	660000
الرابعة	28000	112000	380000
الخامسة	28000	140000	100000
	140000		

2/2/3 طريقة القسط المتناقص :

تعتمد هذه الطريقة على تخفيض قسط الإهلاك مع مرور العمر الإنتاجي للأصل بحيث تتميز السنوات الأولى بزيادة أقساط الإهلاك مقارنة بالسنوات الأخيرة . فإذا كانت تكلفة المعدات مثلاً 50 ألف جنيه , وقررت الشركة إهلاك هذا الأصل بمعدل 10 % سنوياً بطريقة القسط المتناقص فإن قسط الإهلاك يحسب طبقاً للجدول الآتي :

السنة	قسط الإهلاك	مجمع الإهلاك	القيمة الدفترية للأصل الثابت
تاريخ الشراء	10		50000
الأولى	5000 = $\frac{10}{100} \times 50000$	5000	450000
الثانية	4500 = $\frac{10}{100} \times 45000$	9500	40500
الثالثة	4050 = $\frac{10}{100} \times 40500$	13550	36450
وهكذا			

3/2/3 طريقة إعادة التقدير :

تعتمد هذه الطريقة على تحديد قسط الإهلاك عن طريق إعادة تقدير قيمة الأصل في نهاية كل فترة مالية ويعتبر النقص في هذه القيمة هو قسط الإهلاك السنوي الذي يجب تحميله على قائمة الدخل .

وهناك بعض الطرق الأخرى التي يمكن الاعتماد عليها عند تحديد قسط الإهلاك مثل توزيع تكلفة الأصل على الطاقة الإنتاجية التي يمكن الحصول عليها طوال مدة استخدام الأصل فإذا كانت تكلفة الأصل 30000 جنيه وتم تقدير الطاقة الإنتاجية لهذا الأصل بـ 20000 ساعة تشغيل طوال عمره الإنتاجي .

$$30000$$

$$\text{فإن تكلفة ساعة التشغيل} = \frac{30000}{20000} = 1.5 \text{ جنيه للساعة}$$

$$20000$$

ويتم تحديد تكلفة الساعات التي تم تشغيل الأصل خلالها سنوياً وتحمل على قائمة الدخل .

4 - المعالجة المحاسبية لإهلاك الأصول الثابتة :
1/4 طبيعة الإهلاك :

يعبر الإهلاك محاسبياً عن نقص في قيمة أصل من الأصول الثابتة يتم تحميله على قائمة الدخل . ويلاحظ أن هذا النقص لا يؤثر على النقدية لأنه مجرد تسجيل دفترى لنقص في قيمة الأصول التي سبق شراؤها . وتكون الإجراءات المحاسبية كما يلي :

1/1/4 تسجيل شراء الأصول الثابتة :

يترتب على شراء الأصول الثابتة كما سبق بيانه في الفصل الثالث نشأة حسابات مدينة بقيمة هذه الأصول ويقابل ذلك نقص في النقدية أو زيادة في الحسابات الدائنة .

ويسجل قيد الشراء كما يلي :

من د / الأصل الثابت (حسب نوعه)		×
إلى د / النقدية	×	
أو إلى د / الدائون	×	

2/1/4 تسجيل قسط الإهلاك سنوياً :

بعد تحديد قسط الإهلاك يسجل هذا القسط في دفتر اليومية بجعل حساب القسط مدينة كأحد بنود المصروفات , ويترتب على ذلك نقص قيمة الأصل . ومن الناحية المحاسبية هناك بديلين :

البديل الأول : تسجيل الإهلاك في الجانب الدائن من حساب الأصل بحيث يتم تخفيض تكلفة الأصل سنوياً بقيمة قسط الإهلاك .

البديل الثاني : تسجيل الإهلاك المتجمع في حساب دائن منفصل عن حساب الأصل بحيث يكون هناك حساب مدين يمثل أصل ثابت يقابله حساب دائن يمثل متجمع الإهلاك أو ما يسمى محاسبياً مخصص الإهلاك .

ويعاب على البديل الأول أنه يعتمد على تخفيض قيمة الأصل مباشرة بمقدار قسط الإهلاك بالرغم من أن هذا القسط يمثل قيمة تقديرية تعتمد على طريقة الإهلاك التي تم اختيارها بالإضافة إلى العمر الإنتاجي للأصل والذي يتم تقديره بواسطة الفنيين .

وبناءً على ذلك يعتبر البديل الثاني والذي يعتمد على تسجيل الإهلاك في صورة حساب مدين يظهر في قائمة الدخل وحساب دائن يجمع به أقساط الإهلاك

ويظهر في الميزانية في جانب الخصوم أو مطروحاً من قيمة الأصل في جانب الأصول .

ويسجل قيد الإهلاك كما يلي :

من د / الإهلاك		×
إلى د / مخصص الإهلاك	×	

ويلاحظ أن مخصص الإهلاك يعتبر حساب دائن مقابل النقص الذي طرأ على حسابات الأصول والتي تكون مدينة بطبيعتها ولا تعتبر حسابات المخصصات مصدراً للتمويل يمكن استخدامه عند إعادة شراء الأصول بعد تخريدها ولكنها تعبر عن نقص في الأصول تم تحميله على قائمة الدخل .

ويمكن توضيح هذا المفهوم بالمثل الآتي :

في 2004/1/1 تم شراء آلة بمبلغ 45 ألف جنيه ، وتم تحديد قسط الإهلاك بمعدل 25 % سنوياً بطريقة القسط الثابت .

المطلوب :

إثبات شراء الآلة نقداً في 2004/1/1 .

تحديد قسط الإهلاك السنوي وبيان كيفية تسجيل هذا القسط في دفتر اليومية وتأثير ذلك على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في نهاية كل سنة مالية .
بيان قيد تخريد الأصل في نهاية العمر الإنتاجي .

1 - تسجيل قيد شراء الأصل في 2004/1/1 :

من د / الآلات		40000
إلى د / النقدية	40000	
شراء آلات نقداً		

2 - معالجة إهلاك الأصل سنوياً :

25

$$10000 = \frac{25}{100} \times 40000 = \text{قسط الإهلاك السنوي}$$

ويسجل قيد الإهلاك سنوياً كما يلي :

من د / الإهلاك	10000	10000
إلى د / مخصص الإهلاك		
تسجيل قسط الإهلاك السنوي		

ويتكرر هذا القيد سنوياً .

وتكون الحسابات في دفتر الأستاذ كما يلي :

د / الآلات

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
07/12/31	من د - / مخصص الإهلاك (تخريد)	40000	2004/1/1	إلى د - / النقدية	40000
		40000			40000

د / مخصص إهلاك الآلات

التاريخ	البيان	دائن	التاريخ	البيان	مدين
2004/12/31	من د / الإهلاك	10000	2004/12/31	رصيد مرحل	10000
		10000			10000
2005/1/1	رصيد منقول	10000			
2005/12/31	من د / الإهلاك	10000	2005/12/31	رصيد مرحل	20000
		20000			20000
2006/1/1	رصيد منقول	20000			
2006/12/31	من د / الإهلاك	10000	2006/12/31	رصيد مرحل	30000
		30000			30000
2007/1/1	رصيد منقول	30000			40000
2007/12/31	من د / الإهلاك	10000	2007/12/31	إلى د / الآلات (تخريد الآلات)	40000
		40000			

تأثير الإهلاك على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي :
 السنة الأولى :
 قائمة الدخل في 2004/12/31

××	10000	إيرادات : مصروفات : إهلاك آلات
----	-------	--------------------------------------

قائمة المركز المالي

30000	40000	الأصول الثابتة : آلات مخصص إهلاك
	10000	

السنة الثانية :

قائمة الدخل في 2005/12/31

××	10000	إيرادات : مصروفات : إهلاك آلات
----	-------	--------------------------------------

قائمة المركز المالي

40000	40000	الأصول الثابتة : آلات مخصص إهلاك
	20000	

السنة الثالثة :
قائمة الدخل في 2006/12/31

××	10000	إيرادات : مصروفات : إهلاك آلات
----	-------	--------------------------------------

قائمة المركز المالي

	40000	الأصول الثابتة : آلات
	30000	مخصص إهلاك
10000		

السنة الرابعة :
قائمة الدخل في 2007/12/31

××	10000	إيرادات : مصروفات : إهلاك آلات
----	-------	--------------------------------------

قائمة المركز المالي

	40000	الأصول الثابتة : آلات
	40000	مخصص إهلاك
--		

3 - تخريد الآلات :

في المثال السابق عند تخريد الآلات يجري قيد لإقفال د- / الآلات مع د- /
مخصص الإهلاك الذي تصبح قيمته في هذه الحالة مساوية لقيمة الأصل ويكون
القيد كما يلي :

1998/12/31	من د / مخصص الإهلاك إلى د / الآلات تخريد الآلات	40000	40000
------------	---	-------	-------

ويلاحظ أنه عند بيع الآلات المخردة يعتبر ثمن البيع بالكامل أرباحاً رأسمالية
وتقيد كما يلي :

من د / النقدية إلى د / أرباح رأسمالية	×	×
--	---	---

مثال :

استخرجت البيانات الآتية من دفاتر إحدى المنشآت في 2006/12/31 :

أرصدة مدينة :

80000 آلات - 250000 عقار - 150000 سيارات - 40000 أثاث

أرصدة دائنة :

20000 مخصص إهلاك المباني - 70000 مخصص إهلاك السيارات 8000
مخصص إهلاك الأثاث .

وقد تبين في نهاية الفترة ما يلي :

إهلاك الآلات 10 % سنوياً علماً بأن الآلات مشتراه يوم 4/1 من نفس العام .

إهلاك العقار 3 % سنوياً علماً بأن قيمة الأراضي 50000 جنيه .

إهلاك السيارات 20 % سنوياً .

إهلاك الأثاث 5 % سنوياً علماً بأن ضمن الأثاث ما قيمته 10000 جنيه مشتري
يوم 10/1 من نفس العام .

المطلوب :

تحديد أقساط الإهلاك للأصول الثابتة مع توضيح القيمة الدفترية لكل أصل من هذه الأصول .

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الإهلاك .

بيان تأثير هذه البيانات على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في 2006/12/31 .

1 - تحديد أقساط الإهلاك :

$$\text{إهلاك الآلات} = 80000 \times \frac{10}{100} \times \frac{9}{12} = 6000 \text{ جنيه}$$

يلاحظ أن الآلات مشتراه خلال العام وذلك لا يوجد رصيد لمخصص الإهلاك مرحل من فترات سابقة .

إهلاك العقار يجب استبعاد الأراضي من قيمة العقار لأن الأراضي لا تستهلك ، ولذلك يحسب إهلاك العقار على المباني فقط :

$$\text{إهلاك المباني} = 250000 - 50000 = 200000 \times \frac{3}{100} = 6000 \text{ ج}$$

$$\text{إهلاك السيارات} = 150000 \times \frac{20}{100} = 30000 \text{ جنيه}$$

إهلاك الأثاث :

رصيد الأثاث 40000 يشمل 10000 مشتراه يوم 10/1 .

$$\text{إهلاك الأثاث} = 30000 \times \frac{5}{100} + 10000 \times \frac{5}{12} = 1625 \text{ جنيه}$$

تحديد القيمة الدفترية للأصول الثابتة

رصيد مخصص الإهلاك آخر المدة	قسط إهلاك الفترة	رصيد مخصص الإهلاك أول المدة	الإجمالي	استبعادات	إضافات	قيمة الأصل في أول المدة	الأصل
6000	6000	-	80000	-	80000	-	آلات
26000	6000	20000	250000	-	-	250000	عقار
100000	30000	70000	150000	-	-	150000	سيارات
9625	1625	8000	40000	-	10000	30000	أثاث
141625	43625		520000				الإجمالي

يلاحظ أن القيمة الدفترية تعادل الفرق بين قيمة الأصل ورصيد مخصص الإهلاك بعد إضافة إهلاك الفترة الحالية .

2. إثبات الإهلاك في دفتر اليومية :

12/31	من د / الإهلاك إلى د / مخصصات الإهلاك إثبات أقساط الإهلاك	43625	43625
-------	---	-------	-------

3. الأثر على القوائم المالية :
قائمة الدخل في 2007/12/31

××	43625	إيرادات : مصروفات : إهلاك آلات
----	-------	--------------------------------------

قائمة المركز المالي

	520000 141625	الأصول الثابتة : أصول ثابتة مخصص إهلاك
378375		

رابعاً - جرد حسابات المدينين :

1 - دراسة أرصدة المدينين :

يقصد بحسابات المدينين أرصدة مدينة تنشأ من عمليات البيع الآجلة للسلع أو الخدمات ، وتمثل مبالغ مستحقة للمنشأة لدى الغير ويتم تحصيل هذه المبالغ في فترات مستقبلية طبقاً للاتفاق الذي يتم مع أصحاب هذه الأرصدة .

وتمثل حسابات المدينين عنصر أساسياً من حسابات الأصول في قائمة المركز المالي ولذلك ينبغي التأكد من قيمة هذه الحسابات والتحقق من إمكانية تحصيل الديون المترتبة عليها .

وحتى يمكن التحقق من ذلك ينبغي دراسة أرصدة الحسابات المدينة في نهاية كل فترة مالية من الزوايا الآتية :

سبب نشأة الدين .

المستندات المؤيدة للدين .

موافقة واعتراف المدين بالمبلغ ويسمى بالمصادقة .

توافر إمكانيات السداد لدى المدين ويتم التأكد منه عن طريق دراسة المركز المالي للمدين والتأكد من وجود مشكلات مادية لديه .

2 - تقسيم حسابات المدينين :

بناءً على نتائج الدراسة السابقة والتي يجب إجراؤها سنوياً بهدف التأكد من إمكانية تحصيل أرصدة المدينين يتم تقسيم هذه الأرصدة إلى المجموعات الآتية :

1/2 الديون الجيدة :

ويقصد بها الديون التي يكون من المؤكد تحصيلها لوجود مستندات قانونية مؤيدة لها مع اعتراف المدين بها وتوافر إمكانيات السداد لديه .

2/2 الديون المشكوك في تحصيلها :

ويقصد بها ديون يوجد احتمال لعدم تحصيلها إما لعدم اعتراف المدين بها أو لعدم كفاية المستندات المؤيدة لها أو لوجود ظواهر تؤكد تعثر المدين من الناحية المالية .

وهذه الديون تعتبر خسارة محتملة قد تحدث في حالة عدم تمكن المنشأة من تحصيلها .

3/2 الديون المعدومة :

ويقصد بها ديون لا يمكن تحصيلها إما لإفلاس المدين أو لعدم اعترافه بها مع عدم وجود مستندات قانونية مؤيدة لها أو ركود هذه الديون لفترات طويلة مع عدم توافر إمكانيات لدى المدين لسدادها . وتعتبر هذه الديون خسارة مؤكدة وقعت بالفعل .

3 - تأثير تسوية المدينين على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي:

1/3 تأثير الديون المعدومة :

كما سبق بيانه تمثل هذه الديون خسارة مؤكدة وقعت بالفعل ولذلك يجب إلغاء هذه الديون من قيمة المدينين ثم تحميلها كخسارة على حساب الدخل . وتكون القيود في دفاتر اليومية كما يلي :

1/1/3 تخفيض رصيد المدينين وإظهار الديون المعدومة بحساب مدين يمثل

الخسارة المؤكدة :

من ح / الديون المعدومة	×	×
إلى ح / المدينين	×	

1/1/3 إقفال الديون المعدومة في حساب الدخل وبالتالي تحميلها على صافي الدخل :

من د / الدخل	×	×
إلى د / الديون المعدومة	×	

2/3 الديون المشكوك في تحصيلها :

كما سبق بيانه تمثل هذه الديون خسارة محتملة وطبقاً لمبدأ محاسبي يسمى الحيطة والحذر وينص على ضرورة حجز مبالغ لمواجهة الخسائر المحتملة وتسمى هذه المبالغ بالمخصصات وتظهر ضمن الخصوم في الميزانية .
وتكون القيود اللازمة كما يلي :

1/2/3 تكوين المخصص كحساب دائن وإظهار الديون المشكوك في تحصيلها كسحاب مدين :

من د / الديون المشكوك في تحصيلها	×	×
إلى د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	×	

ويمكن تكوين المخصص عن طريق د / الدخل مباشرة بالقيود التالي :

من د / الدخل	×	×
إلى د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	×	

ويلاحظ أنه في حالة وجود مخصصات مكونة من أعوام سابقة وتبين من خلال الدراسة ضرورة تخفيض هذه المخصصات فإن هذا المبلغ ينعكس على حساب الدخل ب قيد عكسي يترتب عليه تخفيض المخصص وإظهار المبلغ كإيراد في قائمة الدخل بالقيود التالي :

من د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	×	×
إلى د / الدخل	×	

4 - حالات إعدام الديون :

1/4 حالة إعدام دين لا يوجد له مخصص :

معنى ذلك أن المنشأة لم تتوقع احتمال إعدام الدين ولم يتم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها وتبعاً لذلك يظهر د / الديون المعدومة للتعبير عن الخسارة التي حدثت نتيجة لإعدام هذا الدين .

مثال :

تبين في نهاية الفترة وجود ديون معدومة مقدارها 5000 جنيه ولا يوجد رصيد لمخصص الديون من العام السابق وقد تقرر تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها في العام التالي بمبلغ 4000 جنيه .

من د / الديون المعدومة إلى د / المدنين إثبات الديون المعدومة	5000	5000
من د / الديون المشكوك في تحصيلها إلى د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها	4000	4000

في هذه الحالة تحمل قائمة الدخل بمقدار الديون المعدومة والديون المشكوك في تحصيلها .

2/4 حالة إعدام دين يوجد له مخصص غير كافي :

في هذه الحالة يستخدم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في تغطية جزء من الديون المعدومة ويظهر د / الديون المعدومة بمقدار الفرق .

مثال :

تبين في نهاية الفترة وجود ديون معدومة مقدارها 5000 جنيه ويوجد رصيد للمخصص من العام الماضي بمبلغ 3500 جنيه وتبلغ الديون المشكوك في تحصيلها في العام القادم 4000 جنيه .
وتكون القيود في دفتر اليومية كما يلي :

من د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من د / الديون المعدومة إلى د / المدينين إثبات الديون المعدومة	5000	3500 1500
من د / الديون المشكوك في تحصيلها إلى د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	4000	4000

في هذه الحالة تحمل قائمة الدخل بالزيادة في الديون المعدومة عن المخصص المرحل من العام الماضي وتبلغ 1500 جنيه بالإضافة إلى الديون المشكوك في تحصيلها .

3/4 حالة إعدام دين يوجد له مخصص ديون كافي :

في هذه الحالة يستخدم المخصص في تغطية الديون بالكامل ثم يعدل رصيد المخصص بما يتفق مع الديون المشكوك في تحصيلها في العام القادم .

مثال :

تبين في نهاية الفترة وجود ديون معدومة 5000 جنيه ويبلغ رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها 6000 جنيه . كما تبلغ الديون المشكوك في تحصيلها في العام القادم 4000 جنيه .
وتكون القيود في دفتر اليومية كما يلي :

من د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى د / المدينين إثبات الديون المعدومة	5000	5000
من د / الديون المشكوك في تحصيلها إلى د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها تحويل استكمال رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	3000	3000

--	--	--

في هذه الحالة تحمل قائمة الدخل بمبلغ 3000 جنيه فقط وهو المبلغ اللازم لاستكمال رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها الذي أصبح 1000 جنيه بعد إعدام الدين ، وتم زيادته لكي تصبح 4000 جنيه وهو المخصص المطلوب للعام التالي .

ويكون **د / المخصص في دفتر الأستاذ كما يلي :**
د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

رصيد منقول	6000	إلى د / المدينين	5000
من د- / الديون المشكوك في تحصيلها	3000		رصيد مرحل
	9000		9000
رصيد منقول	4000		

خامساً - المخزون السلعي :

يعتبر المخزون السلعي من أهم الأصول المملوكة للمنشأة سواء أكانت هذه المنشأة تجارية أو صناعية أو زراعية .

1 - أنواع المخزون السلعي :

1/1 مخزون البضاعة بغرض البيع : ويقصد به البضائع المشتراه بهدف إعادة البيع بعد إضافة نسبة الربح الملائمة على سعر الشراء . ويظهر هذا النوع من المخزون في المنشآت التجارية .

2/1 مخزون المواد والمهمات والأدوات : اللازمة للتشغيل في المنشآت الصناعية والزراعية .

3/1 مخزون السلع نصف المصنعة أو السلع تامة الصنع في المنشآت الصناعية والزراعية : ويعتبر المخزون بجميع أنواعه عنصراً من عناصر الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي .

2 - جرد المخزون السلعي :

يتم جرد المخزون السلعي في نهاية كل فترة مالية بهدف تحديد قيمة المخزون وإظهارها في القوائم المالية وتتم عملية جرد المخزون بمرحلتين :

1/2 حصر المخزون السلعي :

يتم حصر المخزون السلعي من جميع الأصناف بواسطة لجان الجرد التي تقوم بذلك في نهاية كل فترة مالية وتستخدم هذه اللجان قوائم جرد المخزون تحتوي على كميات وأنواع الأصناف والبيانات الخاصة بها .

وتأخذ هذه القوائم الشكل الآتي :

م	اسم الصنف	كود الصنف	وحدة القياس	رصيد دفترى	رصيد فعلى	الفروق

إمضاء لجنة الجرد .

2/2 تقييم المخزون السلعي :

بعد حصر المخزون السلعي من الناحية الكمية يجب تحديد قيمة مالية لهذا المخزون حتى يمكن إدراج هذه القيمة في القوائم المالية وهناك طرق محاسبية متعددة لتقييم المخزون السلعي من أهمها الطرق الآتية :

1/2/2 طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل :

تعتمد هذه الطريقة على مقارنة تكلفة البضاعة الموجودة كمخزون سلعي بسعر السوق الحالي لهذه البضاعة على أن يتم اختيار السعر الأقل . فإذا كانت تكلفة المخزون 40000 جنيه وقيمتها السوقية 35000 جنيه في هذه الحالة يتم تسجيل المخزون السلعي في القوائم المالية بالقيمة الأقل .

وتتفق هذه الطريقة مع مبدأ الحيطة والحذر الذي يدعو إلى الاعتراف بالخسائر المحتملة والتي قد تحدث نتيجة هبوط سعر المخزون .

2/2/2 طريقة التكلفة :

تعتمد هذه الطريقة على تقييم المخزون في جميع الأحوال بالتكلفة مع مراعاة أنه في حالة هبوط القيم السوقية للمخزون عن التكلفة يتم تكوين مخصص هبوط المخزون لمواجهة الخسائر المحتملة في حالة تحقق هذا الهبوط .

3/2/2 طريقة الوارد أولاً صادر أولاً :

تعتمد هذه الطريقة على افتراض إن البضاعة التي تم صرفها من المخازن يتم تسعيرها بأقدم الأسعار أما البضاعة المتبقية كمخزون سلعي فيتم تقييمها بأحدث الأسعار .

4/2/2 طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً :

تعتمد هذه الطريقة على افتراض أن البضاعة التي تم صرفها من المخازن يتم تقييمها بأحدث الأسعار أما البضاعة المتبقية كمخزون سلعي فيتم تقييمها بأقدم الأسعار .

وتختار إدارة المنشأة طريقة تقييم المخزون الملائمة للظروف الاقتصادية السائدة بالإضافة إلى نوع المخزون والظروف المحيطة به .

3 - تأثير المخزون السلعي على القوائم المالية :

1/3 قائمة الدخل :

يعتبر المخزون السلعي تسوية لتكلفة المبيعات بقائمة الدخل حيث تضاف تكلفة المخزون أول المدة إلى تكلفة المبيعات خلال المدة بينما يتم تخفيض هذه التكلفة بمقدار تكلفة مخزون آخر المدة .

2/3 قائمة المركز المالي :

يظهر المخزون السلعي ضمن الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي .

سادساً - ورقة العمل :

تستخدم ورقة العمل كأداة لتنفيذ التسويات الجردية . أى أنها لا تعتبر جزء من المجموعة المستندية أو الدفترية ولكنها وسيلة لتقييم إجراءات العمل المحاسبي في نهاية الفترة المالية . وتحتوي هذه الورقة على البيانات الآتية :

أسماء الحسابات .

ميزان المراجعة قبل التسوية يحتوي على الأرصدة المستخرجة من دفتر الأستاذ .
التسويات المحاسبية التي يتم إجراؤها بناء على المعلومات التي أمكن الحصول عليها في نهاية الفترة المالية .

ميزان المراجعة بعد التسوية ويحتوي على الأرصدة المستخرجة من الدفاتر بعد تعديلها بالتسويات الجردية .

قائمة الدخل .

قائمة المركز المالي .

وتأخذ هذه الورقة الشكل الآتي :

ورقة العمل

قائمة المركز المالي		قائمة الدخل		ميزان المراجعة بعد التسوية		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسوية		البيان
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	

تذكر

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

2 - يمكن التعبير عن معادلة المركز المالي كما يلي :
الأصول = الخصوم + حقوق الملكية

3 - تمثل الأصول ممتلكات وموجودات المنشأة في لحظة معينة ويمكن تبويب الأصول إلى مجموعتين :

أصول ثابتة : وهى تلك الأصول التي يتم اقتناؤها بهدف الاستفادة منها في نشاط المنشأة دون أن تكون معروضة للبيع . وتعتبر هذه الأصول طاقة إنتاجية للمنشأة مثل المباني والعقارات والأراضي والآلات والسيارات ... إلخ .

أصول متداولة : وهى تلك الأصول التي يمكن تحويلها إلى نقدية خلال فترة مالية واحدة وتكون مرتبطة بعمليات بيع سلعة أو خدمة وتشمل مخزون البضاعة والمدينون وأوراق القبض والنقدية بالصندوق والبنوك .

4 - يقصد بالمصروفات المبالغ التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة لازمة لمزاولة النشاط , وتشمل عمليات المصروفات ما يلي
شراء سلعة بغرض البيع .
شراء مستلزمات الإنتاج .
المصروفات البيعية والإدارية .

5 - يقصد بالإيرادات ما تحصل عليه المنشأة مقابل بيع سلعة أو تقديم خدمة أو استثمار الأموال في مختلف أوجه الاستثمارات مثل الأوراق المالية والودائع في البنوك ... إلخ . وتشمل عمليات الإيرادات ما يلي :
إيرادات مبيعات البضاعة .

الخدمات المباعة وإيراد الأوراق المالية وأى إيرادات أخرى .

6 - يقصد بالخصوم , الالتزامات والديون المستحقة على المنشأة في لحظة معينة وتشمل :

- الدائنون .
- أوراق الدفع .
- القروض .
- المصروفات المستحقة (مصروفات تم الاستفادة منها ولم تدفع حتى نهاية الفترة) .
- الإيرادات المقدمة (ويقصد بها إيرادات تم تحصيلها خلال الفترة ويتم تقديم السلع أو الخدمات المقابلة لها في الفترة التالية) .

7 - يقصد بحقوق الملكية : حقوق أصحاب المشروع (المنشأة) وتشمل :
 أ - رأس المال وهو المبلغ الذي بدأ به صاحب المنشأة مزاوله النشاط مع تعديله بأى إضافات أو مسحوبات خلال الفترة .
 ب - الاحتياطات ويقصد بها الأرباح المحتجزة داخل المنشأة لتدعيم المركز المالي .

8 - يقصد بإهلاك الأصول الثابتة : النقص في قيمة الأصول الثابتة الذي يحدث كنتيجة لاستخدام هذه الأصول والتقدم الفني يلحق بها . ويترتب على إهلاك الأصول الثابتة توزيع تكلفة هذه الأصول على عمرها الإنتاجي بحيث تتحمل كل فترة مالية بجزء من هذه التكلفة مقابل الخدمات التي تم الحصول عليها من هذه الأصول خلال الفترة ، وهناك عدة طرق تستخدم في إهلاك الأصول الثابتة من أهمها طريقة القسط الثابت أو المتساوي وطبقاً لهذه الطريقة يتم حساب قسط الإهلاك السنوي للأصل الثابت باستخدام المعادلة التالية :

$$\text{قيمة الأصل الثابت} - \text{القيمة التخريدية} = \text{قسط الإهلاك السنوي} \times \text{العمر الإنتاجي للأصل}$$

أسئلة للمناقشة

" يؤدي ارتباط القوائم المالية بفترة مالية معينة إلى ضرورة إجراء بعض التسويات الجردية في نهاية كل فترة .. " علق على هذه العبارة .
اشرح بإيجاز مفهوم مبدأ الاستحقاق موضعاً تأثير هذا المبدأ على تحديد صافي الدخل .

عرف الأصول الثابتة ثم أذكر بعض الأمثلة لهذه الأصول .
فرق بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة .

اشرح بإيجاز مبررات احتساب إهلاك للأصول الثابتة .
فرق بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية ثم اشرح تأثير كل منهما على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .
اشرح طريقة القسط الثابت لتحديد الإهلاك مع إعطاء مثال افتراضي يوضح هذه الطريقة .

فرق بين الديون المعدومة والديون المشكوك في تحصيلها .

وضح بإيجاز أنواع المخزون السلعي ثم اشرح إحدى طرق تقييم المخزون
10. وضح بإيجاز أنواع المخزون السلعي على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .

11. استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر إحدى المنشآت في 2006/12/31
مرتبات 100000 - إيجار 80000 - مصروفات إدارية 20000 . وقد تبين أن المرتبات الشهرية 10000 جنيه والإيجار الشهري 6000 جنيه والمصروفات الإدارية تتضمن 5000 جنيه مصروفات تخص الفترة القادمة .

المطلوب :

إجراء التسويات المحاسبية اللازمة في حدود المعلومات السابقة .
بيان تأثير هذه التسويات على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .
12. قامت إحدى المنشآت بتأجير أحد المعارض للغير مقابل إيراد تأجير 5000 جنيه شهرياً وبدأ الإيجار يوم 2006/3/1 وفي 2006/12/31 تبين أن رصيد ح / إيراد العقار في دفتر الأستاذ بمبلغ 60000 جنيه

المطلوب :

إجراء التسوية المحاسبية اللازمة لإيراد العقار يوم 2006/12/31 مع بيان تأثير هذه التسوية على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .

13 . الآتي بيان الأصول الثابتة بإحدى المنشآت في 2006/12/31 : عقار 200000 - آلات 120000 - سيارات 70000 - أثاث 50000 - مخصص إهلاك آلات 30000 - مخصص إهلاك سيارات 20000 . وقد تبين في نهاية الفترة ما يلي :

إهلاك العقار 2 % سنوياً وقيمة الأراضي 40000 جنيه علماً بأن العقار تم شراؤه يوم 4/1 من نفس العام .

تستهلك الآلات بمعدل 20 % سنوياً .

تستهلك السيارات بمعدل 10 % سنوياً .

يستهلك الأثاث بمعدل 5 % سنوياً علماً بأن الأثاث مشترى يوم 10/1 من نفس العام .

المطلوب :

تحديد أقساط الإهلاك وتسجيلها دفترياً .

بيان تأثير هذه العمليات على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .

14 . عند دراسة المدينين بإحدى المنشآت في 2006/12/31 تبين ما يلي :

توجد ديون جيدة 20000 جنيه .

توجد ديون مشكوك في تحصيلها 3000 جنيه .

توجد ديون معدومة 2000 جنيه .

المطلوب :

إجراء التسوية المحاسبية اللازمة لحساب المدينين مع بيان تأثير هذه التسوية على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .

15 . استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر إحدى المنشآت في 2006/12/31 :

أولاً - أرصدة مدينة : عقار 150000 - أثاث 60000 - إيجار 30000 مدينون 25000 - مرتبات 70000 .

ثانياً - أرصدة دائنة : مخصص إهلاك عقار 20000 - مخصص إهلاك أثاث 10000 إيراد أوراق مالية 20000 - فوائد ودائع لدى البنوك 10000 - مخصص ديون مشكوك في تحصيلها 3000 .

وقد تبين في نهاية الفترة ما يلي :

إهلاك العقار 3 % علماً بأن قيمة الأراضي 50000 .

إهلاك الأثاث 10 % علماً بأن الأثاث يتضمن ما قيمته 20000 جنيه مشتراه يوم 4/1 من نفس العام .

توجد ديون معدومة 4000 جنيه والمشكوك في تحصيلها 10 % من المدينين .

يبلغ الإيجار الشهري 2000 جنيه والمرتببات الشهرية 5000 جنيه .

توجد إيرادات أوراق مالية مستحقة مقدارها 4000 جنيه كما توجد ودیعة مقدارها 50000 جنيه تم إيداعها بالبنك يوم 7/1 من نفس العام بفائدة 10 % سنوياً ولم يحتسب لها فوائد حتى 12/31 .

يبلغ المخزون آخر المدة بسعر التكلفة 20000 جنيه وقيمه السوقية 15000 .

المطلوب :

إجراء التسويات الجردية اللازمة في حدود المعلومات السابقة .

بيان تأثير التسويات السابقة على كل من قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2006/12/31 وقائمة المركز المالي في 2006/12/31 .

القسم الثاني
تطبيق أصول المحاسبة المالية
والتكاليف في المنشآت الزراعية

القسم الثاني تطبيق أصول المحاسبة المالية والتكاليف في المنشآت الزراعية

مقدمة :

تناول القسم الأول من هذا المؤلف المفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية وتحليل معاملات المنشأة وكيفية تسجيلها بالدفاتر والسجلات المحاسبية والتسويات الجردية وإقفال الحسابات وإعداد القوائم المالية , وفي هذا القسم نتناول كيفية تطبيق أصول المحاسبة المالية والتكاليف في المنشآت الزراعية من خلال توضيح المعالجات المحاسبية للعمليات المختلفة المتعلقة بالأنشطة الزراعية وبيان كيفية عرض القوائم المالية والإفصاحات المرتبطة بهذه الأنشطة , ولقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (41) وعنوانه " الزراعة Agriculture " النشاط الزراعي على أنه " النشاط الذي يدار بواسطة إحدى المنشآت الزراعية لتحويل الأصول البيولوجية (حيوانات أو نباتات حية) إلى منتجات بغرض البيع أو إلى إنتاج زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية (1) .

" Agricultural activity is the management by an entity of the biological transformation of living animals or plants (biological assets) for sale, into agricultural produce, or into additional biological assets "

كذلك عرف معيار المحاسبة المصري رقم (35) وعنوانه " الزراعة " النشاط الزراعي " بأنه النشاط الذي يدار بواسطة منشأة للتحويل الحيوي للأصول الحيوية إلى منتجات لغرض البيع أو إلى إنتاج زراعي أو إلى أصول حيوية إضافية " (2)

ويتضح من التعاريف السابقة للنشاط الزراعي , أنه نشاط يختلف في طبيعته عن الأنشطة الأخرى الصناعية أو التجارية بشكل ملحوظ , وذلك نظراً لاختلاف طبيعة المنتج الزراعي عن باقي المنتجات الأخرى , ولقد ترتب على ذلك اختلاف في المشكلات المحاسبية التي تواجهها المنشآت الزراعية عن تلك

(1) International financial reporting standards (IFRSs TM), International accounting standards board, IAS41, 20004, p. 20 56.

(2) وزارة الاستثمار , معايير المحاسبة المصرية . معيار المحاسبة المصري رقم (35) , 2006 ص 25 – 2 .

المشكلات المحاسبية التي تواجهها المنشآت الصناعية أو التجارية ، وفي ضوء ذلك ، فإن هذا القسم سوف يتناول بصفة أساسية المفاهيم المرتبطة بالنشاط الزراعي كما وردت في معايير المحاسبة الدولية والمصرية السابق الإشارة إليها كذلك يتناول هذا القسم الخصائص التي تميز الأنشطة الزراعية عن الأنشطة الأخرى الصناعية أو التجارية وانعكاس هذه الخصائص علي المشكلات المحاسبية التي يمكن أن تواجهها هذه المنشآت وكيفية معالجة هذه المشكلات بالصورة التي تمكن من تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي للمنشآت الزراعية بشكل صحيح يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من ناحية ومع الطبيعة الخاصة التي تتميز بها هذه المنشآت من ناحية أخرى ، كذلك يتناول هذا القسم كيفية تطبيق أصول المحاسبة المالية والتكاليف في المنشآت الزراعية مع بيان كيفية عرض القوائم المالية لهذه المنشآت . وفي ضوء ذلك يتم تقسيم الموضوعات التي يتناولها هذا القسم إلى أربعة أقسام أساسية هي :

- 1 - المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بالأنشطة الزراعية .
- 2 - الخصائص المميزة للنشاط الزراعي وانعكاساتها المحاسبية .
- 3 - محاسبة التكاليف الزراعية .
- 4 - قوائم التكاليف الزراعية وإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمنشآت الزراعية .

أولاً - المفاهيم المرتبطة بالأنشطة الزراعية :

1. النشاط الزراعي Agricultural activity
هو ذلك النشاط الذي يدار بواسطة إحدى المنشآت الزراعية لتحويل الأصول البيولوجية (حيوانات أو نباتات حية) إلى منتجات بغرض البيع , أو إلى إنتاج زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية .
2. الإنتاج الزراعي (المنتج الزراعي) Agricultural Produce
هو ناتج الحصاد من الأصول البيولوجية للمنشأة , أو هو المنتج المحصود من الأصول البيولوجية للمنشأة .
3. الأصل البيولوجي A biological Asset هو حيوان أو نبات حي
4. التحويل البيولوجي Biological Transformation
هو عملية تشمل عمليات النمو ووقف النمو والإنتاج والتكاثر , والتي ينتج عنها تغيرات كمية أو نوعية في الأصل البيولوجي .
5. مجموعة الأصول البيولوجية A group of Biological assets
هو مجموعة من الحيوانات أو النباتات المتماثلة الحية .
6. الحصاد Harvest : هو فصل الإنتاج عن الأصل البيولوجي أو إيقاف حياة الأصل البيولوجي .
7. القيمة العادلة Fair Value : وهى القيمة التي يمكن من خلالها تبادل أصل معين بين أطراف مستقلة ومطلعة ويتوافر لديها الدراية والرغبة في العملية بمطلق الحرية , وغالباً تعبر العادلة عن القيمة السوقية .

ويوضح الجدول التالي بعض الأمثلة للأصول البيولوجية والإنتاج الزراعي والمنتجات بعد عملية الحصاد :

المنتجات الناتجة من عمليات بعد الحصاد	الإنتاج الزراعي	الأصول البيولوجية
الخيوط الأخشاب	الصوف قطع الخشب Logs	1- الأغنام 2- الأشجار بالغابات الزراعية
الخيوط والملابس السكر الدقيق والخبز	القطن قصب السكر قمح	3- النباتات (المحاصيل)
الجبن الشاي طباق مجهز (دخان) النيبيذ الفاكهة المصنعة من عصائر ومربى	اللبن أوراق الشاي أوراق الطباعة العنب الثمار المقطوفة	4- ماشية الألبان 5- شجيرات الشاي 6- شجيرات الطباق 7- حدائق الأعناب 8- أشجار الفاكهة
السجق Sausages ولحوم الخنازير المدخنة السجق والبسطرمة وغيرها من اللحوم المصنعة	خنازير مذبوحة ماشية مذبوحة	9- الخنازير Pigs 10- ماشية التسمين
.....	11 - إلخ

مما سبق يتضح أن النشاط الزراعي يغطي نطاقاً متعدداً من الأنشطة , فيشمل الماشية والغابات والمحاصيل السنوية والبساتين والأزهار والدواجن والنحل ومزارع الأحياء المائية بما في ذلك المزارع السمكية بالإضافة إلى بعض الأنشطة الأخرى المرتبطة بالنشاط الزراعي مثل تسويق المنتجات الزراعية واستصلاح الأراضي , وفي ضوء ذلك يمكن تقسيم الأنشطة الزراعية إلى أنشطة خاصة بالإنتاج الزراعي وأخرى خاصة بالإنتاج الحيواني وأنشطة أخرى مرتبطة بالإنتاج الزراعي أو الحيواني , وذلك كما يلي :

1 - أنشطة الإنتاج الزراعي :

وتشمل المحاصيل والقمح والذرة والبقول والعدس والأرز والبصل والثوم والقطن والقصب والشاي والدخان والبسلة والفاصوليا والبطاطس والبقول السوداني والسمسم واللب والأزهار والنباتات الطبية والعطرية والبساتين والغابات .. إلخ .

2- أنشطة الإنتاج الحيواني :

وتشمل ماشية الألبان وماشية التسمين والأغنام والخنازير والدواجن والنحل ومزارع الأحياء المائية مثل مزارع الأسماك واللؤلؤ .

3- أنشطة أخرى :

ومن أمثلتها العديد من الصناعات المختلفة التي تقوم على الإنتاج الزراعي أو الحيواني مثل صناعة منتجات الألبان واللحوم والعصائر والزيوت والروائح العطرية ... إلخ . بالإضافة إلى أنشطة تسويق الحاصلات الزراعية واستصلاح الأراضي وتأجير الآلات والمعدات الزراعية .

ثانيا - الخصائص المميزة للنشاط الزراعي وانعكاساتها المحاسبية :

يتصف النشاط الزراعي بمجموعة من الخصائص التي تميزه عن غيره من الأنشطة الاقتصادية الأخرى الصناعية والتجارية , ولقد ترتب على ذلك ظهور بعض المشكلات المحاسبية التي تواجهها المنشآت الزراعية والتي تختلف في طبيعتها عن تلك التي تواجهها المنشآت الصناعية والتجارية , ونوضح فيما يلي أهم هذه الخصائص التي تميز النشاط الزراعي ومدى انعكاسها المحاسبي :

1- موسمية بعض الأنشطة الزراعية :

مثل أنشطة المحاصيل والبساتين ويؤدي هذا إلى ظهور بعض بنود التكاليف والمتمثلة في تكاليف التخزين .

2- تعدد منتجات النشاط الزراعي الواحد :

مثل تعدد منتجات نشاط البساتين والتي ينتج عنها الفواكه والخضروات كمنتجات عرضية , حيث يتم أحيانا زراعة أرضية البستان بالخضروات المختلفة كذلك قد يتم إنشاء ماحل لتربية النحل في نفس البستان للحصول على منتجات عسل النحل , ولقد ترتب على هذه الخاصية ظهور مشكلة كيفية توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة وكيفية معالجة إيرادات المنتجات العرضية , وكيفية معالجة التحويلات الداخلية بين فروع النشاط الزراعي المختلفة , فعلى سبيل المثال الماشية تستهلك بعض المزروعات والمزروعات تستفيد من السماد الناتج عن الماشية .

3- ضخامة قيمة الأصول الثابتة في النشاط الزراعي :

مثل الأرض الزراعية والمباني والمخازن والحظائر وعنابر التربية والآلات والمعدات الزراعية وغيرها من الأصول الثابتة المادية , وهناك نوع آخر من الأصول الثابتة في المنشآت الزراعية يطلق عليه الأصول الثابتة البيولوجية (الحية) مثل مواشي الألبان والبساتين والدواجن الأمهات التي يتم تربيتها بهدف الحصول على البيض أو للتفريخ ... إلخ , أما الدواجن التي يتم تسمينها بهدف بيعها لا تعتبر من الأصول الثابتة , ولقد ترتب على هذه الخاصية ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة وانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة في المنشآت الزراعية .

4- القابلية للتحويل البيولوجي :

الحيوانات والنباتات تتميز بالقدرة على التحويل البيولوجي والذي يشمل عمليات النمو ووقف النمو والتوالد والإنتاج والتدني والاستبعاد , وينتج عن هذه العمليات تغيرات كمية أو نوعية في الأصول البيولوجية , ويترتب على ذلك ظهور بعض المشكلات المحاسبية وكيفية معالجتها .

5- تأثر الأنشطة الزراعية بالعوامل الطبيعية :
من حرارة وبرودة ورطوبة وأمطار وفطريات وآفات وأمراض , وتؤثر
هذه العوامل الطبيعية على كمية الإنتاج وجودته .

6- صغر حجم المنشآت الزراعية :

حيث تتميز معظم المشروعات الزراعية في جمهورية مصر العربية بصغر حجمها مثل مزارع الدواجن وأحواض السمك والحدائق والتي يمتلكها بعض الأفراد , أى أن هذه المشروعات مشروعات فردية في معظمها ولا يوجد إلا عدد قليل من المشروعات الزراعية المتوسطة أو الكبيرة , ولقد ترتب على ذلك عدم وجود حسابات مستقلة لهذه المشروعات أو عدم اهتمام معظم أصحاب هذه المشروعات بإمساك دفاتر لهذه المشروعات , وترتب على صغر حجم المنشأة الزراعية أيضاً , وجود تداخل بين معيشة أصحاب المزرعة والمزرعة نفسها , فأصحاب المزرعة يعملون في المزرعة ويستهلكون جزءاً من إنتاجها , وبالتالي صعوبة الفصل بين نفقات المزرعة كوحدة محاسبية مستقلة ونفقات أصحابها وصعوبة الفصل بين إيرادات المزرعة وإيرادات أصحابها الشخصية وبالتالي صعوبة قياس نتيجة أعمال المزرعة بشكل موضوعي .

ثالثاً - محاسبة التكاليف الزراعية :

1- تعريف محاسبة التكاليف الزراعية :

تقوم محاسبة التكاليف بدور هام من خلال توفير كافة البيانات والمعلومات اللازمة والملائمة للاستخدام الداخلي وبالشكل الذي يساعد إدارة المنشأة الزراعية على كافة مستوياتها على أداء وظائفها بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية , وذلك إلى الحد الذي يمكن معه القول بأن نجاح الإدارة يعتمد إلى حد كبير على ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات مناسبة وملائمة ودقيقة وفي الوقت المناسب ويمكن تعريف محاسبة التكاليف بصورة عامة على أنها نوع من المحاسبة يطبقها محاسب التكاليف بهدف قياس تكلفة الإنتاج والرقابة عليها . وفي ضوء ذلك يمكن تعريف محاسبة التكاليف الزراعية بأنها " أحد فروع محاسبة التكاليف يتم تطبيقه على النشاط الزراعي بهدف تتبع وقياس تكاليف هذا النشاط بشكل موضوعي ودقيق والرقابة عليها بهدف تخفيضها وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لقياس نتيجة النشاط الزراعي من ناحية ولمساعدة إدارة المنشأة الزراعية في اتخاذ القرارات من ناحية أخرى " .

2-أهداف محاسبة التكاليف الزراعية :

في ضوء التعريف السابق يمكن عرض أهداف محاسبة التكاليف الزراعية وفوائدها فيما يلي :

- قياس وتتبع عناصر التكاليف الزراعية لكل فرع من فروع النشاط الزراعي المختلفة بالصورة التي تساعد في تحديد تكاليف كل فرع على حدة وتحديد الربح أو الخسارة له .
- الرقابة على عناصر تكاليف النشاط الزراعي من خلال تسجيل هذه العناصر من مواد وأجور ومصروفات زراعية أخرى في الدفاتر والسجلات التكاليفية المختصة .
- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة من خلال البيانات والمعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف الزراعية مثل قرارات تسعير المنتجات الزراعية المختلفة . وكذلك تساعد البيانات والمعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف الزراعية إدارة المنشأة في وضع الخطط ورسم السياسات السليمة للأنشطة الزراعية مثل تحديد التركيبة المحصولية المثلى والمفاضلة بين الأنشطة الزراعية المختلفة .. إلخ , وفي تحديد مدى كفاءة وفعالية كل نشاط زراعي على حدة .

- تساعد محاسبية التكاليف الزراعية في تحليل وتحديد تكاليف وإيرادات المنتجات المشتركة والتي يتم إنتاجها معاً بعمليات زراعية واحدة , والمنتجات العرضية والتي تتميز بأنها منتجات ذات أهمية نسبية أقل , وفي تحديد وقياس العلاقات المتداخلة بين فروع النشاط الزراعي المختلفة المترتبة على التحويلات بين نواتج النشاط الزراعي المختلفة والتي يتميز بها النشاط الزراعي .

3- تبويب عناصر التكاليف الزراعية :

يمكن تبويب عناصر التكاليف الزراعية إلى عدة تبويات منها :

أ - التبويب النوعي لعناصر التكاليف :

تتمثل عناصر التكاليف الزراعية وفقاً للتبويب النوعي لعناصر التكاليف في ثلاثة عناصر أساسية هي :

(1) عنصر تكلفة المواد :

ويتضمن هذا العنصر جميع المواد اللازمة للنشاط الزراعي من تقاوي وبذور كبدور القمح والذرة والقطن سواء التي يتم الحصول عليها بالشراء أو التي يتم الحصول عليها من نفس المزرعة مقومة على أساس تكلفتها الفعلية أو على أساس القيمة العادلة والتي تتمثل في سعر السوق , والأسمدة سواء الصناعية أو العضوية والأعلاف ومواد التشغيل من وقود وزيوت والمبيدات ومواد التعبئة والتغليف ... إلخ .

(2) عنصر تكلفة العمل :

ويتضمن هذا العنصر أجور العمال الدائمين والعمال المؤقتين وعمال اليومية ومرتببات المشرفين ومرتببات الإداريين ... إلخ . بالإضافة إلى العمالة الحيوانية والتي تتمثل تكلفتها في نفقات تغذيتها وقيمة المستهلك منها خلال الفترة , والعمالة الآلية والتي تتمثل تكلفتها في نفقات تشغيلها وقسط إهلاكها .

(3) عنصر تكلفة المصروفات :

ويتضمن هذا العنصر عناصر التكاليف الأخرى بخلاف المواد والأجور مثل مصروفات صيانة آلات ومعدات المزرعة وإهلاكاتها والإيجارات ومصروفات التسويق وتخزين المواد والمنتجات ومصروفات الدعاية والإعلان ومصروفات الإدارة والتي تتمثل في الإنارة والمياه والتليفون ... إلخ .

ب - التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف :

تتمثل عناصر التكاليف الزراعية وفقاً للتبويب الوظيفي لعناصر التكاليف في ثلاثة عناصر أساسية هي :

(1) عناصر تكاليف الإنتاج :

وتتضمن كل ما يخص وظيفة الإنتاج الزراعي من مواد وأجور ومصروفات ، فعلى سبيل المثال ، البذور والأسمدة وأجور العمالة وإيجارات الأرض الزراعية تعتبر من عناصر تكاليف الإنتاج .

(2) عناصر تكاليف التسويق :

وتتضمن كل ما يتعلق بوظيفة تسويق الإنتاج الزراعي من مواد وأجور ومصروفات ، فعلى سبيل المثال مواد التعبئة وأجور العاملين في التسويق وعمولات وكلاء البيع ومهايا الموظفين في معارض البيع وإيجارات المعارض تعتبر من عناصر التكاليف التسويقية .

(3) عناصر تكاليف إدارية :

وتتمثل في المصروفات الخاصة بإدارة المنشأة الزراعية مثل أجور ورواتب الإداريين والمياه والإنارة والتليفون وإيجار مبنى الإدارة .. إلخ .

ج - التوبيخ وفقاً للمنتجات الزراعية :

وفقاً لهذا التوبيخ يتم إيجاد علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين عناصر التكاليف الزراعية وبين مخرجات النشاط الزراعي من محاصيل أو ماشية تسمين أو ألبان أو عسل النحل أو دواجن أو أسماك ... إلخ ، أى أنه وفقاً لهذا التوبيخ تنقسم عناصر التكاليف إلى :

(1) تكاليف مباشرة Direct cost :

وهى تلك التكاليف التي يمكن تخصيصها مباشرة على منتج بذاته مثل تكلفة البذور في زراعة المحاصيل .

(2) تكاليف غير مباشرة Indirect cost :

وهى تلك التكاليف التي لا ترتبط بشكل واضح بمنتج معين ، وتتمثل هذه التكاليف في المصروفات العامة التي تنفق على جميع المنتجات وليست على منتج بذاته مثل مرتبات مديري وموظفي المنشأة الزراعية ومصروفات الإعلان عن منتجات المزرعة .. إلخ . ويتم توزيع هذه التكاليف على المنتجات الزراعية المختلفة باستخدام أسس وأساليب معينة لتحديد نصيب كل منتج منها على حدة .

د - التوبيخ وفقاً لحجم النشاط الزراعي :

وفقاً لهذا التوبيخ يتم الفصل بين عناصر التكاليف الزراعية بحسب تغييرها أو ثباتها بالنسبة لحجم النشاط الزراعي ، فيتم تقسيم عناصر التكاليف إلى :

(1) تكاليف متغيرة Variable Cost :

وهى تلك التكاليف التي تتغير في مجملها مع التغير في حجم النشاط الزراعي وبنفس نسبة التغير في حجم النشاط الزراعي ، ومن الأمثلة للتكاليف المتغيرة في الأنشطة الزراعية المختلفة ، تكلفة البذور والأسمدة عند زراعة المحاصيل وتكلفة الري ... إلخ .

(2) تكاليف ثابتة Fixed Cost :

وهى تلك التكاليف التي لا تتغير في مجملها مع التغير في حجم النشاط الزراعي ، بل تظل ثابتة ، وذلك بفرض ثبات مكوناتها خلال فترة زمنية معينة ، ومن الأمثلة للتكاليف الثابتة في الأنشطة الزراعية المختلفة مرتبات الإداريين والموظفين وإيجارات مباني الإدارة ومعارض البيع ... إلخ .

(3) تكاليف مختلطة Mixed Cost :

وهى تلك التكاليف التي يكون بها قدرًا أو جزءًا ثابتًا والآخر متغير ، ويمكن تقسيم هذه التكاليف المختلطة إلى نوعين من التكاليف وذلك كما يلي :

(أ) تكلفة شبه متغيرة Semi Variable Cost :

وهى تلك التكاليف التي يمثل الجزء الأكبر منها تكلفة متغيرة والجزء الضئيل تكلفة ثابتة ، ومن أمثلة هذه التكاليف شبه المتغيرة ، تكلفة الصيانة لآلات ومعدات المزرعة ، فهناك عنصر بسيط من تكاليف الصيانة يتم للمحافظة على الآلات والمعدات (تكاليف الصيانة الدورية) ويمثل هذا الجزء من التكلفة الجزء الثابت من تكلفة الصيانة ، أما باقي تكاليف الصيانة يتغير مع تغير حجم النشاط أو الإنتاج .

(ب) تكلفة شبه ثابتة Semi Fixed Cost :

وهى تلك التكاليف التي يمثل الجزء الأكبر منها تكلفة ثابتة والجزء الضئيل تكلفة متغيرة ، ومن أمثلة هذه التكاليف شبه الثابتة ، مرتبات وعمولات مندوبي مبيعات المنتجات الزراعية . فالجزء الأكبر من هذه التكاليف يعتبر ثابت حيث يتمثل في المرتب الثابت الذي يتقاضاه مندوب المبيعات والجزء الضئيل يتغير مع حجم المبيعات والمتمثل في صورة عمولة مبيعات بنسبة معينة من قيمة المبيعات . وفي ضوء التبويب السابق لعناصر التكاليف في المنشأة الزراعية حسب علاقتها بحجم النشاط وتقسيمها إلى تكاليف متغيرة وثابتة وأخرى مختلطة يمكن تبيان سلوك التكاليف والتنبؤ بالتغير في مستوى التكاليف نتيجة التغير في مستويات

إنتاج المنتجات المختلفة ، لهذا سوف نتناول في الجزء التالي مناقشة كيفية تحديد سلوك التكلفة وهو ما يعرف بدوال التكلفة .

(4) دوال التكلفة Cost Functions :

إن التنبؤ بالتكاليف أو تقديرها يعتمد على قياس علاقات التكلفة الماضية أو التاريخية والذي يعتمد في الأساس الأول على سلوك هذه التكاليف ، وهناك فرضان أساسيان يقوم عليهما تقدير دوال التكلفة هما :

- إن التكلفة المتغيرة تتغير مع تغير حجم النشاط وبنفس النسبة .
- إن التكاليف الثابتة تظل ثابتة في حدود مدى معين من النشاط ، وفي ضوء هذين الفرضين يمكن القول أن الدالة الخطية تمثل تقريباً مناسباً لسلوك التكلفة داخل مدى معين من حجم النشاط . ونوضح فيما يلي أمثلة لدوال التكلفة

(أ) دوال التكلفة الخطية Linear cost function :

يمكن تعريف الدالة الخطية على أنها تلك الدالة التي يكون بها ثابت واحد (أ) ومعامل ميل واحد (ب) يصفان سلوك إجمالي التكلفة تجاه كل التغيرات في مستويات أحجام النشاط داخل مدى معين . ويمكن التعبير عن دالة التكلفة الخطية بالصورة الآتية :

$$ص = أ + ب س$$

حيث تمثل :

ص : إجمالي التكلفة عند مستوى معين من حجم النشاط .

أ : التكاليف الثابتة .

ب : التكلفة المتغيرة لوحدة المنتج أو النشاط .

ويوضح الشكل التالي أمثلة لدوال التكلفة الخطية :



(ب) دوال التكلفة غير الخطية Non linear cost function :

إن دالة التكلفة لا تكون في جميع الحالات دالة خطية ، بل قد تكون في بعض الحالات دالة غير خطية ، وتمثل دالة التكلفة غير الخطية دالة التكلفة التي لا يعبر ثابت واحد (أ) ومعامل ميل واحد (ب) بها عن سلوك التكاليف شكل مناسب وملئم تجاه كافة التغيرات في مستويات النشاط أو الإنتاج ، فعلى سبيل المثال تكاليف المواد المباشرة مثل الأسمدة أو البذور قد لا تكون دائماً تكاليف متغيرة خطية إذا تم أخذ الخصومات الكمية عليها في الحسبان ، حيث تنخفض التكلفة مع كل تخفيض للسعر ، بمعنى أن تكلفة الوحدة تنخفض مع أوامر الشراء الكبيرة . ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :



(5) قياس تكلفة الأنشطة الزراعية :

إن قياس تكلفة الأنشطة الزراعية ، يتطلب مجموعة من الخطوات ، تتمثل فيما يلي :

- تحديد وحدة التكلفة التي تتخذ كأساس لقياس وتجميع عناصر التكاليف ، وفي اعتقادي أن أفضل تحديد لوحدة التكلفة في الأنشطة الزراعية هي النشاط الزراعي نفسه ، فالمحصول الواحد يمكن اعتباره وحدة التكلفة التي تتخذ كأساس لقياس وتجميع عناصر التكاليف ، كذلك نشاط تسمين الماشية أو نشاط تربية نحل العسل أو نشاط تسمين الدواجن .. إلخ يمكن اعتبارها هي التي تمثل وحدة التكلفة التي يتم توجيه عناصر التكاليف إليها وفي حالة تعدد المنتجات وتباينها كزراعة مجموعة من المحاصيل والخضروات في نفس المساحة من الأرض ، يكون من المناسب في مثل هذه الحالات إتباع طريقة المجموعات في تحديد وحدات التكلفة .

- حصر وتجميع عناصر التكاليف الزراعية من واقع المستندات والدفاتر وسجلات التكاليف .
- تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف على مراكز التكلفة الإنتاجية والخدمية ، وتحديد تكلفة كل مركز إنتاجي على حدة (في حالة تعدد المنتجات الزراعية) .
- قياس تكلفة المنتجات وفقاً لإحدى نظريات التكاليف الإجمالية أو المتغيرة
- إعداد قوائم التكاليف والتي تمثل تقارير توضح لإدارة المنشأة الزراعية تكلفة المنتجات الزراعية أو الأنشطة الزراعية كل على حدة .

رابعاً - قوائم التكاليف الزراعية وإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمنشآت الزراعية :

نتناول فيما يلي كيفية إعداد قوائم التكاليف والحسابات الختامية وقائمة المركز المالي في المنشآت الزراعية ، وسوف نستخدم عند إعداد قائمة التكاليف لأي نشاط زراعي (محصول ، تسمين ... إلخ) نظرية التكاليف الإجمالية ، أي تحليل عناصر التكاليف الزراعية إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة حسب علاقتها بالمنتج .

1 - قوائم التكاليف للأنشطة الزراعية :

أ - قوائم تكاليف المحاصيل الزراعية :

غالباً يتم إعداد قائمة التكاليف لأي محصول زراعي لتحديد نتيجة نشاط هذا المحصول من ربح أو خسارة حيث يتم إعداد قائمة تكاليف لكل محصول زراعي على حدة عن فترة زمنية معينة (موسم زراعي مثلاً أو عن سنة مالية غالباً) ، وتتضمن هذه القائمة عناصر تكلفة الإنتاج وتكلفة المبيعات ويمكن من خلال هذه القائمة تحديد ربحية كل محصول من خلال مقارنة إيرادات مبيعاته بتكلفة مبيعاته ، ولا تتضمن هذه القوائم أي تكاليف إدارية حيث أنها تظهر في قائمة الدخل العامة للمنشأة الزراعية ، كذلك يظهر في هذه القائمة أرصدة المحصول في مرحلة النمو أول وأخر الفترة (الزراعات في مرحلة النمو) كذلك أرصدة المحصول التامة أول وأخر الفترة والتي تمثل المحصول التام غير المباع في آخر الفترة وينقل كمخزون تام في أول السنة المالية التالية وتأخذ قائمة التكاليف لأي محصول الشكل التالي :

قائمة تكاليف محصول عن السنة المالية

كلي	جزئي	بيان
		تكاليف زراعية مباشرة :
	×	- بذور
	×	- أسمدة
	×	- رى
	×	- حصاد
××	×	-
		مجموع التكاليف المباشرة
		تكاليف زراعية غير مباشرة :
	×	- مواد
	×	- أجور
××	×	- مصروفات أخرى
××		مجموع التكاليف غير المباشرة
××		
(××)		= تكلفة الإنتاج
××		+ رصيد زراعات في مرحلة النمو والنضج أول
××		المدة
××		- رصيد زراعات في مرحلة النمو والنضج
(××)		آخر المدة
××		
××		= تكلفة الإنتاج التام
××		+ رصيد المحصول تام النضج أول الفترة
		- رصيد المحصول تام النضج آخر الفترة
××		
××		= تكلفة الإنتاج المباع
××		+ تكاليف تسويقية
××		
		= تكلفة المبيعات خلال الفترة
		تطرح من الإيرادات = أرباح المحصول

مثال :

فيما يلي البيانات الخاصة بإنتاج محصول القمح خلال السنة المالية 2006)
المبالغ بالجنيهات) :

أولا - التكاليف المباشرة :

1. 50000 تكلفة تقاوي .
2. 3000 أجور مباشرة .
3. 120000 تكلفة رى .
4. 107000 أسمدة .
5. 20000 حصاد .

ثانيا - التكاليف غير المباشرة :

- 1- 15000 إيجار أراضي .
- 2- 6000 أجور مشرفين .
- 3- 11000 مصروفات أخرى .

ثالثا - مخزون أول وآخر المدة :

المخزون	أول المدة	آخر المدة
1- زراعات في مرحلة النمو	260000	280000
2- محصول تام النضج	25000	17000

رابعا - بلغت إيرادات المبيعات من محصول القمح خلال الفترة :

840000 وبلغت تكاليف التسويق الخاصة بمحصول القمح خلال الفترة 40000

المطلوب :

إعداد قائمة تكاليف وأرباح محصول القمح عن السنة المالية 2006 .

قائمة تكاليف وأرباح محصول القمح
عن السنة المالية 2006

كلي	جزئي	بيان
		تكاليف مباشرة :
	50000	- تكلفة تقاوي
	3000	- أجور مباشرة
	12000	- تكلفة رى
	0	- أسمدة
300000	10700	- حصاد
	0	مجموع التكاليف المباشرة
	20000	تكاليف زراعية غير مباشرة :
		- إيجار أراضي
		- أجور مشرفين
32000	15000	- مصروفات أخرى غير مباشرة
	6000	مجموع التكاليف غير المباشرة
	11000	= تكاليف إنتاج محصول القمح
		+ رصيد زراعات في مرحلة النمو والنضج أول المدة
332000		- رصيد زراعات في مرحلة النمو والنضج آخر المدة
260000		= تكلفة الإنتاج التام
(280000)		+ رصيد محصول تام النضج أول الفترة
312000		- رصيد محصول تام النضج آخر الفترة
25000		= تكلفة الإنتاج المباع
(17000)		+ تكاليف تسويقية
320000		= تكلفة المبيعات خلال الفترة
40000		تطرح من إيرادات المبيعات
360000		= أرباح المحصول عن الفترة
840000		
480000		

ب - قوائم تكاليف الأنشطة الزراعية الأخرى :
لا تخرج قائمة التكاليف لأي نشاط زراعي آخر عن نفس المفاهيم لقائمة تكاليف المحصول الزراعي ، ويتم تصويرها كما سبق وبنفس الأسس والشكل .

2 - الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمنشآت الزراعية :
لإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي في المنشآت الزراعية يلزم القيام بما يلي :

1 - إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة في نهاية السنة المالية ، والذي يتضمن كافة حسابات المنشأة الزراعية من أصول وخصوم وإيرادات ومصروفات
2 - إجراء قيود التسوية اللازمة في نهاية الفترة لتحديد المقدمات والمستحقات وحساب الإهلاكات والمخصصات وعمل جرد للمخزون كما سبق عرضه في القسم الأول من هذا المؤلف .
3 - إعداد قائمة الدخل لكل نشاط زراعي على حدة لتحديد نتيجة هذا النشاط من ربح أو خسارة .

4- إعداد قائمة الدخل العامة للمنشأة الزراعية والتي تتضمن صافي أرباح أو خسائر كل نشاط زراعي على حدة ، بالإضافة إلى أى مصروفات عامة أو إيرادات عامة وذلك لتحديد صافي الأرباح أو الخسائر النهائية للمنشأة الزراعية .

5 - إعداد قائمة المركز المالي للمنشأة الزراعية في نهاية السنة المالية طبقاً لما سبق توضيحه في القسم الأول من هذا المؤلف .

وفي ضوء ما سبق يمكن القول أن المنهج المحاسبي المتبع في المنشآت التجارية عند إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لا يختلف عن المنهج الذي سوف يتبع أو يطبق في المنشآت الزراعية ، حيث أن المبادئ المحاسبية واحدة في المنهجين ولكن الاختلاف الوحيد يتمثل في بعض المشكلات المحاسبية التي تحيط بالنشاط الزراعي والتي تختلف في طبيعتها عن المشكلات المحاسبية التي تواجهها المنشآت التجارية ، الأمر الذي يحتاج إلى معالجة محاسبية خاصة وإن كانت لا تخرج عند معالجتها عن المبادئ العامة للمحاسبة المالية والتي سبق عرضها في القسم الأول من هذا المؤلف .

ويمكن عرض الحسابات والقوائم الأساسية سواء المرتبطة بكل فرع من فروع النشاط الزراعي أو بالمنشأة الزراعية ككل والتي تميزها عن حسابات المنشآت التجارية والصناعية في الحسابات التالية :

1 - حساب الأصل البيولوجي (الحيوي / النباتي أو الحيواني) :

تمثل حسابات الأصول البيولوجية المنتجة سواء النباتية أو الحيوانية في المنشأة الزراعية أصولاً ثابتة مثل حسابات الحدايق وماشية التربية وماشية إنتاج الألبان ومناحل العسل . ويُجعل هذا الحساب مديناً بكافة التكاليف والمصروفات التي تتفق عليه حتى يصبح الأصل منتجاً ، ولا تتضمن تكلفة الأصل أى مصروفات أو تكاليف تتفق بعد بدء الأصل في الإنتاج وتحمل هذه المصروفات على قائمة الدخل في الفترة التي تم إنفاقها فيها ، ويلاحظ أن تكلفة الأصل يتم تخفيضها بأى إيرادات عرضية تكون قد تحققت في فترة تكوين الأصل أو إنشاؤه باعتبارها تخفيضاً في تكلفة الرأسمالية للأصل

2- قائمة الدخل للنشاط الزراعي Income Statement :

يظهر في هذه القائمة كافة المصروفات والإيرادات التي تخص النشاط الزراعي والتي يتم من خلالها تحديد نتيجة النشاط الزراعي من ربح أو خسارة فعلى سبيل المثال يتم إعداد قائمة الدخل لنشاط ماشية الألبان ونشاط ماشية التسمين ونشاط المحصول ونشاط حديقة الفاكهة ونشاط تسمين الدواجن ونشاط منحل العسل ونشاط المشتل ... إلخ .

3- قائمة الدخل العامة للمنشأة الزراعية :

يظهر في قائمة الدخل العامة للمنشأة الزراعية نتائج الأنشطة الزراعية المختلفة من ربح أو خسارة بالإضافة إلى المصروفات الإدارية والعمومية وأى مصروفات أخرى أو إيرادات أخرى لم تحمل على قائمة الدخل لأى فرع من فروع النشاط ، كذلك يظهر في هذه القائمة صافي الربح أو الخسارة النهائية للمنشأة الزراعية .

4- قائمة المركز المالي للنشاط الزراعي Balance Sheet :

وتعد للنشاط الزراعي الواحد مثل نشاط ماشية الألبان أو نشاط ماشية التسمين أو نشاط مناحل العسل .. إلخ ، وتعد قائمة المركز المالي للنشاط الزراعي في صورة تقرير يبدأ بالأصول والتي يتم تقسيمها إلى أصول طويلة الأجل (الأصول الثابتة) ثم الأصول المتداولة ثم الالتزامات المتداولة والتي تطرح من الأصول المتداولة لتحديد رأس المال العامل والذي يضاف إلى الأصول طويلة الأجل لتحديد إجمالي الاستثمار والذي يتم تمويله من حقوق الملكية والتي تشمل رأس المال المصدر والمدفوع والأرباح المرحلة . وقد تتضمن قائمة المركز المالي خانة لسنة المقارنة ، ونعرض فيما يلي ميزانية رقمية لأحد فروع النشاط الزراعي الخاص بماشية إنتاج الألبان .

الميزانية في 2006/12/31
شركة فرع (نشاط) ماشية منتجات الألبان

2005/12/31	2006/12/31	
جنيه	جنيه	الأصول :
47730	52060	أصول طويلة الأجل :
411840	372990	ماشية الألبان - غير البالغة
459570	425050	ماشية الألبان - البالغة
1409800	1462650	مجموع الأصول البيولوجية :
1869370	1887700	الأصول الثابتة
		إجمالي الأصول طويلة الأجل
		الأصول المتداولة :
70650	82950	المخزون
65000	88000	العملاء والمدينون المتنوعون
10000	10000	النقدية
145650	180950	إجمالي الأصول المتداولة
		الإلتزامات المتداولة :
150020	165822	الموردون والدائنون المتنوعون
(4370)	15128	رأس المال العامل
1865000	1902828	إجمالي الاستثمار ويمول كالاتي :
		حقوق الملكية :
1000000	1000000	رأس المال المصدر والمدفوع
865000	902828	الأرباح المرحلة
1865000	1902828	إجمالي تمويل الاستثمار

* رأس المال العامل = إجمالي الأصول المتداولة - الإلتزامات المتداولة .

** إجمالي الاستثمار = إجمالي الأصول طويلة الأجل + رأس المال العامل .

5- قائمة المركز المالي للمنشأة الزراعية :

وتتضمن كافة عناصر الأصول وخصوم المنشأة الزراعية في تاريخ معين
 فهي تتضمن كافة عناصر الأصول وخصوم الأفرع المختلفة للنشاط الزراعي
 بالإضافة إلي عناصر الأصول والخصوم العامة التي لاتخص فرع معين بذاته

مثل مباني الإدارة والمخازن الزراعية والقروض العامة .. إلخ . ويتم إعدادها كما سبق بالنسبة لفرع النشاط الزراعي .

6 - قائمة التغير في حقوق الملكية

Statement of changes in equity

تبين هذه القائمة حقوق الملكية (رأس المال) وكل ما يطرأ عليها من تغيرات خلال الفترة المالية ، فتتضمن رأس المال المدفوع والاحتياطيات بأنواعها المختلفة كالاحتياطي القانوني والاحتياطي النظامي والاحتياطي الرأسمالي واحتياطيات أخرى بالإضافة إلى الأرباح المرحلة وما يطرأ على كل منها من تغيرات خلال الفترة المالية ، وتأخذ الشكل التالي (*) :

شركة

قائمة التغير في حقوق الملكية

عن الفترة المنتهية في 2006/12/31

البيان	رصيد 2006/1/1	الزيادة	النقص	رصيد 2006/12/31
رأس المال المدفوع: الاحتياطيات : احتياطي قانوني احتياطي نظامي احتياطي رأسمالي	1000000			1000000
أرباح مرحلة صافي ربح الفترة	865000	37828		865000 37828
الإجمالي	1865000	37828	-	1902828

* تعد هذه القائمة على مستوى المنشأة الزراعية ككل فقط ، ويلاحظ أن الأرقام الواردة بها أرقام افتراضية وليست كاملة .

7- قائمة التدفق النقدي : Statement of cash flows

توفر قائمة التدفقات النقدية بصورة عامة المعلومات عن المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية (المنشأة) خلال الفترة المالية ، ومصطلح التدفقات النقدية يعني التدفق النقدي للمقبوضات الداخلة للمنشأة والمدفوعات النقدية الخارجة من المنشأة . ويتم تقسيم التدفقات النقدية في هذه القائمة إلى ثلاث مجموعات :

أ- **التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية** ، وتتضمن التدفقات النقدية المرتبطة بالنشاط الجاري للمنشأة .

ب- **التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية** ، وتتضمن التدفقات النقدية المرتبطة بالنشاط الاستثماري من شراء وبيع الأصول الثابتة والاستثمارات المالية .

ج- **التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية** ، وتتضمن التدفقات النقدية المتعلقة بالاقراض و سداد القروض وإصدارات الأسهم وتوزيعات الأرباح المدفوعة .

وناتج المجموعات الثلاث السابقة يسمى في القائمة " بصافي الزيادة في النقدية وما في حكمها خلال الفترة المالية " أو " بالتغير في حركة النقدية خلال الفترة المالية " ، ثم يضاف إلى هذا الناتج رصيد النقدية وما في حكمها أول الفترة " لنصل إلى رصيد النقدية وما في حكمها آخر الفترة .

وتتضمن النقدية وما في حكمها كل من النقدية في الخزينة وفي البنوك والاستثمارات قصيرة الأجل والسائلة جداً مثل أذون الخزانة ، ولا تعتبر الأوراق المالية المتداولة في سوق الأوراق المالية من ضمن النقدية أو ما في حكمها . وهناك طريقتان لإعداد قائمة التدفق النقدي هما :

أ- **الطريقة المباشرة** : وهي المستخدمة ، حيث أقرت معايير المحاسبة المصرية والدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية تفضيلها لهذه الطريقة .

ب- **الطريقة غير المباشرة** : وعموماً يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة كما يلي :

شركة

قائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31

أرقام مقارنة السنة السابقة	السنة المالية	البيان
xx	xx	التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
xx	xx	التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار
xx	xx	التدفقات النقدية من أنشطة التمويل
xx	xx	صافي الزيادة في النقدية أو التغير في النقدية خلال الفترة
xx	xx	+ رصيد النقدية في أول الفترة
xx	xx	= رصيد النقدية في آخر الفترة

ويتم إعداد قائمة التدفقات النقدية لكل فرع من فروع النشاط الزراعي المختلفة وللمنشأة الزراعية ككل ، ونعرض فيما يلي قائمة التدفقات النقدية للشركة (س) العاملة في مجال نشاط ماشية الألبان (منتجات الألبان) والواردة في المعيار الدولي رقم (41) والمعيار المحاسبي المصري رقم (35) "الزراعة".

الشركة (س) لمنتجات الألبان

قائمة التدفق النقدي عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31

جنيه 498027	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية :
97913	النقدية المحصلة من مبيعات الألبان
(460831)	النقدية المحصلة من مبيعات الماشية
(23815)	نقدية مدفوعة للموردين والموظفين والعمال
111294	نقدية مدفوعة لشراء ماشية
(43194)	- ضرائب الدخل المدفوعة
68100	= صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

(68100)	التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية : نقدية مدفوعة لشراء أصول ثابتة من آلات ومعدات وعقارات
(68100) -	= صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
10000	= صافي الزيادة في النقدية خلال الفترة
10000	+ النقدية في بداية الفترة = النقدية في آخر الفترة

تناولنا في الجزء السابق الإطار العام لإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وقائمة التدفق النقدي للمنشأة الزراعية أو لأحد فروعها ، ونتناول في الجزء التالي كيفية تحديد نتيجة كل نشاط زراعي بالتفصيل .

أولاً - نشاط المحاصيل الحقلية :

لتحديد نتيجة نشاط أى محصول من المحاصيل الحقلية كالقمح والذرة وقصب السكر والقطن .. إلخ يتم إعداد حساب المحصول والذي يتم تحميله بكافة المصروفات التي صرفت على المحصول والتي تتضمن جميع المصروفات المرتبطة بزراعة المحصول وحصده وتسويقه وتظهر هذه المصروفات في الجانب المدين من حساب المحصول ، بينما تظهر الإيرادات الناتجة من بيع المحصول ومخلفاته وأى إيرادات عرضية تتحقق خلال فترة زراعة المحصول في الجانب الدائن من حساب المحصول ، وبمقابلة الجانب الدائن (الإيرادات) بالجانب المدين (المصروفات) يتم تحديد نتيجة نشاط المحصول من ربح أو خسارة ، والذي يرحل بدوره إلى قائمة الدخل العامة للمنشأة الزراعية ، ويلاحظ أن تكلفة الزراعات القائمة في نهاية الفترة والتي لا تزال في مرحلة النمو والنضج يتم تحديدها على أساس نصيبها من المصروفات التي تم إنفاقها عليها خلال الفترة ، ويحدد هذا النصيب على أساس نسبة النضج الذي وصلت إليه هذه الزراعات .

مثال :

فيما يلي البيانات الخاصة بمحصول القمح عن السنة المالية 2006 والمستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت الزراعية (المبالغ بالآلاف جنيه) :

أ - أرصدة أول وآخر الفترة :

أرصدة أول المدة	أرصدة آخر المدة	بيان
10000	8000	1- زراعات في مرحلة النمو والنضج
40000	60000	2- محصول تام النضج

ب - مصروفات خلال الفترة :

- 1 - 20000 تقاوي .
- 2 - 40000 أسمدة .
- 3 - 25000 رى .
- 4 - 15000 إيجار أرض زراعية .
- 5 - 22000 أجور عمال ومشرفين .
- 6 - 18000 مصروفات حصاد المحصول .
- 7 - 14000 مصروفات جراثية المحصول .
- 8 - 2000 تكلفة مواد تعبئة المحصول .

ج - بلغت إيرادات بيع المحصول :

400000 ، وبلغت إيرادات مبيعات التبن 30000 ، بينما بلغت مصروفات تسويق وبيع المحصول 10000 .

المطلوب : تصوير حساب محصول القمح وتحديد نتيجة نشاطه عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31 .

الحل : د / محصول القمح عن السنة المالية 2006

إيرادات بيع المحصول	400000	زراعات في مرحلة النمو والنضج	10000
إيرادات مبيعات التبن	30000	أول الفترة	
زراعات في مرحلة النمو	8000	تكلفة محصول تام أول المدة	40000
والنضج آخر المدة		تقاوي	20000
تكلفة محصول تام آخر المدة	60000	أسمدة	40000
		رى	25000
		إيجار أرض زراعية	15000
		أجور عمال ومشرفين	22000
		مصروفات حصاد المحصول	18000
		مصروفات جراثية المحصول	14000
		تكلفة مواد تعبئة المحصول	2000

		مصروفات تسويق وبيع	10000
		المحصول	28200
		أرباح المحصول وترحل إلى قائمة الدخل العامة للمنشأة	0
	498000		49800
			0

ثانيا - نشاط البساتين (حدائق الفاكهة) :

تتطلب معالجة نشاط البساتين (حدائق الفاكهة) وتحديد نتيجة نشاطها إلى إعداد حساب للأصل الثابت باعتبار الحدائق أصول ثابتة وإعداد قائمة دخل لتحديد نتيجة النشاط السنوي من ربح أو خسارة وهو ما سنوضحه فيما يلي :

1 - حساب الحديقة :

يمثل هذا الحساب أحد حسابات الأصول الثابتة ، ويجعل هذا الحساب مديناً بكافة المصروفات التي تنفق على إنشاء الحديقة حتى تصل إلى مرحلة الإنتاج الاقتصادي ، وتعالج كافة هذه النفقات باعتبارها نفقات رأسمالية ، ويتم تخفيض هذه النفقات بأى إيرادات عرضية تتحقق خلال فترة إنشاء الحديقة مثل إيرادات بيع الخضروات والمحاصيل التي يتم زراعتها في أرضية الحديقة حتى تصل الحديقة إلى مرحلة الإنتاج الاقتصادي ، وتوقف عملية رسمة المصروفات التي تنفق على الحديقة وعملية تخفيض هذه المصروفات بأى إيرادات عرضية تتحقق عند وصول الحديقة إلى مرحلة الإنتاج الاقتصادي ، حيث تظهر أى مصروفات تحدث بعد ذلك أو أى إيرادات عرضية في قائمة الدخل لنشاط الحدائق . وتمثل التكلفة النهائية لحساب الحديقة التكلفة الرأسمالية لها والتي تظهر ضمن الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي ، ويتم إهلاكها بقسط إهلاك سنوي على مدة العمر الإنتاجي المتوقع للحديقة .

2 - قائمة الدخل لنشاط حدائق الفاكهة :

يتم إعداد قائمة دخل لنشاط حديقة الفاكهة بعد إثمار أشجار الحديقة وبدء إنتاجها الاقتصادي ، وتظهر في قائمة الدخل كافة المصروفات التي تنفق على الحديقة وكافة الإيرادات التي تتحقق بعد دخول الحديقة في مرحلة الإنتاج الاقتصادي ، ويتم إعداد قائمة الدخل سنوياً ، ويلاحظ أنه يتم تحميل الإهلاك السنوي على قائمة دخل نشاط الحديقة باعتباره أحد بنود مصروفات النشاط ويرحل قسط الإهلاك السنوي إلى حساب مجمع أو مخصص إهلاك الحديقة مثله في ذلك مثل أى أصل ثابت آخر .

مثال :

توافرت لك البيانات التالية والمستخرجة من دفاتر شركة الوادي للحاصلات الزراعية والخاصة بنشاط حديقة الفاكهة من المانجو وذلك خلال الأعوام من 2000 : 2006 (المبالغ بالآلف جنيه) :

أ - بلغت مصاريف إنشاء الحديقة خلال الأعوام من 2000 حتى نهاية عام 2005 ما يلي :

- 1- 200 تكلفة الشتلات .
 - 2- 100 تكلفة تمهيد وتسوية الأرض وعزيق .
 - 3- 120 أجور مشرفين .
 - 4- 60 أسمدة عضوية وكيمياوية .
 - 5- 50 مصاريف رى .
 - 6- 10 إهلاك آلات ومعدات .
 - 7- 40 مبيعات محاصيل عرضية وخضروات .
- ب - بدأت الحديقة في الإثمار (الإنتاج) الاقتصادي في عام 2006 وكانت المصروفات والإيرادات خلال عام 2006 ما يلي :

- 1- 15 أجور عمالة ومشرفين .
- 2- 20 أسمدة عضوية وكيمياوية .
- 3- 5 إهلاك آلات ومعدات .
- 4- 10 مصاريف رى .
- 5- 8 مصاريف مبيدات وتبخير .
- 6- 12 إيراد مبيعات محاصيل عرضية وخضروات .
- 7- 6 مصاريف جنى وتجميع (قطف) الثمار .
- 8- 4 مصاريف بيع وتوزيع .
- 9- 250 إيراد مبيعات الثمار .
- 10- 5 % معدل الإهلاك السنوي للحديقة .

المطلوب :

- 1- تصوير حساب الحديقة .
- 2- إعداد قائمة الدخل لنشاط الحديقة عن عام 2006 .
- 3- توضيح الأثر على قائمة المركز المالي في 2006/12/31 .

الحل :

1- تصوير حساب الحديقة :

د / الحديقة

له	(المبالغ بالآلف جنيهه)	منه
مبيعات محاصيل عرضية	40	تكلفة الشتلات 200
		تكلفة تمهيد وتسوية الأرض 100
		أجور مشرفين 120
		أسمدة عضوية وكيمياوية 60
رصيد مرهل 2005/12/31	500	مصاريق رى 50
		إهلاك آلات ومعدات 10
	540	540
		500
		رصيد منقول 2006/1/1
		(يظهر في الميزانية باعتباره
		أصل ثابت)

2. إعداد قائمة الدخل لنشاط الحديقة عن عام 2006 :

إيرادات :	
250	إيرادات مبيعات ثمار الحديقة
12	إيرادات مبيعات محاصيل عرضية وخضروات
	إجمالي الإيرادات :
262	يخصم التكاليف والمصروفات :
15	أجور عمالة ومشرفين
20	أسمدة عضوية وكيمياوية
5	إهلاك آلات ومعدات
10	مصاريق رى
8	مصاريق مبيدات وتبخير
6	مصاريق جنى وقطف وتجميع الثمار
4	مصاريق بيع وتوزيع

(93)	25	5 إهلاك الحديقة (--- × 500) 100
169		إجمالي التكاليف والمصروفات = صافي ربح التشغيل لنشاط الحديقة (ويرحل إلى قائمة الدخل العامة للشركة)

1. توضيح الأثر على قائمة المركز المالي في 2006/12/31 :

(المبالغ بالآلف جنيه)

		الأصول :
		أصول طويلة الأجل :
500		حديقة فاكهة المانجو
25		(-) مجمع الإهلاك
	475	

ثالثاً - نشاط تسمين الماشية أو الدواجن :

لتحديد نتيجة نشاط التسمين يتم إعداد حساب نشاط التسمين والذي يتم تحميله في الجانب المدين بكافة المصروفات التي يتم إنفاقها على هذا النشاط سواء تلك التي يتم إنفاقها لاقتناء الرؤوس الصغيرة في نشاط تسمين الماشية أو الكتاكيت في نشاط تسمين الدواجن ومصاريف تسمينها من أعلاف وأجور الكلافين والعمال ومصروفات العلاج والأدوية ومصاريف بيعها ، بالإضافة إلى الخسائر الناتجة عن الماشية أو دواجن التسمين النافقة . بينما يظهر في الجانب الدائن من هذا الحساب كل من الإيرادات العرضية كإيراد بيع الأسمدة العضوية المتخلفة عن الماشية أو الدواجن ، وإيرادات مبيعات ماشية التسمين أو دواجن التسمين ، والفرق بين الإيرادات والمصروفات يمثل صافي ربح أو خسارة نشاط التسمين والذي يرحد إلى قائمة الدخل العامة للمنشأة .

مثال :

توافرت لك البيانات المستخرجة من دفاتر منشأة السعد عن عام 2006 والخاصة بنشاط تسمين الماشية (المبالغ بالآلف جنيه) :

- 1- 6000 ماشية متبقية أول المدة .
- 2- 8000 ماشية متبقية آخر المدة .

- 3- 14000 ماشية مشتراه خلال المدة .
 4- 2500 أعلاف .
 5- 500 أجور كلافين .
 6- 300 أجور مشرفين .
 7- 200 أدوية وأمصال وعلاج .
 8- 100 إهلاك معدات وآلات وحظائر .
 9- 20 ماشية نافقة .
 10- 30 مصاريف بيع وتوزيع .
 11- 40 إيراد بيع أسمدة عضوية .
 12- 30000 إيراد مبيعات ماشية التسمين .
- المطلوب :**

تصوير حساب نشاط تسمين الماشية وتحديد نتيجة النشاط عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31 .
 الحل :

**د / نشاط تسمين الماشية
 (المبالغ بالآلف جنيه)**

له		منه
إيراد بيع أسمدة عضوية	40	رصيد الماشية أول المدة
إيراد مبيعات ماشية التسمين	30000	ماشية مشتراه خلال المدة
رصيد ماشية متبقية آخر المدة	8000	أعلاف
		أجور كلافين
		أجور مشرفين
		أدوية وأمصال وعلاج
		إهلاك آلات ومعدات وحظائر
		ماشية نافقة
		مصاريف بيع وتوزيع
		صافي ربح نشاط تسمين
		الماشية (يرحل إلى قائمة
		الدخل العامة للمنشأة)
	38040	38040

رابعا - نشاط ماشية إنتاج الألبان :

تحتاج معالجة نشاط ماشية إنتاج الألبان وتحديد نتيجة نشاطها إلى إعداد حساب للأصل الثابت باعتبار ماشية إنتاج الألبان أصلاً ثابتاً وإعداد قائمة دخل لتحديد نتيجة النشاط السنوي لها من ربح أو خسارة وهو ما سنوضحه فيما يلي :

1 - حساب ماشية إنتاج الألبان :

يمثل هذا الحساب أحد حسابات الأصول الثابتة ، حيث أن ماشية إنتاج الألبان يتم تربيتها بهدف الاحتفاظ بها لإنتاج الألبان وليس بهدف بيعها ، لهذا فإن كافة النفقات التي تنفق على هذه الماشية من لحظة اقتناؤها حتى بداية إدارتها الألبان تعتبر نفقات رأسمالية ، وأى مصروفات أخرى يتم صرفها بعد إدارتها الألبان تعتبر مصروفات إيرادية تحمل على قائمة الدخل الخاصة بنشاط ماشية إنتاج الألبان ، ويتم تخفيض النفقات الرأسمالية لماشية إنتاج الألبان بأى إيرادات عرضية تتحقق من بيع الأسمدة العضوية المتخلفة عن ماشية إنتاج الألبان قبل إدارتها الألبان . كذلك تخفض التكلفة الرأسمالية لماشية إنتاج الألبان بتكلفة النافق أو المحول منها إلى الأنشطة الأخرى بصفة دائمة للعمل في المزرعة أو لنشاط التسمين ، وتظهر بعض المشكلات المحاسبية عند المعالجة المحاسبية لماشية إنتاج الألبان والتي تتمثل في :

أ - مشكلة المواليد من الماشية :

تعالج المواليد من الماشية كإضافة إلى الأصول حيث يتم تحميل حساب ماشية إنتاج الألبان بقيمة المواليد من هذه الماشية وتعالج في نفس الوقت كإيرادات لنشاط ماشية إنتاج الألبان ، ويتم ذلك بإجراء القيد المحاسبي التالي :

من حـ / ماشية إنتاج الألبان - مواليد الماشية	×	×
إلى د / قائمة الدخل نشاط ماشية إنتاج الألبان - مواليد الماشية	×	

ويتم تحديد قيمة المواليد من الماشية بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة ، ويلاحظ أن ماشية التسمين لا يظهر بها مثل هذه المشكلة حيث أن تسمين الماشية في هذه الحالة يقتصر على تسمين ذكور الماشية فقط ومن ثم لا توجد مواليد .

ب - مشكلة الألبان التي تستهلكها مواليد ماشية إنتاج الألبان :
تقدر تكلفة هذه الألبان بقيمتها العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدر وتعالج باعتبارها من ضمن التكاليف الرأسمالية لماشية إنتاج الألبان وتعالج في نفس الوقت كإيرادات لنشاط ماشية إنتاج الألبان ويتم ذلك بإجراء القيد المحاسبي التالي :

من د / ماشية إنتاج الألبان إلى د / قائمة دخل نشاط ماشية إنتاج الألبان الألبان المستهلكة من مواليد ماشية إنتاج الألبان	×	×
--	---	---

ج - مشكلة ماشية إنتاج الألبان النافقة :
تعالج تكلفة ماشية إنتاج الألبان النافقة بتخفيض حساب ماشية إنتاج الألبان بجعله دائماً وتعالج في نفس الوقت باعتبارها خسائر لنشاط ماشية إنتاج الألبان ، ويتم ذلك بإجراء القيد التالي :

من د / قائمة دخل نشاط ماشية إنتاج الألبان ماشية نافقة إلى د / ماشية إنتاج الألبان - ماشية نافقة	×	×
--	---	---

2 - قائمة الدخل لنشاط ماشية إنتاج الألبان :
يتم إعداد قائمة الدخل لنشاط ماشية إنتاج الألبان بظهور كافة المصروفات التي تتفق على الماشية منذ بدء إنتاجها الألبان من أعلاف وأجور كلافين ومشرفين وعمالة وعلاج والإهلاك السنوي لماشية إنتاج الألبان ومصروفات بيع وتوزيع الألبان بالإضافة إلى الماشية النافقة ، وكافة الإيرادات الناتجة من بيع الألبان والإيرادات العرضية مثل إيراد بيع الأسمدة العضوية وقيمة الألبان التي يستهلكها مواليد ماشية الألبان . وبمقابلة المصروفات بالإيرادات يتم تحديد نتيجة نشاط ماشية الألبان من ربح أو خسارة .

مثال :

فيما يلي البيانات المتوافرة عن نشاط ماشية إنتاج الألبان لمنشأة جهينة الزراعية عن عام 2006 (المبالغ بالآلف جنيه) :

- 1- 50000 رصيد ماشية إنتاج الألبان في 2006/1/1 .
- 2- 2000 ماشية إنتاج ألبان مشتراه خلال عام 2006 .
- 3- 3500 ماشية محولة لنشاط التسمين .
- 4- 9000 ماشية مولودة .
- 5- 500 ماشية نافقة .
- 6- 3000 القيمة العادلة للألبان التي استهلكتها مواليد الماشية .
- 7- 12000 أعلاف .
- 8- 1000 أدوية وعلاج .
- 9- 700 أجور كلافين .
- 10- 300 أجور مشرفين وعمال .
- 11- 400 مصروفات بيع وتوزيع الألبان .
- 12- 100 قسط الإهلاك السنوي لآلات ومعدات الحليب .
- 13- 3000 قسط الإهلاك السنوي لماشية إنتاج الألبان .
- 14- 55000 إيرادات مبيعات الألبان .

المطلوب :

- 1 - تصوير حساب ماشية إنتاج الألبان .
 - 2 - تصوير قائمة الدخل لنشاط ماشية إنتاج الألبان .
 - 3 - توضيح الأثر على قائمة المركز المالي في 2006/12/31 , علماً بأن رصيد مجمع إهلاك ماشية إنتاج الألبان 9000 .
- الحل : 1. تصوير حساب ماشية إنتاج الألبان :

ح / ماشية إنتاج الألبان

(المبالغ بالآلف جنيه)

رصيد الماشية أول المدة	50000	ماشية محولة النشاط التسمين	3500
ماشية مشتراه	2000	ماشية نافقة	500
ماشية مولودة	9000		
القيمة العادلة للألبان التي استهلكتها مواليد الماشية	3000	رصيد الماشية في آخر المدة	60000
	64000		64000

2. تصوير قائمة الدخل لنشاط ماشية إنتاج الألبان :

شركة جهينة الزراعية
قائمة الدخل لنشاط ماشية إنتاج الألبان
عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31
(المبالغ بالآلف جنيه)

		الإيرادات :
	55000	قيمة إيرادات مبيعات الألبان
	9000	الأرباح الناشئة عن الماشية المولودة
	3000	القيمة العادلة للألبان التي استهلكتها موليد الماشية
67000		إجمالي الإيرادات
	12000	يخصم التكاليف والمصروفات :
	1000	أعلاف
	700	أدوية وعلاج
	300	أجور كلافين
	400	أجور مشرفين وعمال
	100	مصروفات بيع وتوزيع الألبان
	3000	الإهلاك السنوي لآلات ومعدات الحليب
	500	الإهلاك السنوي لماشية إنتاج الألبان
(18000)		خسائر ماشية نافقة
49000		إجمالي التكاليف والمصروفات
		صافي ربح نشاط ماشية إنتاج الألبان (ويرحل إلى قائمة الدخل العامة للشركة)

3. توضيح الأثر على قائمة المركز المالي في 2006/12/31 :
(المبالغ بالآلف جنيه)

60000 12000	48000	الأصول : أصول طويلة الأجل : ماشية إنتاج الألبان (-) مجمع الإهلاك (3000 + 9000)
----------------	-------	---

خامسا - نشاط مناحل العسل :

تتطلب معالجة نشاط مناحل العسل وتحديد نتيجتها إلى إعداد حساب لأسراب النحل ، باعتبارها أصلاً ثابتاً وإعداد حساب لخلايا وأدوات النحل باعتبارها أيضاً أصول ثابتة وإعداد قائمة دخل لتحديد نتيجة النشاط السنوي من ربح أو خسارة وهو ما سنوضحه فيما يلي :

1 - حساب / النحل :

يجعل هذا الحساب مديناً بأرصدة أول المدة من أسراب النحل ويجعل دائناً بأرصدة آخر المدة من أسراب النحل والفرق بين الجانبين يمثل قيمة النحل النافق والمفقود .

2 - حساب / خلايا وأدوات النحل :

يمثل هذا الحساب أحد حسابات الأصول الثابتة ، ويجعل هذا الحساب مديناً بكافة المصروفات التي تنفق على إنشاء المنحل حتى يبدأ المنحل في الإنتاج ، ويتم إجراء إهلاك سنوي للمنحل مثله مثل أى أصل ثابت آخر ويحمل هذا الإهلاك على قائمة الدخل لنشاط المنحل .

3- قائمة الدخل لنشاط مناحل العسل :

يتم إعداد قائمة الدخل لنشاط مناحل العسل بهدف تحديد نتيجة النشاط السنوي من ربح أو خسارة وتظهر في قائمة الدخل كافة المصروفات التي تنفق على منتجات المنحل بعد بدء المنحل في الإنتاج وكافة الإيرادات التي تتحقق من مبيعات منتجات النحل من العسل والشمع .

مثال :

توافرت لك البيانات التالية والخاصة بنشاط مناحل العسل لشركة البنهاوي خلال عام 2006 (المبالغ بالألف جنيهه) :

أولاً - بيانات خاصة بأسراب وخلايا وأدوات النحل :

1- 200 رصيد أول المدة من أسراب النحل .

2- 185 رصيد آخر المدة من أسراب النحل (*).

3- 25 قيمة الخلايا وأدوات النحل .

ثانياً - بيانات خاصة بنشاط إنتاج العسل :

1- 800 إيرادات مبيعات العسل وشمع العسل .

2- 20 مواد سكرية .

3- 22 مصاريف قطف العسل .

4- 28 أجور مشرفين وعمال .

5- 5 إهلاك الخلايا وأدوات النحل (**).

6- 15 إهلاك أسراب النحل .

7- 6 مصروفات أخرى .

8- 14 مواد تعبئة .

9- 10 مصروفات بيع وتوزيع العسل .

المطلوب :

1- تصوير حساب النحل .

2- تصوير حساب خلايا وأدوات النحل .

3- إعداد قائمة الدخل لنشاط مناحل العسل .

* يتم تقدير رصيد آخر المدة لأسراب النحل دائماً بقيمة أقل ما يمكن لأن هذه الأسراب معرضة للتكاثر والفقدان والهجرة والموت .

** يمكن اتباع أسلوب إعادة التقدير في تقدير قيمة خلايا وأدوات النحل بدلاً من إتباع أسلوب الإهلاك ، والفرق بين القيمة القديمة والقيمة الجديدة يمثل مصروف الإهلاك السنوي لهذه الخلايا والأدوات .

الحل :

1- تصوير حساب النحل : د / النحل

رصيد أول المدة من أسراب النحل	200	رصيد آخر المدة من أسراب النحل	185
		نحل نافق ومفقود	15
	200		200

2 - تصوير حساب خلايا وأدوات النحل :

د / الخلايا وأدوات النحل

	20	خلايا وأدوات النحل	
--	----	--------------------	--

3 - إعداد قائمة الدخل لنشاط مناحل العسل :

قائمة الدخل لنشاط مناحل العسل عن السنة المنتهية في 2006/12/31
(المبالغ بالآلاف جنيهه)

800		إيراد مبيعات العسل وشمع العسل
		تخصم التكاليف والمصروفات :
	20	مواد سكرية
	22	مصاريق قطف العسل
	28	أجور مشرفين وعمال
	5	إهلاك الخلايا وأدوات النحل
	15	إهلاك أسراب النحل
	6	مصروفات أخرى
	14	مواد تعبئة
	10	مصروفات بيع وتوزيع
(120)		إجمالي التكاليف والمصروفات
680		صافي ربح نشاط مناحل العسل

ويرجل إلى قائمة الدخل العامة للشركة .

سادسا - نشاط مزارع الأسماك :

لا تختلف المعالجة المحاسبية لنشاط مزارع الأسماك عن نشاطي تسمين الماشية أو الدواجن .

سابعا - نشاط دواجن الأمهات (دواجن إنتاج البيض) :

لا تختلف كثيراً المعالجة المحاسبية لنشاط دواجن الأمهات (دواجن إنتاج البيض) سواء أكان البيض يستخدم للتفريخ أو للاستهلاك عن نشاط ماشية إنتاج الألبان .

ثامنا - نشاط زراعة الأعشاب الطبية وأعشاب العطور :

لا تختلف المعالجة المحاسبية لنشاط زراعة الأعشاب الطبية وأعشاب العطور عن أنشطة المحاصيل الحقلية ، إلا إذا كانت هناك بعض الأشجار المعمرة التي تؤخذ منها بعض الأعشاب الطبية أو العطرية ، ففي هذه الحالة يتم معالجة هذه الأشجار باعتبارها أصولاً ثابتة كما سبق توضيحه في نشاط البساتين (الحدائق)

قائمة الدخل العامة وقائمة المركز المالي للمنشأة الزراعية :

لا تختلف أسس إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للمنشأة الزراعية عن تلك التي يتم إعدادها في المنشأة التجارية أو الصناعية ، فإذا كانت المنشأة الزراعية متخصصة في نشاط معين من الأنشطة الزراعية ، ففي هذه الحالة لا توجد أي مشكلة عند إعداد قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي ، حيث تمثل قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في هذه الحالة المنشأة الزراعية ككل ، حيث أنها متخصصة في نشاط واحد من الأنشطة الزراعية . ويختلف الوضع إذا كانت المنشأة الزراعية تزاول أكثر من نشاط زراعي واحد في نفس الوقت ، كأن تزاول زراعة المحاصيل والحدائق وتسمين الدواجن والماشية وعسل النحل وماشية إنتاج الألبان ... إلخ ، ففي هذه الحالة تقوم المنشأة الزراعية بإعداد قائمة دخل لكل نشاط زراعي على حدة لتحديد نتيجة نشاطه وإعداد قائمة مركز مالي للمنشأة الزراعية ككل ، وقد سبق لنا توضيح كيفية إعداد قائمة الدخل لكل نشاط زراعي على حدة ، وفي الجزء التالي سوف نوضح كيفية إعداد قائمة الدخل العامة للمنشأة الزراعية ككل في حالة مزاولتها أكثر من نشاط زراعي واحد في نفس الوقت ، وكيفية إعداد قائمة المركز المالي للمنشأة الزراعية ككل

1 - قائمة الدخل للمنشأة الزراعية :

يتم إعداد قائمة الدخل للمنشأة الزراعية ككل بهدف تحديد صافي أرباح أو خسائر المنشأة الزراعية ككل عن الفترة المالية التي تعد عنها ، حيث ترحل إلى هذه القائمة صافي أرباح أو خسائر فروع الأنشطة الزراعية المختلفة التي تزاولها المنشأة ، بالإضافة إلى أي مصروفات أو إيرادات غير مرتبطة بنشاط معين من الأنشطة الزراعية مثل المصاريف الإدارية من مطبوعات وأدوات كتابية وأجور الموظفين في قسم المحاسبة وإهلاك مباني الإدارة وإهلاك السيارات ... إلخ كذلك يظهر في هذه القائمة الإيرادات غير المرتبطة بنشاط معين مثل أرباح الاستثمارات في الأوراق المالية والفوائد الدائنة .. إلخ . وبمقارنة الإيرادات مع المصروفات يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة للمنشأة الزراعية ككل . وقد سبق لنا عرض قائمة الدخل للأنشطة الزراعية المختلفة والتي لا تختلف عنها أسس إعداد قائمة الدخل العامة للمنشأة الزراعية ككل .

2 - قائمة المركز المالي للمنشأة الزراعية :

لا تختلف قائمة المركز المالي في المنشأة الزراعية عنها في المنشأة التجارية أو الصناعية, ويتم إعداد قائمة المركز المالي للمنشأة الزراعية كما يلي:
قائمة المركز المالي لشركة الزراعية
في 12/31 / 20 xx

			الأصول :
		xx	أصول طويلة الأجل :
		xx	ماشية الألبان - غير البالغة
	xx		(-) مجمع الإهلاك
		xx	ماشية الألبان - البالغة
	xx	xx	(-) مجمع الإهلاك
			مناحل العسل
		xx	(-) مجمع الإهلاك
	xx	xx
			حدائق الفاكهة (البساتين)
			(-) مجمع الإهلاك
	xx	xx	أراضي زراعية
	xx	xx	الأصول الثابتة
			(-) مجمع الإهلاك
		xx	
xx		xx	إجمالي الأصول طويلة الأجل
			أصول متداولة :
			المخزون
			العملاء والمدينون المتنوعون
			النقدية
		xx	ماشية التسمين
		xx	دواجن التسمين
		xx
		xx	إجمالي الأصول المتداولة

xx	xx	xx	الالتزامات المتداولة : الموردون والدائنون المتنوعون
		xx	
xx	xx	xx	رأس المال العامل إجمالي الاستثمار ويتم تمويله على النحو التالي حقوق الملكية والالتزامات طويلة الأجل : رأس المال المصدر والمدفوع الاحتياطيات الأرباح المرحلة إجمالي حقوق الملكية الالتزامات طويلة الأجل إجمالي حقوق الملكية وإجمالي الاستثمار
		xx	
		xx	
		xx	
	xx		
	xx		

تذكر

- 1 - إن النشاط الزراعي هو ذلك النشاط الذي يدار بواسطة إحدى المنشآت الزراعية لتحويل الأصول البيولوجية (حيوانات أو كائنات حية) إلى منتجات بغرض البيع أو إلى إنتاج زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية
- 2 - إن النشاط الزراعي يغطي العديد من المجالات مثل زراعة المحاصيل والأعشاب الطبية والزهور وحدائق الفاكهة (البساتين) وماشية ودواجن التسمين وماشية إنتاج الألبان والمناحل ومزارع الأسماك ... إلخ .
- 3 - إن محاسبة التكاليف الزراعية هي إحدى فروع محاسبة التكاليف , يتم تطبيقها على الأنشطة الزراعية بهدف تتبع وقياس تكاليف هذه الأنشطة بشكل موضوعي ودقيق والرقابة عليها بهدف تخفيضها وتوفير المعلومات اللازمة لقياس نتيجة هذه الأنشطة من ناحية ومساعدة إدارة المنشأة الزراعية في اتخاذ القرارات المختلفة من ناحية أخرى .
- 4 - تتمثل أهداف محاسبة التكاليف الزراعية في :
 - قياس عناصر التكاليف الزراعية لكل نشاط زراعي .
 - الرقابة على عناصر التكاليف الزراعية لكل نشاط زراعي .
 - مساعدة إدارة المنشأة الزراعية في اتخاذ القرارات المختلفة .
- 5 - قد يتم تبويب عناصر التكاليف الزراعية إلى :
 - تبويب نوعي (مواد - أجور - مصروفات) .
 - تبويب وظيفي (تكاليف إنتاج - تكاليف تسويق - تكاليف إدارية) .
 - تبويب حسب المنتجات الزراعية (تكاليف مباشرة - تكاليف غير مباشرة)
- تبويب حسب حجم النشاط (الإنتاج) الزراعي (تكاليف متغيرة - تكاليف ثابتة - تكاليف مختلطة) .
- 6 - التكاليف المباشرة : هي تلك التكاليف التي يمكن ربطها مباشرة بالنشاط أو المنتج مثل تكلفة التقاوي في أنشطة المحاصيل أو تكلفة الشتلات في نشاط الحدائق .
- 7 - التكاليف غير المباشرة : هي تلك التكاليف التي لا ترتبط بشكل واضح بنشاط أو منتج معين , مثل مرتبات الإداريين في المنشأة الزراعية .
- 8 - التكاليف المتغيرة : هي تلك التكاليف التي تتغير في مجملها مع التغير في حجم النشاط أو الإنتاج وبنفس النسبة مثل التقاوي في زراعة المحاصيل

- والشتلات في نشاط الحدائق .
- 9 - التكاليف الثابتة : هي تلك التكاليف التي لا تتغير في مجملها مع التغير في حجم النشاط بل تظل ثابتة ومن أمثلتها مرتبات الإداريين وإيجارات مباني الإدارة .
- 10 - التكاليف المختلطة : هي تلك التكاليف التي تتضمن جزء ثابت وجزء متغير , ويطلق عليها تكاليف شبه متغيرة إذا كان الجزء الأكبر منها متغير مثل تكلفة صيانة الآلات الزراعية , ويطلق عليها تكاليف شبه ثابتة إذا كان الجزء الأكبر منها ثابت مثل مرتبات وعمولات مندوبي المبيعات
- 11 - تعكس دوال التكلفة سلوك التكاليف داخل مدى معين من حجم النشاط.
- 12 - قائمة التكاليف الزراعية تمثل تقريراً يوضح لإدارة المنشأة الزراعية تكلفة المنتجات الزراعية أو الأنشطة الزراعية كل على حده .
- 13 - قائمة الدخل للنشاط الزراعي تمثل إحدى القوائم المالية الأساسية التي تعدها المنشأة الزراعية لبيان نتيجة النشاط الزراعي من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة .
- 14 - قائمة المركز المالي (الميزانية) للمنشأة الزراعية تمثل إحدى القوائم المالية الأساسية التي تعدها المنشأة الزراعية لبيان أصول والتزامات المنشأة الزراعية في نهاية فترة مالية معينة .

الأسئلة النظرية والتطبيقات العملية

الأسئلة النظرية :

- 1 - ما المقصود بكل من المصطلحات الآتية :
 - النشاط الزراعي .
 - الإنتاج الزراعي .
 - الأصل البيولوجي .
 - التحول البيولوجي .
 - الحصاد .
 - التكاليف المباشرة .
 - التكاليف غير المباشرة .
 - التكاليف المتغيرة .
 - التكاليف الثابتة .
 - التكاليف المختلطة .
 - التكاليف شبه المتغيرة .
 - التكاليف شبه الثابتة .
 - القيمة العادلة .
- 2- تناول بالتفصيل أنواع الأنشطة الزراعية والخصائص المميزة لها وإنعكاساتها المحاسبية .
- 3- ما المقصود بحاسبة التكاليف الزراعية ؟ وما هي أهدافها ؟
- 4- اشرح بالتفصيل التبويات المختلفة لعناصر التكاليف الزراعية مع الاستعانة ببعض الأمثلة التوضيحية .
- 5- ما المقصود بدوال التكلفة ؟ وما هي أنواعها مع الاستعانة بالأشكال التوضيحية
- 6- المطلوب تصنيف الأصول التالية إلى أصول متداولة أو أصول ثابتة :
 - ماشية التسمين .
 - حدائق الفاكهة .
 - ماشية الألبان .
 - أسراب النحل .
 - أسماك المزارع .
 - دواجن التسمين - دواجن الأمهات (دواجن إنتاج البيض) .
 - أشجار مصدات الرياح .
- 7- ما هو الهدف النهائي من إعداد قائمة الدخل لأي نشاط زراعي ؟ وما هي البنود الرئيسية التي تتضمنها هذه القائمة .
- 8- ما هي البنود الأساسية التي تتضمنها قائمة المركز المالي للمنشأة الزراعية؟ كيف يتم إعدادها مع عرض نموذج لهذه القائمة .

التطبيقات العملية

التطبيق الأول :

فيما يلي البيانات الخاصة بإنتاج محصول العدس خلال السنة المالية 2006)
المبالغ بالجنيهات (:

أولا - التكاليف المباشرة :

20000	1- تكلفة حرث الأرض
60000	2- تكلفة تقاوي
12000	3- أجور عمال
8000	4- تكلفة ري
100000	5- تكلفة أسمدة عضوية كيميائية
24000	6- تكلفة حصاد المحصول
17000	7- تكلفة جرافة المحصول

ثانيا - التكاليف غير المباشرة :

3400	1- إيجار مبنى الإدارة
8000	2- أجور مشرفين
6000	3- مصروفات أخرى غير مباشرة

ثالثا - مخزون أول وآخر المدة :

آخر المدة	أول المدة	المخزون
22000	28000	1- زراعات في مرحلة النمو والنضج
38000	34000	2- محصول تام النضج (العدس)

رابعا - بلغت إيرادات المبيعات من محصول العدس :

خلال السنة المالية 760000 وبلغت تكاليف التسويق والبيع الخاصة بمحصول
العدس خلال السنة المالية 18000 .

المطلوب :

إعداد قائمة التكاليف ونتيجة محصول العدس عن السنة المالية المنتهية في
2006/12/31 .

التطبيق الثاني :

توافرت لك البيانات التالية والمستخرجة من دفاتر شركة النصر للتنمية الزراعية والخاصة بنشاط حدائق الفاكهة من العنب (الكروم) وذلك خلال السنوات المالية 2002 , 2003 , 2004 , 2005 , 2006 (المبالغ بالألف جنيه) :

أولا - بلغت تكاليف إنشاء حديقة العنب خلال الأعوام من 2002 إلى 2005

1. 600 تكلفة الشتلات .
2. 200 مصروفات تمهيد وتسوية وعزيق الأرض .
3. 300 أجور مشرفين .
4. 50 أسمدة عضوية وكيماوية .
5. 10 أجور عمالة لجمع الحشائش وتقليم الحديقة .
6. 70 مصاريف رى .
7. 80 مبيعات محاصيل عرضية وخضروات مزروعة في أرضية الحديقة .
8. 5 مبيعات ورق العنب .
9. 20 إهلاك آلات ومعدات .

ثانيا - بدأت الحديقة في الإنتاج الاقتصادي عام 2006 وكانت المصروفات والإيرادات خلال عام 2006 كما يلي :

1. 12 أجور عمالة ومشرفين .
2. 30 أسمدة ومخصبات .
3. 15 مصاريف رى .
4. 12 مصاريف مبيدات ورش .
5. 6 إهلاك آلات ومعدات .
6. 18 إيراد مبيعات محاصيل عرضية وخضروات .
7. 12 مصاريف قطف وجمع المحصول .
8. 20 مصاريف بيع وتوزيع وتسويق المحصول .
9. 960 إيرادات مبيعات المحصول .
10. 5 % معدل الإهلاك السنوي للحديقة .

المطلوب :

1. تصوير حساب الحديقة .
2. إعداد قائمة الدخل لنشاط الحديقة من العنب(الكروم) عن عام 2006 .
3. توضيح الأثر على قائمة المركز المالي في 2006/12/31 .

التطبيق الثالث :

توافرت لك البيانات التالية والمستخرجة من دفاتر منشأة الريف الأوروبي والخاصة بنشاط تسمين الماشية عن عام 2006 (المبالغ بالآلف جنيه) :

- 1 - 4000 ماشية متبقية أول المدة .
- 2 - 6000 ماشية متبقية آخر المدة .
- 3 - 20000 ماشية مشتراه خلال المدة .
- 4 - 3000 أعلاف .
- 5 - 600 أجور كلافين .
- 6 - 200 أجور مشرفين .
- 7 - 300 أدوية وأمصال وعلاج وأجور بيطريين .
- 8 - إهلاك آلات ومعدات حظائر .
- 9 - 40 ماشية نافقة .
- 10 - 60 مصاريف بيع وتوزيع .
- 11 - 32 إيرادات بيع أسمدة عضوية .
- 12 - 45000 إيرادات مبيعات الماشية .

المطلوب :

تصوير حساب نشاط تسمين الماشية وتحديد نتيجة النشاط عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31 .

التطبيق الرابع :

فيما يلي البيانات المتوافرة عن نشاط ماشية إنتاج الألبان لمنشأة حلايب الزراعية عن عام 2006 (المبالغ بالآلف جنيه) :

- 1 - 80000 رصيد ماشية إنتاج الألبان في 2006/1/1 .
- 2 - 10000 ماشية إنتاج الألبان مشتراه خلال العام .
- 3 - 5000 ماشية محولة لنشاط التسمين .
- 4 - 12000 ماشية مولودة .
- 5 - 7000 ماشية نافقة .
- 6 - 6000 القيمة العادلة للألبان التي استهلكتها مواليد الماشية .
- 7 - 22000 أعلاف وعلائق وبرسيم .
- 8 - 280 أدوية وعلاج وأجور بيطريين .
- 9 - 720 أجور كلافين .
- 10 - 200 أجور مشرفين وعمال .
- 11 - 450 مصروفات بيع وتوزيع الألبان .

- 12 - 300 مصروف الإهلاك السنوي لآلات ومعدات الحليب .
- 13 - 4000 قسط الإهلاك السنوي لماشية إنتاج الألبان .
- 14 - 65000 إيرادات مبيعات الألبان .

المطلوب :

- 1 - تصوير حساب ماشية إنتاج الألبان .
- 2 - تصوير قائمة الدخل لنشاط ماشية إنتاج الألبان .
- 3 - توضيح الأثر على قائمة المركز المالي في 2006/12/31 , علماً بأن رصيد مجمع إهلاك ماشية إنتاج الألبان 12000 .

التطبيق الخامس :

فيما يلي البيانات التي توافرت لك والخاصة بنشاط مناحل العسل لمنشأة حماد لإنتاج عسل النحل عن السنة المالية المنتهية في 2006/12/31 :

- 1 - 500000 إيرادات مبيعات العسل .
- 2 - 10000 مواد سكرية .
- 3 - 30000 أجور مشرفين وعمال .
- 4 - 15000 مصاريف قطف العسل .
- 5 - 8000 مصاريف نقل خلايا النحل إلى أماكن تجمعات الحداثق والزهور .
- 6 - 2000 مصروفات أخرى .
- 7 - 6000 إهلاك خلايا وأدوات وأسراب النحل .
- 8 - 4000 مواد تعبئة .
- 9 - 3000 مصاريف نقل العسل .
- 10 - 2000 مصاريف بيع وتوزيع العسل (مصاريف دعاية وإعلان وعمولات بيع) .

المطلوب :

إعداد قائمة الدخل لنشاط مناحل العسل .

مراجع القسم الثاني

أولا - المراجع العربية :

1. د . إبراهيم أحمد الصعيدي وآخرون . نظم المعلومات المحاسبية .
القاهرة مركز دعم الكتاب الجامعي - كلية التجارة - جامعة عين شمس
(2003) .
2. د . أحمد الخطيب , د . هاشم أحمد عطية . المحاسبة في قطاع
الاستغلال الزراعي . (القاهرة : مركز التعليم المفتوح - كلية التجارة -
جامعة عين شمس , 2000) .
3. د . حسن نكي . محاسبة التكاليف الزراعية . (عمان : دار زهران للنشر
والتوزيع , الطبعة الأولى , 1997) .
4. د . زكريا فريد , د . عاطف العوام , د . صفوت مصطفى الدويري .
دراسات في نظرية المحاسبة (1) . (القاهرة : مركز التعليم المفتوح -
كلية التجارة - جامعة عين شمس , 2001) .
5. د . محمد محمود عبد المجيد , د . عاطف محمد العوام . المحاسبة
(القاهرة : مركز التعليم المفتوح - كلية الزراعة - جامعة عين شمس ,
2001) .
6. معايير المحاسبة المصرية (المعيار رقم (35) : الزراعة) . وزارة
الاستثمار , 2006 .

ثانيا - المراجع الأجنبية :

1. Anthony A. Atkinson, et al, **Management Accounting**. Prentice – Hall International, Inc., New Jersey, 1995.
2. Charles T. Horngren et al., **Introduction to Management Accounting**. Prentice Hall International, Inc., New Jersey, 1999.
3. Colin Drury. **Management and cost Accounting**. EL / BS with chapman & Hall, 1992.
4. E. John Larsen. **Modern Advanced Accounting**. Iwin, Mc Graw – Hill, 1997.
5. International Accounting Standards Boards, **International Financial Reporting standards (IFRSs TM)**, International Accounting Standard (41) Agriculture, 2004.
6. Ralph S. Polimeni, et al., **Cost Accounting**. Third Edition, Mc Graw – Hill, Inc., 1991.
7. T. Lucey. **Management Accounting**. Third Edition, EL BS with DP Publications, 1992.