الجامعة الافتراضية السورية
SYRIAN VIRTUAL UNIVERSITY

مبادئ محاسبة (2)

الدكتور عماد سليمان الدكتور علي ابراهيم

CC BY ND

ISSN: 2617-989X

Books & Refrences

مبادئ محاسبة (2)

الدكتور عماد سليمان
الدكتور علي ابراهيم

من منشورات الجامعة الافتراضية السورية

الجمهورية العربية السورية 2020

هذا الكتاب منشور تحت رخصة المشاع المبدع – النسب للمؤلف – حظر الاشتقاق (CC– BY– ND 4.0)

https://creativecommons.org/licenses/by-nd/4.0/legalcode.ar

يحق للمستخدم بموجب هذه الرخصة نسخ هذا الكتاب ومشاركته وإعادة نشره أو توزيعه بأية صيغة وبأية وسيلة للنشر ولأية غاية تجارية أو غير تجارية، وذلك شريطة عدم التعديل على الكتاب وعدم الاشتقاق منه وعلى أن ينسب للمؤلف الأصلي على الشكل الآتي حصراً:

د. عماد سليمان، د. علي ابراهيم، الإجازة في العلوم الإدارية Bscm، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2020

متوفر للتحميل من موسوعة الجامعة https://pedia.svuonline.org/

Accounting Principles (2)

Dr. Emad Souleiman

Dr. Ali Ibrahim

Publications of the Syrian Virtual University (SVU)

Syrian Arab Republic, 2020

Published under the license:

Creative Commons Attributions- NoDerivatives 4.0

International (CC-BY-ND 4.0)

https://creativecommons.org/licenses/by-nd/4.0/legalcode

Available for download at: https://pedia.svuonline.org/

الفهرس

الفصل الأول: مدخل إلى مفهوم الجرد والتسويات الجردية *Introduction to Inventory Concept and Accounting Adjustment* 7

1.1 مقدمة Introduction:..... 8

2.1 مفهوم الجرد وأهدافه (Definition and objectives of Accounting Adjustements): 9

3.1 أساس الاستحقاق والقياس المحاسبي الدوري (The Accrual Basis and the periodic Accounting Measurement):..... 10

1- فرض استمرارية المنشأة (Going Concern) ومتطلبات القياس الدوري: 11

2- مبدأ تحقق الإيراد Revenue Recogmition:..... 11

3- مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصاريف The Matching Principle:..... 11

4.1 الدورة المحاسبيةِ Accounting Cycle:..... 12

1.4.1 النماذج الأربعة الأساسية للتسويات المتعلقة بالايرادات والمصروفات وتحليل آثارها على القوائم المالية The four basic patterns of adjustments relating to revenues and expenses and their impacts on financial statements..... 12

أسئلة الفصل Questions of chapter one..... 17

الفصل الثاني: التسويات الجردية لحسابات الإيرادات والمصروفات *Accounting Adjustments of Expenses and Revenues* 19

1.2 مقدمة Introduction:..... 20

2.2 القياس المحاسبي الدوري للإيرادات والمصروفات The Periodic Measurement of Expenses and Revenues:..... 20

1.2.2 القياس المحاسبي الدوري للمصاريف The Periodic Measurement of Expenses: 21

1- الرصيد الفعلي يساوي الرصيد الدفتري: 21

2- الرصيد الفعلي (ما يخص العام) أصغر من الرصيد الدفتري (المدفوع فعلاً، رصيد ميزان المراجعة):..... 23

3- الرصيد الفعلي (ما يخص العام) أكبر من الرصيد الدفتري (المدفوع فعلاً، رصيد ميزان المراجعة): 26

2.2.2 القياس المحاسبي الدوري للإيرادات The periodic measurement of revenues:..... 28

1- الرصيد الفعلي للإيرادات (ما يخص العام) يساوي الرصيد الدفتري(رصيد ميزان المراجعة أو المقبوض فعلاً) : 29

2- الرصيد الفعلي للإيرادات (ما يخص العام) أصغر من الرصيد الدفتري(رصيد ميزان المراجعة أو المقبوض فعلاً) : 30

3- الرصيد الفعلي للإيرادات (ما يخص العام) أكبر من الرصيد الدفتري(رصيد ميزان المراجعة أو المقبوض فعلاً) : 32

أسئلة الفصل Questions of chapter two..... 51

الفصل الثالث: المحاسبة عن الأصول المتداولة *Adjustments of Current Assets*..... 55

3-1. مقدمة Introduction:..... 56

3-2 التسويات الجردية للمخزون السلعيAccounting Adjustments of inventories : 57

1.2.3 أهمية المخزون السلعي The importance of inventory:..... 57

2.2.3 مفهوم المخزون السلعي The concept of inventory:..... 58

3.2.3 قياس المخزون السلعي Measuring inventory:..... 59

4.2.3 طرق تسعير المخزون السلعي methods of pricing inventory:..... 60

5.2.3 تقويم المخزون السلعي آخر المدة The valuation of ending inventory:..... 64

6.2.3 طرق أخرى في تقييم المخزون السلعي other methods of inventory evaluation:... 71

7.2.3 المشاكل المتعلقة بتقويم المخزون السلعي Problems related to inventory evaluation:
..... 73

3.3 التسويات الجردية للمدينين (الزبائن) Adjustments of receivables..... 82

1.3.3 تصنيف الذمم المدينة The classification of debtors :..... 83

2.3.3 الذمم غير المحصلة (الديون المعدومة) Bad Debts :..... 83

3.3.3 المعالجة المحاسبية للديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها The accounting treatment for bad debts and the allowance of doubtful debts 84
1.3.3.3 الطريقة المباشرةDirect Write-Off Method: 84
2.3.3.3 طريقة مخصص الديون المشكوك فيها Indirect method: 89
4.3.3 طرق تقدير مخصص الديون المشكوك بتحصيلها Methods of estimating allowance of doubtful debts: 91
1.4.3.3 طريقة نسبة المبيعات (قائمة الدخل) Percent of Sales Method : 91
5.3.3 المعالجة المحاسبية للديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك بتحصيلها -حالة وجود دين معدوم بتاريخ الجرد ورصيد مدور The accounting treatment of bad debts and the allowance of doubtful debts 95
6.3.3 الحسم المنتظر منحه Sale discount :..... 102
1.6.3.3 الطريقة التقديرية estimated method: 103
4.3 التسويات الجردية لأوراق القبض Adjustments of Notes Receivable..... 106
1.4.3 تصنيف أوراق القبض classification of notes receivables: 106
2.4.3 حسم أوراق القبض Discounting of notes receivables:..... 107
3.4.3 تقويم أوراق القبض The valuation of notes receivables :..... 107
4.4.3 معالجة مخصص الآجيو Treatment of notes receivables allowance: 109
5.3 التسويات الجردية للاستثمارات القصيرة الأجل Adjustments of short-term investments114
1.5.3 مفهوم الاستثمارات قصيرة الأجل The concepts of short term investments: 114
2.5.3 المعالجة المحاسبية للاستثمارات قصيرة الأجل Accounting treatment of short term investments:..... 116
1.2.5.3 المحاسبة عن اقتناء الاستثمارات قصيرة الأجل Accounting for short term investments:..... 116

2.2.5.3 تقويم الاستثمارات قصيرة الأجل في نهاية الفترة المحاسبية The valuation of short term investments:..... 119
3.2.5.3 المعالجة المحاسبية للاستثمارات قصيرة الأجل في حال وجود رصيد مدور لمخصص هبوط أسعار أ.قصيرة الأجل Accounting treatment of short term investments and the allowance of short term investment:..... 123
4.2.5.3 المعالجة المحاسبية لخسارة بيع الاستثمارات قصيرة الأجل Accounting treatment of the loss of selling short term investments:..... 128
6.3 التسويات الجردية للأموال الجاهزة Adjustments of Cash 132
1.6.3 مفهوم وأهمية الأموال الجاهزة The concept of cash:..... 133
2.6.3 صندوق المصاريف النثرية Ptty cash fund:..... 134
3.6.3 إثبات المصاريف النثرية Recording Ptty cash receipts:..... 137
4.6.3 جرد النقدية في صناديق المنشأة Adjusting Ptty cash fund:..... 140
5.6.3 المعالجة المحاسبية للزيادة في الصندوق Accounting treatment for cash overage of Ptty cash fund:..... 141
1.5.6.3 المعالجة المحاسبية للزيادة الطبيعية في الصندوق Accounting treatment for normal cash overage of Ptty cash fund:..... 141
2.5.6.3 المعالجة المحاسبية للزيادة غير الطبيعية في الصندوق Accounting treatment for up normal cash overage of Ptty cash fund:..... 141
6.6.3 العجز في الصندوق cash shortage of Ptty cash fund:..... 144
1.6.6.3 أمين الصندوق هو مالك المنشأة :..... 144
2.6.6.3 أمين الصندوق ليس مالك للمنشأة:..... 144
7.6.3 النقدية في المصرف cash at banks:..... 147
1.7.6.3 إعداد مذكرة تسوية حساب المصرف Bank reconciliation:..... 151
2.7.6.3 بيان المطابقة Reconciliation statement:..... 153

أسئلة الفصل Questions of chapter three..... 159

الفصل الرابع: التسويات الجردية للأصول غير المتداولة *Adjustments of Non-Current Assets*

164 .....

1.4 مقدمة Introduction:..... 165

2.4 تعريف الأصول غير المتداولة (الثابتة) Definition of non-current assets:..... 165

3.4 القياس الأولي للأصول الملموسة Initial measurement of non-current assets : 166

4.4 جرد الأصول غير المتداولة الملموسة (القياس اللاحق للإعتراف الأولي) Adjustments of tangible non-current assets (subsequent recognition):..... 166

5.4 اهتلاك الأصول غير المتداولة Depreciation of non-current assets :..... 167

1.5.4 تعريف الإهتلاك Definition of Depreciation:..... 167

2.5.4 أهداف حساب الإهتلاك Objectives of Depreciation : 168

3.5.4 طرق حساب الإهتلاك Methods of Depreciation:..... 168

6.4 المعالجة المحاسبية لتسوية اهتلاكات الأصول غير المتداولة Accounting treatment of Depreciation..... 171

1.6.4 طرق إثبات اهتلاك الأصول غير المتداولة Methods of recording Depreciation:... 171

7.4 بيع الأصول غير المتداولة Selling non-current assets:..... 177

8.4 المعالجة المحاسبية لمبادلة الأصول غير المتداولة (الملموسة) Accounting treatment of the exchange of non-current assets:..... 178

أسئلة الفصل Questions of chapter four..... 181

الفصل الخامس: القوائم المالية *Financial Statements* 183

1.5 مقدمة Introduction:..... 184

2.5 قائمة الدخل Income Statement:..... 184

1.2.5 قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة (الطريقة المبسطة) Single-step Income Statement:

..... 185

2.2.5 قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة Multiple-steps Income Statement: 186

3.5 الحسابات الختامية (حـ/ المتاجرة و حـ/ الأرباح والخسائر) Closing Accounts (Trading and profit and loss accounts):..... 190

1.3.5 حساب المتاجرة Trading account:..... 190

2.3.5 حساب الأرباح والخسائر (أ.خ) profit and loss account:..... 194

4.5 قائمة التغير في حقوق المالكين Statement of Changes in Owners' Equity:..... 196

5.5 قائمة المركز المالي Statement of Financial position: 197

أسئلة الفصل Questions of chapter five..... 209

المراجع والمصادر References 215

الفصل الأول:

مدخل إلى مفهوم الجرد والتسويات الجردية

Introduction to Inventory Concept and Accounting Adjustment

كلمات مفتاحية:

المحاسبة Accounting, الفروض المحاسبية Accounting Assumptions, المبادئ المحاسبية Accounting Principales, أساس الاستحقاق المحاسبي Accrual accounting, الفترة المحاسبية Accounting Period, السياسات المحاسبية Accounting Policies, الدورة المحاسبية Accounting Cycle, التسويات الجردية Accounting Adjustments.

ملخص الفصل:

يتناول هذا الفصل توضيح مفهوم الجرد وأهدافه بالإضافة إلى أساس الاستحقاق وكيفية تطبيقه في المحاسبية والقياس من خلال إجراء التسويات الجردية الهادفة إلى تحميل الفترة المالية بما يخصها من مصروفات وإيرادات, بغض النظر عما إذا كانت المصروفات قد دفعت أم لم تُدفع بعد، وسواء أكانت الإيرادات قد قُبضت أم لم تَقبض بعد. كما يتناول الفروض والمبادئ المحاسبية المرتبطة بأساس الاستحقاق.

المخرجات والأهداف التعليمية:

1. عرض مفهوم الجرد وأهدافه .
2. توضيح مفهوم التسويات الجردية.
3. توضيح مفهوم أساس الاستحقاق واستيعاب عملية تطبيقه في المحاسبة والقياس.
4. التعرف على الفروض والمبادئ المحاسبية المرتبطة باساس الاستحقاق.

1.1 مقدمة Introduction:

ليسترجع طلابنا الأعزاء ما تم التطرق إليه في مقرر مبادئ المحاسبة (1)، فقد وجدنا أن المحاسبة تهتم بتسجيل وتبويب وتلخيص الصفقات المالية التي تقوم بها المنشأة خلال فترة زمنية معينة، ومن ثم تقوم بتقديمها على شكل معلومات تمكن المستخدمين من اتخاذ قرارات وأحكام مدروسة. وتشكل القوائم المالية الوسيلة التي تستخدمها المحاسبة في توصيل المعلومات حول الأداء المالي للمنشأة ومركزها المالي عن فترة زمنية معينة، إلى الفئات المختلفة من المستخدمين. وتسبق عملية إعداد القوائم المالية، القيام بالتسويات الجردية لمختلف الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية، بحيث تعكس هذه القوائم قيم حقيقية. كما أن هذه التسويات تتطلبها مجموعة المبادئ والفروض التي تشكل الإطار الفكري لعلم المحاسبة. فمن خلال التسويات الجردية يتم تحميل الفترة المالية بما يخصها من مصروفات وإيرادات، بغض النظر عما إذا كانت المصروفات قد دفعت أم لم تُدفع بعد، وسواء أكانت الإيرادات قد قُبضت أم لم تَقبض بعد. لاشك أن ذلك يتيح للمنشأة المقابلة الصحيحة للإيرادات بالمصروفات المرتبطة بها خلال الدورة المالية، ومقارنة نتائج أعمالها بشكل سليم خلال الدورات المالية المتعاقبة.

تكمن أهمية الجرد في معرفة القيم الفعلية والحقيقية للإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات, ومن ثم القيام بالتسويات الجردية الملائمة لمطابقة الأرصدة الدفترية لهذه العناصر والتي تظهرها الدفاتر المحاسبية مع قيمها الفعلية التي تظهرها عمليات الجرد.

سنتعرف في هذا الفصل على مفهوم الجرد وأهدافه، وأساس الاستحقاق والقياس المحاسبي الدوري، وكذلك الفروض والمبادئ المحاسبية المرتبطة بأساس الاستحقاق.

2.1 مفهوم الجرد وأهدافه (Definition and objectives of Accounting Adjustements):

تمارس معظم المنشآت نشاطها بغرض تحقيق الربح, وذلك بغض النظر عن حجمها أو طبيعة عملها, حيث تقوم خلال الفترة المحاسبية بعملياتها المالية المختلفة التي تحقق لها هذا الهدف. غير أن المنشأة لا تستطيع معرفة نتيجة أعمالها بشكلٍ صحيح إلا بعد القيام بعملية الجرد وإجراء التسويات الجردية.

ويقصد بالجرد لغة العد أوالقياس أوالوزن أوالإحصاء، أما تعريفه محاسبياً فهو التأكد من مطابقة الأرصدة الظاهرة في ميزان المراجعة مع الأرصدة الفعلية التي تظهرها نتائج الجرد الفعلي.

يجري الجرد عادةً في نهاية الفترة المحاسبية, وقد جرى العرف المحاسبي أن يتم في أخر يوم من السنة الميلادية أي بتاريخ 12/31 من كل عام. إلا أنه يمكن إجراؤه في أي يوم من أيام السنة عند الضرورة, حيث يتم إيقاف عمليات المنشأة في ذلك اليوم، وتشكل لجان الجرد، وتقوم هذه اللجان باثبات نتائج الجرد في قوائم أو لوائح خاصة. كما يمكن للمنشأة القيام بعملية الجرد اضطرارياً, في الحالات التالية:

1- وفاة أو انفصال أو انضمام أحد الشركاء في شركات الأشخاص

2- تقديم الدفاتر التجارية إلى المحاكم عند حدوث نزاع أو خلاف مع أحد الأطراف التي تتعامل مع الشركة

3- تصفية المنشأة بالبيع أو انتهاء السبب الذي أسست من أجله.

مما سبق نستطيع تحديد أهداف الجرد بما يلي:

1- التأكد من أن الأرصدة التي يظهرها ميزان المراجعة صحيحة وأنها تتفق مع الأرصدة الفعلية، و من ثم تحديد الفروقات إن وجدت ومعرفة أسبابها, هل هي طبيعية ضمن الحدود التي تسمح بها إدارة المنشأة، أم أنها متعمدة ناتجة عن الإهمال أو السرقة, ثم اتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجة الفروقات التي أظهرها الجرد.

2- التأكد من أن القيم المادية موجودة بحالة سليمة بحيث تستطيع المنشأة استئناف أعمالها بصورة ملائمة

3- التحقق من المقابلة السليمة بين إيرادات الفترة المحاسبية ومصروفاتها.

4- تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن الفترة المالية، ومركزها المالي في نهاية الفترة.

5- الإفصاح الملائم عن نتائج الأعمال في القوائم المالية الختامية بشكل يعكس واقع المنشأة الحقيقي, وهذا بدوره يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على اختلاف فئاتهم على اتخاذ قرارات مدروسة.

3.1 أساس الاستحقاق والقياس المحاسبي الدوري (The Accrual Basis and the periodic Accounting Measurement):

يمكن التمييز بين أساس الاستحقاق والأساس النقدي عند القياس الدوري للإيرادات والمصروفات. ويقصد بأساس الاستحقاق تحميل السنة المالية بالإيرادات والمصروفات المتعلقة فيها بغض النظر عن كون الإيرادات قد تم قبضها أم لا والمصروفات قد تم دفعها أم لا. أي يتم الاعتراف بالإيرادات وفقاً لتاريخ حدوثها وبالمصروفات وفقاً لتاريخ استحقاقها. أما الأساس النقدي فيقتضي الاعتراف بالإيرادات والمصروفات على أساس واقعة الدفع أو التحصيل النقدي, بغض النظر عن الفترة الزمنية التي تحقق فيها الإيراد أو استحقت فيها النفقة.

يعتر أساس الاستحقاق حجر الزاوية في الممارسة المحاسبية, وهناك اتفاق بين المحاسبين على أفضلية المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي المستند على أساس الاستحقاق على المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي المستند على الأساس النقدي. فالقياس السليم لنتائج أعمال المنشأة يتطلب الأخذ بالحسبان جميع الإيرادات التي حققتها المنشأة خلال الفترة وجميع المصاريف التي تكبدتها في سبيل تحقيق هذه الإيرادات. كما أن أهمية مقارنة نتائج أعمال المنشأة من فترة إلى أخرى والأخذ بعين الاعتبار تحقق الإيراد عند البيع, يعطي لتطبيق أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي أهمية خاصة.

مما سبق يتضح أهمية توضيح بعض المبادئ والفروض المحاسبية, وذلك كخطوة ضرورية لفهم طبيعة ومضمون أساس الاستحقاق.

1- فرض استمرارية المنشأة (Going Concern) ومتطلبات القياس الدوري:

وفقاً لهذا الفرض, ينظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في عملها إلى فترة غير محددة من الزمن, حيث من الصعب التحديد المسبق لعمرها. وبالتالي لا يمكن معرفة نتيجة أعمالها إلا في نهاية حياتها. إلا أنه وبهدف متابعة نشاط المنشأة وتقديم معلومات للجهات المختلفة, كالملاك والجهات الضريبية, يتطلب الأمر القياس الدوري لنتائج الأعمال. حيث يتم تقسيم حياة المنشأة إلى فترات متساوية, تسمى بالفترات المحاسبية, يتم في نهاية كل منها قياس نتائج أعمالها عن الفترة وبيان مركزها المالي.

إن القياس المحاسبي الدوري للإيرادات والمصروفات, والذي يستخدم في ظل فرض استمرار المنشأة, يتطلب استخدام أساس الاستحقاق لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية من هذه الإيرادات والمصروفات.

2- مبدأ تحقق الإيراد Revenue Recogmition:

الإيراد هو التدفق الداخل الذي يؤدي إلى زيادة في أصول المنشأة أو إلى نقص في التزاماتها أو الاثنين معاً نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات, بالإضافة إلى التدفق الناجم عن استخدام أصول المنشأة كالإيجارات والفوائد الدائنة خلال الفترة المالية. و في الواقع العملي يوجد عدة أسس للاعتراف بالإيراد, كأساس الإنتاج أو الأساس النقدي أو أساس البيع. إن استخدام أساس الإنتاج والأساس النقدي يتم في حالات خاصة كالمقاولات والبيع بالتقسيط. في حين أن أغلب المحاسبين يتفقون بأن الإيراد يتحقق على أساس البيع الذي يعتبر بمثابة الحدث الموضوعي الذي على أساسه تنتقل منافع ومخاطر الخدمات أو الأصول المباعة إلى المشتري.

وبذلك, فإن إيرادات المنشأة الناتجة عن نشاطها الرئيسي تتمثل في إجمالي المبيعات التي تتم خلال الفترة المحاسبية, سواء تم تحصيل قيمتها أم لم تُحصَّل.

3- مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصاريف The Matching Principle:

إن معرفة نتيجة نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة تتطلب المقابلة بين إيراداتها المتحققة خلال هذه الفترة والمصاريف التي تكبدتها في سبيل خلق هذه الايرادات. إن عملية المقابلة تتطلبها وجود علاقة سببية وثيقة بين الإيرادات المتحققة والأعباء التي تم تحملها من أجل توليد هذه الإيرادات. لذلك نعتبر أن المصاريف التي ساهمت في تحقيق إيرادات الفترة الحالية تخص نفس الفترة وتحمل بالكامل على الحسابات

الختامية (قائمة الدخل) لهذه الفترة, أما المصاريف التي لها علاقة بإيرادات فترة أو فترات قادمة فتحمل على الحسابات الختامية (قائمة الدخل) للفترات المالية القادمة وذلك بحسب استفادة كل فترة من هذه الإيرادات.

إن مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات يعتبر ذو أهمية خاصة لأنه لا يحدد فقط الإيرادات والمصروفات المستحقة والمقدمة وإنما يحدد أيضاً طبيعة هذه المصروفات والإيرادات من حيث كونها إيرادية أم رأسمالية.

4.1 الدورة المحاسبيةِ Accounting Cycle:

تتضمن الدورة المحاسبية مجموعة من الخطوات والإجراءات المتبعة خلال الفترة المحاسبية، والتي يتمخض عنها إعداد مجموعة من القوائم المالية. تنفذ بعض هذه الخطوات، مثل القيود المحاسبية، بشكل مستمر، فيما ينجز البعض، الآخر كقيود التسوية الجردية، في نهاية الفترة المحاسبية. وتعد بالتالي التسويات الجردية عنصراً رئيسياً من عناصر الدورة المحاسبية .

يقوم المحاسب عادةً، في سياق تأديته لعمله، في كل فترة محاسبية بسلسلة من الخطوات. والهدف هو نفسه في كل مرة، تجميع وتسجيل البيانات الخاصة بالعمليات المالية التي تقوم بها المنشأة، وتلخيصها وتحليلها بغرض تقديمها على شكل مجموعة من القوائم المالية والتي تتضمن معلومات ملائمة للمستخدمين. وتشكل هذه الخطوات مع بعضها بعضاً ما يسمى "بالدورة المحاسبية". وتأتي هذه التسمية، أي " الدورة المحاسبية " ، من واقع أن خطوات العمل المحاسبي تتكرر في كل فترة محاسبية.

وعليه تعّرف الدورة المحاسبية :بأنها مجموعة من الخطوات المتبعة في كل فترة محاسبية، والتي تتوج بإعداد مجموعة من القوائم المالية.

1.4.1 النماذج الأربعة الأساسية للتسويات المتعلقة بالايرادات والمصروفات وتحليل آثارها على القوائم المالية The four basic patterns of adjustments relating to revenues and expenses and their impacts on financial statements.

تهدف تسوية عناصر الإيرادات والمصروفات في نهاية الفترة المحاسبية إلى تعديل الأرصدة الدفترية لها (الظاهرة في ميزان المراجعة)، بحيث يتطابق الرصيد المعدل لهذه العناصر مع ما يخص الفترة المحاسبية من المصروف أو الإيراد، وذلك تطبيقاً لمبدأ الاعتراف بالإيراد ومبدأ المقابلة . وتجري تسوية أو تعديل المبلغ العائد لحساب الإيراد أو المصروف (باستخدام القيد المحاسبي) بحيث يتساوى الرصيد المعدل أو

الجديد لحساب الإيراد أو المصروف مع المبلغ الذي يجب تحميله على الدورة المالية. (مع ما يخص العام من الإيراد أو المصروف)

وهناك أربعة تصنيفات أساسية للتسوية الجردية للمصروفات والإيرادات:

- التسوية حيث تدفع النقود قبل أن تستحق النفقة (نفقات مؤجلة أو مدفوعة مقدما).
- التسوية حيث يتم تلقي النقود قبل اكتساب الإيراد (إيرادات مؤجلة أو مقبوضة مقدماً).
- التسوية حيث تستحق النفقة قبل أن تدفع النقود (التزامات أو نفقات مستحقة).
- التسوية حيث يعترف بالإيراد قبل تلقي النقود (أصول أو إيرادات مستحقة).

الشكل (1-1) يوضح خطوات الدورة المحاسبية:

نلاحظ أن الخطوة الأولى لا تتضمن فقط تحديد العمليات والأحداث المالية وإنما أيضا قياسها وبالتالي تحليلها .حيث يعدّ تحليل العمليات المالية الخطوة الأكثر تحديّاً من بين جميع الخطوات في الدورة المحاسبية .فهي تتطلب المقدرة على التفكير بشكل منطقي بالحدث المالي، وتأثيره على الوضع المالي للوحدة الاقتصادية.

ما أن يحلل الحدث المالي، وتحدد الأطراف المدينة والدائنة في العملية المالية، حتى يسجل في دفتر اليومية، وهي الخطوتين الثانية والثالثة في الشكل، وتحدث هاتان الخطوتان بشكل مستمر.

ترّحل الأحداث المالية بشكل دوري إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ، والتي تعبر عنها الخطوة الرابعة، وتعتمد التواترية أو التتابع في ترحيل الأحداث المالية على عاملين رئيسين، هما نوع النظام المحاسبي المستخدم من قبل الشركة، إضافة إلى حجم التعاملات المالية. في النظام المحاسبي اليدوي، قد ترّحل القيود يومياً، أسبوعيا، أو حتى شهرياً، وذلك بناءً على حجم النشاط، وكلما زاد حجم الأحداث المالية المسجلة من قبل الشركة، كلما ارتفعت نسبة الترحيل .أما في النظام المحاسبي الالكتروني، فيتم الترحيل بشكل تلقائي من قبل الحاسوب في كل مرة يسجل فيها الحدث المالي.

تأتي الخطوة الخامسة، والتي تتعلق بإعداد ميزان المراجعة (ميزان المراجعة قبل التسوية الجردية)، كعملية لتجميع أرصدة حسابات دفتر الأستاذ والتأكد من عدم وجود الأخطاء المحاسبية، وفي حال وجودها، العمل على تصحيحها، وذلك تمهيداً للخطوة السادسة والتي تأتي في إطار الجرد وهي عملية إجراء التسويات الجردية وتقدير المخزون في نهاية الفترة المحاسبية.

من ضمن عملية التسوية الجردية نقوم بإعداد ميزان المراجعة بعد التسوية الجردية (الخطوة السابعة) والذي من خلاله يمكن التحضير لإعداد القوائم المالية الختامية الأساسية والتي تعبر عن الأداء المالي والمركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المحاسبية (الخطوة الثامنة).

تعد الخطوات الأخيرة (9 و 10 في الشكل) خطوات اختيارية قد يقوم بها المحاسب في حال دعت الضرورة لذلك أو لكي يتمكن من تسهيل التحليل المالي للشركة.

من ضمن الإجراءات الاختيارية والتي تتم أثناء الدورة المحاسبية هي إعداد ورقة العمل المحاسبية والتي هي عبارة عن عملية اختيارية تتم أثناء الفترة المحاسبية بناء على متطلبات معينة كالمساعدة على تبيان الوضع المالي للشركة دون الحاجة للقيام بالتسويات الجردية والتي تستغرق وقتا طويلاً لإعدادها.

تتحدث الخطوة العاشرة من الشكل السابق عن عملية الإقفال .وبهدف إغلاق الدفاتر المحاسبية يقوم المحاسبون بتصنيف الحسابات إلى نوعين من الحسابات:

حسابات الميزانية العمومية :وتدعى أيضا بالحسابات الحقيقية وذلك لأنها حسابات دائمة في طبيعتها. ولهذا السبب فهي لا تغلق (تقفل) مطلقا .وينقل الرصيد في كل من تلك الحسابات من فترة مالية إلى فترة مالية تالية.

حسابات الإيرادات والمصروفات والأرباح الموزعة هي حسابات مؤقتة أو ما يسمى بالحسابات الاسمية .
وهذه الحسابات التي تظهر في قائمة الدخل أوالحسابات الختامية (المتاجرة والأرباح والخسائر) لا ترحل من فترة محاسبية إلى أخرى، ولهذا السبب تقفل هذه الحسابات في نهاية السنة المالية.

تقدّم قيود الإقفال خدمتين رئيسيتين وهما:

تعيد كافة الحسابات المؤقتة والاسمية إلى الصفر لتبدأ من جديد في الفترة المحاسبية التالية.

تنقل الدخل الصافي أو الخسارة الصافية وأرباح الفترة إلى حساب الأرباح المحتجزة.

في الفصول القادمة سيتعرف طلابنا الأعزاء بالتفصيل على التسويات الجردية لمختلف الحسابات وكيفية عكس أثرمختلف التسويات على القوائم والحسابات الختامية.

أسئلة الفصل Questions of chapter one

1)- أسئلة صح / خطأ True/False

	السؤال	صح	خطأ
1	القياس السليم لنتائج أعمال المنشأة يتطلب الأخذ بالحسبان جميع الإيرادات التي حققتها المنشأة خلال الفترة وجميع المصاريف التي تكبدتها في سبيل تحقيق هذه الإيرادات.	✓	
2	القياس المحاسبي الدوري للإيرادات والمصروفات, والذي يستخدم في ظل فرض استمرار المنشأة, يتطلب استخدام الأساس النقدي لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية من هذه الإيرادات والمصروفات.		✓
3	وفقاً لمبدأ تحقق الإيراد, ينظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في عملها إلى فترة غير محددة من الزمن.		✓
4	المصروف هو التدفق النقدي الداخل الذي يؤدي إلى زيادة في أصول المنشأة أو إلى نقص في التزاماتها.		✓
5	الأرصدة الفعلية هي المبالغ التي تخص الفترة المحاسبية	✓	

2) أسئلة خيارات متعددة Multiple Choices

1- يجري الجرد عادة في :

أ- بداية السنة المالية ب- منتصف السنة المالية

ت-نهاية السنة المالية ث- غير ذلك

2- في الواقع العملي يوجد:

أ- أساس وحيد للاعتراف بالإيراد ب- أساسين للاعتراف بالايراد

ت-عدة أساس للاعتراف بالايراد ث- غير ذلك

ث–غير ذلك

3– يقصد بالحسابات الاسمية:

أ– حسابات الأصول والخصوم ب– حسابات الإيرادات والمصروفات

ت–كل ما سبق صحيح ث– غير ذلك

3) أسئلة \ قضايا للمناقشة

السؤال الأول: وضح المقصود بالجرد.

{مدة الإجابة: 10 دقيقة. الدرجات من 100: 15. توجيه للإجابة: الفقرة 1–2}

السؤال الثاني: عدد أهداف الجرد.

{مدة الإجابة: 10 دقيقة. الدرجات من 100: 15. توجيه للإجابة: الفقرة 1–2}

السؤال الثالث: وضح المقصود بأساس الاستحقاق.

{مدة الإجابة: 10 دقيقة. الدرجات من 100: 15. توجيه للإجابة: الفقرة 1–3}

السؤال الرابع: وضح الفروض والمبادئ المحاسبية المرتبطة بتطبيق أساس الاستحقاق.

{مدة الإجابة: 10 دقيقة. الدرجات من 100: 15. توجيه للإجابة: الفقرة 1–3}

السؤال الخامس: تحدث باختصار عن الدورة المحاسبية.

{مدة الإجابة: 10 دقيقة. الدرجات من 100: 15. توجيه للإجابة: الفقرة 1.4.1}

الفصل الثاني:

التسويات الجردية لحسابات الإيرادات والمصروفات

Accounting Adjustments of Expenses and Revenues

كلمات مفتاحية:

الدفاتر المحاسبية Accounting Books, مصاريف مستحقة الدفع Accrued Expenses, إيرادات مستحقة القبض Accrued Revenues, ميزان المراجعة المعدل Adjusted Trial Balance, قيد تسوية Adjusting Entry, تسوية Adjustment, المصاريف الإدارية Administrative Expenses,المصاريف التشغيلية Operating Expenses, مصاريف مدفوعة مقدما Prepaid Expenses, الحسابات الاسمية Nominal Account, قائمة الدخل Income Statement,الميزانية Balance Sheet.

ملخص الفصل:

يتناول هذا الفصل التسويات الجردية للحسابات الاسمية وفقا لاساس الاستحقاق في القياس المحاسبي مع توضيح لكيفية مقارنة الأرصدة الدفترية مع الأرصدة الفعلية لهذه الحسابات وما قد ينتج عنها من أرصدة مدورة (مقدمات أو مستحقات). كما يوضح أثر التسويات على قائمة الدخل وكيفية عرض ما هومدفوع مقدماً أوما هومستحق في الميزانية.

المخرجات والأهداف التعليمية:

1- التعرف على القياس المحاسبي الدوري للمصروفات والإيرادات.

2- التعرف على تسجيل قيود التسويات اللازمة للمصروفات والإيرادات.

3- التعرف على قيود الإقفال اللازمة لعناصر المصروفات والإيرادات.

1.2 مقدمة Introduction:

تعتبر الإيرادات والمصروفات حسابات اسمية متعلقة بنشاط المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر. من الأمثلة على هذه الحسابات: الرواتب والأجور, الفوائد المدينة, إيرادات الأوراق المالية, الإيجار المدين, الحسم النقدي, الإنارة والمياه, الدعاية والإعلان...الخ. الهدف من التسويات الجردية لهذه الحسابات يتجسد في التأكد من أن أرصدتها الدفترية (الحسابية) الظاهرة في الدفاتر المحاسبية في نهاية الفترة المالية تتطابق مع أرصدتها الفعلية. إن هذه التسويات هي تطبيق لأساس الاستحقاق الذي يقوم على تحميل السنة المالية بجميع الإيرادات والمصروفات المتعلقة بها سواء قبضت أم لم تقبض, دفعت أم لم تدفع. إن العبرة ليس في الدفع أو القبض وإنما في حصر الإيرادات التي توجب قبضها والمصاريف التي توجب دفعها وتحميلها على الفترة المالية (المحاسبية). ينتج عن التسويات الجردية للمصاريف إما مصاريف مدفوعة مقدماً أو مصاريف مستحقة, كما ينتج عن التسويات الجردية للإيرادات إما إيرادات مقبوضة مقدماً أو إيرادات مستحقة. تظهر هذه المقدمات والمستحقات في الميزانية (قائمة المركز المالي) ضمن الالتزامات والأصول المتداولة,كلاً حسب طبيعته.

2.2 القياس المحاسبي الدوري للإيرادات والمصروفات The Periodic Measurement of Expenses and Revenues:

لا بد للمنشأة في نهاية الفترة المحاسبية من قياس الإيرادات والمصروفات التي تتعلق بنشاطها بشكل مباشر أو غير مباشر خلال هذه الفترة. ومن الأمثلة على هذه المصروفات والإيرادات الرواتب والأجور والفوائد المدينة والإيجار المدين والحسم الممنوح ...إلخ بالإضافة إلى الفوائد الدائنة وإيرادات الأوراق المالية والإيجار الدائن والعمولات الدائنة....إلخ. وإن الهدف من قياس هذه العناصر هو التحقق من أن الأرصدة الدفترية الظاهرة في ميزات المراجعة والتي تمثل ما تم دفعه أو قبضه فعلاً مطابقة لما يخص العام من الايرادات والمصروفات، والتي تحدد من خلال تطبيق أساس الاستحقاق.

إن الأرصدة الفعلية هي المبالغ التي تخص الفترة المحاسبية, فإذا كان الأمر يتعلق بالمصروفات فإن الأرصدة الفعلية تمثل الأعباء التي يجب تحميلها على الحسابات الختامية المعدة لهذه الفترة. أما إذا كان الأمر يتعلق بالإيرادت فإن الأرصدة الفعلية تمثل المبالغ التي يجب قبضها خلال الفترة المحاسبية والواجب إظهارها في الحسابات المعدة لهذه الفترة.

إن القياس المحاسبي الدوري للإيرادات والمصروفات وفقاً لأساس الاستحقاق قد ينتج عنه مصروفات مستحقة, تمثل خدمات تلقتها المنشأة دون أن تقدم ما يقابلها, أو إيرادات مقبوضة مقدما, تمثل أموال أو خدمات حصلت عليها المنشأة دون أن تقدم ما يقابلها, وكلاهما يمثل التزام على المنشأة بدفع مبالغ أو تقديم خدمات في المستقبل. كما قد ينتج عنه إيرادات مستحقة القبض لقاء خدمات مقدمة من المنشأة للغير, أو مصروفات مدفوعة مقدماً من المنشأة للغير ولم تحصل مقابلها على خدمات, وكلاهما يقدم للمنشأة حقاً باستلام مبالغ نقدية أو الحصول على خدمات في المستقبل.

1.2.2 القياس المحاسبي الدوري للمصاريف The Periodic Measurement of Expenses:

يتم القياس المحاسبي الدوري للمصاريف في نهاية الفترة المالية, حيث يتم دراسة كل نفقة على حدة لتحديد قيمتها الفعلية والتي يجب تحميلها على هذه الفترة بهدف الوصول إلى قياس موضوعي للربح. ينتج عن عملية القياس الدوري للمصاريف وفقاً لأساس الاستحقاق تحديد أرصدتها الفعلية (مايخص العام من المصروف) والتي يجب مقارنتها مع أرصدتها الدفترية الظاهرة في ميزان المراجعة، والتي تمثل ما دفع فعلاً خلال العام من هذه المصاريف. إن عملية المقارنة بين الرصيد الفعلي (ما يخص العام من المصروغ) والرصيد الدفتري (المدفوع فعلاً) تتم لكل نفقة على حدا, وتظهر أحد الاحتمالات التالية:

1- الرصيد الفعلي (ما يخص العام) يساوي الرصيد الدفتري (المدفوع فعلاً)

2- الرصيد الفعلي (ما يخص العام) أصغر من الرصيد الدفتري (المدفوع فعلاً)

3- الرصيد الفعلي (ما يخص العام) أكبر من الرصيد الدفتري (المدفوع فعلاً)

ونعرض فيما يلي توضيح لكل حالة من هذه الحالات مع أمثلة توضح كل منها.

1- الرصيد الفعلي يساوي الرصيد الدفتري:

أي ما يخص الفترة المحاسبية من المصروف يساوي ما تم دفعه فعلاً خلال العام, وبالتالي يتم إقفال ما يخص العام من المصروف في الحساب الختامي المختص, دون الحاجة للقيام بأية تسويات.

مثال:

أظهر ميزان المراجعة لإحدى المنشآت بتاريخ 2019/12/31 من ضمن أرصدته الأرصدة التالية:

360000 ل.س مصروف رواتب وأجور

6000 ل.س مصروف كهرباء ومياه

وعند الجرد بذلك التاريخ تبين ما يلي:

1- الرواتب والأجور الشهرية 30000 ل.س ولم تتغير طيلة العام.

2- فواتير الكهرباء والمياه والتي تخص العام قد دفعت بكاملها

المطلوب:

1- تسجيل قيود التسويات الجردية اللازمة في 2019/12/31 .

2- تنظيم الحسابات اللازمة وبيان أثر ذلك على قائمة الدخل المعدة بتاريخ 2019/12/31

الحل:

ما يخص العام الحالي بالنسبة لمصاريف الرواتب والأجور = 360000 ل.س (30000 × 12), وهذا المبلغ يساوي ما هو مدفوع خلال العام. وبالتالي لا توجد حاجة للقيام بأية تسويات, حيث يتم إقفال الرواتب والأجور بكامل المبلغ الظاهر في ميزان المراجعة. وهذا ينطبق على مصاريف الكهرباء والمياه والتي يتساوى رصيدها الدفتري مع رصيدها الفعلي نظراً لدفع قيمة جميع الفواتير التي تخص الفترة المالية. ونسجل القيد التالي لإقفال هذين المصروفين.

2019/12/31	من حـ/ ملخص الدخل (أو حـ/أ.خ) إلى المذكورين حـ/ مصروف الرواتب والأجور حـ/ مصروف الكهرباء والمياه إقفال رصيدي حسابي الرواتب والأجور والنور والمياه	300000 6000	366000

-2

حـ/ مصروف الرواتب والأجور

من حـ/ ملخص الدخل(حـ/أ.خ) 2019/12/31	360000	رصيد31 /2019/12	360000
	360000		360000

حـ/ مصروف الكهرباء والمياه

من حـ/ الأرباح والخسائر 2019/12/31	6000	رصيد2019/12/31	6000
	6000		6000

2- إظهار أثر العمليات في قائمة الدخل:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2019/12/31

البيان	جزئي	كلي
مصاريف إدارية وعمومية:		
رواتب وأجور	360000	
نور ومياه	60000	

2- الرصيد الفعلي (ما يخص العام) أصغر من الرصيد الدفتري (المدفوع فعلاً، رصيد ميزان المراجعة):

وهذا يدل على أن ما تم دفعه وإثباته في الدفاتر المحاسبية (رصيد ميزان المراجعة) أكبر مما يخص الفترة المالية, أي أن ناك مبلغ مدفوع مقدماً، وتتطلب التسوية المحاسبية تخفيض الرصيد الدفتري الظاهر في ميزان المراجعة (المدفوع فعلاً) ليتساوى مع الرصيد الفعلي (ما يخص العام). إن عملية التخفيض تكون بجعل حساب المصروف دائناً وحساب المصروف المدفوع مقدماً مديناً بمقدار الفرق بين الرصيدين.

مثال:

أظهر ميزان المراجعة العائد لإحدى المنشآت التجارية في 2019/12/31 من بين أرصدته الأرصدة التالية:

280000 مصروف رواتب وأجور

40000 مصروف دعاية وإعلان

وعد الجرد الجاري بنفس التاريخ ظهرت المعلومات التالية:

1- أن الرواتب والأجور الشهرية 30000 ل.س شهرياً ولم تتغير طيلة العام

2- نظم العقد مع مؤسسة الإعلان في 2019/1/1 على أساس 3000 ل.س شهرياً

والمطلوب:

1- إجراء المعالجة المحاسبية اللازمة في اليومية بذلك التاريخ.

2- تنظيم الحسابات اللازمة وبيان أثر ذلك في قائمة الدخل المعدة بتاريخ 2013/12/31.

الحل:

ما يخص العام من مصروف الرواتب والأجور = 360000 ل.س (30000 ×12)

المبلغ الدفوع فعلاً والظاهر في ميزان المراجعة = (380000)

380000 −360000 = 20000 ل.س وهي أجور مدفوعة مقدماً عن عام 2020

ما يخص العام من مصروف الدعاية والإعلان = 36000 ل.س (3000 × 12)

المبلغ الدفوع فعلاً لقاء الدعاية والاعلان والظاهر في ميزان المراجعة = (40000)

40000 – 36000 = 4000ل.س وهي دعاية وإعلان مدفوعة مقدماً عن عام 2020

-1

20000	20000	من حـ/مصروف الرواتب والأجور المدفوعة مقدماً إلى حـ/ مصروف الرواتب والأجور إثبات الرواتب والأجور المدفوعة مقدماً	2019/12/31
360000	360000	من حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ) إلى حـ/ الرواتب والأجور إقفال الرواتب والأجور	
4000	4000	من حـ/ مصروف دعاية وإعلان مدفوعة مقدماً إلى حـ/ مصروف دعاية وإعلان إثبات الدعاية والإعلان المدفوعة مقدماً	
36000	36000	من حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ) إلى حـ/ مصروف الدعاية والإعلان	

حـ/ مصروف الرواتب والأجور

380000	رصيد 2019/12/13	20000 360000	من حـ/ رواتب وأجور مدفوعة مقدماً من حـ/ ملخص الدخل(حـ/أ.خ)
380000		380000	

حـ/ الرواتب والأجور المدفوعة مقدماً

20000	إلى حـ/ الرواتب والأجور	20000	رصيد 2019/12/31

20000		20000	

حـ/ مصروف الدعاية والإعلان

40000	رصيد2019/12/31	4000	من حـ/ دعاية وإعلان مدفوعة مقدماً
		36000	من حـ/ ملخص الدخل(حـ/أ.خ)
40000		40000	

حـ/ مصروف الدعاية والإعلان المدفوعة مقدماً

4000	إلى حـ/ الدعاية والإعلان	4000	رصيد 2019/12/31
4000		4000	

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2019/12/31

كلي	جزئي	البيان
		مصاريف إدارية وعمومية:
	360000	رواتب وأجور
	36000	دعاية وإعلان

3- الرصيد الفعلي (ما يخص العام) أكبر من الرصيد الدفتري (المدفوع فعلاً، رصيد ميزان المراجعة):

وهذا يدل على أن ما تم إنفاقه وإثباته في الدفاتر المحاسبية أقل مما يخص الفترة المالية, أي أن هناك مصروف مستحق، وتتطلب التسوية زيادة الرصيد الدفتري الظاهر في ميزان المراجعة ليتساوى مع الرصيد الفعلي والذي أظهرته نتائج الجرد، واثبات المصروف المستخق كإلتزام على المنشآة. يكون قيد التسوية بجعل حساب المصروف مديناً وحساب المصروف المستحق دائناً بمقدار الفرق بين الرصيدين.

مثال:

أظهر ميزان المراجعة لإحدى المنشآت التجارية الأرصدة التالية في 2014/12/31:

مصروف إيجار 55000 ل.س

عمولات مدينة 17000 ل.س

وعند الجرد الجاري بنفس التاريخ ظهرت المعلومات التالية:

1- يبلغ مصروف الإيجار الشهري 5000ل.س

2- تبلغ العمولات المدينة التي تخص العام 20000ل.س

والمطلوب:

1- تسجيل قيود التسويات الجردية اللازمة المحاسبية اللازمة في في 2014 /12/31

2- تنظيم الحسابات اللازمة وبيان أثر ذلك في قائمة الدخل المعدة بتاريخ 2014/12/31

الحل:

ما يخص العام من مصروف الإيجار = 60000 ل.س (5000 ×12)

المدفوع فعلاً (رصيد ميزان المراجعة) = 55000

وبالتالي لدينا مصروف إيجار مستحق بمبلغ 5000 ل.س (60000 – 55000)

أيضاً:

ما يخص العام من مصروف العمولات = 20000 ل.س

المدفوع فعلاً (رصيد ميزان المراجعة) = 17000

لدينا عمولات مدينة مستحقة بمبلغ 3000 ل.س (20000 – 17000)

1-القيود المحاسبية اللازمة:

5000		من حـ/مصروف الإيجار	2014/12/31
	5000	إلى حـ/ الإيجار المستحق	
		إثبات مصروف الإيجار المستحق	
60000		من حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ)	
	60000	إلى حـ/مصروف الإيجار	
		إقفال مصروف الإيجار	
3000		من حـ/ العمولات المدينة	
	3000	إلى حـ/العمولات المدينة المستحقة	
		إثبات العمولات المدينة المستحقة	
20000		من حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ)	
	20000	إلى حـ/ العمولات المدينة	

2- الحسابات اللازمة

حـ/مصروف الإيجار

55000	رصيد 2014/12/31	60000	من حـ/ ملخص الدخل(حـ/أ.خ)
5000	إلى حـ/ مصروف إيجار مدفوع مقدماً		
60000		60000	

حـ/مصروف الإيجار المستحق

5000	رصيد 2014/12/31	5000	من حـ/ مصروف الإيجار
5000		5000	

حـ/العمولات المدينة

17000	رصيد 2014/12/31	20000	رصيد 2014/12/31
3000	إلى حـ/ العمولات المدينة المستحقة		
20000		20000	

حـ/العمولات المدينة المستحقة

3000	رصيد 2014/12/31	3000	من حـ/العمولات المدينة
3000		3000	

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2014/12/31

كلي	جزئي	البيان
		مصاريف إدارية وعمومية:
	60000	مصروف الإيجار
	20000	عمولات مدينة

2.2.2 القياس المحاسبي الدوري للإيرادات The periodic measurement of revenues:

يتم القياس المحاسبي للإيرادات في نهاية الفترة المحاسبية وذلك لمعرفة ما يخص العام الحالي وما قبض منها فعلاً, وذلك لتحديد الإيرادات المقبوضـــة مقدماً والتي تعود للعام القادم والإيرادات المســـتحقة غير المقبوضة التي تعود للعام الحالي. لهذه الغاية, لابد من تصنيف كافة الإيرادات وتسجيلها في قائمة الجرد ليتم دراسة كل بند منها على حدا.

إن المقارنة بين الرصـــيد الدفتري الظاهر في ميزان المراجعة, والذي يمثل المبلغ الذي تم قبضـــه فعلاً, والرصيد الفعلي الذي يخص الفترة الحالية تظهر الاحتمالات التالية:

1- الرصيد الفعلي للإيرادات يساوي الرصيد الدفتري

2- الرصيد الفعلي للإيرادات أصغر من الرصيد الدفتري

3- الرصيد الفعلي للإيرادات أكبر من الرصيد الدفتري

وفيما يلي نبين كل حالة من الحالات الثلاث:

1- الرصيد الفعلي للإيرادات (ما يخص العام) يساوي الرصيد الدفتري(رصيد ميزان المراجعة أو المقبوض فعلاً) :

أي أن ما تم قبضه من قبل المنشاة يساوي ما يخص العام دون زيادة أو نقصان, وبالتالي لا داعي لأية تسوية نقوم بتحميل المبلغ على الفترة المحاسبية:

مثال:

أظهر ميزان المراجعة بتاريخ 2013/12/31 في إحدى المنشآت التجارية من بين أرصدته الأرصدة التالية:

60000 ل.س إيراد إيجار

100000 إيرادات أوراق مالية

وعند الجرد الجاري بنفس التاريخ ظهرت المعلومات التالية:

1- أن المبنى أجر إلى الغير في بداية العام بأجر شهري قدره 5000 ل.س

2- تتكون الأوراق المالية من 1000 سهم, بلغ إيراد السهم الواحد 100ل.س

والمطلوب:

1- تسجيل قيود التسويات الجردية اللازمة في دفتر اليومية..

2- تنظيم الحسابات اللازمة وبيان أثر ذلك في قائمة الدخل المعدة بتاريخ 2013/12/31.

الحل:

ما يخص العام من إيراد الإيجار = 60000 (5000 × 12)

المقبوض فعلا من الايجار (رصيد ميزان المراجعة) = 60000 إذاً لا داعي لأية تسوية نقفل ما يخص العام من الايجار في حـ / ملخص الدخل.

ما يخص العام من إيرادات الأوراق المالية = 100000 (1000 ×100)

المقبوض فعلا من ايرادات الأوراق المالية (رصيد ميزان المراجعة) = 100000 إذاً لا داعي لأية تسوية نقفل ما يخص العام من الايراد في حـ / ملخص الدخل.

-1

60000		من حـ/إيراد الإيجار إلى حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ) إقفال يراد الإيجار	2013/12/31
	60000		

100000	100000	من حـ/ إيرادات الأوراق المالية إلى حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ) إقفال إيراد الأوراق المالية	

-2

حـ/إيراد الإيجار

60000	إلى حـ/ملخص الدخل (حـ/أ.خ)	60000	رصيد
60000		60000	

حـ/إيرادات الأوراق المالية

100000	إلى حـ/ملخص الدخل (حـ/أ.خ)	100000	رصيد
5000		5000	

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2013/12/31

كلي	جزئي	البيان
		إيرادات أخرى
	60000	إيجار دائن
	100000	إيرادات الأوراق مالية

2- الرصيد الفعلي للإيرادات (ما يخص العام) أصغر من الرصيد الدفتري(رصيد ميزان المراجعة أو المقبوض فعلاً) :

أي ما يخص الفترة المحاسبية من الايراد هو أقل من المبلغ المسجل غي الدفاتر والظاهر رصيده في ميزان المراجعة. أي أن هناك إيراد مقبزضمسبقاً، وبالتالي لا بد من تخفيض الرصيد الدفتري للإيراد بجعله مديناً مقابل فتح حـ/إيراد مقبوض مقدما وجعلهُ دائناً وذلك بالفرق بين الرصيد الدفتري والرصيد الفعلي. إن الإيراد المقبوض مقدماً ذو طبيعة دائنة (يمثل التزاماً لكونه مبلغ مقبوض وغير مستحق) وبالتالي يظهر في طرف الالتزامات في الميزانية.

مثال:

بتاريخ 2019/10/1 قامت منشأة أحمد بقبض مبلغ 60000 ل.س نقداً كإيجار عن جزء من العقار الذي تملكه عن سنة كاملة. علماً أن الفترة المالية للمنشاة تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31 من كل عام.

والمطلوب:

1- إجراء قيد اليومية اللازم في 2019/10/1

2- إجراء قيد التسوية والإقفال في 2019/12/31

3- تنظيم الحسابات اللازمة وبيان أثر ذلك في قائمة الدخل المعدة بتاريخ 2019/12/31

الحل:

-1

60000		من حـ/الصندوق	2019/10/1
	60000	إلى حـ/ إيراد الإيجار المقبوض مقدماً	
		قبض الإيجار عن عام كامل	

إن إيراد الإيجار الذي يخص الفترة المحاسبية = 15000 ل.س (60000 ×12/3)

وبالتالي الإيراد المقبوض مقدماً = 45000 ل.س (60000 – 15000)

45000		من حـ/إيراد الإيجار المقبوض مقدماً	2019/12/31
	45000	إلى حـ/ إيراد الإيجار	
		إثبات إيراد الإيجار	
15000		من حـ/ إيراد الإيجار	
	15000	إلى حـ/ ملخص الدخل(حـ/أ.خ)	
		إقفال حساب إيراد الإيجار	

-2

حـ/إيراد الإيجار

15000		إلى حـ/ ملخص الدخل(حـ/أ.خ)	15000 من حـ/ إيراد عقار مقبوض مقدماً
60000			15000

حـ/إيراد الإيجار المقبوض مقدماً

15000 45000	إلى حـ/ إيراد العقار رصيد دائن مرحل 2019/212/31	60000	من حـ/الصندوق
60000		60000	

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2013/12/31

كلي	جزئي	البيان
		إيرادات أخرى
	15000	إيجار دائن

3- الرصيد الفعلي للإيرادات (ما يخص العام) أكبر من الرصيد الدفتري(رصيد ميزان المراجعة أو المقبوض فعلاً) :

أي ما تم قبضـــه من الإيراد يقل عن الإيراد الذي يخص الفترة المحاســبية, أي أن هناك إيراد مســتحق للمنشأة لم يتم قبضه بعد. وبالتالي لا بد من زيادة الرصيد الدفتري للإيراد بجعله دائناً مقابل فتح حـ/إيراد مستحق وجعلهُ مديناً وذلك بالفرق بين الرصيد الدفتري والرصيد الفعلي. إن الإيراد المستحق ذو طبيعة مدينة (لكونه يمثل حق للمنشأة، والحق مدين) يظهر في جانب الاصول من الميزانية.

مثال:

فيما يلي بعض الأرصـــدة التي ظهرت في ميزان المراجعة لإحدى المنشـــآت التجارية الفردية بتاريخ 2018/12/31 (بالليرات السورية)

600000 أوراق مالية (أسهم)

50000 إيرادات أوراق مالية

32000 فوائد دائنة

وعند الجرد الجاري بذلك التاريخ تبين ما يلي:

1 هناك أرباح أسهم عن العام الحالي وغير مقبوضة بمبلغ 5000 ل.س.

2- تبلغ الفوائد الدائنة التي تخص العام مبلغ 35000 ل.س.

والمطلوب:

1- تسجيل قيود التسوية الجردية اللازمة في دفتر اليومية في ذلك التاريخ

2- تنظيم الحسابات اللازمة وبيان أثر ذلك على قائمة الدخل المعدة بتاريخ 2018/12/31.

الحل:

5000		من حـ/إيرادات أوراق مالية مستحقة	2013/12/31
	5000	إلى حـ/ إيرادات أوراق مالية	
		إثبات إيرادات الأوراق المالية المستحقة	
55000		من حـ/ إيرادات الأوراق المالية	
	55000	إلى حـ/ ملخص الدخل(حـ/أ.خ)	بتاريخه
		إقفال حساب إيرادات الأوراق المالية	
3000		من حـ/ فوائد دائنة مستحقة	
	3000	إلى حـ/ فوائد دائنة	بتاريخه
		إثبات الفوائد الدائنة المستحقة	
35000		من حـ/ الفوائد الدائنة	
	35000	إلى حـ/ ملخص الدخل(حـ/أ.خ)	بتاريخه
		إقفال الفوائد الدائنة	

-2

حـ/إيرادات أوراق مالية

55000	إلى حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ)	50000	رصيد
		5000	من حـ/ إيرادات أوراق مالية مستحقة
55000		55000	

حـ/إيرادات أوراق مالية مستحقة

5000	إلى حـ/ إيرادات أوراق مالية	5000	رصيد مدين مرحل 12/31
5000		5000	

حـ/الفوائد الدائنة

35000	إلى حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ)	32000 3000	رصيد من حـ/ فوائد دائنة مستحقة
35000		35000	

حـ/الفوائد الدائنة المستحقة

3000	إلى حـ/ الفوائد الدائنة	3000	رصيد مدين مرحل12/31
3000		3000	

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2013/12/31

كلي	جزئي	البيان
		إيرادات أخرى
	35000	فوائد دائنة
	55000	إيرادات أوراق مالية

حالة وجود إيرادات ومصاريف مستحقة ومقدمة مدورة من الفترة السابقة:

في حال وجود رصيد مدوَّر للإيرادات أو المصروفات المستحقة أو المقدمة من الفترة المالية السابقة، يجري بدايةً معالجتها مع الأرصدة الظاهرة في ميزان المراجعة, حيث يقفل الرصيد المدور لحساب الايراد أو المصروف المستحق أو المقدماً في حساب الإيراد أو المصروف المعني، ومن ثم تجري مقارنة الأرصدة الجديدة مع ما يخص الفترة الحالية من إيرادات ومصروفات بهدف تحميل الحسابات الختامية بما يخص الفترة المالية من إيرادات ومصروفات وتحديد المقدمات والمستحقات للفترة المالية القادمة.

أولاً: بالنسبة للمصاريف

القاعدة هي أن تضاف المصاريف المدفوعة مقدماً إلى حساباتها الأساسية الظاهرة في ميزان المراجعة وأن تحسم المصاريف المستحقة من هذه الحسابات. ويتم بعد ذلك مقارنة الرصيد الجديد لكل حساب من هذه الحسابات مع رصيده الفعلي والذي يمثل ما يخص الفترة المالية من مصاريف. حيث يتم إقفال الرصيد الفعلي في الحسابات الختامية وإظهار أرصدة المقدمات والمستحقات في حال وجودها في الميزانية.

مثال:

أظهر ميزان المراجعة لإحدى المنشآت التجارية من ضمن أرصدته الأرصدة التالية في 2014/12/31 (المبالغ بالليرات السورية):

مصروف رواتب وأجور	310000	مصروف رواتب وأجور مستحقة	25000
مصروف إيجار	132000	مصروف إيجار مدفوع مقدماً	12000
عمولات مدينة	25000	عمولات مدينة مستحقة	3000
مصروف دعاية وإعلان	50000	دعاية وإعلان مدفوعة مقدماً	5000
قرض (10%)	500000	فوائد مدينة	20000

وبنتيجة الجرد الجاري بنفس التاريخ, ظهرت المعلومات التالية:

1- يبلغ مصروف الرواتب والأجور الشهرية 25000 ل.س.

2- يبلغ مصروف الإيجار الشهري 12000 ل.س.

3- تبلغ العمولات المدينة التي تخص العام 20000 ل.س.

4- تبلغ مصاريف الدعاية والإعلان الشهري 5000 ل.س.

5- عقد القرض بتاريخ 2014/7/1.

والمطلوب:

1- إثبات قيود التسوية اللازمة في دفتر اليومية بتاريخ 2014/12/31.

2- إظهار أثر العمليات السابقة في قائمة الدخل.

3- إظهار الأرصدة في الميزانية في 2014/12/31.

الحل:

2013/12/31	من حـ/مصروف الرواتب والأجور المستحقة إلى حـ/ مصروف الرواتب والأجور إقفال الرواتب والأجور المستحقة المرحلة	25000	25000
بتاريخه بتاريخه بتاريخه	من حـ/ مصروف لرواتب والأجور إلى حـ/مصروف الرواتب والأجور المستحقة إثبات الرواتب والأجور المستحقة 25000 ×12 =300000 ما يخص العام رصيد جديد للرواتب والأجور =310000 – 25000 = 285000 الرواتب والأجور المستحقة = 300000 – 285000 = 15000 ل.س	15000	15000
	من حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ) إلى حـ/ مصروف الرواتب والأجور إقفال مصروف الرواتب والأجور	300000	300000
	من حـ/ مصروف إيجار إلى حـ/ مصروف الإيجار المدفوع مقدماً إقفال مصروف الإيجار المدفوع مقدماً والمرحل	12000	12000
	من حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ) إلى حـ/ مصروف الإيجار إقفال مصروف الإيجار الرصيد الجديد لمصروف الإيجار = 132000 + 12000 مقدمة = 144000 وهو مساوي لما يخص العام (12000×12)	144000	144000
	من حـ/ عمولات مدينة مستحقة إلى حـ/ عمولات مدينة إقفال العمولات المدينة المستحقة المرحلة	3000	3000
	من حـ/ عمولات مدينة مدفوعة مقدماً إلى حـ/ عمولات مدينة	2000	2000

		إثبات العمولات المدينة المدفوعة مقدماً المرحلة الرصيد الجديد للعمولات المدينة = 25000−3000 مستحقة = 22000 ل.س ما يخص العام = 20000 ل.س 22000 − 20000 = 2000 عمولات مدفوعة مقدماً	
20000	20000	من حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ) إلى حـ/ عمولات مدينة إقفال العمولات المدينة	
5000	5000	من حـ/ مصروف دعاية وإعلان إلى حـ/ مصروف دعاية وإعلان مدفوعة مقدماً إقفال مصاريف الدعاية والإعلان المدفوعة مقدماً والمرحلة	
5000	5000	من حـ/ مصاريف دعاية وإعلان إلى حـ/مصاريف دعاية وإعلان مستحقة إثبات مصاريف الدعاية والإعلان المستحقة والمرحلة للفترة التالية الرصيد الجديد = 50000 + 5000 مقدمة = 55000 ل.س ما يخص العام = (5000 ×12)= 60000 60000 − 55000 = 5000 ل.س د. وإعلان مستحقة	
60000	60000	من حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ) إلى حـ/ مصاريف الدعاية والإعلان إقفال ما يخص العام من دعاية والإعلان	
5000	5000	من حـ/ فوائد مدينة إلى حـ/ فوائد مدينة مستحقة	

		إثبات الفوائد المدينة المستحقة والمرحلة 500000 × 10% = 50000 ل.س ما يخص الفترة = 50000 ×12/6= 25000 ما هو مستحق = 25000 – 20000 =5000	
25000	25000	من حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ) إلى حـ/ فوائد مدينة إقفال الفوائد المدينة	

2- **إظهار أثر العمليات في قائمة الدخل:**

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2014/12/31

البيان	جزئي	كلي
مصاريف إدارية ومالية الرواتب والأجور مصروف إيجار عمولات مدينة م.دعاية وإعلان فوائد مدينة	 300000 144000 20000 60000 25000	

3- إظهار الأرصدة في الميزانية بتاريخ 2014/12/31

ل.س	البيان	ل.س	البيان
2000	حسابات مدينة أخرى عمولات مدينة مدفوعة مقدماً	15000 5000 5000	حسابات دائنة أخرى رواتب وأجور مستحقة مصاريف دعاية وإعلان مستحقة فوائد مدينة مستحقة

ثانياً: بالنسبة للإيرادات

كما هو الحال بالنسبة للمصاريف, فإن القاعدة هي أن يقفل الرصيد المدوَّر لحساب الإيرادات المقبوضة مقدماً أو المستحقة في حساب الايراد المعني، حيث تضاف الإيرادات المدفوعة مقدماً إلى حساباتها الأساسية الظاهرة في ميزان المراجعة، كما تحسم الإيرادات المستحقة من رصيد حسابات الايرادات المعنية الظاهرة في ميزان المراجعة. ويتم بعد ذلك مقارنة الرصيد الجديد لحساب كل إيراد مع ما يخص العام من الايراد والمتوجب قبضه من قبل المنشأة. وفي جميع الأحوال نقفل ما يخص العام من الايراد في الحسابات الختامية ونظهر أرصدة المقدمات والمستحقات في حال وجودها في الميزانية.

مثال:

أظهر ميزان المراجعة العائد لإحدى المنشآت التجارية الفردية من بين أرصدته الأرصدة الآتية بتاريخ 31 /12 / 2019 (بالليرات السورية) :

أوراق مالية	30000
إيرادات أوراق مالية	2000
عمولات دائنة مقبوضة مقدماً	2000

وعند الجرد الجاري بذلك التاريخ تبين بما يلي:

1-الأوراق المالية هي عبارة عن سندات دين معدل فائدتها السنوي (8%).

2-إن ما يخص الفترة المالية من العمولات الدائنة 1900 ل.س.

المطلوب:

1-إجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة في دفتر يومية المنشأة.

2-تنظيم الحسابات اللازمة في دفتر الأستاذ.

3-بيان أثر ذلك على حساب الأرباح والخسائر وعلى الميزانية العمومية بتاريخ 2019/12/31.

<u>الحل:</u>

30000× 8%= 2400 ل.س إيرادات أوراق مالية تخص الفترة المالية (مكتسبة).

الإيرادات المقبوضة فعلاً خلال العام (رصيد ميزان المراجعة)= 2000

2400 – 2000 = 400 ل.س إيرادات أوراق مالية مستحقة.

عمولات دائنة مقبوضة خلال العام (رصيد ميزان مراجعة) = 0

عمولات دائنة مقبوضة مقدماً مدوَّر = 2000

الرصيد الجديد للايراد = 2000 – 0 = 2000

ما يخص العام من الإيراد = 1900

2000 – 1900 = 100 ل.س عمولات دائنة مقبوضة مقدماً (غير مكتسبة).

2019/12/31	من حـ/ إيرادات أوراق مالية مستحقة إلى حـ/ إيرادات أوراق مالية إثبات إيرادات الأوراق المالية المستحقة.	400	400
بتاريخه	من حـ/ إيرادات أوراق مالية إلى حـ/ ملخص الدخل إقفال حساب إيرادات الأوراق المالية .	2400	2400
بتاريخه	من حـ/ عمولات دائنة مقبوضة مقدماً إلى حـ/ عمولات دائنة إثبات العمولات الدائنة المكتسبة.	2000	2000
بتاريخه	من حـ/ عمولات دائنة إلى حـ/ ملخص الدخل إقفال حساب العمولات الدائنة .	1900	1900
بتاريخه	من حـ / عمولات دائنة إلى عمولات دائنة مقبوضة مقدماً	100	100

حـ/أوراق مالية

رصيد (قبل التسوية) 2019/12/31	30000	رصيد مدين مرحل (للميزانية) 2019/12/31	30000
30000		30000	

حـ/ إيرادات أوراق مالية

2400	الى حـ/ ملخص الدخل 2019/12/31	2000 400	رصيد (قبل التسوية) 2019/12/31 من حـــــــ/ إيرادات أوراق مالية مستحقة2019/12/31
2400		2400	

حـ/ عمولات دائنة

1900 100	إلى حـ/ ملخص الدخل 2019/12/31 من حـــــــ / عمولات دائنة مقبوضة مقدماً2019/12/31	2000	من حـ/ عمولات دائنة مقبوضة مقدماً 2019/12/31
2000		2000	

حـ/ إيرادات أوراق مالية مستحقة

400	إلى حـــــــ/ إيرادات أوراق مالية 2019/12/31	400	رصيد مدين مرحل (للميزانية) 2019/12/31
400		400	

حـ/ عمولات دائنة مقبوضة مقدماً

2000 100	إلى حـ/ عمولات دائنة2019/12/31 رصيد دائن مرحل 2019/12/31	2000	رصيد (قبل التسوية) 2019/12/31
2100		100 2100	من حـ/ عمولات دائنة2019/12/31

إظهار أثر العمليات في قائمة الدخل:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2019/12/31

البيان	جزئي	كلي
مصاريف إدارية ومالية		
إيرادات أوراق مالية	2400	
عمولات دائنة	1900	

الميزانية العمومية لمنشأة...كما تبدو بتاريخ 2019/12/31

.	.	.	.
30000	.	أوراق مالية	.
		حسابات مدينة أخرى	حسابات دائنة أخرى
400	100	إيرادات أوراق مالية مستحقة	عمولات دائنة مقبوضة مقدماً
.	.	.	.
.	.	.	.

مثال:

أظهر ميزان المراجعة قبل التسوية الجردية لإحدى المنشآت الأرصدة التالية في 2018/12/31:

مصروف رواتب وأجور	340000	مصروف رواتب وأجور مستحقة	15000
مصروف إيجار	132000	مصروف إيجار مدفوع مقدما	12000
عمولات مدينة	20000	عمولات مدينة مستحقة	5000
مصروف دعاية وإعلان	42000	مصروف دعاية وإعلان مدفوع مقدما	10000
قرض (8 %)	600000	فوائد مدينة	8000

ونتيجة للجرد الجاري في نفس التاريخ ظهرت المعلومات التالية:

- يبلغ مصروف الرواتب والأجور الشهرية 30000 ل.س
- يبلغ مصروف الإيجار الشهري 12000 ل.س
- تبلغ العمولات المدينة التي تخص العام 14000 ل.س
- تبلغ مصاريف الدعاية والإعلان الشهرية 5000 ل.س
- عقد القرض بتاريخ 2018/10/1

والمطلوب:

أولا :إثبات قيود التسوية اللازمة في 2018/12/31

ثانيا :إظهار أثر ذلك في قائمة الدخل

ثالثا :إظهار الأرصدة في الميزانية في 2018/12/31

الحل:

مصروف الرواتب والأجور:

يتم اقفال رصيد حساب مصروف الرواتب والأجور المستحقة، الظاهر في ميزان المراجعة قبل التسوية، في حسابمصروف الرواتب والأجور بالقيد التالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
15000		من ح /مصروف الرواتب والأجور المستحقة	12/31
	15000	إلى ح /الرواتب والأجور	

ومن ثم يتم مقارنة الرصيد الجديد لحسابمصروف الرواتب والأجور والبالغ 325000 ل.س (340000– 15000) ، و هو يمثل المدفوع فعلاً من مصروف الرواتب والأجور، مع ما يخص الفترة المحاسبية من مصروف الرواتب والأجور والبالغ 360000 (30000*12) .فنجد أن المدفوع 325000 أصغر مما يخص العام 360000 ، إذاً هناك 35000 مصروف رواتب وأجور مستحقة تخص العام لم تدفع بعد ، يتم إثباتها من خلال القيد التالي :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
35000		من حـ /مصروف الرواتب والأجور	12/31
	35000	إلى حـ /مصروف الرواتب والأجور المستحقة	
		إثبات الرواتب والأجور المستحقة	

ثم يتم تحميل ما يخص العام من مصروف الرواتب والأجور على حساب ملخص الدخل أو حساب أ.خ كما يلي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
360000	360000	من حـ / ملخص الدخل(حـ/أ.خ) إلى حـ /مصروف الرواتب والأجور إقفال الرواتب والأجور	12/31

ويظهر حساب امصروف لرواتب والأجور المستحقة في دفتر الأستاذ (الشكل الالكتروني) كما يلي:

التاريخ	البيان	مدين	دائن	الرصيد	
				مدين	دائن
12/31	رصيد				15000
12/31	إلى حـ /رواتب وأجور	15000		0	
12/31	من حـ /رواتب وأجور		35000		35000

ويظهر مصروف حساب الرواتب والأجور المستحقة في الميزانية في 2018/12/31 كما يلي:

ل.س	البيان	ل.س	البيان
		35000	حسابات دائنة أخرى رواتب وأجور مستحقة

مصروف الإيجار:

يتم إقفال مصروف الإيجار المدفوع مقدما والمرحل من الفترة السابقة والبالغ 12000 ل.س من خلال إضافته إلى حساب مصروف الإيجار:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
12000	12000	من ح /مصروف الإيجار	12/31

		إلى ح /الإيجار المدفوع مقدما إقفال م .الإيجار المدفوع مقدما والمرحل	

من ثم تتم مقارنة الرصيد الجديد لمصروف الإيجار(المدفوع فعلاً) والبالغ 144000 ل.س(12000 + 132000) ، مع مصروف الإيجار الذي يخص الفترة والبالغ 144000 ل.س (12000*12شهر) . وبنتيجة هذه المقارنة يتبين أنه لا يوجد مقدمات ولا مستحقات، وبالتالي لا يظهر أثر في الميزانية. ويتم إقفال ما يخص العام الحالي من مصروف الإيجار في ح /أ.خ أو ح /ملخص الدخل من خلال القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
144000	144000	من ح /ملخص الدخل(ح/أ.خ) إلى ح /مصروف الإيجار إقفال مصروف الإيجار	12/31

ويظهر حساب مصروف الإيجار في دفتر الأستاذ (بالشكل الالكتروني لدفتر الاستاذ) كما يلي:

حساب مصروف الإيجار

التاريخ	البيان	مدين	دائن	الأرصدة	
				مدين	دائن
12/31	رصيد			132000	
12/31	إلى ح /إيجار مدفوع مقدما	12000		144000	
12/31	من ح /ملخص الدخل		144000	0	

ويظهر حساب مصروف الإيجار المدفوع مقدما في دفتر الأستاذ كما يلي:

التاريخ	البيان	مدين	دائن	الأرصدة	
				مدين	دائن
12/31	رصيد			12000	
12/31	من ح /م .الإيجار		12000		0

العمولات المدينة:

يتم إقفال العمولات المدينة المستحقة المدور من الفترة السابقة والبالغة 5000 ل.س في حساب مصروف عمولات مدينة بالقيد التالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
5000	5000	من ح /العمولات المدينة المستحقة إلى ح /العمولات المدينة إقفال العمولات المدينة المستحقة المرحلة	12/31

بالتالي يصبح الرصيد الدفتري الجديد لحساب العمولات المدينة (المدفوع فعلاً) 15000 ل.س (20000 – 5000)، والذي يقارن مع مبلغ العمولات المدينة الذي يخص العام والبالغ 14000 ل.س، فنجد أن المدفوع فعلاً (15000) أكبر مما يخص العام (14000) أي هناك عمولات مدينة مدفوعة مقدماً قدرها 1000 ل.س تثبت بالقيد التالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
1000	1000	من ح /العمولات المدفوعة مقدماً إلى ح /العمولات المدينة إثبات العمولات المدينة المدفوعة مقدما المرحلة	12/31

ثم يتم تحميل ما يخص العام الحالي من مصروف العمولات المدينة على حساب ملخص الدخل أو ح \ أ.خ من خلال القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
14000		من ح /ملخص الدخل	12/31

	14000	إلى ح /العمولات المدينة إقفال العمولات المدينة	

ويظهر حساب العمولات المستحقة في دفتر الأستاذ كما يلي:

حساب العمولات المستحقة

التاريخ	البيان	مدين	دائن	الأرصدة	
				مدين	دائن
12/31	الرصيد				5000
12/31	إلى ح /عمولات مدينة	5000			0

أما حساب العمولات المدفوعة مقدما فيظهر في دفتر الأستاذ كما يلي:

العمولات المدفوعة مقدما

التاريخ	البيان	مدين	دائن	الأرصدة	
				مدين	دائن
12/31	إلى ح /العمولات المدينة	1000		1000	
12/31	رصيد			1000	

وتظهر العمولات المدفوعة مقدما في **الميزانية** كما يلي:

الأصول الميزانية الخصوم

ل.س	البيان	ل.س	البيان
1000	حسابات مدينة أخرى عمولات مدفوعة مقدما		

مصاريف الدعاية والإعلان:

يتم إقفال مصاريف الدعاية والإعلان المدفوعة مقدما البالغة 10000 ل.س والمرحلة من الفترة السابقة، وذلك بإضافتها إلى حساب م .الدعاية والإعلان من خلال القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
10000	10000	من ح /م .الدعاية والإعلان إلى ح /م .الدعاية والإعلان مدفوع مقدما إقفال م .دعاية وإعلان مرحلة من فترة سابقة	12/31

ومن ثم تجري مقارنة رصيد مصروف الدعاية والإعلان الجديد والذي يمثل المدفوع فعلاً من المصروف، والبالغ 52000 ل.س (10000+ 42000)، مع ما يخص العام من مصروف الدعاية، والبالغة 60000 ل.س (5000*12) شهر . فنجد أن الرصيد الجديد لمصروف الدعاية والاعلان) المدفوع فعلاً) (52000) أصغر مما يخص العام الحالي (60000) من مصروف الدعاية والاعلان وهذا يعني أن هناك مصاريف دعاية وإعلان مستحقة بمقدار 8000 ل.س، ويكون قيد التسوية كما يلي :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
8000	8000	من ح /م .دعاية وإعلان إلى ح /م .دعاية وإعلان مستحقة م .دعاية وإعلان مستحقة مرحلة إلى فترة تالية	12/31

ثم يتم إقفال ما يخص العام من مصاريف الدعاية والإعلان في حساب ملخص الدخل:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
60000	60000	من ح /ملخص الدخل إلى ح /م .الدعاية والإعلان إقفال م .الدعاية والإعلان	12/31

كما يتم الإفصاح عن مصاريف الدعاية والإعلان المستحقة المرحلة إلى فترة قادمة في الميزانية كما يلي:

الأصول الميزانية الخصوم

ل.س	البيان	ل.س	البيان
		8000	حسابات دائنة أخرى م .دعاية وإعلان مستحقة

فوائد القرض:

تحسب فوائد القرض التي تخص العام كما يلي:

عقد القرض في 2018/10/1 وهذا يعني أن الفائدة التي تخص العام هي فقط عن 3 أشهر

600000 * 8 % * (12/3) = 12000

أما الفائدة المدفوعة فعلاً، والواردة كرصيد في ميزان المراجعة قبل التسوية الجردية فتبلغ (8000) ل.س، وهذا يعني أن هناك 4000 ل.س فائدة مدينة مستحقة تمثل إلتزام على المشروع يظهر في الميزانية في طرف الخصوم .ويكون قيد التسوية كما يلي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
4000		من ح /الفوائد المدينة	12/31
	4000	إلى ح /الفوائد المدينة المستحقة	
		إثبات فوائد مدينة مستحقة مرحلة لفترة تالية	

بعد قيد التسوية يصبح رصيد الفوائد المدينة مطابقاً لما يخص العام حيث ثم يتم إقفال ما يخص العام من الفوائد المدينة في ملخص الدخل بالقيد التالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
12000		من ح /ملخص الدخل	12/31
	12000	إلى ح /الفوائد المدينة	
		إقفال الفوائد المدينة	

وتظهر الفوائد المدينة المستحقة في **الميزانية** كما يلي:

الأصول		الميزانية	الخصوم
ل.س	**البيان**	**ل.س**	**البيان**
		4000	حسابات دائنة أخرى فوائد مدينة مستحقة

أسئلة الفصل Questions of chapter two

1) أسئلة صح / خطأ True/False

	السؤال	صح	خطأ
1	المصروف المدفوع مقدماً ذو طبيعة دائنة		✓
2	المصروف المستحق ذو طبيعة دائنة	✓	
3	الإيراد المقبوض مقدماً ذو طبيعة مدينة		✓
4	الإيراد المستحق ذو طبيعة مدينة	✓	
5	تظهر المصاريف المدفوعة مقدماً في الميزانية الختامية ضمن الأصول المتداولة	✓	
6	تظهر قائمة الدخل المصاريف والإيرادات التي تخص العام	✓	

2) أسئلة خيارات متعددة Multiple Choices

*** الأرصدة التالية مستخرجة من ميزان المراجعة لأحدى المنشآت التجارية بتاريخ 2019/12/31:

3000000 مصروف رواتب وأجور, 40000 مصروف رواتب وأجور مدفوعة مقدماً, إيراد إيجار 130000.

وبنتيجة الجرد بنفس التاريخ ظهرت المعلومات التالية:

1- مصروف الرواتب والأجور الشهرية 30000 ولم يتغير طيلة العام.

2- ما يخص العام من الإيراد الدائن 120000.

استناداً إلى البيانات السابقة المطلوب الإجابة عن الأسئلة التالية:

1- يظهر مصروف الرواتب والأجور ضمن قائمة الدخل المعدة بتاريخ 2019/12/31 بمبلغ:

أ- 300000 ب- 340000

ب-360000 ث- غير ذلك

2- مصروف الرواتب والأجور المستحق والذي يظهر في ميزانية 2019/12/31 يبلغ:

أ- 20000 ب- 60000

ت- 360000 ث- غير ذلك

3- يظهر إيراد الإيجار ضمن قائمة الدخل المعدة بتاريخ 2019/12/31 بمبلغ:

أ- 130000 ب- 120000

ت-100000 ث- غير ذلك

4- يظهر إيراد الإيجار المقبوض مقدماً في الميزانية المعدة بتاريخ 2019/12/31 ضمن:

أ- الأصول المتداولة ب- الألتزامات المتداولة

ت- حقوق الملكية الأصول غير المتداولة

3) أسئلة \ قضايا للمناقشة

السؤال الأول:

أظهر ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر منشأة سمير التجارية بتاريخ 2019/12/31 من ضمن أرصدته الآتي (بالليرات السورية) :

اسم الحساب	من	إلى
مصروف رواتب وأجور	420000	-
مصروف دعاية وإعلان	62000	-
قرض مصرفي (8% سنوياً)	-	500000
فوائد قرض	22500	-
إيجار دائن مقبوض مقدماً	-	340000
أوراق مالية	350000	-
مصاريف كهرباء ومياه	14600	-
مهمات مكتبية	16500	-

وعند الجرد الجاري بذلك التاريخ تبين ما يلي:

1. يبلغ مصروف الرواتب والأجور الشهرية 35000 ل.س ولم يتغير طيلة العام.
2. تم توقيع العقد مع مؤسسة الإعلان في بداية العام (2019/1/1) لقاء مبلغ شهري قدره 5000 ل.س.

3. عقد القرض بتاريخ 2019/1/1 لمدة ثلاث سنوات تدفع فوائده البسيطة سنوياً.
4. الإيجـار الشـهري للعقـار المؤجر بحسب عقد الإيجار المبرم مع المسـتأجر في بداية العام 25000 ل.س.
5. هناك إيرادات أوراق مالية مستحقة وغير مقبوضة عن العام الحالي بمبلغ قدره 25000 ل.س.
6. هناك مهمات مكتبية باقية (غير مستهلكة) بمبلغ قدره6500 ل.س .

المطلوب:

1. إثبات قيود التسويات الجردية اللازمة
2. تنظيم الحسابات التي تأثرت بالجرد بدفتر الأستاذ.
3. إظهار أثر ذلك على قائمة الدخل.
4. إظهار الأرصدة في الميزانية في 2019/12/31.

{مدة الإجابة: 30 دقيقة. الدرجات من 100: 30. توجية للإجابة: الأمثلة المحلولة}

السؤال الثاني:

بتاريخ 2019/12/31 ظهرت الأرصدة المتعلقة بالحسابات الاسمية في دفتر أستاذ منشأة حميد التجارية كما يلي (بالليرات السورية) :

اسم الحساب	من	إلى
مصروف عمولة وكلاء شراء	17000	–
مصروف رواتب وأجور	275000	–
مصروف دعاية وإعلان	29000	–
مصروف تأمين ضد الحريق	18000	–
قرض مصرفي (10% سنوياً)	–	600000
فوائد قرض	15000	–
إيجار دائن مقبوض مقدماً	–	230000
إيرادات أوراق مالية مقبوضة مقدماً	–	25000
أوراق مالية	250000	–

وعند الجرد الجاري بذلك التاريخ تبين ما يلي:

1- هناك عمولة وكلاء شراء مدفوعة مقدماً عن عام 2020 بمبلغ قدره 2000 ل.س.

2- رواتب وأجور شهر كانون الأول عن العام الحالي لم تدفع بعد.

3- ينص العقد المبرم مع مؤسسة الإعلان بتاريخ 2019/1/1 على دفع مبلغ شهري قدره 2500 ل.س لقاء الدعاية والإعلان التذكيري لبضائع المنشأة.

4- عُقِدَ التأمين بتاريخ 2019/4/1 لمدة سنة لقاء قسط شهري قدره 1500 ل.س.

5- عُقد القرض بتاريخ 2019/7/1 بفائدة بسيطة سنوية تدفع بنهاية كل (3) أشهر اعتباراً من تاريخ عقده.

6- الإيجار الشهري للعقار حسب العقد المبرم مع المستأجر 20000 بدءاً من 2019/1/1.

7- الأوراق المالية هي عبارة عن 500 سهم بلغ نصيب السهم الواحد من الربح 45 ل.س.

المطلوب:

1. إثبات قيود التسويات الجردية اللازمة
2. تنظيم الحسابات التي تأثرت بالجرد بدفتر الأستاذ.
3. إظهار أثر ذلك في قائمة الدخل.
4. إظهار الأرصدة في الميزانية في 2019/12/31.

{مدة الإجابة: 30 دقيقة. الدرجات من 100: 30. توجية للإجابة: الأمثلة المحلولة}

الفصل الثالث:

المحاسبة عن الأصول المتداولة

Adjustments of Current Assets

كلمات مفتاحية:

حسابات المدينون Account Recevable, مخصص الديون المشكوك فيها Allowance for Doubtful Account, ديون معدومة Bad debts, النقد Cash, المدينون Debitors, نفقات مؤجلة Deferred Expenditure, حسم Discount, مخزون سلعي Inventory, دفتر اليومية Journal, طريقة الوارد أولاً صادر أولاً First-in-First out, الوارد أخيراً صادر أولاً Last-in-First out, طريقة المتوسط المرجح Weighted Average method, قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل Lower-of-Cost-or-Marker Rule, القيمة السوقية Market Value, صافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value, أوراق الدفع Notes Payable, أوراق القبض Notes Receivable.

ملخص الفصل:

يتناول هذا الفصل التسويات الجردية للمخزون السلعي ولحسابات المدينين والأستثمارات قصيرة الأجل بالإضافة لحسابات النقدية مع بيان الأثر على قائمة الدخل وكيفية العرض في الميزانية.

المخرجات والأهداف التعليمية:

1- معرفة طبيعة الأصول المتداولة والاعتراف بها.

2- القياس الأولي واللاحق للمخزون، والمعالجة المحاسبية له.

3- معالجة الحسابات المدينة (الزبائن) في نهاية الفترة المحاسبية.

4- التعرف على مفهوم الاستثمارات قصيرة الأجل، والتسويات الجردية لها.

5- التعرف على مفهوم النقدية وشبه النقدية والتسويات الجردية المناسبة لها.

6- توضيح كيفية إعداد مذكرة التسوية وبيان المطابقة لحساب المصرف.

3-1. مقدمة Introduction:

تمثل الأصـول المتداولة موارد اقتصـادية تسـيطر عليها المنشـأة والتي من المتوقع أن يتولد عنها منافع إقتصادية قصيرة الأجل لصالح المنشأة وتتصمن عناصر مثل المخزون و الزبائن والنقدية . وينص المعيار المحاسـبي الدولي IAS1 (عرض البيانات المالية) على ضـرورة عرض البنود غير المتداولة والبنود المتداولة بشـكل منفصـل في الميزانية .وتتكون الأصـول المتداولة من النقدية والأصـول الأخرى التي من المتوقع أن تتحول إلى نقدية خلال السنة المالية أو الدورة التشغيلية أيهما أطول .

وتعرف الدورة التشـغيلية بأنها ذلك الوقت المنقضـي بين اقتناء الأصـول من أجل اسـتخدامها في عمليات المشروع، وتحققها في صورة نقد أو أصل معادل للنقد .وينص المعيار على اعتبار مدة الدورة التشغيلية 12 شهراً في حال صعوبة إمكانية التعرف على الدورة التشغيلية العادلة للمنشأة بوضوح.

ويشـترط المعيار تصـنيف الأصـول بأنها متداولة عندما تسـتوفي أياً من المعايير التالية، مع تصـنيف الأصول الأخرى كلها بأنها غير متداولة وهي:

-أن يكون من المتوقع تحققها، أو الاحتفاظ بها للبيع أو الاسـتهلاك ضـمن الدورة التشـغيلية العادية للوحدة الحاسبية.

-أن يحتفظ بها بغرض المتاجرة بشكل أساسي.

أن تتحقق خلال 12 شـهر بعد تاريخ الميزانية، واسـتثنى من هذا الشـرط كل من المخزون والذمم التجارية المدينة.

-أن يكون نقدية أو ما في حكمها، واستخدامه ليس مقيداً.

سيتم في هذا الفصل تناول الأصـول المتداولة مصـنفة على شكل مجموعات منفصـلة في صـلب الميزانية كمتطلب أساسي في المعيار على النحو الذي ذكرنا، وليس على أساس درجة سيولتها.

وعليه سيكون الترتيب على النحو التالي:

المخزون السلعي.

الذمم المدينة (المدينون وأوراق القبض).

الاستثمارات قصيرة الأجل.

النقدية وشبه النقدية.

3-2 التسويات الجردية للمخزون السلعي Accounting Adjustments of inventories :

تكتسب التسويات الجردية للمخزون السلعي أهمية خاصة في المنشآت التجارية نظراً للحجم الذي يتمتع به بالنسبة لباقي عناصر الأصول. تختلف عناصر المخزون السلعي من منشأة لأخرى بحسب طبيعة نشاطها. المخزون السلعي أخر المدة هو الأصل الوحيد الذي يظهر في قائمة الدخل والميزانية. فهو يظهر في قائمة الدخل مطروحاً من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة, وفي الميزانية يظهر ضمن الأصول المتداولة. إن الخطأ في قياس المخزون السلعي ينعكس في تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي في مجمل وصافي ربح المنشاة.

1.2.3 أهمية المخزون السلعي The importance of inventory:

يعتبر المخزون السلعي من أهم عناصر الموجودات المتداولة في المنشآت التجارية لأن الأرباح المتحققة من عمليات بيع المخزون السلعي تشكل العنصر الأساسي من الأرباح. ويعرف المخزون السلعي بأنه السلع التي تشترى بهدف إعادة بيعها من خلال النشاط التشغيلي للمنشاة التجارية,أو المواد الأولية التي تشترى بغرض استخدامها في تصنيع السلع الأخرى بقصد إعادة بيعها في المنشآت الصناعية, والتي يشمل المخزون السلعي فيها المخزون السلعي الجاهز والمخزون السلعي تحت التشغيل والمواد الأولية المشتراة بغرض الاستخدام في عملية التصنيع.

إن الخطأ في تقييم المخزون السلعي سيؤثر سلباً على نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة خلال الفترة المالية الحالية والتالية نظراً لعدم تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات وأساس الاستحقاق في القياس المحاسبي. أي أن طريقة تقييم بضاعة أخر المدة تؤثر في تكلفة المبيعات وبالتالي في نتائج الأعمال (الربح أو الخسارة) وفي المركز المالي (الأصول وحقوق الملكية), كما سيؤثر الخطأ في الفترة المالية التالية لأن بضاعة أخر المدة للفترة المالية الحالية هي بضاعة أول المدة للفترة المالية التالية.

لا بد أن ترافق عملية جرد المخزون السلعي رقابة دقيقة من خلال سياسات وأدوات تتمثل في وجود نظام للرقابة الداخلية يضمن عملية الاستلام والتسليم من المخازن وإليها, بالإضافة إلى وجود نظام لتحديد المخزون بالعدد والقيمة والكمية.

2.2.3 مفهوم المخزون السلعي The concept of inventory:

يقصد بالمخزون السلعي ذلك الأصل الذي تحتفظ به المنشأة التجارية بغرض البيع ضمن نشاطها العادي, أو تحتفظ به المنشأة الصناعية في مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية التي تقوم بها. ولقد عرف المعيار المحاسبي الدولي IAS2 المخزونات على أنها أصول:

أ- يتم الاحتفاظ بها لغايات البيع في سياق النشاط العادي للمنشأة

ب- قيد التصنيع لغرض البيع

جـ- على شكل مواد ولوازم تستهلك في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة

وتعد جميع البضائع التي تمتلكها المنشأة في تاريخ الجرد جزءاً من المخزون بغض النظر عن مكان وجودها. ولذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار, عند تحديد عناصر المخزون السلعي, ذلك الجزء الموجود في مخازن المنشأة بالإضافة إلى:

1- البضاعة الموجودة في مخازن ومراكز البيع

2. البضاعة المرسلة أو المودعة برسم البيع لدى العملاء

3- البضاعة المرسلة إلى منشآت أخرى بهدف إتمام تصنيعها

4- البضاعة المشتراة من الموردين, والمقيدة في الدفاتر, إلا أنها لم تصل بعد, وذلك إذا كان شرط التسليم في مخازن البائع.

5- البضاعة المشتراة والمدفوع ثمنها, والمقيدة في الدفاتر والتي لم يتم شحنها من مخازن البائع إلى مخازن المشتري.

ويستبعد من المخزون السلعي:

1- البضاعة المودعة في مخازن المنشأة برسم الأمانة

2- البضاعة المودعة في مخازن المنشأة برسم البيع

3- البضاعة المودعة لدى المنشأة بهدف إتمام خدمتها وتجهيزها

4- البضاعة المباعة والمقبوض ثمنها إلا أنه لم يتم شحنها من مخازن المنشأة بعد.

3.2.3 قياس المخزون السلعي Measuring inventory:

تتضـمن تكلفة المخزون السـلعي كافة مصـاريف الشـراء وتكاليف التحويل وغيرها من المصـاريف التي تتحملها المنشأة في سبيل جلب المخزون ووضعه في مكانه وحالته الحاليين. وفيما يلي نبين هذه الأنواع الثلاث من المصاريف:

1- مصاريف شراء المخزون السلعي :

وتشمل سعر الشراء ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى غير المستردة ومصاريف النقل حتى وصول المخزون إلى مستودعات المنشأة.

مثال:

اشترت إحدى المنشآت التجارية بضاعة على الحساب بمبلغ 500000 ل.س بحسم تجاري 5% تسليم محلات المورد, حيث بلغت مصـاريف النقل 10000ل.س, وبلغت مردودات المشـتريات ومسـموحاتها 5000ل.س

والمطلوب:

حساب تكلفة المخزون السلعي للمنشأة

الحل:

البيان	جزئي	كلي
مجمل المشتريات	500000	
يطرح: الحسم التجاري 5%	25000	
يضاف: مصاريف الشراء	10000	
يطرح مسموحات المشتريات ومردوداتها	5000	
تكلفة شراء المخزون السلعي		480000

2- تكاليف التحويل:

وتتضـمن كافة التكاليف اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتج نهائي. وتشـمل المصـاريف الصـناعية المباشرة (مواد وأجور) والمصاريف الصناعية غير المباشرة. إن هذه التكاليف تتعلق بالمنشآت الصناعية وتشكل جزء من مقرر محاسبة التكاليف الذي سيدرس في السنوات القادمة

3- التكاليف الأخرى:

وهي تكاليف لا ترتبط بالإنتاج بشكل مباشر, ومن الأمثلة عليها تكاليف التخزين وتصميم منتج معين لعملاء محددين. تجدر الإشارة إلى أن هناك أنواع من التكاليف تستبعد من تكلفة المخزون السلعي ويعترف بها كتكاليف تخص الفترة المالية. ومن الأمثلة على ذلك تكاليف المخزون الفاقد والتالف, تكاليف البيع والمصاريف الإدارية بالإضافة إلى تكاليف البحث والتطوير.

4.2.3 طرق تسعير المخزون السلعي methods of pricing inventory:

يمكن استخدام عدة طرق لتسعير المخزون السلعي وإثباته في نهاية الفترة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار أنظمة جرد المخزون السلعي (نظام الجرد المستمر ونظام الجرد الدوري). وهذه الطرق هي:

1-طريقة التمييز المحدد أو (التكلفة المحددة)

2- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً. First in- First Out (FIFO)

3- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً Last in-First Out

4- طريقة المتوسط المرجح

إن تطبيق كل طريقة من هذه الطرق يؤدي إلى تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون السلعي أخر المدة والتي تدعى بالتكلفة التاريخية.

أولاً: طريقة التمييز المحدد (أو التكلفة المحددة)

تطبق هذه الطريقة في حال كون بنود المخزون تخص مشروعات محددة أو في حل كانت هذه البنود غالية الثمن وقليلة العدد مثل: المجوهرات والسيارات...الخ. حيث يتطلب تطبيق هذه الطريقة فصل كل كمية تصل إلى مخازن المنشأة بسعر مختلف عن الكميات الأخرى. إلا أن هذه الطريقة يصعب تطبيقها في المنشآت كبيرة الحجم التي تتعامل مع أصناف متعددة من السلع لذا تستخدم طريقة أرخى في قياس تكلفة المخزون السلعي.

ثانياً: طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.(FIFO)

تتطلب معايير المحاسبة الدولية استخدام هذه الطريقة في حال تعذر تطبيق طريقة التكلفة المحددة. ويتم وفقاً لهذه الطريقة بيع المخزون السلعي بحسب أقدمية وروده إلي مخازن المنشأة, بحيث أن المخزون السلعي الذي اشترى أولاًُ يباع أولاً. أن تطبيق هذه الطريقة يجعل المخزون السلعي أخر المدة مكون من المشتريات الأخيرة وبالتالي مقيم بأحدث الأسعار.

تطبيق هذه الطريقة يظهر المخزون السلعي في الميزانية بسعر يتماشى مع الأسعار السائدة في السوق في نهاية الفترة المالية, إلا أنه يؤدي إلى المبالغة في قيمة المخزون السلعي أخر المدة والأرباح خلال فترات التضخم وارتفاع الأسعار.

ثالثاً: طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO:

تفترض هذه الطريقة بأن المخزون السلعي الذي تم شراؤه أخيراً يباع أولاً, وبالتالي يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقاً لأحدث الأسعار وتكلفة المخزون السلعي أخر المدة بالأسعار القديمة التي كانت سائدة خلال العام. يؤدي استخدام هذه الطريقة في ظل ارتفاع الأسعار إلى مقابلة التكاليف الجارية بالإيرادات الجارية وبالتالي التقليل من أثر التضخم وعدم المبالغة في قيمة الأرباح وقيمة المخزون السلعي أخر المدة والواجب إظهاره في قائمة المركز المالي في جانب الأصول.

رابعاً: طريقة المتوسط المرجح

تطبيق هذه الطريقة يتطلب حساب متوسط التكلفة لكل صنف من أصناف المخزون السلعي أو البضاعة الجاهزة وذلك مع مراعاة نظام الجرد المتبع. ففي حال إتباع المنشـــأة نظام الجرد الدوري تحســـب تكلفة الوحدة من المخزون على أساس المتوسط المرجح بالمعادلة التالية:

$$\text{المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة} = \frac{\text{تكلفة السلع المتاحة للبيع}}{\text{عدد وحدات السلع المتاحة}}$$

أما في حال طبقت المنشـــأة نظام الجرد المســـتمر, يتم حســـاب تكلفة الوحدة من المخزون على أســـاس المتوسط المتحرك, وذلك عند كل عملية إدخال إلى المخازن بتطبيق المعادلة التالية:

متوسط تكلفة الوحدة المتحرك =

تكلفة الكمية الموجودة في المخازن + تكلفة الكمية الداخلة إلى المخازن

عدد الوحدات الموجودة في المخازن + عدد الوحدات الداخلة إلى المخازن

مثال:

فيما يلي البيانات المتعلقة بحركة المخزون السـلعي خلال النصـف الأول من عام 2011 في إحدى المنشآت التجارية.

التاريخ	البيان	كمية	سعر	قيمة
1/1	رصيد أول المدة	2000	15	30000
2/10	مبيعات	1000	-	-
3/15	مشتريات	1500	16	24000
4/12	مشتريات	3000	18	54000
5/20	مبيعات	2500	-	-
6/2	مبيعات	1700	-	-
6/20	مشتريات	2700	17	45900

والمطلوب:

1- تحديد تكلفة البضـاعة المباعة وتكلفة المخزون السـلعي وفقاً لكل طريقة من الطرق الأربعة السـابق ذكرها مع الأخذ بعين الاعتبار نظام الجرد المستخدم.

الحل:

1- بافتراض أن المنشـأة تطبق طريقة التمييز المحدد (أو التكلفة المحددة) وأن المخزون السـلعي أخر المدة يتضمن ما يلي:

وحدة	تاريخ الشراء
2700	6/20
1300	1/1

استناداً لما سبق يمكن حساب تكلفة المخزون السلعي أخر المدة كما يلي:

التاريخ	كمية	سعر	قيمة
6/20	2700	17	45900
1/1	1300	15	19500
المجموع	4000	–	65400

عدد الوحدات أخر المدة = المدخلات – المخرجات

حيث تمثل المشـــتريات مدخلات والمبيعات مخرجات وبالتالي مخزون أخر المدة = 9200– 5200 = 4000 وحدة

من الجدول السابق نلاحظ بأن تكلفة المخزون السلعي أخر المدة تبلغ 65400ل.س.

كما يمكن حساب تكلفة السلع المتاحة للبيع خلال الفترة كما يلي:

التاريخ	البيان	كمية	سعر	قيمة
1/1	رصيد أول المدة	2000	15	30000
3/15	مشتريات	1500	16	24000
4/12	مشتريات	3000	18	54000
6/20	مشتريات	2700	17	45900
المجموع	–	9200	–	153900

وبالتالي فإن تكلفة المبيعات تحسب كما يلي:

البيان	وحدة	قيمة
تكلفة السلع المتاحة للبيع	9200	153900
ناقصاً: تكلفة المخزون السلعي أخر المدة	4000	65400
تكلفة المبيعات	5200	88500

2– بافتراض أن المنشأة تطبق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)

ففي حال كانت المنشأة تتبع نظام الجرد الدوري (النهائي) يتم حساب تكلفة المخزون السلعي كما يلي:

البيان	كمية	سعر	قيمة
مشتريات 6/20	2700	17	45900
مشتريات 4/12	1300	18	23400
رصيد 6/30	4000	–	69300

تكلفة السلع المتاحة للبيع خلال الفترة	153900
ناقصاً: تكلفة المخزون السلعي في 6/30	69300
تكلفة المبيعات	84600

أما إذا كانت المنشاة تستخدم نظام الجرد المستمر فلا بد من استخدام بطاقة الصنف لتحديد كل من تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون السلعي أخر الفترة حسب الجدول التالي:

بطاقة الصنف وفق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً بإتباع نظام الجرد المستمر

التاريخ	البيان	الوارد			الصادر			الرصيد		
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
1/1	رصيد							2000	15	30000
2/10	مبيعات				1000	15	15000	1000	15	15000
3/15	مشتريات	1500	16	24000				1000 1500	15 16	15000 24000
4/12	مشتريات	3000	18	54000				1000 1500 3000	15 16 18	15000 24000 54000
5/20	مبيعات				1000 1500	15 16	15000 24000	3000	18	54000
6/2	مبيعات				1700	18	30600	1300	18	23400
6/20	مشتريات	2700	17	45900				1300 2700	18 17	23400 45900
المجموع		7200		123900	5200		84600	4000		69300

نلاحظ من الجدول السابق بأن تكلفة المبيعات تبلغ 84600 ل.س (15000 + 24000 + 30600) وتكلفة المخزون السلعي تبلغ 69300 ل.

5.2.3 تقويم المخزون السلعي آخر المدة The valuation of ending inventory:

في نهاية الدورة المالية لابد من تقويم المخزون السلعي والذي تم قياسه باستخدام إحدى الطرق الأربعة السابق ذكرها. إن نتائج القياس تظهر التكلفة التاريخية للمخزون السلعي والتي تختلف باختلاف الطريقة المستخدمة فن قبل المنشأة كما لاحظنا من خلال المثال السابق. إن تقويم المخزون السلعي أخر العام

تحكمه قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل, لذلك يتم مقارنة التكلفة التاريخية للمخزون مع قيمته السوقية بهدف معرفة مدى وجود خسائر محتملة قد تتعرض لها المنشأة في المستقبل.

إن تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل يتم وفق الخطوات التالية:

1- تحديد التكلفة والسعر السوقي للمخزون السلعي

2- إذا كان سعر السوق يساوي التكلفة التاريخية, لا يتم إجراء أية تسويات جردية

3- أذا كان سعر السوق أكبر من التكلفة التاريخية, فهذا يعني وجود أرباح غير محققة, ولا يتم الاعتراف بها لحين تحققها, وذلك تطبيقاً لقاعدة تحقق الإيراد بالبيع. لذلك لا يتم إجراء أية تسويات جردية.

4- في حال كان سعر السوق أقل من سعر التكلفة, هنا يتوجب على المحاسب أخذ هذه الخسائر المحتملة بعين الاعتبار وتشكيل مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي, يقتطع من أرباح العام الحالي, لمواجهتها في حال تحققها في المستقبل, وذلك تطبيقاً لسياسة الحيطة والحذر.

إذا يقوم المحاسب بتشكيل مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي (م.هـ.أ.م.سلعي) في حال حان سعر السوق أقل من سعر التكلفة. أم إذا كان لدينا مخصص مشكل من العام الماضي, نقوم بإعادته إلى ملخص الدخل لعدم الحاجة إليه.

إن السعر السوقي للمخزون السلعي والذي تتم مقارنته مع التكلفة التاريخية يتمثل بالقيمة الوسطى للقيم الثلاث التالية:

1- تكلفة الاستبدال للمخزون السلعي

2- صافي القيمة البيعية المتوقعة للمخزون السلعي (القيمة القابلة للتحقق)

3- صافي القيمة البيعية المتوقعة للمخزون السلعي ناقصاً هامش الربح العادي

ويقصد بالتكلفة الاستبدالية تكلفة شراء المخزون السلعي من السوق في تاريخ إعداد القوائم المالية. أما صافي القيمة البيعية المتوقعة للمخزون السلعي فيقصد بها القيمة البيعية المتوقعة لهذا المخزون ناقصاً المصروفات البيعية المتوقعة له. بطرح هامش الربح العادي من صافي القيمة البيعية المتوقعة نحصل على صافي القيمة البيعية المتوقعة للمخزون السلعي ناقصاً هامش الربح العادي.

من خلال مقارنة التكلفة التاريخية للمخزون السلعي مع سعره السوقي نكون أمام الاحتمالين التاليين:

أ- الحاجة لتشكيل مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي

ب- عدم الحاجة لتشكيل مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي

أ- الحاجة لتشكيل مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي

وهنا نميز بين الحالات الأربعة التالية:

الحالة الأولى: عدم وجود مخصص مدور من الفترة المالية السابقة: وفي هذه الحالة يتم تشكيل مخصص للعام القادم بمقدار الفرق بين القيمة السوقية والتكلفة التاريخية للمخزون السلعي وتحميله على حـ/ ملخص الدخل أو حـ/الأرباح والخسائر, ويتم ذلك محاسبياً من خلال القيدين التاليين.

من حـ/ خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي		×××
إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي	×××	
تشكيل مخصص هـ.أ.مخزون سلعي		
من حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ)		×××
إلى حـ/ خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي	×××	
إقفال خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي		

ويظهر المخزون السلعي بالميزانية بالتكلفة مطروحاً منها مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي (م.هـ.أ.م.سلعي).

البيان	ل.س	ل.س	ل.س
أصول متداولة:			
مخزون سلعي	××××		
(-) م.هـ.أ.م.سلعي	×××		××××

الحالة الثانية: وجود مخصص مدور من الفترة المالية السابقة ولكن رصيده أصغر من رصيد المخصص المراد تكوينه للفترة المالية المقبلة: في هذه الحالة نقوم بترميم المخصص القديم وذلك باقتطاع المبلغ المتمم له من أرباح العام, من خلال إجراء القيدين المحاسبيين التاليين:

من حـ/ خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي ترميم مخصص هـ.أ.مخزون كي مساوياً للمخصص المطلوب	×××	×××
من حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ) إلى حـ/ خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي إقفال خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي	×××	×××

ويظهر المخزون السلعي في الميزانية كما تم عرضه في الحالة الأولى (السابقة).

الحالة الثالثة: وجود مخصص سابق مدور يساوي المخصص الواجب تكوينه للفترة المالية المقبلة: وهنا لا نجري أية معالجة محاسبية, حيث يعد رصيد حساب المخصص المدور هو نفسه الرصيد المقرر للفترة المالية المقبلة. ويظهر المخزون السلعي في الميزانية كما تم عرضه في الحالة الأولى (السابقة).

الحالة الرابعة: وجود مخصص سابق مدور أكبر من المخصص الواجب تشكيله للفترة المالية المقبلة: في هذه الحالة نعيد الفائض من المخصص المدور إلى حساب ملخص الدخل أو حساب الأرباح والخسائر بالقيد المحاسبي التالي:

من حـ/ مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي إلى حـ/ملخص الدخل (حـ/أ.خ) إعادة الزيادة بالمخصص المدور	×××	×××

ب- عدم الحاجة لتشكيل مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي:

وهنا نميز بين الحالتين التاليتين:

1- الحالة الأولى: وجود مخصص مدور من الفترة المالية السابقة: في هذه الحالة نعيد المخصص المدور إلى حساب ملخص الدخل أو حساب الأرباح والخسائر لعدم الحاجة إليه بالقيد المحاسبي التالي:

من حـ/ مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي	×××	×××
إلى حـ/ملخص الدخل (حـ/أ.خ)		
إعادة المخصص المدور إلى حـ/ملخص الدخل		

ويظهر المخزون السلعي بالميزانية بالتكلفة كما يلي:

ل.س	البيان	ل.س	ل.س
	أصول متداولة:		
××××	مخزون سلعي		

الحالة الثانية: عدم وجود مخصص مدور من الفترة المالية السابقة: وهنا لا نجري أية معالجة محاسبية ونكتفي بإظهار المخزون السلعي بالميزانية بالتكلفة كما هو موضح في الحالة الأولى (السابقة).

مثال:

بتاريخ 2019/12/31 ظهر رصيد حساب مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي ضمن أرصدة ميزان المراجعة العائد لأحدى المنشآت التجارية بمبلغ 10000ل.س. وعند الجرد الجاري بذلك التاريخ تبين أن مخزون أخر المدة يتألف من 1200 وحدة, تكلفة الوحدة 200ل.س وسعر بيعها المتوقع 160 ل.س, وتبلغ مصاريف البيع المقدرة للوحدة الواحدة 10ل.س, ومجمل الربح العادي 20% من سعر البيع, في حين أن التكلفة الاستبدالية المتوقعة للوحدة الواحدة تبلغ 170ل.س

والمطلوب:

1- تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في دفتر اليومية بتاريخ 2019/12/31

2- إظهار الأثر في قائمة الدخل

3- إظهار الأرصدة في الميزانية بتاريخ 2019/12/31

الحل:

من أجل تقويم المخزون السلعي أخر المدة نطبق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

تكلفة المخزون السلعي أخر المدة = 1200 وحدة × 200 = 240000 ل.س

نقوم بحساب السعر السوقي للمخزون السلعي والذي يتمثل بالقيمة الوسطى بين القيم الثلاث التالية:

أ- تكلفة الاستبدال = 1200 وحدة × 170 = 204000 ل.س

ب- صافي القيمة البيعية = 1200 وحدة × (160 – 10) = 180000 ل.س

ج- صافي القيمة البيعية ناقص هامش الربح = 1200 ×(150 -40) = 132000

إن القيمة السوقية الوسطى للمخزون السلعي تبلغ 180000ل.س

وبمقارنتها مع التكلفة البالغة 240000 ل.س نجد أن هناك إنخفاض في سعر السوق, وهنا لا بد من تشكيل مخصص انخفاض أسعار مخزون سلعي بمبلغ 60000 ل.س. ولكن لدينا مخصص سابق مدور بمبلغ 10000 ل.س لذلك نقوم بترميم المخصص وزيادته بمبلغ 50000 ل.س ونسجل القيود التالية:

من حـ/ خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي إلى حـ/ من حـ/ مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي ترميم مخصص هـ.أ.مخزون كي مساوياً للمخصص المطلوب	50000	50000
من حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ) إلى حـ/ خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي إقفال خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي	50000	50000

2- إظهار أثر العمليات في قائمة الدخل:

البيان	جزئي	كلي
مصاريف إدارية ومالية: خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي	50000	

3- إظهار الأرصدة في الميزانية:

البيان	ل.س	ل.س	ل.س
أصول متداولة: مخزون سلعي (-) م.هـ.أ.م.سلعي	240000 60000		180000

مثال :

بدأت إحدى المنشآت التجارية أعمالها بتاريخ 2019/1/1, وعند الجرد الجاري بنهاية العام تبين ما يلي:

أ- يبلغ المخزون السلعي 500 وحدة, تكلفة الوحدة الواحدة 1080 ل.س

ب- يبلغ سعر استبدال الوحدة الواحدة من المخزون 1100ل.س

ج- تتوقع الشـــركة بيع الوحدة الواحدة بســـعر 1200 ل.س, علماً أن المصـــاريف البيعية للوحدة تبلغ 30ل.س

د- يبلغ مجمل الربح العادي 15% من سعر البيع.

والمطلوب:

1- تحديد سعر السوق للمخزون السلعي أخر المدة

2- تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في دفتر اليومية.

الحل:

لحساب سعر السوق للمخزون السلعي أخر المدة لا بد من حساب:

أ- تكلفة الاستبدال = 500 وحدة × 1100 = 550000 ل.س

ب- صافي القيمة البيعية = 500 وحدة × (1100 – 30) = 535000 ل.س

ج- صافي القيمة البيعية ناقصاً الربح العادي = 500 وحدة × (1070 – 115) =452500 ل.س.

وبالتالي سعر السوق للمخزون السلعي يبلغ 535000 (القيمة الوسطى), في حين أن تكلفته 540000 ل.س. إذا لدينا خسارة متوقعة بمقدار 5000 ل.س

-2

من حـ/ خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي تشكيل مخصص هـ.أ.مخزون	5000	5000
من حـ/ ملخص الدخل (حـ/أ.خ) إلى حـ/ خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي إقفال خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي	5000	5000

6.2.3 طرق أخرى في تقييم المخزون السلعي other methods of inventory evaluation:

من أبرز هذه الطرق:

1- طريقة مجمل الربح: تستخدم هذه الطريقة في حال عدم تمكن المنشأة من القيام بالجرد الفعلي لمخزونها السلعي أخر المدة, أما بسبب تلفه, أو بسبب التكلفة المرتفعة لهذه العملية. توفر هذه الطريقة للمنشأة أساس منطقي تعتمد عليه في تقييم مخزونها السلعي, ولشركات التأمين أساس معقول يمكن قبوله في حال التعويض عن الخسائر عند وقوعها في المنشأة.

تعتمد هذه الطريقة على العلاقة بين كل من مجمل الربح وصافي المبيعات وتكلفة المبيعات وبضاعة أخر المدة من خلال المعادلات التالية:

مجمل الربح= صافي المبيعات – تكلفة المبيعات (1)

تكلفة المبيعات = تكلفة مخزون أول المدة + تكلفة صافي المشتريات – تكلفة مخزون أخر المدة (2) تكلفة مخزون أخر المدة = تكلفة مخزون أول المدة + تكلفة صافي المشتريات – تكلفة المبيعات (3)

من خلال هذه المعادلات وبعد تحديد مجمل الربح, تستطيع المنشأة حساب تكلفة المخزون السلعي أخر المدة كون المبيعات والمشتريات وبضاعة أول المدة معلومات متاحة يمكن الحصول عليها من السجلات المحاسبية.

مثال:

بتاريخ 2019/3/15 شب حريق في مخازن إحدى المنشآت التجارية, وقد تم الحصول من دفاتر المنشأة على المعلومات التالية بذلك التاريخ:

300000 ل.س	بضاعة أول المدة
600000 ل.س	مشتريات
800000 ل.س	مبيعات

معدل مجمل الربح من ثمن البيع للسنوات الثلاث السابقة (25%)

المطلوب:

حساب تكلفة البضاعة بتاريخ البيع وفقاً لطريقة مجمل الربح

الحل:

تكلفة المبيعات = 800000 × 75% = 600000 ل.س

تكلفة مخزون أخر المدة = تكلفة مخزون أول المدة + تكلفة صافي المشتريات – تكلفة المبيعات

تكلفة مخزون أخر المدة = (300000 + 600000) – 600000 = 300000 ل.س

2- طريقة أسعار المفرق (التجزئة): تطبق هذه الطريقة لتقويم المخزون السلعي في محلات التجزئة الكبيرة الحجم والفروع التي تتعامل في سلع ذات أسعار محددة ومثبتة على السلعة نفسها. ويتطلب تطبيق هذه الطريقة القيام بالخطوات التالية:

1- تحديد البضاعة المتاحة للبيع, والتي تشمل مخزون أول المدة والمشتريات خلال الفترة, بسعر التكلفة وبسعر المفرق.

2- خصم صافي قيمة المبيعات بسعر المفرق من قيمة البضاعة المتاحة للبيع بسعر المفرق وذلك للحصول على قيمة مخزون أخر الفترة بسعر المفرق.

3- تحديد نسبة سعر التكلفة إلى سعر المفرق للبضاعة المتاحة للبيع.

4- تحديد تكلفة مخزون أخر المدة من خلال ضرب قيمة المخزن بالنسبة التي تم الحصول عليها في الخطوة السابقة.

مثال:

توفرت لديك المعلومات التالية من سجلات إحدى المنشآت التجارية بتاريخ 2019/1/31:

بضاعة أول المدة في 2019/1/1 بالتكلفة 100000 ل.س وحسب سعر المفرق 140000 ل.س, المشتريات بالتكلفة خلال الشهر 901000 ل.س وبحسب سعر المفرق 920000ل.س, المبيعات بسعر المفرق 660000 ل.س.

والمطلوب:

تحديد قيمة بضاعة أخر المدة وفق سعر التكلفة وسعر المفرق.

الحل:

البضاعة المتاحة للبيع	سعر التكلفة	سعر المفرق
بضاعة أول المدة	100000	140000
المشتريات خلال الشهر	801000	920000
إجمالي البضاعة المتاحة للبيع	901000	1060000

نسبة سعر التكلفة إلى سعر المفرق	=1060000/901000 %85	
ناقصاً: مبيعات الفترة بسعر المفرق		660000
مخزون أخر المدة بسعر المفرق		400000
مخزون أخر المدة بسعر التكلفة	340000	

مخزون أخر المدة بسعر التكلفة = 400000 × 85%= 340000 ل.س

7.2.3 المشاكل المتعلقة بتقويم المخزون السلعي Problems related to inventory evaluation:

هناك مشاكل متعددة يتعرض لها المخزون السلعي وتؤدي إلى عدم التطابق بين قيمته الفعلية وقيمته الدفترية. وسنوضح فيما يلي حالة كل من الزيادة والنقص في المخزون السلعي, من خلال بيان أسبابها ومعالجتها المحاسبية, بالإضافة لحالة البضاعة التالفة والبضاعة المسروقة. بالتأكيد وجود البضاعة التالفة والبضاعة المسروقة يؤدي إلى نقص في الرصيد الفعلي عن الرصيد الدفتري ولكن فضلنا عرضها بشكل مستقل نظراً للأهمية التي تتمتع بها في الحياة العملية.

أولاً: الزيادة في المخزون السلعي: فقد تكون هذه الزيادة ناتجة عن عدم تسجيل قيمة المشتريات, النقدية أو الآجلة, أو تكون زيادة طبيعية ناتجة عن فروقات الوزن على سبيل المثال. وهنا, لا بد من إجراء قيود اتسويات الجردية لمطابقة الرصيد الدفتري مع الرصيد الفعلي للمخزون.

من الناحية المحاسبية يتم إثبات الزيادة في المخزون السلعي, ومن ثم معالجتها بحسب أسبابها كما يلي:

1- إثبات الزيادة في المخزون السلعي:

×××		من حـ/ المخزون السلعي أخر المدة
	×××	إلى حـ/ الزيادة في المخزون
		إثبات الزيادة في المخزون

2- معالجة الزيادة في المخزون:

إذا كانت هذه الزيادة تعود لعدم تسجيل قيمة المشتريات في الدفاتر, يتم التمييز فيما إذا كانت المشتريات نقدية أم آجلة. ففي حالة المشتريات النقدية نسجل القيد التالي.

×××		من حـ/ الزيادة في المخزون
	×××	إلى حـ/ النقدية في الصندوق
		إقفال الزيادة في المخزون السلعي

أما في حالة المشتريات الأجلة نسجل القيد التالي:

×××		من حـ/ الزيادة في المخزون
	×××	إلى حـ/ الدائنين
		إقفال الزيادة في المخزون السلعي

أما في حال كانت الزيادة طبيعية ناتجة عن فروقات الوزن نسجل القيد التالي:

×××		من حـ/ الزيادة في المخزون
	×××	إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
		تخفيض تكلفة البضاعة المباعة بمقدار الزيادة في المخزون

ثانياً: العجز أو النقص في المخزون السلعي: يظهر العجز نتيجة زيادة الرصيد الدفتري للمخزون السلعي عن رصيده الفعلي والذي تظهره نتائج الجرد. إن هذا النقص يعود إلى أسباب متعددة: منها ما هو طبيعي كالرطوبة والتبخر...إلخ, ومنها ما هو ميداني يتعلق بالمناولة والنقل, ومنها ما هو أسباب حسابية كوجود أخطاء عند التسجيل في بطاقة الصنف أو الدفاتر المحاسبية, ومنها ما هو أسباب شخصية عائدة إلى أخطاء المشرفين والأشخاص القائمين على المخزون.

من الناحية المحاسبية, يتم إثبات العجز في المخزون بجعل حسابه مديناً وجعل حساب المخزون السلعي دائناً, ومن ثم يعالج العجز بحسب أسبابه. فإذا كانت أسبابه طبيعية يتم تحميله على حـ/ ملخص الدخل, وإذا كانت أسبابه غير طبيعية يتم تحيله على حساب الشخص المسئول عنه (أمين المخزن).

ثالثاً: البضاعة التالفة: في الحياة العملية قد يتعرض المخزون السلعي إلى تلف جزئي أو كلي نتيجة لعوامل متعددة كالرطوبة والحرارة وغيرها. المعالجة المحاسبية تتوقف على ما إذغ تم بيع البضاعة أم لم يتم, فالجزء المباع يتم إثباته في النقدية والجزء غير المباع يحمل عل حساب ملخص الدخل ويعتبر كخسارة فعلية.

فالبضاعة التالفة تثبت بالقيد المحاسبي التالي:

×××		من حـ/ البضاعة التالفة
	×××	إلى حـ/ المخزون السلعي أخر المدة
		إثبات البضاعة التالفة

وفي حال تم بيع البضاعة التالفة نقداً بأقل من تكلفتها نسجل القيد المحاسبي:

		من مذكورين
×××		حـ/ النقدية
×××		حـ/ ملخص الدخل
	×××	إلى حـ/ البضاعة التالفة
		إثبات بيع البضاعة التالفة

رابعاً: البضاعة المسروقة: عند إظهار نتائج الجرد وجود بضاعة مختلسة أو مسروقة, يتم إثباتها محاسبياً ومن ثم تحديد المسؤول عنها. الإثبات المحاسبي يتم:

×××		من حـ/ البضاعة المسروقة
	×××	إلى حـ/ المخزون السلعي أخر المدة
		إثبات البضاعة المسروقة

فإذا كان أمين الصندوق المسؤول عن هذه السرقة, يتم تحميله بها ونسجل:

×××		من حـ/ أمين المستودع
	×××	إلى حـ/ البضاعة المسروقة
		تحميل أمين المستودع بالبضاعة المسروقة

وإذا لم يحدد المسؤول عنها يتم تحميلها على ملخص الدخل:

×××		من حـ/ ملخص الدخل
	×××	إلى حـ/ البضاعة المسروقة
		تحميل حـ/ ملخص الدخل بالبضاعة المسروقة

مثال:

أظهرت الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت التجارية في 2019/12/31 أن تكلفة مخزون أخر المدة تبلغ 700000 ل.س ورصيد مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي 10000 ل.س.

وفي نفس التاريخ أظهرت نتائج الجرد الفعلي ما يلي:

1- يوجد نقص في مخازن المنشأة للبضاعة بقيمة 20000 ل.س حيث يعد 1% من تكلفة المخزون مسموح به فقط والباقي يتحمل مسؤوليته أمين المخزن.

2- هناك بضاعة تالفة تلفاً طبيعياً قيمتها 8000 ل.س تم بيعها بتاريخ الجرد بمبلغ 5000 ل.س نقداً.

3- يبلغ السعر السوقي للبضاعة الباقية 660000 ل.س

والمطلوب:

1- إثبات المعالجة المحاسبي اللازمة للعمليات السابقة

2- إعداد حـ/ البضاعة التالفة, حـ/ العجز الطبيعي في المخزون السلعي, حـ/ مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي

3- إظهار أثر ذلك في قائمة الدخل.

الحل:

700000		من حـ/ المخزون السلعي أخر المدة	2019/12/31
	700000	إلى حـ/ ملخص الدخل	
		إثبات مخزون أخر المدة	
7000		من حـ/ العجز الطبيعي في المخزون السلعي أخر المدة	بتاريخه
	7000	إلى حـ/ المخزون السلعي أخر المدة	
		إثبات العجز الطبيعي في المخزون السلعي أخر المدة	

13000		من حـ/ العجز غير الطبيعي في المخزون السلعي أخر المدة	بتاريخه
	13000	إلى حـ/ المخزون السلعي أخر المدة	
7000		من حـ/ ملخص الدخل	بتاريخه
	7000	إلى حـ/ العجز الطبيعي في المخزون السلعي	
		إقفال العجز الطبيعي في المخزون السلعي	
13000		من حـ/ أمين المستودع	
	13000	إلى حـ/ العجز غير الطبيعي في المخزون السلعي أخر المدة	
		إقفال العجز غير الطبيعي	
8000		من حـ/ البضاعة التالفة	بتاريخه
	8000	إلى حـ/ المخزون السلعي أخر المدة	
		إثبات البضاعة التالفة	
		من مذكورين	بتاريخه
5000		حـ/ النقدية في الصندوق	
3000		حـ/ ملخص الدخل	
	8000	إلى حـ/ البضاعة التالفة	
		إثبات بيع البضاعة التالفة وتحميل الفرق على ملخص الدخل	
2000		من حـ/ خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي	بتاريخه
	2000	إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي	
		تكلفة البضاعة الباقية = 700000 – (20000 عجز) – (8000 بضاعة تالفة) = 672000 ل.س	
		سعر السوق = 660000 ل.س وبالتالي المخصص المطلوب تشكيله للعام القادم 12000 ل.س	
		لدينا مخصص مشكل من العام الماضي بمبلغ 10000 ل.س وبالتالي يجب ترميمه بمبلغ 2000 ل.س	
2000		من حـ/ ملخص الدخل	بتاريخه
	2000		

		إلى حـ/ خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي إقفال خسائر هـ.أ.م.سلعي	

2- إعداد حـ/ البضاعة التالفة, حـ/ العجز في المخزون السلعي, حـ/م.هـ,أ.م,سلعي

حـ/ البضاعة التالفة

8000	إلى حـ/ المخزون السلعي 12/31	8000	من مذكورين
8000		8000	

حـ/ العجز الطبيعي في المخزون

7000	إلى حـ/ المخزون السلعي 12/31	7000	من حـ/ ملخص الدخل
7000		7000	

حـ/مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي

		10000	رصيد
12000	رصيد 12/31	2000	من حـ/ خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي
12000		12000	

3- إظهار أثر ذلك على قائمة الدخل:

ل.س	ل.س	البيان
		يطرح: مصاريف تشغيلية
	(2000)	خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي
	(7000)	عجز طبيعي في المخزون السلعي
	(3000)	بضاعة تالفة (تلف طبيعي)

4- إظهار رصيد المخزون السلعي أخر المدة في الميزانية:

كلي	جزئي	البيان
		أصول متداولة
	672000	المخزون السلعي أخر المدة
660000	(12000)	(-) مخصص هـ.أ.م.سلعي

مثال:

أظهرت الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت في 2019/12/31 أن تكلفة مخزون آخر المدة تبلغ 650000 ل.س ورصيد مخصص هبوط أسعار المخزون 3000 ل.س.

وأظهر الجرد الجاري في نفس التاريخ ما يلي:

1-هناك نقص في مخازن المنشأة للبضاعة بقيمة 15000 ل.س ويعدّ 1 % من تكلفة المخزون مسموحا به فقط، والباقي يتحمل مسؤوليته أمين المخزن.

2-هناك بضاعة تالفة تلفاً طبيعياً قيمتها 10000 ل.س تم بيعها بتاريخ الجرد بمبلغ 6500 ل.س نقدا.

3-يبلغ السعر السوقي للبضاعة الباقية 620000 ل.س.

والمطلوب :

1-إثبات المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة.

2-إعداد حساب البضاعة التالفة، العجز الطبيعي في المخزون السلعي، وحساب مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي.

3-إظهار أثر ذلك في قائمة الدخل.

4-إظهار رصيد مخزون 2019/12/31 في الميزانية.

الحل :

1-إثبات المعالجة المحاسبية:

650000	650000	من حـ /المخزون السلعي إلى حـ /ملخص الدخل إثبات مخزون آخر المدة	2019/12/31
6500		من حـ /العجز الطبيعي في مخزون31/12	بتاريخه

	6500	إلى حـ /المخزون السلعي إثبات العجز الطبيعي في المخزون (650000 * 1 %)	
8500	8500	من حـ /العجز غير الطبيعي في مخزون31/12 إلى حـ /المخزون السلعي إثبات العجز غير الطبيعي في المخزون 31/12 (15000 -6500)	بتاريخه
6500	6500	من حـ /ملخص الدخل إلى حـ /العجز الطبيعي في المخزون إقفال العجز الطبيعي في المخزون السلعي	بتاريخه
8500	8500	من حـ /أمين الصندوق إلى حـ /العجز غير الطبيعي في المخزون إقفال العجز غير الطبيعي في المخزون السلعي	بتاريخه
10000	10000	من حـ /البضاعة التالفة إلى حـ /المخزون السلعي	بتاريخه
6500 3500 10000		من مذكورين: حـ /الصندوق حـ /ملخص الدخل إلى حـ /بضاعة تالفة إثبات بيع البضاعة التالفة وتحميل الباقي على ملخص الدخل	بتاريخه

		تكلفة البضاعة الباقية– 650000 = 15000)عجز)10000 – (بضاعة تالفة = (625000 ل.س صافي القيمة القابلة للتحقق 620000 = ل.س، وبالتالي فإن المخصص المطلوب 5000 = وهناك مخصص مشكل سابقا يبلغ 3000 ل.س، لذلك يجب ترميم المخصص بمقدار 2000 ل.س من حـ /خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي إلى حـ /مخصص هـ .أ .مخزون سلعي ترميم المخصص	2000	2000
2000	2000	من حـ /ملخص الدخل إلى حـ /خسائر هبوط أ .مخزون سلعي إقفال خسائر هـ .أ .المخزون السلعي	

إعداد حساب البضاعة التالفة وحساب العجز في المخزون السلعي .

حـ /العجز الطبيعي في المخزون السلعي

التاريخ	البيان	مدين	دائن	الأرصدة	
				مدين	دائن
31/12	مخزون آخر المدة	6500		6500	
31/12	ملخص الدخل		6500	0	

حـ/ البضاعة التالفة

التاريخ	البيان	مدين	دائن	الأرصدة	
				مدين	دائن
31/12	مخزون31/12	10000		10000	
31/12	نقدية في الصندوق		6500	3500	
31/12	ملخص الدخل		3500	0	

حـ /مخصص هبوط أسعار مخزون

التاريخ	البيان	مدين	دائن	الأرصدة	
				مدين	دائن
31/12	رصيد				3000
31/12	ملخص الدخل		2000		5000

4- إظهار أثر ذلك على قائمة الدخل:

قائمة الدخل عن الفترةالمنتهية بتاريخ 2019/12/31

ل.س	ل.س	البيان
		يطرح :مصاريف تشغيلية:
	(2000)	خسائر هبوط أسعار المخزون السلعي
	(8500)	عجز طبيعي في المخزون السلعي
	(3500)	بضاعة تالفة) تلف طبيعي(

إظهار رصيد مخزون 12/31 في الميزانية:

ل.س		البيان	ل.س	البيان
620000	625000 (5000)	أصول متداولة: المخزون السلعي 12/31 (-)مخصص هـ .أ .مخزون		

3.3 التسويات الجردية للمدينين (الزبائن) Adjustments of receivables

يبين رصيد الميدنين (الزبائن) المبالغ المستحقة للمنشأة تجاه هؤولاء والتي لم تسدد لتاريخ الجرد. الغاية من التسويات الجردية لهذه الحسابات هو التأكد من صحتها ومطابقتها للواقع وقدرة الزبون على السداد. كما يتوجب أخذ الحسم النقدي (حسم تعجيل الدفع) المقدم للزبائن بعين الأعتبار. وبالتالي الهدف من التسويات الجردية لهذه الحسابات هو تقدير المبالغ المتوقع تحصيلها وتشكل مخصص للديون المشكون فيها وللحسم الممنوح بالنسبة للقيم المشكوك في تحصيلها.

1.3.3 تصنيف الذمم المدينة The classification of debtors :

تدعى الذمم المدينة التي تنتج عن عملية البيع على الحساب إما بالحسابات المدينة أو بأوراق القبض . يتضمن مصطلح الحسابات المدينة كل المطالبات المالية بحق الغير، سواء أكان هذا الغير أشخاص أو شركات أو أي منظمات أخرى .وتشكل الحسابات المدينة جزءاً مهماً من إجمالي الأصول المتداولة .

تعد الحسابات المدينة العملية المالية الأكثر شيوعاً، وتحصل من عملية بيع بضاعة أو تقديم خدمات على الحساب، حيث تسجل الذمة المدينة في الطرف المدين من حساب الحسابات المدينة (الزبائن)، وعادة ما تحصّل خلال فترة قصيرة مثل 30 أو 60 يوماً من تاريخ العملية .وتصنف في الميزانية العمومية تحت بند الأصول المتداولة .

بالعموم، إذا كان من المتوقع أن يتم تحصيل تلك الذمم خلال عام من تاريخه فتسجل تحت بند الأصول المتداولة في الميزانية العمومية، وإلا فتصنف كأصول غير متداولة.

إن عملية جرد المدينين لا تختلف عن مفهوم الجرد الذي مرّ معنا سابقاً، وهو التأكد من أن الرصيد الدفتري لتلك الذمم هو رصيد فعلي، بمعنى استخدام كل ما يلزم من وسائل التأكد والتحقق من وجود هذه الديون وملكيتها للمنشأة، وقدرة المدينين على سداد ديونهم للمنشأة في مواعيد الاستحقاق المحددة لها، بما فيها مراجعة عمليات التزام هؤلاء المدينين بمواعيد الاستحقاق، والانتظام في الدفع، وملاءتهم المالية، وسمعتهم في السوق.....الخ .وعادة ما يتبين نتيجة للجرد المذكور وجود بعض الحالات التي تستدعي القيام بالتسويات الجردية، كفقدان الأمل بتحصيل بعض الديون، أو حصول شك في تحصيل البعض.

2.3.3 الذمم غير المحصلة (الديون المعدومة) Bad Debts :

كنا قد شرحنا سابقا محاسبة مبيعات البضائع والخدمات المقدمة على الحساب .ولكننا لم نتطرق إلى مسألة أساسية والتي تعنى بالإجراءات الواجب إتباعها في حال لم يقم الزبائن بدفع التزاماتهم، حيث تعدّ بعض الحسابات المدينة في هذه الحالة غير قابلة للتحصيل.

وبغض النظر عن مدى حرص الشركة على منح الائتمان، فإن بعض المبيعات الآجلة لا تحصل . وتسمى مصاريف التشغيل الناجمة عن الديون المعدومة بمصروف الديون المعدومة، أو مصروف الحسابات غير المحصلة .لا يوجد قانون عام يحدد متى يصبح حساب ما حساباً معدوماً .ولكن سنذكر بعض المؤشرات التي تشير إلى أن حساباً ما قد لا يحصّل:

- الذمم منتهية المدة.
- لا يستجيب الزبون لمحاولات الشركة تحصيل ديونها منه.
- إعلان الزبون إفلاسه.
- إغلاق الزبون لتجارته.
- عدم قدرة الشركة على إيجاد الزبون.

إذا لم يدفع الزبون، قد توكل الشركة عملية التحصيل إلى طرف خارجي (مؤسسة مصرفية، وكالة..) . بعد قيام هذه الوكالة بمحاولات التحصيل، فإن أي رصيد متبقي في الحساب ولم يحصل يعد ديناً معدوماً .إذاً الدين المعدوم هو خسارة فعلية يتم الاعتراف بها عند حدوثها.

3.3.3 المعالجة المحاسبية للديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها The accounting treatment for bad debts and the allowance of doubtful debts.

هناك طريقتان للمحاسبة عن الديون المعدومة:

أولاً :الطريقة المباشرة، والتي تسجل مصاريف الديون المعدومة فقط في حال ثبت أن الحساب غير قابل للتحصيل، وتخفض مباشرة من حسابات المدينين.

ثانياً :طريقة مؤونة أو مخصص الديون المشكوك فيها، حيث يتم بموجب هذه الطريقة تسجيل مصروف الدين المعدوم بتقدير الحسابات غير المحصلة في نهاية الفترة المحاسبية.

تستخدم الطريقة المباشرة غالباً في الشركات الصغيرة والتي تمتلك ذمماً قليلة .في جميع الأحوال، تطلب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP من الشركات الكبيرة والتي تمتلك مبالغ كبيرة من الحسابات المدينة أن تستخدم طريقة المؤونة أو المخصص .

1.3.3.3 الطريقة المباشرة Direct Write-Off Method:

وهنا لا تسجل الديون المعدومة إلا في حال تم التأكد من أن قيمة حساب الزبون أصبحت معدومة، وفقط في هذه الحالة يشطب حساب الزبون .للتوضيح، لنفترض أن حساباً مديناً بقيمة 420000 ل.س باسم الزبون حسام قد تم التأكد من عدم القدرة على تحصيله، فإن القيد المحاسبي يكون على الشكل التالي:

420000		من ح /مصروف الديون المعدومة	5/10

	420000	إلى ح /الزبون حسام	

قد يحصّل حساب الزبون حسام الذي تم شطبه في وقت لاحق .في مثل هذه الحالات، يعاد تسجيله بقيد يعكس القيد السابق الذي حذف من خلاله، ومن ثم إثبات عملية التحصيل .للتوضيح، نفترض أن رصيد حساب الزبون حسام الذي شطب في 10 أيار تم تحصيله في 21 تشرين الثاني، يكون قيد الإعادة (دين معدوم تم تحصيله) واستلام النقدية كما يلي:

420000	420000	من ح /الزبون حسام إلى ح /مصروف الديون المعدومة	5/12
420000	420000	من ح /النقدية إلى ح /الزبون حسام	5/12

وتستخدم الطريقة المباشرة في الشركات أو المنشآت التي تبيع معظم بضائعها أو خدماتها نقداً أو عن طريق بطاقات الاعتمادMastercard ،VISA، والتي تسجل كمبيعات نقدية .وفي مثل هذه الحالات، تشكل الحسابات المدينة جزءاً صغيراً من الأصول المتداولة، كما أن قيمة الديون المعدومة تكون عادة صغيرة .مثال على هذه المنشآت :المطاعم، محلات بيع تجزئة، محلات بيع استهلاكية.

مثال:

-في 2019/8/10 ، تم استلام مبلغ 120000 ل.س من سالم، وشطب ما تبقى من رصيده البالغ 390000ل.س كدين معدوم.

-في 2019/10/1، أعيد احتساب الدين كدين معدوم محصّل، وتم استلام مبلغ 390000 ل.س كاملة من الزبون سالم.

المطلوب:

تسجيل القيود المحاسبية اللازمة مستخدما الطريقة المباشرة في معالجة الديون المعدومة.

الحل:

120000		من مذكورين: حـ /الصندوق	8/10

390000	510000	حـ /مصروف الديون المعدومة إلى حـ /الزبون سالم	
390000	390000	من حـ /الزبون سالم إلى حـ /مصروف الديون المعدومة	10/1
390000	390000	من ح /النقدية في الصندوق إلى ح /الزبون سالم	10/1

مثال :

كان رصيد حـ/المدينين في دفاتر إحدى المنشآت مبلغاً وقدره 200000 ل.س، وخلال الفترة وقعت الأحداث المالية التالية:

- تقرر إعدام دين بقيمة 25000 ل.س نتيجة لإفلاس أحد المدينين.
- تم الاتفاق مع أحد المدينين على تسوية دينه البالغ 50000 ل.س، بتسديد نصفه، والنصف الثاني تتنازل عنه المنشأة.
- تم توكيل إحدى المؤسسات المالية بتحصيل دين مقداره 40000 ل.س، حيث نجحت بتحصيل 75%منه فقط، أودع في صندوق المنشأة، وبلغت مصاريف التحصيل 2000 ل.س سددت نقدا للمؤسسة.
- سدد أحد المدينين دينه البالغ 35000 ل.س في تاريخ الاستحقاق.

المطلوب :

المعالجة المحاسبية للأحداث السابقة باستخدام طريقة التخفيض المباشر.

الحل:

25000	25000	من حـ /مصروف الديون المعدومة إلى حـ /المدينين إثبات الديون المعدومة	
25000		من مذكورين حـ /الصندوق	

25000	50000	حـ /مصروف الديون المعدومة إلى حـ /المدينين تحصيل نصف الديون نقداً وتنازل المنشأة عن المتبقي	
30000 10000	40000	من مذكورين حـ /الصندوق حـ /مصروف الديون المعدومة إلى حـ /المدينين تحصيل جزء من الديون نقداً ةاعتبار المتبقي ديون معدومة	
2000	2000	من حـ /مصروف تحصيل ديون إلى حـ /الصندوق إثبات مصروف تحصيل الديون المدفوع نفداً	
35000	35000	من حـ /النقدية في الصندوق إلى حـ / المدينين تسديد نصف الحساب نقداً وتنازل المنشاة عن النصف المتبقي	
62000	60000 2000	من حـ /ملخص الدخل إلى مذكورين حـ /مصروف الديون المعدومة حـ /مصروف تحصيل الديون	12/31

وتظهر حسابات مصروف الديون المعدومة والمدينين والقوائم المالية كما يلي:

حـ /مصروف الديون المعدومة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد	
				المدين	الدائن
	حـ /المدينين	25000		25000	
	حـ /المدينين	25000		50000	
	حـ /المدينين	10000		60000	
31/12	حـ /ملخص الدخل		60000	-	

حـ/ مصروف تحصيل الديون

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد	
				المدين	الدائن
	حـ /النقدية	2000		2000	
31/12	حـ /ملخص الدخل		2000	-	

حـ /المدينين

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد	
				المدين	الدائن
	رصيد			200000	
	حـ /مصروف الديون المعدومة	25000		175000	
	من مذكورين	50000		125000	
	من مذكورين	40000		85000	
	حـ /النقدية في الصندوق	35000		50000	

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 12/31....

كلي	جزئي	البيان
		مصاريف إدارية ومالية
	(60000)	مصروف الديون المعدومة
	(2000)	مصروف تحصيل الديون

الميزانية العمومية كما هي في 12/31...

ل.س	ل.س	البيان	ل.س	ل.س	البيان
		أصول متداولة			
	50000	مدينون			

2.3.3.3 طريقة مخصص الديون المشكوك فيها Indirect method:

تقدّر هذه الطريقة الحسابات المدينة غير القابلة للتحصيل في نهاية الفترة المحاسبية .واعتماداً على هذا التقدير، يسجل مصروف الدين المعدوم بقيد تسوية .وهذه الطريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ومع سياسة الحيطة والحذر التي توصي بتحميل السنة المالية حتى بالأعباء والخسائر المتوقعة، والديون المعدومة المتوقعة هي أحد هذه الخسائر التي يتطلب الأمر التحوط لها من خلال تشكيل المخصص أو المؤونة .بالإضافة إلى ضرورة تحميل السنة المالية بما يخصها من أعباء وإيرادات استجابة لمبدأ الاستحقاق، وباعتبار أن الدين المعدوم أساساً متعلق بحسابات المدينين التي تمت خلال العام مما يتطلب القيام بعملية التحميل أول بأول كتسوية جردية على نفس العام الذي تشكل فيه حساب المدينين .كما ينسجم مع مبدأ المقابلة، حيث من المتوجب وفق هذا المبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات التي كانت السبب في تحققها.

مثال:

لنفترض أن شركة المجد بدأت عملها التجاري في 2019/10/1 ، وفي نهاية الفترة المحاسبية 2019/12/31، كان لدى الشركة رصيد حسابات مدينة بقيمة 20000000 ل.س .ويتضمن هذا

الرصيد بعض الحسابات منتهية المدة .واعتماداً على معدلات التصنيع قدرت الشركة أن ما قيمته 3000000 ل.س من حساباتها المدينة قد تكون غير قابلة للتحصيل في12/31. إلا أن الشركة لا تستطيع أن تحدد الزبون الذي سيمتنع عن الدفع، وبالتالي فمن غير الممكن تخفيض حساب زبون بعينه .لذلك، يتم إيجاد حساب مقابل، يدعى حساب مخصص الديون المشكوك فيها، يكون دائناً بقيمة مصروف الدين المشكوك بتحصيله، ويكون القيد المحاسبي على الشكل التالي:

3000000		من حـ /مصروف ديون مشكوك بتحصيلها	12/31
	3000000	إلى حـ/ مخصص ديون مشكوك بتحصيلها	
		تكوين مخصص بالديون المقدرة المشكوك بتحصيلها	

يؤثر القيد السابق على قائمة الدخل وعلى الميزانية العمومية .في قائمة الدخل، تتم مقابلة مبلغ 3000000 ل.س كمصروف ديون مشكوك بتحصيلها، بالإيرادات المتعلقة بها، والتي تمت خلال نفس الفترة، وذلك من خلال تسجيل القيد التالي:

3000000		من حـ/ملخص الدخل	12/31
	3000000	إلى حـ /مصروف ديون مشكوك بتحصيلها	
		إقفال المصروف	

وفي الميزانية العمومية، تخفض قيمة الحسابات المدينة إلى المبلغ الذي يتوقع تحصيله أو تحقيقه 17000000= (20000000 -3000000)ل.س، ويدعى :**صافي القيمة القابلة للتحقق للحسابات المدينة.**

الميزانية العمومية كما هي في 2019/12/31

ل.س	البيان	ل.س	البيان
	أصول متداولة		
20000000	حسابات مدينة (الزبائن)		
(3000000)	-)مخصص.د.م بتحصيلها		
17000000			

بعد تسجيل قيد التسوية السابق، لا يتغير رصيد الحسابات المدينة 20000000 ل.س في الميزانية العمومية .يمثل هذا الرصيد كامل المبلغ المتوجب دفعه من قبل المدينين (مدينون على الحساب) في 2019/12/3131 كما هي مسجلة في دفاتر الأستاذ الفرعية .ويكون الحساب المقابل للحسابات المدينة حساب مخصص الديون المشكوك فيها ذو رصيد دائن بقيمة 3000000 ل.س.

4.3.3 طرق تقدير مخصص الديون المشكوك بتحصيلها Methods of estimating allowance of doubtful debts:

تتطلب طريقة المخصص كما ذكرنا سابقاً تقدير الديون المشكوك بتحصيلها في نهاية الفترة المالية . ويعتمد هذا التقدير عادة على خبرات سابقة، معدلات الصناعة، والتوقعات المستقبلية .وهناك طريقتان تستخدمان لهذا الغرض:

- طريقة نسبة المبيعات أو قائمة الدخل.
- طريقة تحليل الذمم المدينة أو الميزانية .وسنقتصر على توضيح الطريقتين الأولى فقط.

1.4.3.3 طريقة نسبة المبيعات (قائمة الدخل) Percent of Sales Method :

بما أن الذمم المدينة نشأت من جراء البيع على الحساب (مبيعات الائتمان)، فيمكن تقدير الديون المشكوك بتحصيلها كنسبة مئوية من المبيعات .قد تطبق النسبة إما على إجمالي المبيعات أو على صافي المبيعات، أو على المتوسط .

مثال:

الأرصدة التالية مستخرجة ميزان المراجعة لمنشاة الهلال في 2018/12/31:

رصيد المدينون	24000000ل.س
إجمالي المبيعات على الحساب	300000000ل.س
ديون معدومة كنسبة من إجمالي المبيعات	0.75 %

تقدر الديون المشكوك بتحصيلها كما يلي :

الديون المشكوك بتحصيلها 2250000 = % 0.75 * 300000000 = ل.س

ويكون قيدا التسوية في 31 /12 كما يلي:

2250000		من حـ /مصروف ديون مشكوك بتحصيلها إلى حـ /مخصص الديون المشكوك فيها	12/31

2250000		من حـ /ملخص الدخل إلى حـ /مصروف الديون المشكوك فيها	12/31

وتظهر الحسابات وقائمة الدخل والميزانية على الشكل التالي:

حـ /مصروف الديون المشكوك فيها

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد	
				المدين	الدائن
31/12	ح /مخصص الديون المشكوك فيها	2250000		2250000	
31/12	ح /ملخص الدخل		2250000	-	

حـ /مخصص الديون المشكوك فيها

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد	
				المدين	الدائن
31/12	ح/مصروف الديون المشكوك فيها		2250000		2250000

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في2018/12/31

البيان	جزئي	كلي

		مصاريف إدارية ومالية
	(2250000)	مصروف الديون المشكوك فيها

الميزانية العمومية كما هي في 2018/12/31

ل.س	ل.س	البيان	ل.س	ل.س	البيان
		أصول متداولة			
	24000000	مدينون			
21750000	(2250000)	(-)م.د.م . فيها			

مثال:

أظهر ميزان المراجعة لمنشأة الأحمد من بين أرصدته الأرصدة التالية بتاريخ 2018/12/31:

حسابات مدينة	16000000ل.س
إجمالي المبيعات على الحساب –دائن	80000000ل.س
مردودات ومسموحات مبيعات –مدين	5000000ل.س
ديون معدومة كنسبة من صافي المبيعات	1 %

المطلوب :تسجيل قيد التسوية للديون المعدومة باستخدام طريقة نسبة المبيعات(صافي المبيعات):

750000		من حـ /مصروف الديون المشكوك بتحصيلها إلى حـ /مخصص الديون المشكوك بتحصيلها تشكيل مخصص د.م.بتحصيلها 1%*(80000000-5000000)	12/31
750000	750000	من حـ /ملخص الدخل إلى حـ /مصروف الديون المشكوك فيها إقفال المصروف	12/31

5.3.3 المعالجة المحاسبية للديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك بتحصيلها ـحالة وجود دين معدوم بتاريخ الجرد ورصيد مدور The accounting treatment of bad debts and the allowance of doubtful debts.

كما أشرنا سابقاً، يتم التحوط للخسائر التي قد تمنى بها المنشأة من عدم تحقق حساب المدينين الظاهر في ميزان المراجعة قبل التسويات الجردية في العام التالي، وذلك من خلال تقدير تلك الديون التي يشك بتحصيلها مقابل حساب مخصص وظيفته الأساسية لاحقاً هو إطفاء تلك الخسائر من رصيده عند تحققها كديون معدومة فعلاً، سواء خلال السنة المالية أو بتاريخ الجرد.

وتكون المعالجة المحاسبية خلال السنة المالية أو بتاريخ الجرد، وعند تحقق الدين المعدوم فعلاً على النحو التالي:

من حـ /ديون معدومة		×××	×××
إلى حـ /المدينين			
إثبات الدين المعدوم			

من حـ /مخصص الديون المشكوك فيها		×××	×××
إلى حـ / ديون معدومة			
إقفال الديون المعدومة			

أو:

من ح /مخصص الديون المشكوك فيها		×××	×××
إلى ح /المدينين			
تخفيض حساب المدينين بالدين المعدوم مباشرة			

وكنتيجة، قد نكون في نهاية العام التالي أمام رصيد للمخصص يتم استخدامه مرة أخرى لمعالجة الديون المعدومة التي تظهر بتاريخ الجرد.

يمكن تلخيص التسويات الجردية في نهاية العام كما يلي :

نقفل رصيد الديون المعدومة (الواردة في ميزان المراجعة والتي تنشأ بتاريخ الجرد) بـ حـ امخصص د . مشكوك فيها مدور, طبعاً في حال لم يتم إقفالها خلال العام مباشرة في حساب المخصص. ففي حال تم

إقفالها في حساب المخصص مباشرة حين حدوثها لا يظهر في ميزان المراجعة في نهاية العام رصيد الحسابين معاً. فإما أن يظهر رصيد الديون المشكوك فيها أو رصيد الديون المعدومة. والقيد التالي يمثل الحالة التي لايتم فيها إثبات الديون المعدومة خلال العام, ومن ثم إقفالها في نهاية العام في حساب المخصص.

×××		من حـ /مخصص الديون المشكوك فيها إلى حـ / ديون معدومة إقفال الديون المعدومة في حساب المخصص	
	×××		

ونتيجة الاقفال نكون أمام إحدى الحالات التالية :

1-رصيد م.د.م .فيها الوارد في ميزان المراجعة = مجموع الديون المعدومة

نقفل الديون المعدومة في حساب المخصص ثم نشكل مخصص للعام القادم في حال تطلب الأمر ذلك. وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

×××		من حـ /مخصص الديون المشكوك فيها إلى حـ /ديون معدومة إقفال الديون المعدومة	
	×××		

×××		من حـ/ملخص الدخل إلى حـ /مخصص الديون المشكوك فيها تشكيل م.د.م.فيها	
	×××		

2-رصيد م.د.م .فيها الوارد في ميزان المراجعة < مجموع الديون المعدومة نستخدم كامل المخصص في تغطية جزء من الديون المعدومة ويبقى فائض ديون يقفل في حـ/ ملخص الدخل ، ثم نشكل مخصص للعام القادم في حال طلب ذلك ويكون القيد:

××× ×××		من مذكورين حـ /مخصص الديون المشكوك فيها	

	×××	حـ/ ملخص الدخل إلى حـ /ديون معدومة إقفال الديون المعدومة	

×××	×××	من حـ/ملخص الدخل إلى حـ /مخصص الديون المشكوك فيها تشكيل م.د.م.فيها للعام القادم	

3-رصيد م.د.م .فيها الوارد في ميزان المراجعة > مجموع الديون المعدومة نستخدم جزء من المخصص في تغطية كامل الديون المعدومة ويبقى فائض مخصص يقارن مع المخصص المطلوب تشكيله للعام القادم .ونكون هنا أما الحالات التالية:

أ.لا يراد تشكيل مخصص للعام القادم ويكونلا داعي للفائض ويعاد إلى ملخص الدخل ويكون القيد: كما يلي:

×××	×××	من حـ /مخصص الديون المشكوك فيها إلى حـ/ملخص الدخل ارجاع فائض المخصص	

ب. يراد تشكيل مخصص للعام القادم وفائض المخصص = المخصص المطلوب تشكليه في هذه الحالة لا داعي لأي قيد.

ج. يراد تشكيل مخصص للعام القادم وفائض المخصص < المخصص المطلوب تشكليه في هذه الحالة نحجز الفرق ويكون قيد إتمام المخصص كما يلي:

+++++	+++++	من حـ /ملخص الدخل إلى حـ/مخصص الديون المشكوك فيها اتمام المخصص	

د. يراد تشكيل مخصص للعام القادم وفائض المخصص > المخصص المطلوب تشكليه في هذه الحالة هناك زيادة في الفائض ترد إلى ح /ملخص الدخل القيد كما يلي:

×××		من حـ /مخصص الديون المشكوك فيها	
	×××	إلى حـ /ملخص الدخل	
		ارجاع الزيادة في فائض المخصص	

مثال :

بفرض أنه بتاريخ 2018/12/31 كان الرصيد الدفتري للمدينين مبلغ 10000000 ل.س، ونتيجة الجرد الجاري بنفس التاريخ أعدم دين بمبلغ 500000 ل.س لإفلاس أحد المدينين، ويراد تشكيل مخصص ديون مشكوك بتحصيلها بمعدل 2% منه.

تكون المعالجة المحاسبية بتاريخ 2018/12/31 كما يلي:

500000		من حـ /ديون معدومة	12/31
	500000	إلى حـ / المدينين	
		إثبات الدين المعدوم بتاريخ الجرد	
500000		من ح /ملخص الدخل	12/31
	500000	إلى ح /ديون معدومة	
		إقفال الدين المعدوم بتاريخ الجرد	
190000		من ح /مصروف الديون المشكوك	12/31
	190000	بتحصيلها إلى ح /مخصص الديون المشكوك فيها	
		2% * (10000000−500000)	

190000	190000	من ح /ملخص الدخل إلى ح /مصروف الديون المشكوك فيها إقفال مصروف الديون المشكوك فيها	12/31

كما نلاحظ :لا يوجد رصيد مدور للمخصص، ولذلك تم الاعتراف بالدين المعدوم وتخفيضه من حساب المدينين، ومن ثم إقفاله في ملخص الدخل كمصروف .وتم تقدير مصروف الديون المشكوك بتحصيلها كنسبة من حساب المدينين وتشكيل المخصص لإطفاء الديون التي تعدم فعلا خلال العام التالي.

مثال:

بالعودة إلى المثال السابق وبفرض أنه خلال العام 2019 تمت العمليات التالي:

-في :2/4 تم إعدام دين بمبلغ 20000 ل.س لإفلاس أحد المدينين.

-في :5/8 تم إعدام دين بمبلغ 10000 ل.س نتيجة لوفاة أحد المدينين .

-في :7/11 تم إعدام دين بمبلغ 50000 ل.س نتيجة لإفلاس مدين آخر.

تكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

20000	20000	من ح /مخصص الديون المشكوك فيها إلى ح /المدينين تخفيض حساب المدينين بالدين المعدوم	2/4
10000	10000	من ح /مخصص الديون المشكوك فيها إلى ح /المدينين تخفيض حساب المدينين بالدين المعدوم	5/8
50000	50000	من ح /مخصص الديون المشكوك فيها إلى ح /المدينين تخفيض حساب المدينين بالدين المعدوم	7/11

في نهاية السنة المالية (2019) نكون أمام رصيد للمخصص ظاهر في ميزان المراجعة قبل التسويات الجردية مقداره 110000 ل.س.

وبفرض أنه بتاريخ 2019/12/31 ظهرت الأرصدة التالية في ميزان المراجعة:

7000000 ل.س مدينون

110000 ل.س مخصص د.م.فيها .

ونتيجة الجرد الجاري بنفس التاريخ تقرر ما يلي:

- إعدام دين بمبلغ 40000 ل.س.
- تشكيل مخصص للديون المشكوك فيها بمعدل 3% من رصيد المدينين.

الحل:

نلاحظ أن الدين الذي تقرر إعدامه بتاريخ الجرد أصغر من المخصص المدور, لذلك نستعمل المخصص لإقفال كامل الدين بعد إثباته.

40000	40000	من حـ /د .معدومة إلى حـ /المدينين تخفيض حساب المدينين بالدين المعدوم	12/31
40000	40000	من حـ /مخصص ديون مشكوك فيها إلى حـ /د .معدومة تخفيض حساب المخصص بالديون المعدومة	12/31

ويمكن كما أشرنا سابقاً أن نستعمل المخصص لتخفيض حساب المدينين مباشرة بقيد واحد:

40000	40000	من حـ /مخصص ديون مشكوك فيها إلى حـ /المدينين تخفيض حساب المخصص بالديون المعدومة	12/31

المخصص الجديد 208800 = 3% * (7000000–40000) :ل.س

الباقي من المخصص المدور 70000 = (110000– 40000) :

نلاحظ أن المخصص الجديد أكبر لذلك يرمم النقص (138800) وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

138800	138800	من حـ /مصروف الديون المشكوك بتحصيلها إلى حـ /مخصص الديون المشكوك فيها ترميم المخصص	12/31
138800	138800	من حـ /ملخص الدخل إلى حـ/ مصروف الديون المشكوك فيها إقفال مصروف الديون المشكوك فيها	12/31

حـ/مخصص الديون المشكوك فيها

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد	
				المدين	الدائن
12/31	رصيد				110000
12/31	ح/المدينين	40000			70000
12/31	ح/مصروف د.م فيها		138800		208800

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2019/12/31

كلي	جزئي	البيان
		مصاريف إدارية ومالية
	(138800)	مصروف الديون المشكوك فيها

الميزانية العمومية كما هي في 2019/12/31

ل.س	ل.س	البيان	ل.س	ل.س	البيان
		أصول متداولة			
	6960000	مدينون			
6751200	(208800)	(-)م.د.م . فيها			

6.3.3 الحسم المنتظر منحه Sale discount :

عادة ما يتم منح العملاء أو الزبائن الذين تتعامل معهم الشركة حسماً في حال قاموا بتسديد ما يترتب عليهم من ديون أو جزء منها قبل تاريخ الاستحقاق .في هذه الحالة فإن الرصيد الذي يظهر في تاريخ الميزانية لا يساوي المبلغ الذي ستحصل عليه الشركة لاحقاً حتى بعد استبعاد مخصص أو مؤونة الديون المشكوك فيها والذي يقابل مبلغ الديون المعدومة المقدرة كما مر معنا .حيث يمكن لهذا المبلغ أن ينخفض بمقدار ما سيحصل عليه المدينون لاحقاً لقاء قيام الشركة منح حسم نقدي مقابل تعجيل الدفع.
وباعتبار أن مبلغ الحسم المذكور يشكل تخفيضاً للأرباح يخص السنة الحالية، وتطبيقاً لمبدأ المقابلة، لا بد من تكوين مخصص أو مؤونة يقابل مبلغ الحسم النقدي الذي تقدره الشركة والذي من المتوقع منحه للعملاء في السنة التالية .وتكون المعالجة المحاسبية بتاريخ الجرد كما يلي:

×××		من ح /مصروف الحسم الممنوح	12/31
	×××	إلى ح /مخصص الحسم الممنوح	

×××		من ح/ملخص الدخل	12/31
	×××	إلى ح /مصروف الحسم الممنوح	

ولاحقاً في السنة التالية وعندما يمنح هذا الحسم لأحد المدينين لقاء تعجيل الدفع يكون القيد المحاسبي كما يلي:

		من مذكورين	
×××		ح/النقدية	
×××		ح/مخصص أو مؤونة الحسم الممنوح	
	×××	إلى ح /المدينين	
		تسديد أحد المدينين رصيد حسابه نقداً والأستفادة من حسم ممنوح	

ملاحظة :عندما لا تمنح الشركة مثل هذا الحسم لا داعي لتكوين المخصص المذكور.

هناك عدة طرق لتقدير هذا المخصص هما الطريقة التقديرية وطريقة جرد الزبائن .وسنكتفي بالطريقة الأولى باعتبار من الصعب تطبيق الطريقة الثانية خاصة مع ازدياد حجم الشركات وكثرة حسابات المدينين بحيث يصعب معه الوقوف على حالة كل مدين ومدى قدرته على الدفع المبكر.

1.6.3.3 الطريقة التقديرية estimated method:

وفق هذه الطريقة يقدر المخصص كنسبة مئوية من رصيد المدينين عند الجرد بعد تخفيضه بمخصص الديون المشكوك فيها والذي يقابل الديون المعدومة المقدرة التي من المتوقع أن تحدث خلال السنة التالية .تدعو بعض المراجع رصيد المدينين بعد تخفيضه بمخصص الديون المشكوك فيها بالديون الجيدة، وبعد تخفيضه بمخصص الحسم الممنوح، بالديون الممتازة.

مثال:

أظهر ميزان المراجعة لإحدى المنشآت في 2019/12/31 من بين أرصدته الأرصدة التالية:

البيان	مدين	دائن
المدينون	25000000	–
مخصص الديون المشكوك فيها	–	1000000
مخصص الحسم الممنوح		50000
إجمالي المبيعات على الحساب		300000000

وبنتيجة الجرد الجاري بتاريخه تقرر ما يلي:

– إعدام دين بمبلغ 1000000 ل.س نتيجة إفلاس أحد المدينين.

- تشكيل مخصص ديون مشكوك فيها بمعدل 2% من رصيد المدينين.

– تشكيل مخصص للحسم الممنوح بمعدل 1% من صافي القيمة القابلة للتحقق (الديون الجيدة).

المطلوب:

1– التسويات الجردية المناسبة بتاريخ 2019/12/31.

2– إعداد ح /مخصص الديون المشكوك فيها، ح /مخصص الحسم الممنوح.

3– إظهار أثر التسويات السابقة على قائمة الدخل مع بيان كيفية عرض رصيد المدينين في الميزانية العمومية المعدة بتاريخ 2019/12/31.

الحل:

1000000		من حـ /مخصص الديون المشكوك فيها	12/31
	1000000	إلى حـ /المدينين	
		تخفيض حساب المدينين بالدين المعدوم	

حساب مخصص الديون **480000** = 2% * (25000000– 1000000) :ل.س

يشكل المخصص بكامل المبلغ باعتبار أن رصيد المدور قد أصبح صفراً.

حساب مخصص الحسم الممنوح **235200** = 1% * (480000 – 24000000) :ل.س . يرمم المخصص بالفرق 185200 =(50000 –235200) :

القيود المحاسبية اللازمة:

480000	480000	من ح /مصروف الديون المشكوك بتحصيلها إلى ح /مخصص الديون المشكوك فيها تشكيل المخصص	12/31
480000	480000	من حـ /ملخص الدخل إلى حـ /مصروف الديون المشكوك فيها	12/31
185200	185200	من حـ /مصروف الحسم الممنوح إلى حـ /مخصص الحسم الممنوح	12/31
185200	185200	من حـ/ملخص الدخل إلى حـ /مصروف الحسم الممنوح	12/31

حـ/مخصص الديون المشكوك فيها

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد	
				المدين	الدائن
31/12	رصيد				1000000
31/12	حـ/المدينين	1000000			---
31/12	حـ/مصروف د.م فيها		480000		480000

حـ/مخصص الحسم الممنوح

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد	
				المدين	الدائن
31/12	رصيد				50000
31/12	حـ /مصروف الحسم الممنوح		185200		235200

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2019/12/31

كلي	جزئي	البيان
		م .إدارية ومالية
	(480000)	حـ /مصروف الديون المشكوك بتحصيلها
	(185200)	حـ /الحسم الممنوح

الميزانية العمومية كما هي في 2019/12/31

ل.س	البيان	ل.س	البيان
	أصول متداولة		
24000000	حسابات مدينة		
(480000)	(-)م.د.م فيها		
23520000	الديون الجيدة-صافي القيمة القابلة للتحقق		
(235200)	(-)مخصص الحسم الممنوح		
23284800	الديون الممتازة		

ملاحظات على الحل:

- لقد تم تكوين مخصص الحسم الممنوح من رصيد المدينين بعد تخفيضه بمخصص الديون المشكوك فيها.
- يراعى عند تكوين المخصصات وإثباتها محاسبياً ما إذا كان هناك مخصص مدور، وفي هذه الحالة تتم المقارنة بين الرصيدين، وعلى أساسها يتم إجراء التسوية اللازمة .كما مر معنا في حالة مخصص الديون المشكوك فيها.

4.3 التسويات الجردية لأوراق القبض Adjustments of Notes Receivable

تتمثل أوراق القبض بالسندات الإذنية (سندات لأمر) والكمبيالات المحررة لأمر المنشأة أو المظهرة لها, وهي تعهدات من المدينين بدفع مبالغ معينة في تواريخ الاستحقاق. تمتلك ورقة القبض ميزات إضافية على الحسابات المدينة .عند التوقيع على ورقة قبض، يعترف المدين بالدين ويوافق على الدفع تبعاً للشروط المكتوبة فيها، وبالتالي، تعدّ الورقة أقوى قانونياً.

1.4.3 تصنيف أوراق القبض classification of notes receivables:

تعتبر الكمبيالة وعدا مكتوبا لدفع القيمة الاسمية، عادة مع فائدة، عند الطلب أو بتاريخ محدد في المستقبل .نعرض هنا خصائص أوراق القبض:

- المحرر هو الطرف الذي يعد بالدفع.
- المستفيد (المدفوع له) هو الطرف الذي تعتبر الورقة بالنسبة له قابلة للدفع (مستحقة الدفع)
- القيمة الاسمية هي المبلغ المكتوب في ورقة القبض بقيمته الاسمية.
- تاريخ الإصدار هو التاريخ الذي تصدر فيه ورقة القبض.
- تاريخ الاستحقاق أو تاريخ الأداء هو تاريخ دفع الكمبيالة.
- مدة الكمبيالة (كمبيالة بأجل) هي المدة ما بين تاريخ الإصدار وتاريخ الاستحقاق
- سعر الفائدة هو نسبة الفائدة التي يجب دفعها عن القيمة الاسمية للكمبيالة.

تحتسب الفائدة كما يلي :

الفائدة = القيمة الاسمية * نسبة الفائدة * مدة الورقة/ 360يوم

توضع نسبة الفائدة بشكل سنوي (سنويا)، بينما يتم التعبير عن مدة الاستحقاق للورقة بالأيام .للتبسيط، سنستخدم 360 يوم في السنة .في الحياة العملية، تستخدم الشركات كالبنوك و شركات الرهن الحقيقي لأيام السنة 365 يوم .أما قيمة السند عند الاستحقاق هي المبلغ الواجب دفعه في تاريخ الاستحقاق والذي هو عبارة عن مجموع القيمة الاسمية والفائدة .

2.4.3 حسم أوراق القبض Discounting of notes receivables:

قد تظهر المنشاة ورقة قبض ما وتنقلها (ترسلها) إلى المصرف لتحويلها إلى نقدية قبل موعد استحقاقها، يدعى هذا حسم أوراق القبض .يدفع المصرف النقدية للمنشأة بعد اقتطاع الفوائد ومصاريف التحصيل، التي تعرف مجتمعة بمصروف الآجيو .وقد تمت معالجة عمليات الإثبات المحاسبي المتعلقة بهذه الأحداث المالية في مقرر مبادئ المحاسبة.(1)

تقوم المصارف بعملية حسم أوراق القبض لعملائها وفق شروط محددة من قبلها منها:

- أن تكون الأوراق التجارية قانونية.
- أن تحمل تواقيع الساحب والمسحوب عبيه والمتخلي الأخير عن الورقة، ويقوم المصرف بالتأكد من سمعتهم وملاءتهم المالية.
- أن تكون الأوراق التجارية ذات أجل قصير بحيث لا يتجاوز استحقاقها 120 أو180 يوماً.
- أن تكون هذه الأوراق التجارية ناتجة عن عمليات إنتاجية حقيقية وليست ناتجة عن ديون عادية.
- أن تستوفي شروط إعادة الحسم المحددة من قبل المصرف المركزي.

3.4.3 تقويم أوراق القبض The valuation of notes receivables :

في تاريخ الميزانية تقوم المنشأة بجرد عدد أوراق القبض المملوكة وتحديد قيمتها .ثم يتم التأكد من مدى قدرة المنشأة على تحصيلها .وعليه يتم تحديد المبالغ المؤكدة وتقويمها على أساس القيمة الحالية أو صافي القيمة القابلة للتحقق.

وإن الشك في إمكانية التحصيل أو إذا كانت المراكز المالية للعملاء أو المسحوب عليهم غير جيدة، ففي هذه الحالة يكون من الواجب الاحتياط لذلك من خلال تشكيل مخصص للديون المشكوك فيها.

من ناحية ثانية، قد يؤدي طول الفترة الممتدة من تاريخ الميزانية وحتى تاريخ الاستحقاق إلى اختلاف القيمة الاسمية لهذه الأوراق عن قيمتها الحالية القابلة للتحقق في تاريخ الميزانية، ولهذا الغرض يتم الاعتماد على عملية حسم أوراق القبض أو قطعها باعتبارها قاعدة لقياس القيمة الحالية للأوراق التي تحوزها المنشأة بتاريخ الميزانية من خلال طرح السؤال التالي:

ما القيمة التي يمكن للمنشأة أن تحصل عليها من هذه الأوراق فيما لو قامت بحسمها بتاريخ الميزانية لدى المصارف؟

وبالتالي تكون التسوية الجردية لهذه العملية بتشكيل مخصص آجيو أو مخصص حسم أوراق القبض يقابل مقدار الحسم المتوقع الذي من المفترض أن يقوم المصرف باحتسابه .وتظهر أوراق القبض بالميزانية بالقيمة الحالية أو صافي القيمة القابلة للتحقق بعد إظهار المخصص ذي الطبيعة الدائنة مطروحاً من أوراق القبض .وتكون المعالجة المحاسبية على الشكل التالي:

×××		من حـ/مصروف الآجيو	12/31
	×××	إلى حـ /مخصص الآجيو	
		تشكيل مخصص الآجيو	
×××		من حـ /ملخص الدخل	12/31
	×××	إلى حـ/مصروف الآجيو	

تظهر أوراق القبض في الميزانية مطروحاً منها مخصص الآجيو لبيان قيمتها الحالية

الميزانية العمومية كما هي في 12/31/...

	ل.س	البيان	ل.س		البيان
		أصول متداولة			
	××××	أوراق قبض			
	(×××)	(–) م. آجيو			
××××		صافي القيمة..أو القيمة الحالية			

4.4.3 معالجة مخصص الآجيو Treatment of notes receivables allowance:

عندما يتم حسم الأوراق التجارية في الفترة التالية يسجل القيد المحاسبي التالي في كل مرة يحدث فيها حسم ويكون لدينا مخصص آجيو مدور يزيد على قيمة مصروف الآجيو عند الحسم:

		من مذكورين	
×××		حـ /النقدية في المصرف	
×××		حـ /مخصص الآجيو	
	×××	إلى حـ /أ.ق برسم الحسم	
		حسم ورقة قبض وإيداع المبلغ في حساب المنشأة لدى المصرف	

وفي نهاية السنة التالية، إما أن يكون رصيد المخصص صفراً أو دائناً كما يظهر في ميزان المراجعة غير المعدل، وفي هذه الحالة وعند تشكيل المخصص الجديد يجب الأخذ بعين الاعتبار هذا الرصيد في حال وجوده.

مثال:

أظهر ميزان المراجعة لمنشأة الهلال الأرصدة التالية بتاريخ 2018/12/31:

البيان	مدين	دائن
أ.قبض	350000ل.س	
مخصص أجيو		15000ل.س

وبنتيجة الجرد الجاري بنفس التاريخ تقرر تشكيل م.آجيو علما أن متوسط فترة الاستحقاق 3 شهور ومعدل الفائدة في السوق10% .

المطلوب:

1- التسويات الجردية اللازمة.

2- إظهار أثر التسويات على قائمة الدخل مع بيان كيفية العرض في الميزانية العمومية.

الحل:

المخصص الجديد= 350000 × 10% × 12/3= 8750 ل.س

لدينا مخصص مدور بمبلغ 15000 وبالتالي يصبح هنالك فائض بمبلغ 6250 (15000 – 8750)

6250		من حـ /مخصص الآجيو	12/31
	6250	إلى حـ /ملخص الدخل	

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2018/12/31

كلي	جزئي	البيان
		إيرادات أخرى
	6250	مخصص آجيو

الميزانية العمومية كما هي في 2018/12/31

	ل.س	البيان	ل.س		البيان
		أصول متداولة			
	350000	أوراق قبض			
	(8750)	(-) م.آجيو			
341250		صافي القيمة..أو القيمة الحالية			

مثال:

أظهر ميزان المراجعة لمنشأة الفجر من بين أرصدته الأرصدة التالية بتاريخ 2019/12/31:

مدينين	26000000ل.س
أ.قبض	3500000ل.س
مخصص الديون المشكوك فيها	100000ل.س
مخصص الحسم الممنوح	75000ل.س
مخصص آجيو	40000ل.س
إجمالي المبيعات على الحساب	80000000ل.س
مردودات ومسموحات مبيعات	5000000ل.س
ديون معدومة كنسبة من المدينين	%1

وبنتيجة الجرد الجاري بنفس التاريخ تقرر إعدام دين بمبلغ 200000 ل.س، وتشكيل مخصص ديون مشكوك فيها، ومخصص للحسم الممنوح بمعدل1% ، ومخصص آجيو علماً أن متوسط فترة الاستحقاق 3 شهور ومعدل الفائدة في السوق .10%

المطلوب :

1-إجراء التسويات الجردية اللازمة.

2-تصوير حـ /مخصص الديون المشكوك فيها.

3-تصوير حـ /مخصص الحسم الممنوح.

4-تصوير حـ /مخصص آجيو.

5-إظهار أثر التسويات السابقة على كل من قائمة الدخلمع بيان كيفية العرض في الميزانية العمومية بتاريخ 2019/12/31:

الحل:

200000		من حـ /الديون المعدومة إلى حـ /المدينين إثبات الديون المعدومة	12/31
100000 100000	200000	من مذكورين حـ /مخصص الديون المشكوك فيها حـ /ملخص الدخل إلى حـ /الديون المعدومة إقفال الديون المعدومة عند الجرد	12/31
258000	258000	من ح /مصروف د.م.فيها إلى ح /مخصص الديون المشكوك فيها 1% * (26000000- 200000)	12/31
285000	285000	من حـ/ ملخص الدخل إلى حـ/مصروف د.م.فيها إقفال مصروف الديون المشكول فيها	12/31
180420		من ح /مصروف الحسم الممنوح	12/31

	180420	إلى ح /مخصص الحسم الممنوح 75000 -%1* (25800000- 258000) زيادة المخصص	
180420	180420	من ح/ملخص الدخل إلى ح /مصروف الحسم الممنوح إقفال مصروف الحسم الممنوح	12/31

مصروف الآجيو المقدر87500 = %10* 3/12 * 3500000 :

47500	47500	من حـ/مصروف الآجيو إلى حـ /مخصص الآجيو (87500-40000) زيادة (ترميم) المخصص	12/31
47500	47500	من حـ /ملخص الدخل إلى حـ/مصروف الآجيو	12/31

حـ/مخصص الديون المشكوك فيها

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد	
				المدين	الدائن
12/31	رصيد				100000
12/31	ح /ديون معدومة	100000			---
12/31	حـ/مصروف د.م فيها		258000		258000

حـ/مخصص الحسم الممنوح

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد	
				المدين	الدائن
12/31	رصيد				75000

12/31	ح /مصروف الحسم الممنوح		180420		255420

ح/مخصص الحسم الممنوح

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد	
				المدين	الدائن
12/31	رصيد				40000
12/31	ح /مصروف حسم أ.ق)الآجيو(		47500		87500

الأثر على قائمة الدخل:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2019/12/31

كلي	جزئي	البيان
		م.إدارية ومالية
	(100000)	ح /ديون معدومة
	(258000)	ح /مصروف د.م.فيها
	(180420)	ح /مصروف حسم ممنوح
	(47500)	ح /مصروف آجيو

الأثر على الميزانية العمومية:

الميزانية العمومية كما هي في 2019/12/31

كلي	جزئي	كلي	ل.س	جزئي	البيان
	25800000	أصول متداولة			
	(258000)	مدينون			
	25542000	(-)م.د.م فيها			
		صافي القيمة القابلة للتحقق أو الديون الجيدة			

	(255420)	(−)مخصص حسم ممنوح			
25286580		الديون الممتازة			
	3500000	أوراق قبض			
	(87500)	(−)م.حسمأ.ق أو م.آجيو			
3412500		صافي القيمة القابلة للتحقق أو القيمة الحالية			

5.3 التسويات الجردية للاستثمارات القصيرة الأجل Adjustments of short-term investments

تلجأ المنشأة في كثير من الأحيان إلى توظيف فائض السيولة لديها في شراء أوراق مالية- الأسهم والسندات- بهدف استثمارها والحصول على إيرادات إضافية. فالأوراق المالية هي إحدى أوجة الاستثمار المتاح أمام المنشأة والذي يسمح لها بالحصول على إيرادات أخرى بخلاف تلك التي تنشأ من النشاط الذي أسست من أجله. عند الحديث عن الأوراق المالية, يتطلب الأمر التمييز بين نوعين أساسيين من الاستثمارات في الأوراق المالية تبعاً للغرض من الاستثمار: قصيرة الأجل وطويلة الأجل. سيتم في هذا الفصل التركيز على الأستثمارات قصير الأجل والتي تقتنى بهدف المضاربة (المتاجرة) وتحقيق أرباح.

1.5.3 مفهوم الاستثمارات قصيرة الأجل The concepts of short term investments:

يقوم مفهوم الاستثمارات قصيرة الأجل على أنه عندما تتوفر نقدية فائضة عن حاجة العمليات التشغيلية لدى المنشأة، فإنها قد تلجأ إلى توظيفها من خلال شراء أسهم أو سندات، أو شراء شهادات استثمار من المصارف أو من غيرها من المؤسسات المالية، وذلك بهدف استغلال الموارد أفضل استغلال، والحصول على عائد من جراء هذه الاستثمارات ممثلا في فوائد أو أرباح مقابل هذه الاستثمارات. وحتى تصنف هذه الاستثمارات قصيرة الأجل، أو الاستثمارات المؤقتة Temporary Investments باعتبارها أصولاً متداولة، يجب أن تكون قابلة للبيع بسهولة، وهناك نية لتحويلها إلى نقدية خلال الدورة المالية أو سنة،

أيهما أطول. وبناء عليه يجب توافر شروط في هذه الاستثمارات حتى تعالج باعتبارها استثمارات قصيرة الأجل:

1- أن يكون الهدف الرئيسي من هذه الاستثمارات هو استخدام فائض النقدية المتاح لفترة زمنية محددة، لا تتجاوز سنة مالية واحدة، أو دورة تشغيل، أيهما أكبر.

2- يمكن للمنشأة بيع هذه الاستثمارات، أو تحويلها إلى نقدية بسهولة ويسر، وبدون تحمل مخاطر مالية مرتفعة.

توفر الاستثمارات قصيرة الأجل للمنشاة فرصة الحصول على عائد أكبر من تلك الذي تمنحه المصارف للمنشأة في حال وضع فائض السيولة في حساب لديها. اي أن هذا النوع من الاستثمار يمّكن المنشأة من زيادة أرباحها ومن تحويل هذه الاستثمارات إلى نقدية بسهولة بدون تحمل مخاطر كبيرة. فالهدف الأساسي من وراء هذه الاستثمارات هو الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة أمام المنشأة، من خلال توظيفها في استثمارات قصيرة الأجل يمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة عند الحاجة إليها وليس بهدف السيطرة على المنشآت الأخرى.

تتمثل الاستثمارات قصيرة الأجل بالأسهم والسندات, حيث يعرف السهم بأنه صك قابل للتداول يمنح صاحبه الحق في حصة في راس مال الشركة المساهمة, كما يحصل حامل السهم على أرباح تتوقف قيمتها على مقدار الأرباح الصافية التي تحققها الشركة المساهمة في نهاية السنة والنسبة التي يقرر مجلس الإدارة توزيعها. كما يعرف السند بأنه صك يمنح صاحبه الحق في الحصول على فائدة سنوية ثابتة واسترداد قيمة السند في تاريخ معين متفق عليه. إن قابلية التداول للورقة المالية تعني إمكانية بيعها في السوق المالي(البورصة). وهناك عدة فروقات بين السهم والسند أهمها:

1- السهم أداة ملكية أمّا السند فهو أداة دين.

2- يحصل حامل السهم على حصة من أرباح الشركة في حال تحققها بينما يحصل السند على فائدة ثابتة بغض النظر عن نتيجة الأعمال.

3- حامل السهم لا بستعيد قيمة أسهمه ما دامت الشركة قائمة, أما حامل السند فيستعيد قيمة سنداته في التاريخ المتفق عليه.

4- لا يسترد حامل السهم أي مبلغ في حال تجاوزت خسارة التصفية رأس مال الشركة, بينما حامل السند فله الحق بالحصول باسترداد قيمة أسناده قبل توزيع أي مبلغ على المساهمين.

5- يحق لحامل السهم التدخل في إدارةالشركة عن طريق إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة بينما لا يحق لحامل السند التدخل في شؤون الإدارة.

تجدر الإشارة إلى أن هناك اختلاف بين الاستثمارات قصيرة الأجل، والاستثمارات في شركات تابعة، إذ تحتفظ المنشآت بالنوع الأخير من الاستثمارات بهدف السيطرة على أعمال الشركات التابعة، ولا يتم معالجة هذا النوع من الاستثمارات ضمن الاستثمارات قصيرة الأجل، إذ إن تحقيق السيطرة على المنشآت الأخرى يتطلب حجما كبيرا من الاستثمارات، مما قد يؤدي إلى تحمل المنشأة مخاطر كبيرة عند تصفية هذه الاستثمارات، كما قد تتعرض أعمال المنشأة إلى مشاكل عند تصفية هذه الاستثمارات في الشركات التابعة.

2.5.3 المعالجة المحاسبية للاستثمارات قصيرة الأجل Accounting treatment of short term investments:

وتشمل المعالجة المحاسبية التي نتعرض لها في هذا المقرر للاستثمارات قصيرة الأجل ما يلي:

أولاً: المحاسبة عن اقتناء الاستثمارات قصيرة الأجل.

ثانياً: تقويم الاستثمارات قصيرة الأجل في نهاية الفترة المالية.

ثالثاً: المعالجة المحاسبية للاستثمارات قصيرة الأجل في حال وجود رصيد مدور لمخصص هبوط أسعار أ.قصيرة الأجل.

رابعاً: المعالجة المحاسبية لخسارة بيع الاستثمارات قصيرة الأجل:

1.2.5.3 المحاسبة عن اقتناء الاستثمارات قصيرة الأجل Accounting for short term investments:

تتضمن المحاسبة عن الاستثمارات قصيرة الأجل الاعتراف بهذه الاستثمارات عند اقتنائها على أساس تكلفة الحصول عليها، متضمنة ثمن الشراء مضافا إليه المصاريف التي تتحملها المنشأة لاقتناء هذه الاستثمارات، وتتضمن تكاليف الحصول على هذه الاستثمارات ما تدفعه المنشأة لسماسرة الأوراق المالية، وتكاليف التسجيل وغيرها.

عند اقتناء الاستثمارات قصيرة الأجل يتم إثباتها في الدفاتر المحاسبية بالقيد التالي:

+ + +		من ح/ استثمارات قصيرة الأجل
	+ + +	إلى ح/ النقدية في المصرف
		إثبات اقتناء أ. ق. الأجل

مثال:

بفرض أن إحدى المنشآت قامت بشراء 1000 سهم بقيمة 700000 ل.س ودفعت مصاريف شراء 10000 ل.س وقد دفعت جميع المبالغ بشيك على المصرف.

المطلوب:

تسجيل قيد اليومية اللازم عند الشراء

الحل:

من حـ/ استثمارات قصيرة الأجل إلى حـ/ النقدية في المصرف إثبات شراء 1000 سهم ودفع مصاريف الشراء	710000	710000

تحقق الأسهم إيراد يتوقف على الأرباح التي تحققها الشركة مصدرة هذه الاسهم, أما السندات فتعطي إيراد ثابت في أوقات متفق عليها يسمى بالفائدة. تسمى ارباح الأسهم وفوائد السندات بإيرادات الأوراق المالية أو الاستثمارات قصيرة الأجل. تجدر الإشارة إلى أن المبالغ المدفوعة عند أقتناء مثل هذه الأصول لاتعتبر بالكامل ثمناً لتكلفة هذه الاستثمارات. فشراء السندات المربوط بها كوبونات بعد تاريخ دفع الفوائد يسمح بسهولة من إنتزاع هذه الكوبونات وتقديمها للجهات المعنية لأستلام الفوائد. وكذلك بالنسبة للاسهم في حالة الشراء بعد الإعلان عن توزيع الأرباح وقبل تحصيلها. أي أن المبالغ المدفوعة قد تمثل في جزمنها تكلفة استثمارات قصيرة الأجل وجزء أخر إيرادات مستحقة

مثال:

في 2016/4/1 اشترت إحدى المنشآت 5 سندات قرض بشيك على المصرف (قيمة السند الاسمية 50000 ل.س بفائدة 8% تدفع في 6/30 و12/31 من كل عام).

المطلوب:

إثبات قيد اليومية اللازم عند الشراء.

الحل:

يلاحظ أن السسندات قد تم شراؤها بعد مرور ثلاثة أشهر من تاريخ سريان الفائدة, فتكون الفائدة المستحقة والتي لم تدفع بعد تساوي:

250000 × 8% ×12/6 ×6/3 = 5000 ل.س

250000 5000		من مذكورين حـ/ استثمارات قصيرة الأجل–سندات حـ/إيرادات الاستثمارات المستحقة
	255000	إلى حـ/النقدية في المصرف
		إثبات شرء سندات

يلاحظ أن الفائدة المستحقة لم تعتبر جزء من قيمة الاستثمارات لأن المنشأة ستقوم باسترجاع قيمة الفوائد من الشركة المصدرة بتاريخ استحقاقها 6/30. ويكون القيد المحاسبي اللازم لإثبات الفوائد كاالتالي:

10000		من حـ/ النقدية في المصرف
		إلى مذكورين
	5000	حـ/ إيرادات الاستثمارات المستحقة
	5000	حـ/إيرادات الاستثمارات
		إثبات تحصيل فوائد السندات

كما يلاحظ أن رصيد حساب إيراد الاستثمارات قد ظهر بمبلغ 5000 ل.س والمتمثل بالثلاثة أشهر من تاريخ الشراء حتى تاريخ استلام الفائدة. في حال تم شراء السندات بعلاوة أو بخصم, فإن مبلغ العلاوة أو الخصم لا يسجل بالدفاتر لأن هذه السندات لا يحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق, وبالتالي لا توجد ضرورة لاستنفاذ علاوة (خصم) الإصدار.

مثال:

في 2016/4/1 اشترت إحدى المنشآت 5 سندات قرض بشيك على المصرف (قيمة السند الاسمية 50000 ل.س بفائدة 8% تدفع في 6/30 و12/31 من كل عام) بسعر 50500 ل.س للسند متضمنا الفائدة المستحقة.

المطلوب:

تسجيل القيد المحاسبي اللازم عند الشراء.

الحل:

تبلغ الفائدة المستحقة والتي لم تدفع بعد 5000 ل.س. تبلغ علاوة الإصدار 2500 ل.س(500×5) وبالتالي تبلغ إيرادات الاستثمارات المستحقة 2500 ل.س (5000 –2500)

ونسجل القيد المحاسبي:

		من مذكورين
252500		حـ/ استثمارات قصيرة الأجل–سندات
2500		حـ/إيرادات الاستثمارات المستحقة
	255500	إلى حـ/النقدية في المصرف
		إثبات شرء سندات

بالعودة إلى المثال السابق وبفرض أن المنشأة قامت بتاريخ 52016/1 ببيع ثلاثة سندات بسعر 52000 للسند, يكون الحل كاالتالي:

سعربيع السند 52000 بينما كلفت المنشاة للحصول عليه 50500 ل.س (5/52500)

الفائدة المكتسبة للسندات المباعة عن شهر هي:

$150000 \times \%8 \times 12/6 \times 6/1 = 1000$

$150000 \times \%8 \times 12/6 \times 6/4 = 4000$

وبالتالي يكون قيد إثبات عملية البيع كاالتالي:

156000		من حـ/ النقدية في المصرف
		إلى مذكورين
	4000	حـ/ إيرادات الاستثمارات المستحقة
	1000	حـ/إيرادات الاستثمارات
	150000	حـ/الاستثمارات قصيرة الأجل
	1000	حـ/مكاسب بيع الاستثمارات قصيرة الأجل
		إثبات بيع جزء من قيمة الاستثمارات قصيرة ألأجل

2.2.5.3 تقويم الاستثمارات قصيرة الأجل في نهاية الفترة المحاسبية The valuation of short term investments:

توجد طريقتان للتعامل مع تقويم الاستثمارات قصية الأجل في نهاية الفترة المالية، تستند الطريقة الأولى إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP، وتقوم على قاعدة السوق أو التكلفة، أيهما أقل The

Lower of Cost or Market، أما الطريقة الثانية فتستند أساسا إلى القيمة السوقية لهذه الاستثمارات في نهاية الفترة المالية.

وسيتم التركيز في هذا المقرر على الطريقة الأولى: أي تقويم الاستثمارات ق. الأجل بموجب التكلفة أو السوق، أيهما أقل:

تعدّ هذه الطريقة تطبيقا لسياسة الحيطة والحذر Conservatism التي تتطلب من المحاسب الاحتياط للخسائر والأعباء المتوقعة، وعدم الاعتراف بالإيرادات إلا إذا تحققت فعلا. ويتضمن تقويم الاستثمارات قصيرة الأجل بموجب هذه الطريقة الرجوع إلى أسعارها في السوق في نهاية الفترة المالية، ومن ثم مقارنة السعر السوقي مع تكلفة الاقتناء (التكلفة التاريخية). فإذا ما كان سعر السوق أكبر من سعر التكلفة فلا حاجة إلى أية تسوية محاسبية تذكر, أما إذا كان سعر السوق أقل من سعر التكلفة يتوجب تشكيل مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل (م.هـ.أ.ق.الأجل), يقتطع من أرباح العام الحالي لمواجهة الخسارة المحتملة عند بيع هذه الاستثمارات في الفترة المالية المقبلة. يظهر المخصص في الميزانية مطروحا من تكلفة الاستثمارات قصيرة الأجل, بينما تظهر الخسارة التي تحملتها المنشأة لتشكيل هذا المخصص في قائمة الدخل ضمن المصاريف التشغيلية (مصاريف إدارية ومالية).

ومن خلال تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقويم الاستثمارات قصيرة الأجل،والمقارنة بين سعرها في السوق وتكلفة حيازتها، ينتج لدينا ثلاثة احتمالات:

1- سعر السوق يساوي تكلفة حيازتها، وهذه الحالة لا تتطلب إجراء أية تسويات، ويتم الإفصاح عن الاستثمارات قصيرة الأجل في الميزانية بسعر التكلفة.

2- سعر السوق أكبر من تكلفة حيازتها، وبالتالي يكون لدينا أرباح غير محققة لا يتم الاعتراف بها، تطبيقاً لسياسة الحيطة والحذر، ويتم الإفصاح عن الاستثمارات قصيرة الأجل بسعر تكلفتها.

3- سعر السوق أقل من تكلفة حيازتها، وهنا يكون لدينا خسائر غير محققة يتم الاحتياط لها من خلال تشكيل مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل (م. هـ.أ. أ. ق. الأجل).

ويتم تشكيل مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل بالقيد التالي:

من ح/ خسائر هبوط أسعار أ. ق. الأجل إلى ح/ م.هـ. أ. أ. ق. الأجل تشكيل مخصص هـ. أ. أ. ق. الأجل	×××	×××

وتقفل خسائر هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل كما يلي:

×××		من ح/ ملخص الدخل (أو ح/ أ. خ)
	××××	إلى ح/ خسائر هبوط أ. أ. ق. الأجل
		إقفال خسائر هبوط أسعار أ. ق. الأجل

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 12/31/...

كلي	جزئي	البيان
		مصاريف إدارية ومالية:
	(×××)	خسائر هبوط أ. أ. ق. الأجل

ويتم الإفصاح عن الاستثمارات قصيرة الأجل بسعر التكلفة، مطروحا منها مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل لتظهر في النهاية بسعر السوق، كما يلي:

الميزانية في 12/31/...

ل.س	ل.س	البيان	ل.س	ل.س	البيان
		أصول متداولة:			
	××××	أ. ق. الأجل (بالتكلفة)			
	(×××)	(−) م. هـ. أ. أ. ق. الأجل			
××××		(= سعرها في السوق)			

مثال:

أظهر ميزان المراجعة غير المعدل لإحدى المنشآت في 2016/12/31 أن رصيد الاستثمارات قصيرة الأجل يبلغ 1000000 ل.س، وبنتيجة الجرد الجاري في نفس التاريخ تبين أن هذه الاستثمارات تتكون من 1000 سهم.

والمطلوب:

إثبات المعالجة المحاسبية لتقويم هذه الاستثمارات في 2009/12/31، وإظهار أثر ذلك على قائمة الدخل والإفصاح عن الأرصدة في الميزانية في ظل الاحتمالات التالية:

1−سعر السوق في 2016/12/31 يبلغ 1000 ل.س للسهم الواحد.

2-سعر السوق في 2016/12/31 يبلغ 1100 ل.س للسهم الواحد.

3-سعر السوق في 2016/12/31 يبلغ 900 ل.س للسهم الواحد.

الحل:

1- إذا كان سعر السهم في السوق 1000 ل.س: في هذه الحالة يبلغ السعر السوقي للاستثمارات قصيرة الأجل 1000000 ل.س، وبالتالي لا يتم القيام بأية تسويات طالما أن القيمتين متساويتان. ولن يكون هناك أي أثر على قائمة الدخل، كما تظهر الاستثمارات قصيرة الأجل بالميزانية بقيمة 1000000 ل.س.

الميزانية العمومية بتاريخ 2016/12/13

ل.س	ل.س	البيان	ل.س	ل.س	البيان
		أصول متداولة:			
1000000		أ. ق. الأجل (بالتكلفة)			

2- إذا كان سعر السهم في السوق 1100 ل.س: في هذه الحالة يبلغ السعر السوقي للاستثمارات قصيرة الأجل 1100000 ل.س (1000 سهم * 1100 ل.س)، وهي أكبر من التكلفة بمقدار 100000 ل.س. هذه الزيادة تمثل مكاسب غير محققة لا يتم الاعتراف بها بموجب قاعدة التكلفة أو السوق، أيهما أقل. ولا تؤدي هذه الحالة إلى التأثير في قائمة الدخل، ويتم الإفصاح عن الاستثمارات قصيرة الأجل في الميزانية بالتكلفة كما يلي:

الميزانية العمومية بتاريخ 2016/12/31

ل.س	ل.س	البيان	ل.س	ل.س	البيان
		أصول متداولة:			
1000000		أ. ق. الأجل (بالتكلفة)			

3- إذا كان سعر السهم في السوق 900 ل.س: في هذه الحالة يبلغ السعر السوقي للاستثمارات قصيرة الأجل 900000 ل.س (1000 سهم * 900 ل.س)، بينما تبلغ تكلفتها 1000000 ل.س، وبالتالي هناك خسائر غير محققة قدرها 100000 ل.س, يتم الاحتياط لها من خلال تشكيل مخصص هـ. أ. أ. ق. الأجل:

ويتم تشكيل مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل بالقيد التالي:

100000		من حـ/ خسائر هبوط أ. أ. ق. الأجل	2016/12/31
	100000	إلى حـ/ م. هـ. أ. أ. ق. الأجل	
		تشكيل مخصص هبوط أسعار أ. ق. الأجل	

100000		من حـ/ ملخص الدخل (أو ح/ أ. خ)	2016/12/31
	100000	إلى حـ/ خسائر هبوط أ. أ. ق. الأجل	
		إقفال خسائر هبوط أسعار أ. ق. الأجل	

ويظهر أثر هذه العملية في قائمة الدخل كما يلي:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2016/12/31

كلي	جزئي	البيان
		مصاريف إدارية ومالية:
	(100000)	خسائر هبوط أ. أ. ق. الأجل

ويتم الإفصاح عن الاستثمارات قصيرة الأجل في الميزانية على أساس تكلفتها مطروحا منها مخصص هبوط الأسعار:

الأصول الميزانية في 2016/12/31 الخصوم

ل.س	ل.س	البيان	ل.س	ل.س	البيان
		أصول متداولة:			
	1000000	أ. ق. الأجل (بالتكلفة)			
	(100000)	(-) م. هـ. أ. أ. ق.			
900000		الأجل			
		(= سعرها في السوق)			

3.2.5.3 المعالجة المحاسبية للاستثمارات قصيرة الأجل في حال وجود رصيد مدور لمخصص هبوط أسعار أ.قصيرة الأجل Accounting treatment of short term investments and the allowance of short term investment:

وفي حال كان هناك رصيد مدور لمخصص هبوط أسعار الاستثمارات قصيرة الأجل في نهاية الفترة ظاهر في ميزان المراجعة قبل التسويات، يتم مقارنته مع المخصص الجديد المطلوب تشكيله للعام القادم، وبالتالي نكون أمام واحدة من الحالات التالية:

1- إن المخصص المشكل سابقا كاف، وذلك إذا كانت قيمة المخصص السابق تساوي المخصص الجديد المطلوب، وهنا لا يتم إجراء أية تسويات.

2- المخصص المشكل سابقا غير كاف وبحاجة إلى ترميم، وذلك إذا كانت قيمة المخصص السابق أقل من المخصص الجديد المطلوب، إذ يتطلب الأمر ترميم المخصص بمقدار الفرق أي نشكل مخصص بالفرق. ويكون قيد التسوية كما يلي

/12/31	من حـ/ خسائر هبوط أ. أ. ق. الأجل إلى حـ/ م. هـ. أ. أ. ق. الأجل تشكيل مخصص هبوط أسعار أ. ق. الأجل بالفرق	×××	×××
/12/31	من حـ/ ملخص الدخل (أو ح/ أ. خ) إلى حـ/ خسائر هبوط أ. أ. ق. الأجل إقفال خسائر هبوط أسعار أ. ق. الأجل	×××	×××

3- الرصيد المدور للمخصص والمشكل سابقا أكبر من المخصص المطلوب للعام القادم، هذا يعني أن هناك فائض في المخصص يعاد إلى ملخص الدخل وتكون القيود المحاسبية كما يلي:

/12/31	من ح/ مخصص هبوط أ. أ. ق. الأجل إلى ح/ ملخص الدخل (أو ح/ أ. خ) إعادة الفائض من المخصص	×××	×××

4-لايراد تشكيل مخصص هبوط أسعار أستثمارات قصيرة الأجل: في هذه الحالة نعتبر الرصيد المدور للمخصص بالكامل كفائض يعاد إلى ملخص الدخل. وتكون قيود التسوية كما يلي:

/12/31	من ح/ مخصص هبوط أ. أ. ق. الأجل إلى ح/ ملخص الدخل (أو ح/ أ. خ) ترحيل المخصص إلى ملخص الدخل لعدم الحاجة له	×××	×××

مثال :

أظهر ميزان المراجعة لإحدى المنشآت الأرصدة التالية في 2019/12/31:

أ. ق. الأجل 2000000، م. هـ. أ. أ. ق. الأجل 100000

المطلوب:

إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة بفرض أن القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل كانت في نفس التاريخ:

1. 2000000 ل.س
2. 2050000 ل.س
3. 1900000 ل.س
4. 1880000 ل.س

الحل:

1- القيمة السوقية 200000 ل.س: في هذه الحال التكلفة مساوية للقيمة السوقية، وبالتالي لا يتم إجراء أية تسويات محاسبية، ويتم إعادة مخصص هبوط الأسعار بالكامل إلى ح/ ملخص الدخل أو ح/ أ. خ:

من حـ/ م. هـ. أ. أ. ق. الأجل إلى حـ/ ملخص الدخل(ح/أ. خ) إعادة مخصص هـ. أ. أ. ق. الأجل	100000	100000

وتظهر أثر هذه العملية في قائمة الدخل كما يلي:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 201612//31

البيان	جزئي	كلي
<u>إيرادات أخرى:</u> مخصص هبوط أ. أ. ق. الأجل	100000	

ويتم الإفصاح عن الاستثمارات قصيرة الأجل بتكلفتها:

البيان	ل.س	ل.س	البيان	ل.س	ل.س
			<u>أصول متداولة:</u> استثمارات ق. الأجل (بالتكلفة)		200000

2-القيمة السوقية 2050000 ل.س: في هذه الحال القيمة السوقية أكبر من التكلفة بمقدار 50000 ل.س، وبالتالي هناك أرباح غير محققة بقيمة 50000 ل.س، لا يتم الاعتراف بها محاسبياً، ويتم إعادة مخصص هبوط الأسعار إلى حـ/ ملخص الدخل أو حـ/ أ. خ:

100000	100000	من ح/ م. هـ. أ. أ. ق. الأجل إلى ح/ ملخص الدخل(ح/أ. خ) إعادة مخصص هـ. أ. أ. ق. الأجل

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 201912//31

كلي	جزئي	البيان
		إيرادات أخرى:
	10000	مخصص هبوط أ. أ. ق. الأجل

ويتم الإفصاح عن الاستثمارات قصيرة الأجل بتكلفتها:

الأصول الميزانية بتاريخ 2019/12/31 الخصوم

كلي	جزئي	البيان	كلي	جزئي	البيان
		أصول متداولة:			
2000000		استثمارات ق. الأجل (بالتكلفة)			

3- إذا كانت القيمة السوقية 1900000 ل.س: في هذه الحال القيمة السوقية أقل من التكلفة بمقدار 100000 ل.س، ولذلك يتم تشكيل مخصص هبوط أسعار بنفس القيمة، إلا أنه لدينا مخصص مشكل سابقا بنفس القيمة، لذلك لا داعي لتشكيل مخصص جديد، ولا تؤثر هذه الحالة في ملخص الدخل أو حـ/ أ. خ. ويتم الإفصاح عن الاستثمارات قصيرة الأجل في الميزانية بالتكلفة، مطروحا منها رصيد حساب التقويم، لتظهر بالقيمة السوقية كما يلي:

الأصول الميزانية بتاريخ 2019/12/31 الخصوم

كلي	جزئي	البيان	كلي	جزئي	البيان

	2000000	أصول متداولة:			
	(100000)	أ. ق. الأجل (بالتكلفة)			
1900000		(-) م. هـ. أ. أ. ق. الأجل			

4- إذا كانت القيمة السوقية 1880000 ل.س: في هذه الحال القيمة السوقية أقل من التكلفة بمقدار 120000 ل.س،ولذلك يتم تشكيل مخصص هبوط أسعار بنفس القيمة، إلا أنه لدينا مخصص مشكل مسبقا بمقدار 100000 ل.س، لذلك يتم ترميم المخصص بقيمة 20000 ل.س، من خلال القيد التالي:

20000		من ح/ خسائر هبوط أ. أ. ق. الأجل	2019/12/31
	20000	إلى ح/ م. هـ. أ. أ. ق. الأجل	
		ترميم مخصص هبوط أسعار أ. ق. الأجل	
20000		من ح/ ملخص الدخل (أو ح/ أ. خ)	2019/12/31
	20000	إلى ح/ خسائر هبوط أ. أ. ق. الأجل	
		إقفال خسائر هبوط أسعار أ. ق. الأجل	

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2019/12/31

كلي	جزئي	البيان
		مصاريف إدارية ومالية:
	(2000)	خسائر هبوط أ. أ. ق. الأجل

ويظهر حـ/ مخصص هـ. أ. أ. ق. الأجل كما يلي:

حـ/ مخصص هـ. أ. أ. ق. الأجل

ل.س	البيان	ل.س	البيان
120000	رصيد 12/31	100000	رصيد
		20000	من حـ/ خسائر هـ. أ. أ. ق. الأجل
12000		12000	

ويتم الإفصاح عن الاستثمارات قصيرة الأجل في الميزانية بالتكلفة، مطروحا منها رصيد حساب المخصص لتظهر بالقيمة السوقية كما يلي:

الأصول الميزانية بتاريخ 2016/12/31 الخصوم

كلي	جزئي	البيان	كلي	جزئي	البيان
		أصول متداولة:			
	2000000	استثمارات ق. الأجل			
	(120000)	(-) م. هـ. أ. أ. ق.			
1880000		الأجل			

4.2.5.3 المعالجة المحاسبية لخسارة بيع الاستثمارات قصيرة الأجل Accounting treatment of the loss of selling short term investments:

قد تباع الاستثمارات قصيرة الأجل في الفترة المالية التي تم شراؤها بها أو تباع في فترة مالية لاحقة, وينتج عن عملية البيع أما ربح أو خسارة أو لا ربح ولا خسارة. المعالجة المحاسبية للخسارة تتوقف على وجود مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل أوعدم وجوده وفيما إذا كان هذا المخصص أصغرأو أكبر أو يساوي هذه الخسارة.

أ- عدم وجود مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل مدور من الفترة المالية السابقة:

وهنا يقفل رصيد حساب خسارة بيع الاستثنمارات قصيرة الأجل في حساب ملخص الدخل (حـ/أ.خ) بتاريخ 12/31 كما يلي:

×××		من حـ/ ملخص الدخل
	×××	إلى حـ/ خسارة بيع أ.ق.الأجل
		إقفال خسارة أ.ق.الأجل

ب- وجود مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل مدور من الفترة المالية السابقة:

وهنا نميز بين ثلاث حالات كما يلي:

1- رصيد حساب خسارة بيع الاستثمارات قصيرة الأجل يساوي رصيد حساب مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل: وهنا يستعمل المخصص لإقفال الخسارة مباشرة اثناء البيع وبغض النظر عن تاريخ البيع سواء خلال الفترة المالية أو بتاريخ الجرد,وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

		من مذكورين
×××		حـ/ النقدية في الصندوق
×××		حـ/م.هـ.أ.أ.ق.الأجل
	×××	إلى حـ/الاستثمارات قصيرة الأجل
		بيع الاستثمارات نقداً وبخسارة

2- رصيد حساب خسارة بيع الاستثمارات قصيرة الأجل أكبر من رصيد حساب مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل: وهنا يستعمل المخصص لإقفال الخسارة مباشرة والجزء غير المغطى من الخسارة بالمخصص يتم إثباته أثناء البيع ومن ثم يتم إقفاله بتاريخ الجرد. وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

		من مذكورين
×××		حـ/النقدية في الصندوق
×××		حـ/ م.هـ.أ.أ.ق. الأجل
×××	×××	حـ/ خسارة بيع أ.ق.الأجل
		إلى حـ/ الاستثمارات قصيرة الأجل
		إثبات بيع الاستثمارات بخسارة

بتاريخ الجرد يتم إقفال هذه الخسارة مع الخسائر المتحققة الأخرى أثناء العام في حال وجودها في حـ/ ملخص الدخل في بنهاية الفترة المالية بالقيد التنالي:

×××		من حـ/ ملخص الدخل
	×××	إلى حـ/ خسارة بيع أ.ق. الأجل
		إقفال الخسارة

3- رصيد حساب خسارة بيع الأوراق المالية أصغر من رصيد حساب مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل: وهنا يستعمل المخصص لإقفال الخسارة بتاريخ البيع مباشرة والجزء المتبقي منه يستعمل لإقفال الخسائر الأخرى في حال وقوعها اثناء الفترة المالية أو يظهر رصيده في ميزان المراجعة المعد في نهاية الفترة في حال عدم وقوع أية خسائر بيع أخرى ويعالج وفق الحالات المشار إليها سابقاً. وتكون المعالجة المحاسبية اللازمة أثناء البيع كما يلي:

		من مذكورين
×××		حـ/ النقدية في الصندوق
×××		حـ/م.هـ.أ.أ.ق.الأجل
	×××	إلى حـ/الاستثمارات قصيرة الأجل
		بيع الاستثمارات نقداً وبخسارة

مثال:

الأرصدة التالية مستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت التجارية بتاريخ 2016/1/1 (بالليرات السورية)

500000 استثمارات قصيرة الأجل, 20000 م.هـ.أ.أ.ق.الأجل

بتاريخ 2016/2/10 تم بيع جميع الاستثمارات نقداً وفقاً للاحتمالات الخمسة الآتية:

1- بمبلغ 470000 ل.س

2- بمبلغ 480000 ل.س

3- بمبلغ 490000 ل.س

4- بمبلغ 500000 ل.س

5- بمبلغ 512000 ل.س

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية في دفاتر المنشاة بتاريخ البيع.

الأحتمال الأول:

		من مذكورين
470000		حـ/ النقدية في الصندوق
20000		حـ/ م.هـ.أ.أ.ق. الأجل
10000		حـ/ خسارة بيع أ.ق.الأجل
	500000	إلى حـ/ الاستثمارات قصيرة الأجل
		إثبات بيع الاستثمارات نقداً بخسارة

وفي نهاية العام يتم إقفال خسارة بيع الاستثمارات قصيرة الأجل في حـ/ ملخص الدخل.

الأحتمال الثاني:

		من مذكورين
480000		حـ/ النقدية في الصندوق
20000		حـ/ م.هـ.أ.أ.ق. الأجل
		إلى حـ/ الاستثمارات قصيرة الأجل
	500000	إثبات بيع الاستثمارات نقداً

الأحتمال الثالث:

		من مذكورين
490000		حـ/ النقدية في الصندوق
10000		حـ/ م.هـ.أ.أ.ق. الأجل
		إلى حـ/ الاستثمارات قصيرة الأجل
	500000	إثبات بيع الاستثمارات نقداً

يظهر رصيد المخصص في ميزان المراجعة المعد في نهاية الفترة المالية برصيد قدره 10000 في حال عدم وقوع خسائر بيع استثمارات قصيرة الأجل اخرى أثناء العام, ويعالج بحسب طبيعة الحال كما تم توضيحه سابقاً.

الاحتمال الرابع:

500000		من حـ/ النقدية في الصندوق
	500000	إلى حـ/الاستثمارات قصيرة الأجل
		بيع الاستثمارات نقداً

يظهر رصيد المخصص في ميزان المراجعة المعد في نهاية الفترة المالية برصيد قدره 20000 في حال عدم وقوع خسائر بيع استثمارات قصيرة الأجل اخرى أثناءالفترة المالية, ويعالج بحسب طبيعة الحال كما تم توضيحه سابقاً.

الاحتمال الخامس:

512000		من حـ/ النقدية في الصندوق
		إلى مذكورين
	500000	حـ/الاستثمارات قصيرة الأجل
	12000	حـ/ربح بيع أ.ق.الأجل
		بيع استثمارات قصيرة الأجل بربح

يظهر رصيد المخصص في ميزان المراجعة المعد في نهاية الفترة المالية برصيد قدره 20000 في حال عدم وقوع خسائر بيع استثمارات قصيرة الأجل اخرى أثناءالفترة المالية, ويعالج بحسب طبيعة الحال كما تم توضيحه سابقاً, كما يتم إقفال أرباح بيع استثمارات قصيرة الأجل في نهاية الفترة في حـ/ ملخص الدخل بالقيد التالي:

12000		من حـ/ربح بيع أ.ق.الأجل
	12000	إلى حـ/ملخص الدخل
		إقفال ربح بيع أ.ق.الأجل

6.3 التسويات الجردية للأموال الجاهزة Adjustments of Cash

تعتبر الأموال الجاهزة أصل من أصول المنشاة المتداولة ويلعب دور اساسي في تحديد درجة سيولتها. تتعرض الأموال النقدية للسرقة أكثر من غيرها من الأصول, مما يتطلب من إدارة المنشاة تشديد الرقابة عليها. تهدف التسويات الجردية للأموال الجاهزة للتأكد من مطابقة أرصدتها الدفترية للفعلية, ومعرفة أساب الإختلاف في حال وجوده ومعالجته محاسبياً تبعاً لذلك.

1.6.3 مفهوم وأهمية الأموال الجاهزة The concept of cash:

تشكل الأموال الجاهزة أحد أهم موارد المنشأة وجزء أساسي من أصولها المتداولة، ويقصد بالأموال الجاهزة كافة الموارد النقدية أو شبه النقدية المتاحة للمنشأة، سواءً أكانت هذه الأموال مودعة بصورة نقدية في صناديقها ، أو في حسابات مختلفة باسم المنشأة لدى المصارف، أو شيكات أو أوراق مالية أخرى من السهل تحويلها إلى قدر محدد من النقدية. فالمعيار الأساسي لتصنيف أي عنصر من عناصر الأصول ضمن الأموال النقدية أو شبه النقدية هو أن يكون هذا العنصر وسيلة للتداول، ومتاحا بصفة فورية لسداد التزامات المنشأة الجارية، وأن لا يكون خاضعا لأية قيود تمنع المنشأة من استخدامه لمقابلة الالتزامات التي تواجهها.

تتميز الأصول النقدية بخصائص تختلف عن غيرها من الأصول الأخرى، الأمر الذي يفرض على المنشأة اتباع إجراءات خاصة للرقابة على هذه الأصول. إذ تعدّ النقدية من أكثر الأصول عرضةً للاختلاس والسرقة، ما يوجب على المنشآت أن تضع إجراءات رقابية فعالة تساعد الإدارة في الرقابة على النقدية وحمايتها. وفيما يلي نذكر بعضاً من هذه الإجراءات:

1- الفصل بين وظيفة حيازة النقدية (والتي يجب أن تكون مسؤولية موظف يسمى أمين الصندوق)، ووظيفة التسجيل المحاسبي للصفقات النقدية (والتي هي مسؤولية المحاسب)، فالجمع بين هاتين الوظيفتين من قبل شخص واحد يزيد من امكانية تعرض النقدية لمخاطر الاختلاس وسوء الأمانة، نظراً لزيادة قدرة هذا الشخص على التلاعب بالبيانات المتعلقة بالنقدية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية لإخفاء عملية الاختلاس.

2- عدم حفظ مبالغ نقدية كبيرة في صندوق الشركة، وضرورة إيداع المتحصلات النقدية الزائدة عن الحاجة يوميا في حسابات الشركة لدى المصرف، الأمر الذي يقلل من خطر تعرضها للاختلاس والسرقة.

3- العمل على تسديد المصاريف النقدية (باستثناء المصاريف النثرية) عن طريق الشيكات المسحوبة على المصارف، بحيث يكون توثيق هذه المدفوعات وإثباتها أفضل باستخدام الشيكات، إذ يتوافر طرف آخر (هو المصرف) للتحقق من حدوث هذه المصاريف بدلا من أن تتم مباشرة من قبل أمين الصندوق.

4- تنظيم الدورة المستندية الخاصة بحركة النقدية داخل المنشأة، بحيث تتوفر مستندات معتمدة من إدارة المنشأة لتوثيق المقبوضات والمدفوعات النقدية كإيصالات القبض وإيصالات الدفع، مع إجراء المطابقة

اليومية للرصيد الفعلي النقدية لدى أمناء الصناديق مع الرصيد الدفتري لحسابات النقدية في الدفاتر المحاسبية.

تحتل الموارد النقدية أهمية خاصة في مختلف المنشآت، والتي تشبه إلى حد بعيد الدم في جسم الانسان، إذ أن توقف ضخ الدم يؤدي إلى موت الانسان، كذلك الحال فإن عدم توفر النقدية قد يعرض حياة واستمرار المنشأة للخطر. وبالتالي يجب أن يتم تنظيم حركة النقدية داخل المنشأة، بحيث يتوافر لدى المنشأة رصيد كاف وملائم من النقدية، يضمن انتظام نشاطها ويمكنها من مواجهة الالتزامات النقدية المطلوبة منها، مثل دفع رواتب وأجو العاملين، ومصاريف الكهرباء والمياه، وسداد الديون المستحقة على المنشأة لصالح الموردين.

لذلك يجب على المنشآت دراسة التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) Cash in Flows، والتدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات) Cash out Flows، خلال الفترات القادمة والعمل على تخطيط النقدية، وإدارتها بشكل يلبي الاحتياجات النقدية للمنشأة، مع ضمان عدم إساءة استخدام هذا الأصل.

وزكما اشرنا أعلاه تتكون الأموال الجاهزة من الأموال النقدية المتاحة أمام المنشأة، إما في صندوق المصاريف النثرية Petty Cash Funds، أو في صناديق المنشأة Cash in Hand، أو النقدية المودعة في حساباتها لدى المصارف Cash inBank، إضافة إلى الاستثمارات التي تحتفظ بها المنشأة مؤقتا باعتبارها وسيلة لاستثمار الأرصدة النقدية، والتي تعدّ امتدادا للأرصدة النقدية، والتي تعرف بمعادل النقدية. وسنتطرق في هذا الفصل لكل نوع من أنواع الأموال الجاهزة ، التسويات الجردية للنقدية في الصندوق وفي المصرف.

2.6.3 صندوق المصاريف النثرية Ptty cash fund:

تواجه المنشآت في سياق ممارستها لنشاطها الاعتيادي في الواقع العملي بعض المصاريف ضئيلة القيمة، ومتكررة الحدوث، التي لا يكون من المجدي صرفها بموجب شيكات مسحوبة على المصرف، مثل مصاريف الطوابع البريدية، مصاريف شحن بضاعة، مصاريف ورسوم بلدية أو قانونية، مصاريف صيانة أو إصلاح بعض الأصول كآلات التصوير والطابعات، ومصاريف الضيافة والاستقبال، وغيرها من المصاريف الأخرى. ويجري تمويل سداد مثل هذه المصاريف الصغيرة عبر ما يعرف بالسلفة المستديمة، أو صندوق المصاريف النثرية Petty Cash Funds.

وصندوق المصاريف النثرية هو عبارة عن نظام للسلفة المستديمة والذي يخصص لغرض الصرف على المصاريف صغيرة القيمة، متكررة الحدوث. حيث يجري تسمية أحد العاملين في المنشأة أمينا لصندوق المصاريف النثرية، حيث يتم صرف هذه السلفة لهذا الشخص بموجب شيك مسحوب على حساب المنشأة

لدى المصرف. ويتوقف حجم السلفة على حجم العمليات التي تدخل في نطاق المصاريف التي يغطيها هذا الصندوق، والذي بدوره يتأثر بحجم المنشأة وبطبيعة عملياتها.

ويجري في بداية الفترة تسليم أمين صندوق المصاريف النثرية مبلغ السلفة، بموجب طلب خاص يخضع لموافقة مدير المنشأة. وعندما يتم الصرف من هذه السلفة يقوم أمين صندوق المصاريف النثرية بتقديم المستندات التي تثبت المصاريف التي تم تغطيتها من هذا الصندوق، وإذا تبين أن رصيد السلفة أكبر من اللازم قد يتم تخفيضها، أو قد يتم زيادة حدها الأقصى إذا تبين أن رصيدها أقل من اللازم، وذلك وفقا لظروف المنشأة والحاجة التي دعت إليها. ويتم تصفية السلفة في حال نقل أمين السلفة، أو تحديد شخص آخر بديل عنه، وهنا قد تنقل السلفة إلى شخص آخر.

وتتضمن المعالجة المحاسبة لصندوق المصاريف النثرية ما يلي:

– **إنشاء صندوق المصاريف النثرية:** كما ذكرنا أعلاه تصرف السلفة لأمين صندوق المصاريف النثرية بموجب شيك مسحوب على المصرف، ويتم فتح حساب في دفاتر المنشأة باسم صندوق المصاريف النثرية، يجعل مديناً بمبلغ السلفة، وحساب النقدية في المصرف دائناً. وبالتالي عند صرف السلفة يثبت القيد المحاسبي التالي:

من حـ/ صندوق المصاريف النثرية		×××
إلى حـ/ النقدية في المصرف	×××	
إثبات صرف السلفة المستديمة		

– **إثبات دفع المصاريف النثرية:** يتم دفع المصاريف النثرية عند حدوثها من صندوق المصاريف النثرية، ويقدم أمين الصندوق المستندات التي تؤيد تلك المصاريف، حيث تصرف قيمة الفواتير لأمين الصندوق بموجب شيك لتعويض النقص في صندوق السلفة بمقدار المصاريف النثرية المدفوعة خلال الفترة. ويجري في قسم المحاسبة تسجيل القيد المحاسبي في دفاتر المنشأة لإثبات ما تم صرفه من السلفة كما يلي:

من مذكورين:		
حـ/ م. طوابع بريدية		×××
حـ/ م. نقل وانتقال		×××

×××		حـ/ م. إصلاح آلات تصوير
×××		حـ/ م. ضيافة واستقبال
×××		حـ/ م. قرطاسية
	×××	إلى حـ/ النقدية في المصرف
		إثبات المصاريف النثرية

– **تعديل قيمة السلفة:** قد يرى أمين الصندوق أن مبلغ السلفة أكبر من اللازم أو أقل من اللازم مقارنة بقيمة السلفة، لذلك يطلب تعديل قيمة السلفة. فيتم إثبات عملية زيادة قيمة السلفة بقيد مماثل لقيد إثبات إنشاء السلفة كما يلي:

×××		من حـ/ صندوق المصاريف النثرية
	×××	إلى حـ/ النقدية في المصرف
		إثبات زيادة السلفة المستديمة

ويتم إثبات قيد معاكس لهذا القيد في حال تم تخفيض قيمة السلفة، كما يلي:

×××		من حـ/ النقدية في المصرف
	×××	إلى حـ/ صندوق المصاريف النثرية
		إثبات تخفيض السلفة المستديمة

وكما يتضح فإن حساب صندوق المصاريف النثرية يظهر في القيود المحاسبية عند إنشاء الصندوق، وعند إلغائه فقط أو عند زيادة قيمة السلفة أو تخفيضها. أما عند الصرف من الصندوق فلا يتم إثبات أي قيد من قبل أمين الصندوق، ويتم الإثبات في دفتر يومية المنشأة بعد تقديم أمين الصندوق للمستندات التي تثبت ما تم صرفه من الصندوق على حساب النقدية في المصرف باعتبار السلفة مستديمة، كما يمكن اعتبار هذا التسجيل المحاسبي نوع من الرقابة على ما يصرف من الصندوق.

مثال:

في 2019/1/2 أنشأت شركة السعدي صندوقا للمصاريف النثرية حيث تم تكليف أحد العاملين أمينا للصندوق، وبنفس التاريخ تم صرف شيك باسم أمين الصندوق لقاء مبلغ السلفة البالغ 60000 ل.س. في 2019/1/25 قدم أمين الصندوق كشفا مرفقا بالمستندات يبين صرف المصاريف التالية من الصندوق:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
مصاريف نقل وانتقال	15000	شحن بضاعة	10500

طوابع	4500	إصلاح طابعة	9600
ضيافة واستقبال	15400		

في 1/27 طلب أمين الصندوق زيادة قيمة السلفة بمقدار 20 %.

والمطلوب:

إثبات القيود المحاسبية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في دفاتر شركة السعدي.

الحل:

إنشاء الصندوق:

60000		من ح/ صندوق المصاريف النثرية	1/2
	60000	إلى ح/ النقدية في المصرف	
		إثبات صرف السلفة المستديمة	

3.6.3 إثبات المصاريف النثرية Recording Ptty cash receipts:

كما تبين من نص التمرين تقدم أمين صندوق المصاريف النثرية إلى القسم المالي بالفواتير، والمستندات الأخرى المؤيدة للمصاريف النثرية التي تم دفعها خلال الفترة، وقد نظم شيك باسم أمين صندوق المصاريف النثرية بمجموع المبالغ الواردة في مستندات الصرف، وبالتالي يتم اثبات المصاريف النثرية بقيد محاسبي في دفاتر المنشأة بالقيد التالي:

		من مذكورين:	1/25
15000		حـ/ م. نقل وانتقال	
4500		حـ/ م. طوابع بريدية	
15400		حـ/ م. ضيافة واستقبال	
9600		حـ/ م. إصلاح طابعة	
10500		حـ/ م. شحن بضاعة	
	55000	إلى حـ/ النقدية في المصرف	
		إثبات المصاريف النثرية	

زيادة قيمة السلفة:

12000		من حـ/ صندوق المصاريف النثرية	1/27
	12000	إلى حـ/ النقدية في المصرف إثبات	
		زيادة السلفة المستديمة بمقدار 20 %	

ويظهر حساب صندوق المصاريف النثرية كما يلي:

حـ/ صندوق المصاريف النثرية

ل.س	البيان	ل.س	البيان
60000	إلى ح/ المصرف		
12000	إلى ح/ المصرف	72000	رصيد مدين 12/31
72000		72000	

وتظهر أثر العمليات على قائمة الدخل كما يلي:

55000		من حـ/ ملخص الدخل	1/25
		إلى مذكورين:	
	15000	حـ/ م. نقل وانتقال	
	4500	حـ/ م. طوابع بريدية	
	15400	حـ/ م. ضيافة واستقبال	
	9600	حـ/ م. إصلاح طابعة	
	10500	حـ/ م. شحن بضاعة	
		إقفال المصاريف النثرية	

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 12/31

كلي	جزئي	البيان
		مصاريف إدارية ومالية:
	(15000)	حـ/ م. نقل وانتقال
	(4500)	حـ/ م. طوابع بريدية
	(15400)	حـ/ م. ضيافة واستقبال
	(9600)	حـ/ م. إصلاح طابعة
	(10500)	حـ/ م. شحن بضاعة

4.6.3 جرد النقدية في صناديق المنشأة Adjusting Ptty cash fund:

تتضمن النقدية في صناديق المنشأة العملات المعدنية والورقية الموجودة في خزائن المنشأة والتي تحتفظ بها لديها لمواجهة المصاريف اليومية. وقد يكون لدى المنشأة عدة صناديق في مكان واحد، أو قد تكون موزعة على مواقعها المنتشرة جغرافيا. وتعامل النقدية الموجودة في جميع الصناديق على أنها نقدية متاحة لدى المنشأة، وتدخل في حساب النقدية في الصندوق.

يتم جرد النقدية في الصندوق بشكل دوري، كما يمكن أن يتم جرده بشكل مفاجئ، و في بعض المنشآت قد يتم جرده بشكل يومي، ومطابقة رصيده الفعلي لدى أمين الصندوق، مع رصيده الدفتري الظاهر في الدفاتر المحاسبية، وذلك بهدف توفير رقابة على النقدية لدى المنشأة. وفي جميع المنشآت لابد من أن يتم جرد النقدية في الصندوق في نهاية الفترة المحاسبية، حيث تشكل عادةً لجنة جرد تضم في عضويتها ممثل أو أكثر من قسم الحسابات تقوم ، وبحضور أمين الصندوق، بإحصاء النقدية الموجودة فعلاً في الصندوق من خلال عد محتوياته من القطع النقدية من مختلف فئاتها، وتسجل نتيجة الجرد في قوائم أو لوائح خاصة توقع في نهاية عملية الجرد من قبل أعضاء اللجنة، وتقدم نسخة منها للإدارة ونسخة للقسم المالي.

بعد اجراء الجرد تتم مطابقة الرصيد الفعلي للنقدية في الصندوق (الوارد في قوائم الجرد)، مع الرصيد الدفتري لها الظاهر في دفتر الأستاذ، وينتج عن هذه المطابقة واحدة من الحالات التالية:

1- الرصيد الفعلي يساوي الرصيد الدفتري، وهذه الحالة لا تتطلب أية تسويات أو معالجة، إذ يعني ذلك أن الرصيد الدفتري للنقدية مساو للنقدية الفعلية الموجودة لدى أمين الصندوق، وهي الحالة المثالية.

2- الرصيد الفعلي أكبر من الرصيد الدفتري، أي أن النقدية الموجودة فعلاً لدى أمين الصندوق هي أكبر من رصيد النقدية الظاهر في الدفاتر المحاسبية، وهذا يعني أن هناك زيادة في الصندوق، وهنا لا بد من إثبات هذه الزيادة، حيث يسجل قيد تسوية بحيث يتطابق الرصيد الدفتري للنقدية في الصندوق مع الرصيد الفعلي.

3- الرصيد الفعلي أقل من الرصيد الدفتري، أي أن رصيد النقدية الموجودة فعلاً لدى أمين الصندوق هي أقل من رصيدها الظاهر في دفتر الاستاذ، وهذا يعني أن هناك عجز في الصندوق، وهنا أيضاً لا بد من إثبات هذا العجز، حيث يسجل قيد تسوية بحيث يتطابق الرصيد الدفتري للنقدية في الصندوق مع الرصيد الفعلي.

وسنستعرض فيما يلي المعالجة المحاسبية لجرد النقدية في الصندوق في حالة وجود زيادة النقدية وفي حالة وجود عجز.

5.6.3 المعالجة المحاسبية للزيادة في الصندوق Accounting treatment for cash overage of Ptty cash fund:

كما أشرنا أعلاه إذا كان الرصيد الفعلي للصندوق أكبر من رصيده الدفتري، فإن ذلك يعني وجود زيادة في الصندوق حيث يجري بداية تسجيل هذه الزيادة بقيد التسوية التالي:

من حـ/ الصندوق		×××
إلى حـ/ الزيادة في الصندوق	×××	
إثبات الزيادة في النقدية في الصندوق		

ومن ثم يتم تحليل هذه الزيادة والبحث عن أسبابها، إذ تتوقف المعالجة المحاسبية للزيادة في الصندوق على ما إذا كانت طبيعية أو غير طبيعية، وما إذا تم تحديد سببها أم لم يتم تحديده. وسنستعرض فيما يلي المعالجة المحاسبية لكل من حالات الزيادة السابقة:

1.5.6.3 المعالجة المحاسبية للزيادة الطبيعية في الصندوق Accounting treatment for normal cash overage of Ptty cash fund:

عادة ما تلجأ المنشآت إلى وضع حدود معينة للزيادة أو العجز الطبيعي في الصندوق، فقد يتغاضى بعض العملاء عن كسور العملات، أو قد يخطئ أمين الصندوق في تسليم النقدية بشكل يؤدي إلى زيادة في النقدية لديه. فإذا كانت الزيادة في الصندوق ضمن الحدود الطبيعية التي حددتها إدارة المنشأة بشكل مسبق فإن هذه الزيادة تعتبر طبيعية (تعتبر ضمن الايرادات الأخرى) وتعالج بإقفالها في حساب الأرباح والخسائر أو في حـ/ ملخص الدخل. ويكون قيد الاقفال كما يلي:

من حـ/ الزيادة في الصندوق		×××
إلى حـ/ ملخص الدخل	×××	
أو إلى حـ/ أ, خ		
إقفال الزيادة في الصندوق		

2.5.6.3 المعالجة المحاسبية للزيادة غير الطبيعية في الصندوق Accounting treatment for up normal cash overage of Ptty cash fund:

قد تفوق الزيادة في الصندوق الحدود الطبيعية التي وضعتها إدارة المنشأة مسبقاً، وهنا يجب البحث عن سبب هذه الزيادة، فقد تكون ناتجة عن أخطاء في الإثبات المحاسبي لبعض العمليات النقدية، أو نتيجة عدم اثبات عملية أو أكثر من العمليات النقدية. مثلا قد يكون المحاسب أغفل إثبات إحدى عمليات

المقبوضات أو المدفوعات النقدية، أو أخطأ في إثبات مبلغ إحدى المقبوضات أو المدفوعات النقدية. وتكون المعالجة المحاسبية في حال اكتشاف الخطأ عند الجرد بإجراء قيد تصحيح محاسبي.

مثال:

بفرض ان رصيد الصندوق قد طهر في ميزان المراجعة العائد لإحدى المنشآت في 2019/12/31 مديناً بمبلغ 323000 ل.س، بينما أظهر الجرد الفعلي أن هذا الرصيد يبلغ 423000 ل.س، وتبين أن الفرق يعود لأخطاء في التسجيل المحاسبي، حيث تم شراء طابعة بمبلغ 200000 ل.س سجله المحاسب خطأً كما يلي:

300000		من ح/ أثاث ومعدات مكتبية
	300000	إلى ح/ الصندوق
		إثبات شراء أثاث نقدا

وكما يتضح فإن العملية أدت إلى تخفيض الرصيد الدفتري للنقدية في الصندوق بمقدار 300000 في حين أن المبلغ المدفوع فعلاً هو 200000، ما يعني أن هناك زيادة في الصندوق قدرها 100000 ل.س، وتكون التسوية بتصحيح الخطأ المحاسبي، ويكون القيد كما يلي:

100000		من حـ/ الصندوق
	100000	إلى حـ/ أثاث ومعدات مكتبية
		تصحيح القيد المحاسبي

ويظهر حـ/ الصندوق كما يلي:

حـ/ الصندوق

ل.س	البيان	ل.س	البيان
323000	رصيد		
100000	إلى حـ / أثاث ومعدات مكتبية	423000	رصيد مدين مرحل
423000		423000	

6.6.3 العجز في الصندوق cash shortage of Ptty cash fund:

كما أشرنا أعلاه إذا كان الرصيد الفعلي للصندوق أقل من الرصيد الدفتري فإن الفرق يمثل عجزاً. وتكون التسوية بدايةً بإثبات مبلغ العجز، بحيث يتم تسوية الرصيد الدفتري للصندوق ليصبح مساوياً لرصيده الفعلي.

ويكون قيد اثبات العجز كما يلي:

×××		من حـ/ عجز الصندوق
	×××	إلى حـ/ الصندوق
		إثبات العجز في الصندوق

ومن ثم يجب معالجة العجز في الصندوق، إذ تتوقف المعالجة على ما إذا كان أمين الصندوق هو مالك المنشأة أم أنه غير مالك، وكذلك بحسب المسؤولية عن هذا العجز أو السبب في حدوثه. وسنتناول فيما يلي كيفية معالجة العجز في كل من هذه الحالات:

1.6.6.3 أمين الصندوق هو مالك المنشأة :

في حال كان أمين الصندوق هو مالك المنشأة، فإن العجز يتحمل مسؤوليته أمين الصندوق، ويعتبر مبلغ العجز بمثابة مسحوبات شخصية للمالك. ويتم إقفال العجز كما يلي:

+ + +		من ح/ المسحوبات الشخصية
	+ + +	إلى ح/ عجز الصندوق
		إثبات عجز النقدية باعتباره مسحوبات شخصية

2.6.6.3 أمين الصندوق ليس مالك للمنشأة:

إذا لم يكن أمين الصندوق مالكاً للمنشأة، فيتم معالجة العجز محاسبيا بتحميله على أمين الصندوق كذمم مدينة. ويكون قيد المعالجة كما يلي:

×××		من ح/ ذمم مدينة(أمين الصندوق)
	×××	إلى ح/ عجز الصندوق
		تحميل العجز في النقدية على أمين الصندوق

مثال:

في 31/ 2019/12 ظهر رصيد الصندوق في ميزان المراجعة العائد لإحدى المنشآت مديناً بمبلغ 1005000 ل.س، وعند الجرد الفعلي لصندوق المنشأة تبين أن رصيده الفعلي هو 1000000 ل.س.

والمطلوب:

تسجيل قيود التسويات الجردية اللازمة وإظهار أثر ذلك على الحسابات والقوائم الختامية، بحسب الاحتمالات التالية:

- إن أمين الصندوق هو مالك للمنشأة
- أمين الصندوق ليس مالك للمنشأة ويتحمل المسؤولية.

الحل:

الرصيد الغعلي للصندوق (1000000) أصغر من الرصيد الدفتري (ميزان المراجعة) (1005000) أي أن هناك عجز قدره (5000) ل.س يعالج حسب الحالات السابقة كما يلي:

أ- أمين الصندوق هو مالك المنشأة: يعالج عجز النقدية بموجب هذه الحالة باعتباره مسحوبات شخصية، تكون قيود التسوية كما يلي:

5000		من حـ/ عجز الصندوق
	5000	إلى حـ/ الصندوق
		إثبات العجز في النقدية في الصندوق
25000		من حـ/ المسحوبات الشخصية
	25000	إلى حـ/ عجز الصندوق
		معالجة العجز في النقدية في الصندوق باعتباره مسحوبات

ويظهر حساب الصندوق كما يلي:

حـ/ الصندوق

ل.س	البيان	ل.س	البيان
1005000	رصيد	5000	من حـ/ مسحوبات شخصية
		1000000	رصيد مدين مرحل 12/31
1005000		1005000	

ويظهر رصيد النقدية في الصندوق في الميزانية كما يلي:

ل.س	البيان	ل.س	البيان
	أصول متداولة		
1000000	الصندوق		

ب- أمين الصندوق ليس مالك للمنشأة ويتحمل المسؤولية: يثبت العجز في هذه الحالة بقيد مماثل للحالة السابقة، إلا أنه يحمل على أمين الصندوق كذمم مدينة، حيث يتم اقتطاع الذمة المترتبة على أمين الصندوق من راتبه دفعة واحدة أو على دفعات حسب الحال، وإذا بقي رصيد مستحق عليه يظهر في الميزانية، كما يلي:

5000		من حـ/ عجز الصندوق
	5000	إلى حـ/ الصندوق
		إثبات العجز في النقدية في الصندوق
5000		من حـ/ ذمم مدينة (أمين الصندوق)
	5000	إلى حـ/ عجز الصندوق
		تحميل العجز في النقدية على أمين الصندوق

وتظهر الأرصدة في الميزانية كما يلي:

الميزانية في 2019/12/31

ل.س	البيان	ل.س	البيان
	أصول متداولة		
1000000	الصندوق		
5000	ذمم مدينة (أمين الصندوق)		

7.6.3 النقدية في المصرف cash at banks:

تعتمد المنشآت في الوقت الحالي في كثير من صفقاتها على التعامل مع المصارف سواءً لسداد التزاماتها المختلفة، أو لتحصيل المبالغ والإيرادات المستحقة لها. فتقوم هذه المنشآت بفتح حسابات لها لدى المصارف تتعامل من خلالها في سداد التزاماتها المختلفة، مثل دفع الرواتب والأجور، أو سداد الأوراق التجارية المستحقة للموردين من حساباتها لدى المصارف، كما تقوم بتحرير شيكات أو قبولها تسدد أو تحصل من خلال المصارف التي تتعامل معها، كما ترسل أوراق قبض أو شيكات إلى المصرف للتحصيل، أو تقوم بخصم أوراق القبض للحصول على قيمتها الحالية.

وفي سياق التعامل بين المنشأة والمصرف، يقوم المصرف عادةً بشكل دوري، أو عند الطلب ، بإرسال كشف حساب للمنشأة، يتضمن عمليات الإيداع والسحب التي تمت من حسابها لديه، ورصيد المنشأة لديه في نهاية الفترة. وتقوم المنشأة في نهاية الفترة المالية بمطابقة الكشف الوارد إليها من المصرف مع الرصيد الدفتري لحساب المصرف لديها. وغالبا ما يكون هذان الرصيدان مختلفان، حيث توجد العديد من العمليات التي أثبتت في دفاتر المنشأة ولم تثبت بعد لدى المصرف، أو العكس. وتعود أسباب ذلك في معظمها إلى التفاوت الزمني بين وقت تسجيل العمليات من قبل المنشأة، ووقت تسجيلها من قبل المصرف، فمثلا عند تحرير شيك لأحد الموردين سدادا لحسابه، تقوم المنشأة بجعل رصيد المصرف دائنا، وتخفض رصيدها لدى المصرف بمقدار الشيك، إلا أن المصرف لا يسجل العملية إلا بعد أن يتقدم المورد بطلب تحصيل الشيك، وقد لا يقوم هذا الأخير بتقديمه إلى المصرف للتحصيل في نفس التاريخ. ونفس الكلام يقال عن حالة قبول المنشأة شيكات من المدينين تسديدا لحسابهم تجاه المنشأة، كما أن هناك فاصلا زمنيا بين تسجيل العمليات المتعلقة بالإيرادات والمصاريف التي تحصّل، أو تسدد من خلال المصرف. فمصاريف حسم أوراق القبض التي يقتطعها المصرف لقاء حسم أوراق القبض لديه، لا تبلغ بها المنشأة إلا عند ورود كشف الحساب من المصرف.

ولذلك يتضمن جرد النقدية لدى المصرف المطابقة بين الرصيد الدفتري الظاهر في الدفاتر المحاسبية، والرصيد الفعلي الموجود في كشف المصرف، ومن ثم البحث عن أسباب هذا الاختلاف، وبعد ذلك إجراء قيود التسويات اللازمة لمطابقة الرصيد الدفتري مع الرصيد الظاهر في كشف المصرف.

ومن خلال دراسة كشف المصرف، ومطابقته مع البيانات المسجلة لدى المنشأة، تحدد أسابا الاختلاف بينهما وفيما يلي بعض أسباب الاختلاف:

1- عمليات سجلت من قبل المصرف ولم تسجل من قبل المنشأة، كما في حال احتساب المصرف فوائد لمصلحة المنشأة وإضافتها إلى حساب المنشأة لديه، أو تحصيله لأوراق قبض مرسلة إليه برسم التحصيل أو برسم الخصم، ولم تسجل هذه العمليات لدى المنشأة بعد.

2- عمليات سجلت من قبل المنشأة، ولم تسجل من قبل المصرف بعد، كما في حال تحرير شيكات لأمر الوردين إلا أنهم لم يتقدموا لصرفها بعد.

3- وجود أخطاء محاسبية أثرت في اختلاف الرصيدين. فقد تحدث أخطاء في التسجيل سواء بالنسبة للمنشأة أو بالنسبة للمصرف.

وعموماً، تندرج أسباب اختلاف رصيد المصرف في دفاتر المنشأة عن الرصيد الوارد في كشف المصرف فيما يلي:

1- تحرير شيكات من قبل المنشأة لأمر الموردين تسديدا لالتزامات المنشأة تجاههم، إلا أنهم لم يتقدموا لصرفها في المصرف بعد (حتى تاريخ إعداد الكشف). وبالتالي لم يتم حسم قيمة هذه الشيكات من حساب المنشأة لدى المصرف. ولمطابقة الرصيدين لا بد من إلغاء هذه العملية في دفاتر المنشأة على اعتبار أنها لم تحدث بعد لدى المصرف، وذلك من خلال إضافة قيمتها إلى رصيد المصرف في دفاتر المنشأة وإثبات الشيكات غير المدفوعة بعد من خلال القيد التالي:

×××		من حـ/ المصرف
	×××	إلى حـ/ شيكات برسم الدفع
		شيكات غير مدفوعة للدائنين من قبل المصرف

2-استلام شيكات من الزبائن وإرسالها إلى المصرف للتحصيل، إلا أنه لم يتم تحصيلها بعد، ولذلك لم تضف قيمتها إلى رصيد المنشأة لدى المصرف. وهنا يتم إلغاء العملية في دفاتر المنشأة عند المطابقة، بحسمها من حساب المصرف لدى المنشأة وإثبات الشيكات غير المحصلة بعد من خلال القيد التالي:

×××		من حـ/ شيكات برسم القبض
	×××	إلى حـ/ المصرف
		شيكات من المدينين غير محصلة من قبل المصرف

3- قيام المصرف بتحصيل أوراق قبض أرسلت إليه سابقا برسم التحصيل، وقد أظهر كشف المصرف تحصيلها. هذه العملية حدثت، ولذلك يجب إضافة الأوراق التجارية المحصلة إلى رصيد المصرف في دفاتر المنشأة من خلال القيد التالي مع الأخذ بالحسبان مصاريف التحصيل التي يقتطعها المصرف:

		من مذكورين
×××		حـ/ المصرف
×××		حـ/ مصاريف التحصيل
	×××	إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل
		إثبات تحصيل أوراق قبض برسم التحصيل

4- قيام المصرف بسداد أوراق تجارية (أوراق دفع) مستحقة على المنشأة، وورودها في كشف المصرف، في حين أن هذه العلمية لم تسجل لدى المنشأة بعد. وهنا يجب حسم قيمة هذه الأوراق من رصيد المصرف لدى المنشأة من خلال القيد التالي:

×××		من حـ/ أوراق الدفع
	×××	إلى حـ/ المصرف
		إثبات سداد أوراق دفع من قبل المصرف

5- قيام المصرف بحسم أوراق تجارية مرسلة إليه برسم الخصم، وإضافة المبلغ إلى حساب المنشأة لديه، إلا أن الإشعار بذلك لم يرد قبل ورود كشف المصرف. وهنا لا بد من إثبات العملية من خلال إضافة القيمة إلى حساب المصرف لدى المنشأة مع الأخذ بالحسبان مصاريف الآجيو (الفائجة من تاريخ الخصم حتى تاريخ الاستحقاق زائداً عمولة تحصيل)ويكون القيد:

		من مذكورين
+ + +		ح/ المصرف
+ + +		ح/ مصروف آجيو
	+ + +	إلى ح/ أوراق قبض برسم الخصم
		إثبات خصم اوراق القبض

6- قيام المصرف باحتساب فوائد الحساب الجاري لديه، إلا أن المنشأة لم تثبت تلك الفوائد بعد. وهنا يتم إثبات العملية، وإضافة هذه الفوائد إلى حساب المصرف في دفاتر المنشأة من خلال القيد التالي:

+ + +		من ح/ المصرف
	+ + +	إلى ح/ الفوائد الدائنة
		إثبات إيراد الفوائد

7- سداد المصرف مصاريف مختلفة نيابة عن المنشأة، وغير مثبتة بعد في دفاتر المنشأة، مثل مصاريف الكشف الدوري، ودفتر الشيكات وغيرها. وهنا يتم حسم هذه المبالغ من رصيد المصرف في دفاتر المنشأة، من خلال القيد التالي:

+ + +		من ح/ مصاريف متنوعة (حسب نوع المصروف)
	+ + +	إلى ح/ المصرف
		إثبات المصاريف المذكورة

8- إرسال نقدية إلى المصرف في نهاية الفترة إلا أنها لم تضف إلى رصيد المنشأة لدى المصرف حتى تاريخ ورود الكشف. وطالما أن هذه النقدية لم تضف إلى حساب المنشأة لدى المصرف بعد، وليست موجودة في صناديق المنشأة، يتم إثباتها ضمن حساب يفتح لهذه الغاية هو حساب النقدية في الطريق وحسمها من حساب المنشأة لدى المصرف، من خلال القيد التالي:

+ + +		من ح/ النقدية في الطريق
	+ + +	إلى ح/ المصرف
		إثبات النقدية المرسلة إلى المصرف

ويعتبر حساب النقدية في الطريق من الأصول المتداولة في طرف الأصول في الميزانية.

9- أخطاء محاسبية في دفاتر المنشأة، إذ قد يكون هناك أخطاء محاسبية مرتبطة بعمليات ذات صلة بالمصرف تؤثر في عدم تطابق رصيد المصرف في دفاتر المنشأة مع الرصيد الوارد في الكشف، وهنا لا بد من تصحيح هذه الأخطاء المحاسبية.

ولإجراء المطابقة بين كشف المصرف، ودفاتر المنشأة وبيان طبيعة الاختلاف وأسبابه، يتم إعداد مذكرة تسوية لحساب المصرف، وبيان مطابقة وسنتناول فيما يلي كيفية إعداد كل منهما.

1.7.6.3 إعداد مذكرة تسوية حساب المصرف Bank reconciliation:

بعد المقارنة بين كشف المصرف ورصيد المصرف في دفاتر المنشأة، وتحديد أسباب اختلاف الرصيدين، يتم إعداد مذكرة تسوية من قبل المنشأة وبيان مطابقة بين الرصيدين. حيث تمثل مذكرة التسوية قائمة جرد يهدف إعدادها إلى التأكد من تطابق الرصيد الدفتري للمصرف لدى المنشأة مع الرصيد الفعلي لحساب المنشأة لدى المصرف والوارد في كشف المصرف. ويتضمن إعداد مذكرة التسوية معالجة الاختلافات والفروق بين الرصيد الوارد في كشف المصرف ورصيد المصرف في دفاتر المنشأة. ويمكن إعداد هذه المذكرة على أساس البدء برصيد المصرف في دفاتر المنشأة، أو البدء برصيد المنشأة الوارد في كشف المصرف. وفق الأسس التالية:

- إذا تم الانطلاق من رصيد حساب المصرف في دفاتر المنشأة، يتم القيام بما يلي:
  - I. إضافة ما أضافه المصرف ولم يضف من قبل المنشأة.
  - II. حسم ما حسمه المصرف ولم يحسم من قبل المنشأة.
  - III. إلغاء جميع العمليات المسجلة من قبل المنشأة وغير مسجلة من قبل المصرف بعد. ويكون الإلغاء بحسم ما أضافته المنشأة، وإضافة ما حسمته المنشأة.

والنتيجة هي الوصول إلى رصيد المنشأة لدى المصرف. وفي هذه الحالة تأخذ مذكرة التسوية الشكل التالي:

مذكرة تسوية حساب المصرف بتاريخ / /

البيان	المبالغ	
	جزئي	كلي
رصيد المصرف في دفاتر المنشأة		+ + + + +
يضاف: جميع المبالغ التي أضافها المصرف ولم تضاف من قبل المنشأة جميع المبالغ التي حسمتها المنشأة ولم تحسم من قبل المصرف	+ + + + + +	+ + + +
		+ + + + +
يحسم: جميع المبالغ التي حسمها المصرف ولم تحسم من قبل المنشأة	(+ + +)	

جميع المبالغ التي أضافتها المنشأة ولم تضاف من قبل المصرف	(+ + +)	(+ + + +)
= رصيد المنشأة الوارد في كشف المصرف		+ + + + +

- إذا تم الانطلاق من رصيد حساب المنشأة الوارد في كشف المصرف، يتم القيام بما يلي:

I. إضافة ما أضافته المنشأة ولم يضاف من قبل المصرف بعد.

II. حسم ما حسمته المنشأة ولم يحسم من قبل المصرف بعد.

III. إلغاء جميع العمليات المسجلة من قبل المصرف وغير المسجلة من قبل المنشأة بعد، والإلغاء يكون بحسم ما أضافه المصرف، وإضافة ما حسمه المصرف.

والنتيجة الوصول إلى رصيد المصرف في دفاتر المنشأة. وتأخذ مذكرة التسوية في هذه الحالة الشكل التالي:

مذكرة تسوية حساب المصرف بتاريخ / /

البيان	المبالغ	
	جزئي	كلي
رصيد المنشأة في كشف المصرف		+ + + + +
يضاف: جميع المبالغ التي أضافتها المنشأة ولم تضف من قبل المصرف جميع المبالغ التي حسمها المصرف، ولم تحسم من قبل المنشأة	+ + + + + +	+ + +
		+ + + + +
يخصم: جميع المبالغ التي حسمتها المنشأة ولم تحسم من قبل المصرف جميع المبالغ التي أضافها المصرف ولم تضف من قبل المنشأة	(+ + +) (+ + +)	(+ + +)
= رصيد المصرف في دفاتر المنشأة		+ + + + +

وبناء عليه، فإن عملية التسوية بين رصيد النقدية في المصرف الظاهر في دفاتر المنشأة ورصيد المنشأة الظاهر في دفاتر المصرف، والوارد في الكشف يؤدي إلى إجراء مراجعة دقيقة لكافة العمليات التي تؤثر في النقدية، كما يوفر وسيلة للتأكد من دقة حسابات المنشأة، ولا سيما أن هذه المراجعة تتم من قبل جهتين مستقلتين(المنشأة والمصرف). وبناء عليه فإن إعداد كشف التسوية يخدم الأهداف التالية:

أولاً: تحديد الرصيد الصحيح للنقدية في حسابات المنشأة لدى المصارف، والذي يجب أن تفصح عنه في الميزانية.

ثانياً: اكتشاف الأخطاء التي قد تحدث عند تسجيل العمليات المتعلقة بحسابات المنشأة في المصارف، سواء كانت من جانب المنشأة أو من جانب المصرف.

ثالثاً: توفير المعلومات الضرورية لتحديث البيانات المحاسبية الأخرى ذات الصلة بالنقدية.

2.7.6.3 بيان المطابقة Reconciliation statement:

يمكن إعداد بيان مطابقة وإجراء تسويات للعمليات التي أدت إلى حدوث اختلاف بين رصيد المنشأة الوارد في كشف المصرف، ورصيد المصرف في دفاتر المنشأة، والوصول إلى رصيد متطابق. ويتكون بيان المطابقة من جانبين، أحدهما في دفاتر المنشأة، والآخر في دفاتر المصرف. ويعد بيان المطابقة كما يلي:

1- في الجزء الخاص بالمنشأة، يتم الانطلاق من رصيد المصرف في دفاتر المنشأة، وإضافة جميع المبالغ التي أضافها المصرف، ولم تضف من قبل المنشأة، وحسم جميع المبالغ التي حسمها المصرف، ولم تحسم من قبل المنشأة.

2- في الجزء الخاص بالمصرف، يتم الانطلاق من رصيد المنشأة في كشف المصرف، وإضافة جميع المبالغ التي أضافتها المنشأة، ولم تضف من قبل المصرف، وحسم جميع المبالغ التي حسمتها المنشأة، ولم تحسم من قبل المصرف.

3-يتم الوصول إلى رصيد متطابق في كلا الجانبين. والجدول التالي يظهر بيان المطابقة:

بيان مطابقة حساب المصرف بتاريخ / /

في دفاتر المنشأة			في دفاتر المصرف		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
رصيد المصرف لدى المنشأة		+ + +	رصيد المنشأة لدى المصرف		+ + +
يضاف: جميع المبالغ التي اضافها المصرف ولم تضف من قبل المنشأة	 + + + + + + + + +		يضاف: جميع المبالغ التي أضافتها المنشأة ولم تضف من قبل المصرف	 + + + + + + + + +	 + + +
		+ + +			+ + +
يخصم: جميع المبالغ التي حسمها المصرف ولم تحسم من قبل المنشأة	 (+ +) (+ +) (+ +)	 (+ +)	يخصم: جميع المبالغ التي حسمتها المنشأة ولم تحسم من قبل المصرف	 (+ +) (+ +) (+ +)	 (+ +)
الرصيد المطابق		+ + +	الرصيد المطابق		+ + +

مثال:

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من ميزان المراجعة لأحدى المنشآت التجارية بتاريخ 2018/12/31 (المبالغ بالليرات السورية):

نقدية في المصرف 1600000, نقدية في الصندوق 800000, أ.ق. برسم التحصيل 150000, أ.ق.برسم الخصم 200000

وبنتيجة الجرد الجاري بنفس التاريخ تبين ما يلي:

1- أظهر كشف المصرف الوارد بنفس التاريخ أن رصيد المنشأة لديه يبلغ 1591000 ومن خلال تدقيق الكشف ظهرت المعلومات التالية:

أ- أرسلت المنشأة شيكات واردة من الزبائن قيمتها 275000 إلى المصرف للتحصيل إلا أنها لم ترد في الكشف

ب-حررت المنشأة شيكات لأمر الموردين قيمتها 175000 لم ترد في الكشف.

ت–حصّل المصرف جميع أوراق القبض المرسلة إليه برسم التحصيل وأقتطع مصاريف تحصيل قدرها 1000.

ث–حسم المصرف أوراق القبض المرسلة إليه برسم الحسم بمعدل فائدة 10% لمدة ثلاثة أشهر وأقتطع عمولة تحصيل قدرها 1000.

ج– هنالك نقدية مرسلة إلى المصرف بتاريخ 2018/12/31 قدرها 140000 لم ترد في الكشف.

ح– احتسب المصرف فائدة الحساب الجاري الدائن للمنشأة لديه وبلغت 8000 تم إضافتها لحسابها لديه.

2– يبلغ الرصيد الفعلي للصندوق 920000 ونتيجة الجرد تبين أن أحد المدينين سدد رصيد حسابه البالغ 120000 نقدا في حين أنه تم تسجيل العملية كسداد بشيك مسحوب على المصرف.

المطلوب:

1– إثبات قيود التسوية للعمليات السابقة.

2– إعداد مذكرة التسوية في دفاتر المنشأة.

3– إعداد بيان المطابقة.

4– إعداد حـ/ المصرف وبيان رصيده.

5– إظهار أثر العمليات السابقة في قائمة الدخل.

6– إظهار الأرصدة في ميزانة المنشأة المعدة بتاريخ 2018/12/31.

الحل:

1– إثبات قيود التسوية للعمليات السابقة.

من حـ/ شيكات برسم القبض إلى حـ/ النقدية في المصرف شيكات مستلمة من المدينين غير محصلة من قبل المصرف	275000	275000
من حـ/ النقدية في المصرف إلى حـ/ شيكات برسم الدفع شيكات محررة للمورين وغير مدفوعة من قبل المصرف	175000	175000
من مذكورين حـ/ نقدية في المصرف		149000

1000	150000	حـ/ عمولة التحصيل إلى حـ/ أ.ق. برسم التحصيل إثبات تحصيل أوراق القبض برسم التحصيل
194000 6000	200000	من مذكورين حـ/ النقدية في المصرف حـ/ مصروف الأجيو إلى حـ/ أوراق القبض برسم الحسم إثبات حسم أوراق القبض المرسلة إلى المصرف للحسم
140000	140000	من حـ/ النقدية في الطريق إلى حـ/ النقدية في المصرف إثبات النقدية في لطرق
8000	8000	من حـ/ النقدية في المصرف إلى حـ/ الفوائد الدائنة إثبات الفوائد الدائنة
120000	120000	من حـ/ النقدية في الصندوق إلى حـ/ النقدية في المصرف إثبات المتحصلات النقدية من المدينين

2 – إعداد مذكرة التسوية في دفاتر المنشأة.

مذكرة تسوية حساب المثرف بتاريخ 2018/12/31

البيان	المبلغ	
	جزئي	كلي
رصيد المصرف في دفاتر المنشأة		1600000
يضاف:		
شيكات برسم الدفع	175000	
أوراق قبض برسم التحصيل	149000	
أوراق قبض برسم الحسم	194000	
فوائد دائنة	8000	
مجموع الإضافات		526000
يحسم:		

شيكات برسم القبض	275000	
نقدية في الطريق	140000	
نقدية في الصندوق (تصحيح قيد محاسبي)	120000	
مجموع الحسميات		(535000)
الرصيد (مطابق للوارد في الكشف)		1591000

3- إعداد بيان المطابقة

بيان مطابقة حساب المصرف بتاريخ 2018/12/31

في دفاتر المنشأة			في دفاتر المصرف		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
رصيد المصرف لدى المنشأة		1600000	رصيد المنشأة لدى المصرف		1591000
يضاف			يضاف:		
أوراق قبض محصلة	149000		شيكات برسم القبض	275000	
أوراق قبض محسومة	194000		نقدية في الطريق	140000	
فوائد دائنة	8000		المجموع		415000
مجموع		351000	يحسم:		
يحسم			شيكات برسم الدفع		
متحصلات نقدية من المدينين (تصحيح قيود	(120000)	(120000)		(175000)	(175000)
رصيد مطابق		1831000	رصيد مطابق		1831000

4- إعداد حـ/ المصرف وبيان رصيده.

حـ/ النقدية في المصرف

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
1600000	رصيد	275000	من حـ/ شيكات برسم القبض
175000	إلى حـ/ شيكات برسم الدفع	140000	من حـ/نقدية في الطريق
149000	إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل	120000	من حـ/ النقدية في الصندوق
194000	إلى حـ/أوراق قبض برسم الحسم		
8000	إلى حـ/ الفوائد الدائنة	1591000	رصيد مدين 12/31
2126000		2126000	

5- إظهار أثر العمليات السابقة في قائمة الدخل.

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية بتاريخ 2018/12/31

كلي	جزئي	البيان
		مصاريف إدارية ومالية
	1000	عمولة التحصيل
	6000	مصروف الأجيو
		إيرادات أخرى
	8000	فوائد دائنة

6- إظهار الأرصدة في ميزانة المنشأة المعدة بتاريخ 2018/12/31

الميزانية العمومية بتاريخ 2018/12/31

الأصول		**الألتزامات وحقوق الملكية**	
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
	أصول متداولة		**ألتزامات متداولة**
1591000	نقدية في المصرف	175000	شيكات برسم الدفع
920000	نقدية في الصندوق		
140000	نقدية مرسلة بالطريق		
275000	شيكات برسم القبض		

أسئلة الفصل Questions of chapter three

1) أسئلة صح / خطأ True/False

	السؤال	صح	خطأ
1	يجعل حـ/ المدينون دائن عند إثبات مصروف الديون المعدومة	✓	
2	مخصص الديون المشكوك فيها ذو طبيعة مدينة		✓
3	يطرح مخصص الديون المشكون فيها من رصيد المدينين للوصول إلى الديون الجيدة	✓	
4	يطرح مخصص الحسم الممنوح من الديون الجيدة للوصول إلى الديون الممتازة	✓	
5	تظهر الأستثمارات قصيرة الأجل في الميزانية العمومية ضمن الأصول المتداولة	✓	
6	يعتبر مصروف الديون المعدومة من المصاريف التشغيلية	✓	

2) أسئلة خيارات متعددة Multiple Choices

***الأرصدة التالية مستخرجة من ميزان المراجعة لأحدى المنشآت التجارية بتاريخ 2019/12/31:

205000 مدينون, 3000 مخصص ديون مشكوك فيها

أثناء الجرد بنفس التاريخ ظهرت المعلومات التالية:

1- أعدم دين بمبلغ 5000 .

2- يراد تشكيل مخصص ديون مشكوك فيها بمعدل 5% من رصيد المدينين ومخصص حسم ممنوح بمعدل 2% من رصيد الديون الجيدة.

بالأستناد إلى البيانات السابقة, أجب عن الأسئلة التالية بأختيار الإجابة الصحيحة:

1- لإثبات مصروف الديون المعدومة يجعل حـ/ المدينون:

أ- دائن بمبلغ 5000 ب- مدين بمبلغ 5000

ت- دائن بمبلغ 205000 ث- غير ذلك

2- الطرف المدين من القيد المحاسبي اللأزم لإقفال مصروف الديون المعدومة.

أ- 3000 من حـ/ مخصص.د.م.فيها ب- 2000 من حـ/ ملخص الدخل

ت- من مذكورين ث- غير ذلك

3000 حـ/م.د.م.فيها

2000 حـ/ملخص الدخل

3- الطرف الدائن من القيد المحاسبي اللازم لتشكيل مخصص الديون المشكوك فيها:

أ- 10250 إلى حـ/ مخصص.د.م.فيها ب- 10000 إلى حـ/مخصص.د.م.فيها

ت- 10000 إلى حـ/ مصروف.د.م.فيها ث- غير ذلك

4- الطرف الدائن من القيد المحاسبي اللازم اتشكيل مخصص الحسم الممنوح:

أ- 3800 إلى حـ/مخصص الحسم الممنوح ب- 8000 من حـ/ مخصص الحسم الممنوح

ت- 3800 إلى حـ/ مصروف الحسم الممنوح ث- غير ذلك

3) أسئلة \ قضايا للمناقشة

السؤال الأول: حدد المقصود بصندوق المصاريف النثرية.

{مدة الإجابة: 10 دقيقة. الدرجات من 100: 15. توجيه للإجابة: الفقرة 3.6.2}

السؤال الثاني: وضح الغاية من التسويات الجردية لحسابات المدينين في نهاية الفترة المالية.

{مدة الإجابة: 10 دقيقة. الدرجات من 100: 15. توجيه للإجابة: الفقرة 3.3}

السؤال الثالث: وضح أساب أختلاف الرصيد الدفتري للنقدية في المصرف عن الرصيد الوارد في كشف المصرف.

{مدة الإجابة: 10 دقيقة. الدرجات من 100: 15. توجيه للإجابة: الفقرة 7.6.3}

السؤال الرابع: ناقش أهمية التسويات الجردية للمخزون السلعي مع ذكر عناصره.

{مدة الإجابة: 10 دقيقة. الدرجات من 100: 15. توجيه للإجابة: الفقرة 5.2.3}

السؤال الخامس:

فيما يلي بعض أرصدة ميزان المراجعة المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت في 2015\12\31:

أ. ق. الأجل 250000

والمطلوب:

إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة بفرض أن القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل كانت في نفس التاريخ وفق الاحتمالات التالية:

1. 250000 ل.س
2. 255000 ل.س
3. 245000 ل.س

السؤال السادس:

فيما يلي بعض أرصدة ميزان المراجعة المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت في 2015\12\31:

أ. ق. الأجل 250000– م.هـ.أ.إ. قصيرة الأجل 5000

والمطلوب:

إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة بفرض أن القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل كانت في نفس التاريخ كانت وفق الاحتمالات التالية:

1. 250000 ل.س
2. 255000 ل.س
3. 245000 ل.س
4. 240000

السؤال السابع:

تستخدم منشاة المجد نظام السلفة المستديمة لصرف المصاريف النثرية, وقد تمت العمليات التالية المتعلقة بهذه السلفة:

1– يبلغ الحد الأدنى للسلفة 100000 ل.س والحد الأقص 200000 ل.س ويت تجديد السلفة تلقائياً إذا وصلت لحدها الأدنى.

2– تم صرف السلفة بتاريخ 2016/1/2 بشيك على المصرف إلى المحاسب بقيمة 200000ل.س.

3– في 2016/1/31 قدمأمين صندوق المصاريف النثرية كشفاً بالمصاريف النثرية التالية:

18000 تنقل وانتقال , إصلاح هاتف 12000, إصلاح آلة تصوير 22000, ضيافة واستقبال 11000.

4- في 2016/2/2 طالب أمين السلفة بزيادة قيمة السلفة بمقدار 10% من حدها الأقصى وقد تمت الموافقة وصرف له المبلغ بشيك على المصرف.

5- بتاريخ 2016/2/6 تم تصفية السلفة نقل أمين السلفة خارج مكان العمل.

المطلوب:

1- إثبات القيود المحاسبية اللازمة

2- إعداد حساب صندوق المصاريف النثرية.

السؤال الثامن:

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من ميزان المراجعة لإحدى المنشت التجارية بتاريخ 2018/12/31 (المبالغ بالليرات السورية):

مدينون 253000, مخصص ديون مشكون فيها 10000, حسم ممنوح 60000.

وعند الجرد الجاري بذلك التاريخ تبين ما يلي:

1- سدد أحد المدينون دينه البالغ 50000 وحصل على حسم نقدي قدره 2000.

2- اعدم دين بمبلغ 3000 ويراد تشكيل مخصص ديون مشكوك فيها بمعدل 5% من رصيد المدينون ومخصص حسم ممنوح بمعدل 2% من رصيد الديون الجيدة.

المطلوب:

1- إجراء القيود المحاسبية اللازمة في يومية المنشأة.

2- بيان اثر العمليات السابقة على قائمة الدخل مع إظهار كيفية العرض في الميزانية.

السؤال التاسع:

أظهر ميزان المراجعة لأحدى المنشآت التجارية من بين أرصدته الأرصدة التالية بتاريخ 2018/12/31 (المبالغ بالليرات السورية):

مدينون 205000, ديون معدومة 3000, مخصص حسم ممنوح 2000, أوراق قبض 120000, أوراق قبض برسم الحسم 100000, الآجيو 1000, أ.ق.الأجل 200000, م.هـ.أ.أ.ق.الأجل 6000.

وعند الجرد الجاري بذلك التاريخ تبين ما لي:

1- أعدم دين قدره 5000ل.س نتيجة إفلاس أحد المدينين وتقرر تشكيل مخصص بمعدل 5% من رصيد المدينين ومخصص حسمح ممنوح بمعدل 2% من رصيد الديون الجيدة.

2- ورد إشعار من المصرف يفيد بأنه حسم الأوراق المرسلة إليه برسم الحسم وأقتطع مبلغ 2000 ل.س كمصاريف آجيو.

3- تقدر القيمة الحالية لأوراق القبض بمبلغ 115000 ل.س.

4- تقدر القيمة السوقية للأستثمارات قصيرة الأجل بمبلغ قدره 190000 ل.س.

المطلوب:

1- إجراء القيود المحاسبية اللازمة في يومية المنشأة.

2- بيان اثر العمليات السابقة على قائمة الدخل مع إظهار كيفية العرض في الميزانية.

السؤال العاشر:

بتاريخ 2018/12/31 كان رصيد حساب المصرف التجاري بدفاتر منشأة المجد مديناً بمبلغ قدره 374500 ل.س, بينما كان رصيد حساب المنشأة بدفاتر المصرف في التاريخ نفسه دائناً بمبلغ قدره 300000 ل.س طبقاً للشكف الوارد من المصرف بتاريخ الجرد. ولدى المطابقة بين ا لرصيدين تبين أن أسباب الأختلاف بينهما تعود للأسباب التالية:

1- عمليات سجلها المصرف – وردت بالكشف- ولم تسجلها المنشاة بعد وهي: 5000 فوائد دائنة, 20000 صافي قيمة ورقة قبض محصلة لصالح المنشأة, 40000 قيمة كمبيالة مسددة عن المنشأة, 1000 عمولات مدينة أقتطعت من حساب المنشأة.

2- عمليات سجلتها المنشأة ولم يسجلها المصرف بعد وهي: 30000 شيك مستلم من أحد الزبائن مرسل للمصرف للتحصيل, 28500 إيداعات نقدية مرسلة للمصرف بنهاية العام.

المطلوب:

1- إثبات قيود التسوية للعمليات السابقة.

2- إعداد مذكرة التسوية في دفاتر المنشأة.

3- إعداد بيان المطابقة.

4- إعداد حـ/ المصرف وبيان رصيده.

5- إظهار أثر العمليات السابقة في قائمة الدخل.

6- إظهار الأرصدة في ميزانة المنشأة المعدة بتاريخ 2018/12/31.

الفصل الرابع:

التسويات الجردية للأصول غير المتداولة

Adjustments of Non-Current Assets

كلمات مفتاحية:

الأصول غير المتداولة Non-current assets, اهتلاك Depreciation,المعدات Equipment, التكلفة التاريخية Historical Cost,الأصول غير الملموسة Intangible Assets, الأصول الملموسة Tangible Assets, القيمة المتبقية للأصل "الخردة" Salvage Value.

ملخص الفصل:

يتناول هذا الفصل الأصول غير المتداولة من حيث تعريفها وأنواعها وكيفية الأعتراف الأولي واللاحق بالأصل , كما يتناول مفهوم الاهتلاك وأنواعه وكيفية معالجته محاسبياً مع بيان الأثر على قائمة الدخل والعرض في الميزانية. كما يوضح المعالجة المحاسبية لبيع الأصل كخردة في نهاية حياته الإنتاجية وكذلك المعالجة المحاسبية للحصول على الأصول عن طريق المبادلة.

المخرجات والأهداف التعليمية:

1- معرفة طبيعة الأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة والاعتراف بها.

2- فهم عملية القياس الأولي والقياس اللاحق للأصول غير المتداولة.

3- معرفة طرق الإهتلاك المتبعة وكيفية تطبيقها والمعالجة المحاسبية للاهتلاكات .

4- فهم المعالجات المحاسبية لبعض الحالات الخاصة بتلك الأصول كالتخلص من الأصل ومبادلته باصل اخر.

5-معرفة كيفية الإفصاح عن جميع العمليات المتعلقة بهذه الأصول وأثرها على القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية

1.4 مقدمة Introduction:

الأصول غير المتداولة هي الأصول التي تقتنيها المنشأة من أجل استخدامها في النشاط الرئيسي الذي تمارسه وانشئت من أجله, ويتولد عنها منافع اقتصادية مستقبلية لأكثر من دورة مالية. تقسم هذه الأصول إلى اصول مادية (ملموسة) واصول غير مادية (غير ملموسة). إن الهدف من التسويات الجردية للأصول غير المتداولة هو التأكد من مصابقة أرصدتها الدفترية (الحسابية) مع قيمتها الحقيقية أو الفعلية بتاريخ الجرد. إن الأرصدة الدفترية لهذه الأصول في نهاية الفترة المحاسبية هي نفسها الأرصدة الدفترية المدورة من الفترة السابقة والتي لا تتطابق مع الأرصدة الفعلية بعد مرور فترة مالية استخدمت خلالها هذه الأصول في النشاط وتأثرت أيضاً بالتقادم التقني. تقوم التسويات الجردية على اساس تطبيق معدلات اهتلاك منطقية على هذه الأصول بحيث يتم التطابق بين القيمة الدفترية والقيمة الفعلية للأصل. يعتبر الإهتلاك مصروف يقتطع من أرباح العام الحالي ويوضع ضمن مجمع خاص يدعى مجمع الإهتلاك. يظهرمصروف الإهتلاك في قائمة الدخل ضمن المصاريف التشغيلية, بينما يظهر مجمع الإهتلاك في قائمة المركز المالي (الميزانية) مطروحاً من تكلفة الأصل للوصول إلى القيمة الدفترية الصافية (الفعلية).

2.4 تعريف الأصول غير المتداولة (الثابتة) Definition of non-current assets:

عرف إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية الأصل على أنه مورد مسيطر عليه من قبل المنشاة نتيجةً لأحداث ماضية والذي يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية لصالح المنشأة. وتمثل الأصول غير المتداولة تلك الأصول التي يتم اقتناؤها من أجل استخدامها في النشاط التشغيلي للمشروع كوسائل إنتاج من أجل توليد الثروة (على مدى سنوات عمرها الإنتاجي ، وليس بغرض إعادة بيعها.

تقسم هذه الأصول إلى:

1- أصول ملموسة أو مادية : وقد عرفها معيار المحاسبة الدولي رقم 16 على أنها تلك الأصول التي :

أ- يحتفظ بها المشروع لإستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات، أو لتأجيرها للغير أو لأغراض إدارية .

ب- من المتوقع استخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة .وهي تلك الأصول غير المتداولة التي لها وجود مادي ملموس كالمباني والسيارات و الأثاث وغيرها.

2- أصول غير متداولة غير ملموسة أو معنوية : وهي تلك الأصول غير متداولة المعنوية أو غير المادية التي ليس لها وجود مادي ملموس ولكنها تقدم للمشروع منافع مستقبلية .كشهرة المحل وبراءة الإختراع.

3.4 القياس الأولي للأصول الملموسة Initial measurement of non-current assets:

يجب أن تقاس الأصول الملموسة بشكل أولي بالتكلفة .وتشمل تكلفة الأصل الملموس إضافةً إلى ثمن الشراء كل ما ينفق عليه حتى يصبح جاهزاً للاستخدام في الغرض الذي اقتني لأجله . وتشمل تكلفة الأصل عند شرائه سعر الشراء ناقصاً الحسم التجاري إن وجد، زائداً النفقات الإضافية كمصاريف الشحن و الرسوم الجمركية و التأمين و نفقات التركيب.

أجاز معيار المحاسبة الدولي (23) رسملة فوائد الاقتراض إذا كانت بالإمكان نسبتها بشكل مباشر لعملية حيازة أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل. كما يُحمَّل الأصل خلال حياته الإنتاجية بكافة المصاريف والإضافات الرأسمالية التي تؤدي إلى زيادة عمره الإنتاجي أو طاقته الإنتاجية أو تحسين في نوعية الإنتاج.

4.4 جرد الأصول غير المتداولة الملموسة (القياس اللاحق للإعتراف الأولي) Adjustments of tangible non-current assets (subsequent recognition):

لاحقاً للإعتراف الأولي يظهر الأصل بصافي قيمته الدفترية متمثلةً بتكلفة الأصل ناقصاً اهتلاكه المتراكم. لقد أشار المعيار المحاسبي الدولي (16) إلى أن قيم الأصول غير المتداول تتنافص بفعل عوامل عدة كالإستخدام الفعلي و التقادم ومرور الزمن. لذلك لابد من إجراء الجرد الفعلي لهذه الأصول و تحديد مقدار النقص الطارئ على قيمتها و إجراء التسويات المحاسبية اللازمة.

تُعَد لهذه الغاية قائمة جرد لكل نوع من أنواع الأصول غير المتداولة تتضمن معلومات عن الأصل من حيث مكان وجوده، وتاريخ اقتنائه و تكلفته التاريخية معدل اهتلاكه ومجمع الإهتلاك و الإضافات الرأسمالية عليه إلخ.

يهدف جردالأصول غير المتداولة إذاً إلى مطابقة أرصدتها الدفترية (الحسابية) مع قيمتها الحقيقية أوالفعلية و تحديد النقص الطارئ على قيمتها (الإهتلاك) إثباته محاسبياً إلى جانب التأكد من وجودها الفعلي و من ملكيتها .

5.4 اهتلاك الأصول غير المتداولة Depreciation of non-current assets :

1.5.4 تعريف الإهتلاك Definition of Depreciation:

هو النقص التدريجي الدائم الطارئ على قيمة الأصول غير المتداولة بسبب وجودها واستخدامها في النشاط التشغيلي للمنشأة، أو بسبب التقادم التقني وظهور اختراعات جديدة .ويمثل الإهتلاك عملية توزيع تكلفة الأصل على سنوات عمره الإنتاجي.

فالإهتلاك هو عبء يجب تحميله على إيرادات الفترة بتحميله على تكلفة الإنتاج في شركة صناعية أو على حـ/ أ.خ (ملخص الدخل) في شركة تجارية للوصول إلى قياس صحيح للدخل وتحديد دقيق للمركز المالي للمنشأة.

تتدنى قيمة الأصول غير المتداولة لأسباب متعددة منها:

أ- أسباب مادية :تتعلق بالإستخدام الفعلي للأصل في النشاط الإقتصادي للمنشأة.

ب- أسباب إقتصادية (معنوية): تتعلق بالتدني في القيمة الناتج عن التقادم بفعل التطور التقني أو تغير أذواق المستهلكين.

ج- أسباب حقوقية (قانونية): و يتمثل ذلك ببعض الأصول غير المتداولة المعنوية بشكل خاص والتي تتحدد بشكل مسبق الفترة الزمنية للإنتفاع بها كحق الإمتياز أو براءة الإختراع.

ويتطلب حساب اهتلاك الأصل غير المتداول إلى البيانات التالية:

تكلفة الأصل :و تتضمن كل التكاليف التي يمكن نسبتها بشكل مباشر للأصل واللازمة لجعل الأصل جاخزاً للإستخدام في الغاية التي أقتني لأجلها.

العمر الإنتاجي للأصل (معدل الإهتلاك): وهي الفترة الزمنية التي يتوقع أن يستخدم خلالها الأصل يبقى خلالها الأصلغير المتداول صالحاً للإستخدام .

النفاية (القيمة البيعية): وهي القيمة المتوقع الحصول عليها من بيع الأصل غير المتداول في نهاية عمره الإنتاجي كخردة .وفي حال تقدير قيمة للنفاية تصبح القيمة القابلة للإهتلاك هي تكلفة الأصل ناقصاً القيمة البيعية أو النفاية، أ و قيمة الأصل ناقصاً القيمة البيعية أو النفاية.

2.5.4 أهداف حساب الإهتلاك Objectives of Depreciation :

يهدف حساب الإهتلاك إلى تحقيق الأغراض التالية :

أ–الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للمنشأة : يؤدي حجز مبلغ من الأرباح لمقابلة النقص في قيمة الأصل إلى إدخار مبلغ يساوي قيمته الأصلية وقت إقتنائه، وهذا يساعد على إستبدال الأصل القديم بأصل جديد.

ب– بيان المركز المالي الحقيقي للمنشأة من خلال إظهار النقص الطارئ على قيمة أصولها. غير المتداولة.

ج– تحديد الربح الفعلي والتكاليف الفعلية.

3.5.4 طرق حساب الإهتلاك Methods of Depreciation:

توجد عدة طرق لحساب اهتلاك الأصل أهمها :

1– **طريقة القسط الثابت**:

تفترض هذه الطريقة أن الإهتلاك يرتبط بشكل مباشر بالزمن بغض النظر عن درجة الإستخدام .و قسط الإهتلاك وفق هذه الطريقة = (تكلفة الأصل – قيمة النفاية)/ العمر الإنتاجي للأصل أو (تكلفة الأصل –قيمة النفاية) X نسبة الإهتلاك.

تمتاز هذه الطريقة بالبساطة و السهولة . ويعاب عليها أنها لا تراعي درجة استفادة السنوات المختلفة من عمر الأصل من خدماته كما أن نفقات الصيانة تزداد مع تقدم عمر الأصل.

مثال :

في 2015/1/1 إشترى أحد التجار آلة بمبلغ 550000 ل.س وقد قدر الفنيون العمر الإنتاجي للألة بـ (5) سنوات وقيمة النفاية في نهاية عمرها الإنتاجي بمبلغ 50000 ل.س.

المطلوب:

1– حساب القسط السنوي لإهتلاك الألة .

2– تنظيم جدول اهتلاك الألة خلال حياتها الإنتاجية.

الحل:

قسط الإهتلاك = 100000 = (550000 –50000)/5

السنة	تكلفة الأصل	معدل الإهتلاك	قسط الإهتلاك	مجمع الإهتلاك	صافي القيمة الدفترية	ملاحظات
1	550000	20%	100000	100000	450000	
2	550000	20%	100000	200000	350000	
3	550000	20%	100000	300000	250000	
4	550000	20%	100000	400000	150000	
5	550000	20%	100000	500000	50000	النفاية

ملاحظة : معدل الإهتلاك = قسط الإهتلاك /(تكلفة الأصل – النفاية) × 100

= 100000/(550000– 50000) ×100 = 20%

2– طريقة القسط المتناقص:

وتعرف أيضاً بطريقة الإهتلاك المعجل حيث تحمل السنوات الأولى من عمر الأصل بقسط مرتفع يأخذ بالتناقص مع تقدم عمر الأصل. تمتاز هذه الطريقة بأن قسط الإهتلاك يتناقص بشكل يتناسب مع انخفاض القدرة الإنتاجية للأصل .كما أنها تسمح بإسترداد معظم تكلفة الأصل في السنوات الأولى من عمره مما يتيح إمكانية الإستغناء عنه عند تقادمه . يعاب على هذه الطريقة أنه في السنوات الأولى من عمر الأصل تكون نفقات الصيانة ضئيلة أما في السنوات المتقدمة من عمر الأصل تزداد أعطاله وتزداد معها نفقات الصيانة لذلك يجب أن تتزايد أقساط اهتلاكه لا أن تتناقص.

يجري تطبيق هذه الطريقة بأحد الأساليب:

أ– طريقة القسط المتناقص بتطبيق معدل اهتلاك ثابت: كتطبيق معدل (10%) مثلاً على الرصيد المتناقص للأصل:

ب– تطبيق معدل اهتلاك متناقص على التكلفة التاريخية للأصل. كأن تكون النسب30% ،25% ، 20%،15%، 10%.

ج- طريقة مجموع أرقام السنوات :يتحدد معدل الإهتلاك بنسبة أو كسر مقامه مجموع سنوات عمر الأصل و بسطه يتحدد بحسب ترتيب السنة فمثلاً إذا كان عمر الأصل 5 سنوات فيكون مجموع السنوات = 15 = 1+2+3+4+5ويكون معدل اهتلاك السنة الأولى = 15/5، و معدل السنة الثانية 15/4 و هكذا..

3- طريقة ضعف مقلوب العمر الإنتاجي :

وهنا تطبق نسبة ضعف مقلوب العمر الإنتاجي على صافي القيمة الدفترية للأصل في أول الفترة (تكلفة الأصل – مجمع الإهتلاك) دون استبعاد قيمة النقاية. بفرض أن آلة تكلفتها 120000 وقيمتها كنفاية 20000و العمر المتوقع لها 4 سنوات. ضعف مقلوب العمر الإنتاجي 4/1 × 2= 50% فيكون الإهتلاك في السنة الأولى 60000 (120000 ×50%) و في السنة الثانية = 50% x (120000 -60000) 30000, وهكذا على كامل العمر الإنتاجي.

مثال على طريقة القسط المتناقص باستخدام معدل ثابت على رصيد حساب الأصل:

بلغت تكلفة الألة لدى أحد التجار في 2015/1/1 مبلغ 100000 ل.س فإذا علمت أن العمر الإنتاجي المتوقع لها هو 4 سنوات، وأن الشركة تطبق طريقة القسط المتناقص بمعدل 20% سنوياً على صافي القيمة الدفترية للأصل

المطلوب:

تنظيم جدول اهتلاك الآلة خلال عمرها الإنتاجي :

العام	رصيد الألة أول السنة	معدل الإهتلاك	القسط السنوي	مجمع الإهتلاك	رصيد الألة آخر السنة	ملاحظات
1	100000	20%	20000	20000	80000	
2	80000	20%	16000	36000	64000	
3	64000	20%	12800	48800	51200	
4	51200	20%	10240	59040	40960	

4- طريقة القسط المتزايد :

تحتسب أقساط اهتلاك سنوية متزايدة عن طريق تطبيق معدلات اهتلاك متزايدة (10%،20% ،30% ، و 40%مثلاً) على قيمة الأصل القابلة للإهتلاك (تكلفة اقتنائه -النفاية).

2- طريقة معدل مستوى النشاط (معدل الإستخدام) :

يتم وفق هذه الطريقة حساب معدل اهتلاك لوحدة النشاط (الإنتاج)عن طريق تقسيم القيمة القابلة للإهتلاك بالنسبة للأصل على عدد وحدات النشاط الإجمالية المتوقعة للأصل .ويتحدد الإهتلاك السنوي للأصل بضرب معدل اهتلاك وحدة النشاط بعدد وحدات النشاط المستخدمة خلال تلك السنة .

3- طريقة معدل النفاذ :

تشابه طريقة معدل الإستخدام وتطبق على الموارد الطبيعية القابلة للنفاذ كآبار النفط و المقالع و المحاجر.

4- طريقة إعادة التقدير :

وتطبق على بعض الأصول مثل العدد و الأدوات ويتحدد قسط الإهتلاك السنوي بالفارق ما بين قيمة هذه الأصول أول المدة وقيمتها آخر المدة .

6.4 المعالجة المحاسبية لتسوية اهتلاكات الأصول غير المتداولة Accounting treatment of Depreciation

1.6.4 طرق إثبات اهتلاك الأصول غير المتداولة Methods of recording Depreciation:

يمكن التمييز بين طريقتين لإثبات اهتلاك الأصول غير المتداولة هما:

1- الطريقة المباشرة:

وبموجب هذه الطريقة يجري تسجيل قسط الإهتلاك مباشرةً بتخفيضه من حساب الأصل, حيث يجعل حساب الإهتلاك مديناً وحساب الأصل دائناً، و ثم يقفل حساب الإهتلاك بتحميله على حـ/أخ أو على حـ/التشغيل. وبذلك يظهر الأصل في الميزانية بصافي قيمته الدفترية .وتكون القيود كما يلي :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
×××		من حـ/ اهتلاك الأصل	

	×××	إلى حـ/ الأصل اثبات اهتلاك الأصل	
×××	×××	من حـ/ملخص الدخل إلى حـ/ اهتلاك الأصل إقفال اهتلاك الأصل	

2- الطريقة غير المباشرة :(توسيط حـ \مجمع اهتلاك الأصل):

وبموجب هذه الطريقة يفتح حـ/ وسيط يسمى حـ/ مجمع اهتلاك الأصل يجعل دائناً و حـ/ اهتلاك الأصل مديناً .

يقفل حـ/ اهتلاك الأصل في حـ/ أ.خ (ملخص الدخل) أو حـ/ التشغيل .أما حـ/ مجمع الإهتلاك فيظهر له رصيد دائن يزداد عاماً بعد آخر ويظهر مطروحاً من تكلفة الأصل غير المتداول في الميزانية .وتكون القيود المحاسبية كما يلي :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
×××	×××	من حـ/ اهتلاك الأصل إلى حـ/مجمع اهتلاك الأصل اثبات اهتلاك الأصل	
×××	×××	من حـ/ ملخص الدخل إلى حـ/ اهتلاك الأصل إقفال اهتلاك الأصل	

مثال :

بتاريخ 2010/1/1 اشترت إحدى المنشآت آلة بمبلغ 260000 ل.س وقد قدر الفنيون عمرها الإنتاجي بـ 5 سنوات وقيمتها كنفاية بمبلغ 10000 ل.س .فإذا علمت أن المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت في احتساب الإهتلاك.

المطلوب :

1- احتساب الإهتلاك السنوي للآلة وتسجيل قيود التسويات الجريدة في نهاية كل عام من عمرها الإنتاجي علماً أن المنشأة تستخدم الطريقة غير المباشرة (توسيط حـ/ مجمع الإهتلاك).

2- تصوير الحسابات اللازمة وبيان أثر ذلك على الميزانية و حـ/ملخص الدخل خلال العام الأول والثاني من عمر الألة.

الحل :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
50000		من حـ/ اهتلاك الألة	2010/12/31
	50000	إلى حـ/ مجمع اهتلاك الألة	
		إثبات اهتلاك الألة	
50000		من حـ/ ملخص الدخل	بتاريخه
	50000	إلى حـ/ اهتلاك الألة	
		إقفال اهتلاك الألة	
50000		من حـ/ اهتلاك الألة	2011/12/31
	50000	إلى حـ/ مجمع اهتلاك الألة	
		إثبات اهتلاك الألة	
50000		من حـ/ ملخص الدخل	بتاريخه
	50000	إلى حـ/ اهتلاك الألة	
		إقفال اهتلاك الألة	
50000		من حـ/ اهتلاك الألة	2012/12/31
	50000	إلى حـ/ مخصص اهتلاك الألة	
		إثبات اهتلاك الألة	
50000		من حـ/ ملخص الدخل	بتاريخه
	50000	إلى حـ/ إهتلاك الألة	

		إقفال إهتلاك الألة	
50000	50000	من حـ/ إهتلاك الألة إلى حـ/مجمع إهتلاك الألة إثبات إهتلاك الألة	2013/12/31
50000	50000	من حـ/ ملخص الدخل إلى حـ/ إهتلاك الألة إقفال إهتلاك الألة	بتاريخه
50000	50000	من حـ/ إهتلاك الألة إلى حـ/ مخصص إهتلاك الألة إثبات إهتلاك الألة	2014/12/31
50000	50000	من حـ/ ملخص الدخل إلى حـ/ إهتلاك الألة إقفال إهتلاك الألة	

الحسابات اللازمة بنهاية العام الأول (2010/12/31)

حـ/إهتلاك الألة

50000	إلى حـ/مجمع اهتلاك الألة	50000	من حـ/ ملخص الدخل
50000		50000	

حـ/مجمع اهتلاك الألة

		50000	من حـ/ اهتلاك الألة
50000	رصيد دائن مرحل		
50000		50000	

قائمة الدخل بتاريخ 2010/12/31

كلي	جزئي	البيان
		مصاريف إدارية ومالية:
	(50000)	مصروف اهتلاك الألة

وتظهر الألة في الميزانية المعدة بتاريخ 2010/12/31 كما يلي:

كلي	جزئي	البيان	كلي	جزئي	البيان
	260000	آلات			
210000	(50000)	- مجمع الاهتلاك			

الحسابات اللازمة بنهاية العام الثاني (2011/12/31):

حـ/إهتلاك الألة

50000	إلى حـ/مجمع اهتلاك الألة	50000	من حـ/ ملخص الدخل
50000		50000	

حـ/مجمع إهتلاك الألة

		50000	رصيد 2011/1/1
100000	رصيد دائن مرحل	50000	من حـ/اهتلاك الألة
100000		100000	

قائمة الدخل بتاريخ 2011/12/31

كلي	جزئي	البيان
		مصاريف إدارية ومالية:
	(50000)	مصروف اهتلاك الألة

وتظهر الألة في الميزانية المعدة بتاريخ 2010/12/31 كما يلي:

كلي	جزئي	البيان	كلي	جزئي	البيان
	260000	آلات			
160000	(100000)	- مجمع الاهتلاك			

7.4 بيع الأصول غير المتداولة Selling non-current assets:

سيجري التركيز على بيع الأصل بعد انتهاء حياته الإنتاجية كنفاية. تباع النفاية في نهاية عمر الأصل لشراء أصل جديد و نميز الحالات التالية:

أ- سعر البيع = قيمة النفاية, أي لا يوجد أي ربح أو خسارة وتكون المعالجة المحاسبية بجعل حـ/ الأصل دائن وحـ/م.إ .الأصل مديناً .ثم نجعل حـ/ النقدية مديناً وحـ/ الأصل دائناً بثمن البيع.

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
×××		حـ/النقدية في الصندوق
×××		حـ/ م.أ.الأصل
	×××	إلى حـ/ الأصل
		إثبات بيع الأصل

ب- سعر البيع أكبر من قيمة النفاية: وهنا يوجد ربح بيع أصل وتكون المعالجة كما يلي :

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
×××		حـ/النقدية في الصندوق
×××		حـ/ م.أ.الأصل
		إلى مذكورين
	×××	حـ/ الأصل
	×××	حـ/ ربح بيع الأصل
		إثبات بيع الأصل بربح
×××		من حـ/ ربح بيع الأصل
	×××	إلى حـ/ ملخص الدخل(أ.خ)

جـ- سعر البيع أصغر من قيمة النفاية يوجد خسارة بيع أصل وتكون المعالجة كما يلي :

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
×××		حـ/النقدية في الصندوق
×××		حـ/ م.أ.الأصل
×××		حـ/ خسارة بيع الأصل
	×××	إلى حـ/ الأصل
		إثبات بيع الأصل بخسارة
×××		من حـ/ ملخص الدخل (أ.خ)
	×××	إلى حـ/ خسارة بيع الأصل

د- في حال عدم القدرة على بيع النفاية على الإطلاق يمثل المبلغ بكامله خسارة بيع أصل.

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
×××		حـ/ م.أ.الأصل
×××		حـ/ خسارة عدم بيع النفاية
	×××	إلى حـ/ الأصل
	×××	إثبات عدم بيع الأصل في نهاية حياته الإنتاجية
×××		من حـ/ ملخص الدخل (أ.خ)
	×××	إلى حـ/ خسارة عدم بيع الأصل
		إقفال خسارة عدم بيع الأصل

8.4 المعالجة المحاسبية لمبادلة الأصول غير المتداولة (الملموسة) Accounting treatment of the exchange of non-current assets:

تستطيع المنشآة الحصول على أصل أو أكثر من الأصول غير المتداولة عن طريق مبادلته بأصل أخر أو أصول غير نقدية, أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويتم قياس الأصل المقتنى بالمبادلة بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر عملية التبادل إلى جوهر تجاري (ب) تكن القيمة العادلة للأصل المستلم والأصل (الأصول) المتنازل عنها غير قابلة للقياس بشكل موثوق. وإذا لم يتم قياس الأصل المشترى

بالقيمة العادلة يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصول المتنازل عنها. هناك مجموعة من الشروط (لا مجال لشرحها في هذا المقرر) لكي تكون عملية المبادلة ذات جوهر تجاري. ما يجب معرفته هنا هو المعالجة المحاسبية المتوجبة تبعا لجوهر العملية تجاري أم غير تجاري . في حالة المبادلة ذات الجوهر التجاري نعترف بالربح والخسارة بشكل كامل. أما في حالة المبادلة بدون جوهر تجاري نعترف بالخسارة ولا نعترف بالربح.

مثال:

قامت منشأة بمبادلة أصل أ كلفته 100000ل.س واهتلاكه المتراكم 40000ل.س ودفعت مبلغ 5000 ل.س نقداً مقابل الحصول على أصل ب مع العلم أن القيمة العادلة للأصل أ حددت بـ 70000 ل.س .

المطلوب:

تسجيل عملية المبادلة علماً أن لها جوهر تجاري

		من مذكورين
40000		حـ/مجمع الاهتلاك
75000		حـ/الأصل ب إلى مذكورين
	5000	حـ/النقدية في الصندوق
	100000	حـ/الأصل أ
	10000	حـ/أرباح مبادلة الأصل
		إثبات عملية المبادلة ذات الجوهر التجاري

مثال:

قامت شركة بمبادلة أصل أ كلفته 200000ل.س واستهلاكه المتراكم 120000ل.س مقابل الحصول على أصل ب قيمته العادلة 90000ل.س علماً أن العملية ليس لها جوهر تجاري. والمطلوب: تسجيل عملية المبادلة.

		من مذكورين
120000		حـ/مجمع الاهتلاك
80000		حـ/الأصل ب
	80000	إلى حـ/الأصل أ
		إثبات عملية المبادلة

في هذا المثال نلاحظ أن عملية المبادلة أدت إلى ربح ولكن كون العملية ليس لها جوهر تجاري لذلك لم نعترف به.

بالعودة إلى المثال السابق, ولنفرض أن القيمة العادلة للأصل ب تساوي 70000ل.س. عندئذ لدينا خسارة ولا بد من تسجيلها. ويكون القيد المحاسبي:

		من مذكورين
120000		حـ/مجمع الاهتلاك
70000		حـ/الأصل ب
10000		حـ/خسارة مبادلة الأصل
	200000	إلى حـ/الأصل أ
		إثبات عملية المبادلة

أسئلة الفصل Questions of chapter four

1)- أسئلة صح / خطأ True/False

السؤال	صح	خطأ
1 تقسم الأصول غير المتداولة إلى مادية "ملموسة" وغير مادية "غير ملموسة"	✓	
2 مجمع الإهتلاك ذو طبيعة دائنة	✓	
3 يظهر مجمع اهتلاك الأصل في الميزانية مطروحاً من تكلفة الصل	✓	
4 يظهر مصروف اهتلاك الاصل في قائمة الدخل	✓	

2) أسئلة خيارات متعددة Multiple Choices

الأرصدة التالية مستخرجة من سجلات إحدى المنشآت التجارية بتاريخ 2019/12/31:

1000000 آلات, 200000 مجمع اهتلاك الآلات

أثناء الجرد الجاري بنفس التاريخ تبين أن الآلات تهتلك بمعدل 10% سنوياً ولا توجد قيمة للنفاية.

بالأستناد إلى البيانات السابقة, أجب عن الأسئلة التالية بأختيار الإجابة الصحيحة:

1- تبلغ قيمة قسط الإهتلاك السنوي للآلات:

أ- 100000 ب- 80000

ت- 20000 ث- غير ذلك

2- الطرف المدين من القيد المحاسبي اللازم لإثبات مصروف اهتلاك الآلات

أ- 80000 من حـ/ مصروف اهتلاك الآلات ث- 80000 من حـ/ م.أ.الآلات

ت- 100000 من حـ/ مصروف اهتلاك الآلات ث- غير ذلك

3- الطرف المدين من القيد المحاسبي اللازم لإقفال مصرف الإهتلاك:

أ- 80000 من حـ/ ملخص الدخل ث- 80000 من حـ/ م.أ.الآلات

ت- 80000 من حـ/ مصروف اهتلاك الآلات ث- غير ذلك

4- يظهر مجمع اهتلاك الآلات في الميزانية بتاريخ 2018/12/31 بمبلغ:

أ- 200000 ب- 300000

ت- 400000 ث- غير ذلك

3) أسئلة \ قضايا للمناقشة

السؤال الأول: عرف الإهتلاك مع ذكر أسبابه.

{مدة الإجابة: 15 دقيقة. الدرجات من 100: 15. توجيه للإجابة: الفقرة 1.5.4}

السؤال الثاني: وضح طرق حساب الإهتلاك.

{مدة الإجابة: 15 دقيقة. الدرجات من 100: 15. توجيه للإجابة: الفقرة 2.5.1}

السؤال الثالث:

فيما يلي بعض الأرصدة الظاهرة في ميزان المراجعة لإحدى المنشآت التجارية بتاريخ 2018/12/31 (المبالغ بالليرات السورية).

1000000 آلات, مجمع اهتلاك الآلات 180000

فإذا علمت أن:

1- معدل الاهتلاك السنوي للآلات 10% سنوياً وتقدر قيمة النفاية في نهاية عمرها الإنتاجي بمبلغ 100000 ل.س.

2- تم بيع آلة نقداً بتاريخ الجرد تكلفتها 200000 بمبلغ 140000 ل.س.

المطلوب:

1-تسجيل قيود اليومية للعمليات السابقة في دفتر يومية المنشأة.

2-إظهار الأثر على قائمة الدخل مع بيان كيفية العرض في الميزانية بتاريخ 2018/12/31.

الفصل الخامس:

القوائم المالية

Financial Statements

كلمات مفتاحية:

القوائم المالية Financial Statements، قائمة الدخل Income statement، قائمة التغير في حقوق المالكين statement of changes in owners' equity، الميزانية The Balance sheet.

ملخص الفصل:

يتناول هذا الفصل القوائم المالية التي يتوجب على المنشأة إعدادها لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي مع مراعاة المعيار المحاسبي الدولي IAS1(عرض البيانات المالية). كما يتضمن عرض للحسابات الختامية (حـ/متاجرة و حـ/أ.خ) من بيان لمحتويات كل منا والنتيجة التي تظهرها.

المخرجات والأهداف التعليمية:

1- إعداد قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة.

2- التمييز بين النتائج المتعلقة بنشاط المنشأة الرئيسي وتلك المتعلقة بالعمليات العرضية وغير المستمرة.

3- التمييز بين حساب المتاجرة والأرباح والخسائر من جهة وقائمة الدخل من جهة أخرى

4- إعداد قائمة حقوق الملكية.

5- إعداد الميزانية الختامية.

6- إعداد قائمة المركز المالي.

7- التعرف على العلاقة التي تربط بين القوائم المالية.

1.5 مقدمة Introduction:

يتم إعداد القوائم المالية في نهاية كل فترة مالية لإظهار نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي. وتشكل القوائم المالية المخرجات الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبية وجزء مهم من التقرير المالي الذي يصدر عن المنشأة. تتعلق محتويات هذه القوائم بالهدف الأساسي من المحاسبة وهو تقديم معلومات لمختلف المستفيدين منها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بشكل صحيح. فمن خلال إعداد القوائم المالية ونشرها تحقق المحاسبة وظيفة القياس والإفصاح. وقد حددت معايير المحاسبة الدولية القوائم المالية الرئيسية، والتي تعرف بالقوائم المالية ذات الغرض العام، التي يجب على المنشآت إعدادها، وهي تشمل: قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفق النقدي، وقائمة التغير في حقوق المالكين. وسوف نستعرض في هذا الفصل كيفية عرض أهم القوائم المالية.

2.5 قائمة الدخل Income Statement:

تعتبر قائمة الدخل من القوائم المالية الهامة التي ألزمت معايير المحاسبة الدولية المنشآت الاقتصادية على اختلاف أنشطتها بإعدادها، وتمكين مختلف فئات المستخدمين من الإطلاع عليها. تظهر هذه القائمة بشكلّها المبسط الإيرادات التي حققتها المنشأة خلال فترة زمنية معينة مخصوماً منها النفقات (المصاريف) التي تكبدتها في سبيل تحقيق هذه الايرادات، وبالتالي تظهر صافي الربح (أوالخسارة) عن هذه الفترة. فهي تساعد المهتمين بالمشروع على قياس أدائه المالي ، وتبين المقدرة الربحية أو الكسبية للمنشأة خلال فترة محاسبية واحدة وتساعد بالتالي في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

وتعد قائمة الدخل على أساس مبدأ المقابلة (Matching)، والذي يقوم على مقابلة الإيرادات التي حققتها المنشأة خلال فترة زمنية معينة، بالمصاريف التي تكبدتها في سبيل الحصول على هذه الإيرادات. ويطلق على زيادة الإيرادات على المصاريف اسم الدخل الصافي أو الربح الصافي، أما إذا كانت المصاريف أكبر من الإيرادات فيكون الفرق عبارة عن صافي الخسارة. ويؤدي الربح الصافي عن فترة زمنية معينة إلى زيادة حقوق المالكين (رأس المال) في نهاية هذه الفترة, بينما تؤدي الخسارة الصافية إلى إنقاص حقوق المالكين. وفيما يلي سنقوم بعرض وتوضيح العناصر الرئيسية التي تتضمنها هذه القائمة.

1- الإيرادات Revenues: : وهي المبالغ التي تحصل عليها المنشأة من بيع السلع وتقديم الخدمات أي تمثل الزيادة في صافي أصول المنشأة نتيجة ممارسة أنشطتتها الرئيسية. وهي حسابات اسمية دائنة تزيد من حقوق المالكين.

2- المصاريف Expenses : هي أعباء يتكبدها المشروع نتيجة ممارسة نشاطه,وهي حسابات اسمية مدينة تنقص حقوق المالكين.

3- المكاسب Gaines**:** تمثل الزيادة في صافي الأصول نتيجة العمليات العرضية وغير المستمرة التي تقوم بها المنشأة.

4- الخسائر Losses: تمثل النقص في صافي الأصول نتيجة العمليات العرضية وغير المستمرة التي تقوم بها المنشأة ومن الأمثلة عليها خسائر بيع أصل غير متداول.

1.2.5 قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة (الطريقة المبسطة) Single-step Income Statement:

تبعاً لهذه الطريقة, يتم احتساب الإيرادات ومن ثم تطرح منها مباشرة المصاريف دون الفصل بين الإيرادات والمصاريف بحسب النشاط الرئيسي للمنشأة.

وتأخذ قائمة الدخل وفق هذه الطريقة الشكل التالي:

البيان	جزئي	كلي
الإيرادات:		
صافي المبيعات	Xxx	
إيرادات أخرى	Xxx	
مجموع الإيرادات		Xxxx
يطرح: المصاريف:		
تكلفة بضاعة مباعة	(xxx)	
مصاريف بيع وتوزيع	(xxx)	
مصاريف إدارية ومالية	(xxx)	
مجموع المصاريف		(xxxx)
صافي الربح أو الخسارة		xxxx

2.2.5 قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة Multiple-steps Income Statement:

يتم التمييز في هذه القائمة بين الإيرادات والمصاريف الناتجة من النشاط الرئيسي للمنشأة والمكاسب والخسائر الناتجة عن العمليات العرضية وغير المستمرة. كما يتم تصنيف المصاريف على الأساس الوظيفي, فنجد ضمن هذه القائمة المصاريف المرتبطة بوظيفة البيع والتوزيع وبوظيفة الإدارة والتمويل.

وتتضمن هذه القائمة العناصر التالية:

1- **صافي المبيعات Net sales:** وتمثل الإيرادات المتحققة خلال الفترة وفقاً لأساس الأستحقاق ومبدأ المقابلة. يتم حسابها من خلال طرح مردودات ومسموحات المبيعات والحسم النقدي الممنوح من إجمالي مبيعات المنشأة.

2- تكلفة البضاعة المباعة Cost of Goods Sold: تمثل تكلفة البضاعة المباعة جميع المصاريف التي تربطها علاقة سببية مع المبيعات. يتم حسابها من خلال أخذ المخزون السلعي أول المدة وإضافته لتكلفة صافي المشتريات للحصول على تكلفة البضاعة المتاحة للبيع, ثم يطرح من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع المخزون السلعي أخر المدة للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة.

3- مجمل الربح أو الخسارة Gross Profit (Lose): يتم الوصول إلى مجمل الربح أو الخسارة من خلال طرح تكلفة البضاعة المباعة من صافي المبيعات.

4- المصاريف التشغيلية Operating Expenses: تتمثل المصاريف التشغيلية بجميع المصاريف التي تتحملها المنشأة من أجل أداء نشاطها الرئيسي. تقسم هذه المصاريف إلى:

أ: مصاريف إدارية وعامة General and Administrative Expenses: وتتمثل بكافة المصاريف المرتبطة بإدارة المنشأة ومن الأمثلة عليها الرواتب والأجور, استهلاك الأصول غير المتداولة, مصاريف الكهرباء والمياه.... الخ

ب- **مصاريف بيع وتسويق Selling Expenses:**و وتتمثل بكافة المصاريف المرتبطة بالقيام بوظيفة البيع والتسويق. من الأمثلة عليها رواتب موظفي المبيعات, عمولة وكلاء البيع، م. الدعاية والاعلان..... الخ.

5- ربح النشاط Income from Operations،أو صافي الربح التشغيلي (Net Operating Income): يمثل ربح النشاط صافي الإيرادات بعد استبعاد جميع المصاريف التي تكبدتها المنشأة في سبيل ممارسة نشاطها الرئيسي. يعتبر هذا المؤشر مهم للحكم على نجاح الإدارة في تسيير أعمال المنشأة وكذلك لمقارنة نتائجها مع نتائج المنشآت الأخرى.

6-المكاسب والإيرادات الأخرى Gains and others Revenues: وهي الزيادة في صافي الأصول الناتجة عن العمليات غير المستمرة أو الرئيسية للمنشأة.

7-الخسائر والمصاريف الأخرى Losses and others Expenses: وتمثل النقص في صافي أصول المنشاة الناتجة عن عملياتها غير المستمرة أو الرئيسية.

8-صافي الربح Net Profit: هو المتبقي من إيراد المبيعات بعد تنزيل كافة المصاريف التشغيلية، والمصاريف الأخرى، والفوائد والضرائب .

ويختلف شكل قائمة الدخل والعناصر التي تتضمنها باختلاف اسلوب الجرد المتبع، أي ما إذا كانت المنشأة تطبق أسلوب الجرد الدوري (النهائي) أم أسلوب الجرد المستمر (الدائم). و تأخذ قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة، في حال تطبيق المنشأة لأسلوب الجدر النهائي، الشكل التالي:

قائمة الدخل لشركة ------- عن المدة المنتهية بتاريخ / / /

البيان	جزئي	جزئي	كلي
إجمالية المبيعات		××××	
(-) مردودات المبيعات		(×××)	
(-) مسموحات المبيعات		(×××)	
(-) الحسم الممنوح		(×××)	
صافي المبيعات			××××
يطرح تكلفة البضاعة المباعة			
بضاعة أول المدة		××××	
+ تكلفة صافي المشتريات			
المشتريات	××××		
(-) مردودات المشتريات	(×××)		
(-) مسموحات المشتريات	(×××)		
(-) الحسم المكتسب	(×××)		
+ مصاريف الشراء	×××		
تكلفة صافي المشتريات		××××	
يطرح بضاعة أخر المدة		(×××)	
تكلفة البضاعة المباعة			(××××)

مجمل الربح (الخسارة)			××××
يطرح: المصاريف التشغيلية			
مصاريف إدارية ومالية:		(×××)	
رواتب المديرين والإداريين	(×××)		
خدمات قانونية ومهنية	(×××)		
مصاريف عامة	(×××)		
مصاريف التامين	(×××)		
استهلات مباني	(×××)		
استهلاك آلات وتجهيزات	(×××)		
استهلاك وسائل نقل وإنتقال	(×××)		
مصاريف آجيو	(×××)		
مصاريف ديون مشكوك فيها	(×××)		
مصروف ديون معدومة	(×××)		
مصروف فوائد	(×××)		
مصروف إيجار	(×××)		
مصاريف بيع وتسويق:		(××××)	
رواتب وعمولات مبيعات	(×××)		
مصاريف دعاية وإعلان	(×××)		
مصاريف نقل مبيعات	(×××)		
استهلاك أدوات المبيعات	(×××)		
مصاريف هاتف وأنترنيت/ مبيعات	(×××)		
إجمالي المصاريف التشغيلية			(××××)
الربح (الخسارة) من العمليات التشغيلية			××××
يضاف الإيرادات والمكاسب الأخرى:			
مكاسب بيع أصول غير متداولة		×××	
إيرادات أوراق مالية		×××	
إيراد إيجار		×××	
فائض المخصص		×××	
إيراد فوائد		×××	×××

يطرح خسائر ومصاريف أخرى:			
خسائر بيع أصول غير متداولة		(×××)	
خسائر دعوى قضائية		(×××)	(×××)
صافي الربح قبل ضريبة الدخل			××××
يطرح ضريبة الدخل			
صافي الربح (صافي الخسارة)			××××

يلاحظ من القائمة أعلاه أنها تظهر عدة مراحل أو مستويات لنتيجة أعمال المشروع. ففي المرحلة الأولى من القائمة يتم مقابلة صافي المبيعات مع تكلفة البضاعة المباعة للوصول إلى مجمل الربح أو الخسارة. أما في المرحلة الثانية فيتم طرح مصاريف التشغيل (المصاريف الإدارية والمالية، والمصاريف البيعية والتسويقية) من مجمل الربح للوصول إلى صافي ربح التشغيل (أو خسارة التشغيل)، ويعكس هذا المؤشر نتيجة أعمال المشروع الناتجة عن أنشطة التشغيل الرئيسة فيه. أما المرحلة الثالثة فتضاف إلى ربح أو خسارة التشغيل المكاسب أو الأرباح الاستثنائية، وتطرح الخسائر والمصاريف الأخرى، للوصول إلى صافي الربح قبل الضرائب، أما في المرحلة الأخيرة تطرح الضرائب للحصول على صافي الربح بعد االضرائب. ولاشك أن كل من مستويات صافي الربح هذه له مدلوله واستخداماته في تحليل الأداء المالي للمنشأة والتي سيتعرف عليها طلابنا الأعزاء في مقررات أخرى.

وتجدر الاشارة إلى أن قائمة الدخل تعد خارج دفتر الأستاذ وبالتالي يتطلب اقفال حسابات المصاريف والايرادات التي تظهر في قائمة الدخل، استخدام حساب خاص في دفتر الاستاذ تقفل فيه هذه العناصر، ويعرف هذا الحساب بحساب ملخص الدخل. ونعلم أن حسابات الايرادات بطبيعتها دائنة لإقفالها تجعل مدينة ويجعل حساب ملخص الدخل دائناً. أما حسابات المصاريف فهي بطبيعتها مدينة، لإقفالها تجعل دائنة ويجعل حساب ملخص الدخل مديناً. وتكون قيود اقفال الايرادات والمصاريف في نهاية الفترة المحاسبية كما يلي:

التاريخ	البيان	المبالغ	
		له	منه
12/31	من مذكورين		
	حـ / المبيعات		XXX
	حـ / حسم مكتسب		XXX
	حـ / مر مشتريات		XXX

		----- إلخ	
	XXXX	إلى حـ ملخص الدخل	
		اقفال عناصر الايرادات المذكورة في ملخص الدخل	
		من حـ \ ملخص الدخل	12/31
		إلى مذكورين	
		حـ/ المشتريات	
		حـ/ م. نقل مشتريات	
		حـ / م. نقل مبيعات	
		--------إلخ	
		اقفال عناصر المصروفات المذكورة في ملخص الدخل	

كما تجدر الاشارة إلى ضرورة تطابق رصيد كل من حساب ملخص الدخل ورصيد قائمة الدخل.

3.5 الحسابات الختامية (حـ/ المتاجرة و حـ/ الأرباح والخسائر) Closing Accounts (Trading and profit and loss accounts):

في الحياة العملية قد تقوم بعض المنشآت صغيرة الحجم بعرض نتائج أعمالها باستخدام الأسلوب التقليدي الذي يعتمد على إعداد الحسابات الختامية الرئيسية. و تشمل الحسابات الختامية في المنشآت التجارية كل من حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر، وهما يقابلان حساب ملخص الدخل في حال قامت المنشاة بعرض نتيجة أعمالها باستخدام قائمة الدخل. وسوف نستعرض فيما يلي كيفية عرض كل من الحسابات.

1.3.5 حساب المتاجرة Trading account:

من المعروف أنه لتحديد النتيجة الاجمالية للنشاط التجاري للمشروع من ربح أو خسارة نقارن صافي المبيعات العائدة للفترة مع تكلفة المبيعات (البضاعة المباعة). أي أن:

مجمل الربح أو الخسارة = صافي المبيعـــــات – تكلفـــــــــــة البضاعة المباعـــة

وتحسب صافي المبيعات كما يلي:

صافي المبيعـــــات = إجمالي المبيعـــــات – مردودات – مسموحات المبيعات – الحسم الممنوح

أي أن حساب مجمل الربح أو الخسارة يتطلب تحديد صافي المبيعات، وتكلفة البضاعة المباعة.
غير أنه في أسلوب الجرد النهائي لا يمكن معرفة تكلفة البضاعة المباعة بعد كل عملية بيع، بل يتطلب تحديد تكلفة البضاعة المباعة حساب البضاعة المتاحة للبيع خلال العام والتي تساوي:

تكلفة البضاعـة المتاحة للبيع = بضاعة أول المدة + صافي تكلفة المشتريات

ومن ثم يجري في نهاية العام جرد فعلي وتحدد تكلفة البضاعة المتبقة غير المباعة آخر المدة (بضاعة آخر المدة). وباستبعاد بضاعة آخر المدة من البضاعة المتاحة للبيع نصل إلى تكلفة البضاعة المباعة.
أي أن :

تكلفة البضاعـة المباعــة = تكلفة البضاعـة المتاحة للبيع – بضاعة آخر المدة

أي:

تكلفة البضاعـة المباعــة = بضاعة أول المدة + صافي تكلفة المشتريات – بضاعة آخر المدة

ولتوضيح كيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة، لنفرض أنك تملك محلاً تجارياً لبيع البرادات وكان لديك في بداية الفترة المحاسبية (50) براد (مخزون أو بضاعة أول المدة)، وقد اشتريت خلال العام (200) براد، وقمت برد (10) برادات للموردين فتكون البضاعة المتاحة لديك للبيع خلال العام هي :

البضاعة المتاحة للبيع = 50 براد (بضاعة أول المدة) + صافي المشتريات (المشتريات 200 براد – مردودات مشتريات 10 براد)

البضاعــة المتاحـــة للبيـــع = 50 + 190 = 240 براد .

ولمعرفة البضاعة المباعة لديك في نهاية العام يتطلب الأمر القيام بجرد فعلي وحصر البضاعة غير مباعة الباقية آخر المدة. ولنفرض أن الجرد أظهر وجود (40) براد غير مباع آخر المدة. عندئذ يمكن حساب البضاعة المباعة كما يلي:

البضاعة المباعة = البضاعة المتاحـــــة للبيـــع – بضاعة آخر المـــدةٍ

البضاعة المباعة = البضاعة المتاحة للبيع (240 براد) – بضاعة آخر المدة (40 براد) = 200 براد.
استناداً إلى هذا الفهم أصبح بمقدورنا تحديد خطوات إعداد حساب المتاجرة. كما يلي:
– نقفل في نهاية العام بضاعة أول المدة والمشتريات والحسابات المرتبطة بالمشتريات في حساب المتاجرة، مع مراعاة أن الحساب الذي رصيده مدين عند اقفاله في حساب المتاجرة يجعل دائناً، وحساب المتاجرة مديناً، أما الحساب الذي رصيده دائن عند اقفاله يجعل مديناً وحساب المتاجرة هو الدائن.

– يتم في نهاية الفترة المحاسبية اقفال العناصر المكونة لكل من المبيعات والحسابات المرتبطة بها في حساب المتاجرة، مع مراعاة أن الحساب الذي رصيده مدين عند اقفاله في حساب المتاجرة يجعل دائناً، وحساب المتاجرة مديناً، أما الحساب الذي رصيده دائن عند اقفاله يجعل مديناً وحساب المتاجرة هو الدائن.

– يظهر رصيد حساب المتاجرة نتيجة الأعمال الإجمالية، فإذا كان رصيده دائناً فهو يمثل مجمل الربح الذي بدوره يرحل إلى الجانب الدائن من حساب أرباح وخسائر. أما إذا كان رصيده مديناً فهو يمثل رصيد مجمل الخسارة ، والتي بدورها ترحل إلى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر.

وتكون قيود اليومية المتعلقة بحساب المتاجرة في نهاية الفترة كما يلي:

مدين	دائن	البيان
××××		من حـ/ المتاجرة
		إلى مذكورين
	×××	حـ/ بضاعة أول المدة
	×××	حـ/ المشتريات
	×××	حـ/ مردودات المبيعات
	×××	حـ/ مسموحات المبيعات
	×××	حـ/ خصم مسموح به
	×××	حـ/م. نقل المشتريات
		إقفال الحسابات المذكورة
		من مذكورين
×××		حـ/ المبيعات
×××		حـ/ مردودات المشتريات
×××		حـ/ الحسم مكتسب
×××		حـ/ مسموحات مشتريات
	×××	إلى حـ/ المتاجرة
		إقفال الحسابات المذكورة
×××		من حـ/المخزون آخر المدة
	×××	الى حـ/ المتاجرة
		إثبات مخزون أخر المدة

يأخذ حـ/ المتاجرة الشكل التالي:

حـ/ المتاجرة عن الفترة المنتهية بتاريخ 12/31/...

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
×××	إلى حـ/ مخزون أول المدة	×××	من حـ/ مخزون أخر المدة
×××	إلى حـ/ المشتريات	×××	من حـ/ المبيعات
×××	إلى حـ/مصاريف الشراء	×××	من حـ/ مر. المشتريات
×××	إلى حـ/مر.المبيعات	×××	من حـ/ مسموحات المشتريات
×××	إلى حـ/ مسموحات المبيعات	×××	من حـ/ الحسم المكتسب
×××	إلى حـ/ الحسم الممنوح	×××	الرصيد (مجمل الخسارة)
×××	الرصيد (مجمل الربح)		من حـ/ أ.خ
	إلى حـ/ أ.خ		
×××		×××	

2.3.5 حساب الأرباح والخسائر (أ.خ) profit and loss account:

يبين هذا الحساب صافي الربح او صافي الخسارة خلال فترة زمنية معينة ، وهو حساب ختامي يخصص له صفحة في دفتر الأستاذ وتقفل فيه جميع الإيرادات والمصروفات في المنشأة (ماعدا المصروفات والإيرادات التي تم إقفالها في حساب المتاجرة). يتضمن الجانب المدين من هذا الحساب مجمل الخسارة المنقولة من حساب المتاجرة, كافة مصاريف التشغيل والمصاريف الأخرى مثل الرواتب والأجور , الإيجار المدين, المصاريف الإدارية, دعاية وإعلان, استهلاك الأصول غير المتداول ....الخ. ويتضمن الجانب الدائن منه مجمل الربح المنقول من حساب المتاجرة, وكافة الايرادات الأخرى كالإيجار الدائن, إيراد أوراق مالية, عمولات دائنة ..الخ. يتم ترصيد الحساب ونقل نتيجته وإظهارها في قائمة حقوق **المالكين**.

تكون القيود اليومية المتعلقة بحساب الأرباح والخسائر كما يلي:

مدين	دائن	البيان
×××		من حـ/ أ.خ
		إلى مذكورين
	×××	حـ/رواتب وأجور
	×××	حـ/إيجار مدين
	×××	حـ/صيانة
	×××	حـ/استهلاك أصول غير متداولة
	×××	حـ/فوائد مدينة

	×××	حـ/مصروف الأجيو
	×××	حـ/عمولات مدينة
	×××	حـ/مصاريف نقل مبيعات
	×××	حـ/دعاية وإعلان
	×××	حـ/اشتراك في المعارض
		إقفال الحسابات المذكورة
		من مذكورين
×××		حـ/ إيرادات أوراق مالية
×××		حـ/فوائد دائنة
×××		حـ/إيجار دائن
×××		حـ/عمولات دائنة
	×××	إلى حـ/أ.خ
		إقفال الحسابات المذكورة

يأخذ حساب الأرباح والخسائر الشكل التالي:

حـ/أ.خ عن الفترة المنتهية بتاريخ 12/31/....

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
×××	مجمل الخسارة إلى حـ/ المتاجرة	×××	مجمل الربح من حـ/ المتاجرة
	مصاريف إدارية ومالية		**إيرادات أخرى**
×××	إلى حـ/ رواتب وأجور	×××	من حـ/إيرادات أ.ق.الأجل
×××	إلى حـ/إيجار مدين	×××	من حـ/ فوائد دائنة
×××	إلى حـ/ مصروف الصيانة	×××	من حـ/إيجار دائن
×××	إلى حـ/ استهلاك أ. غير متداولة	×××	من حـ/ عمولات مدينة
×××	إلى حـ/ فوائد مدينة		
×××	إلى حـ/ مصروف الآجيو		
×××	إلى حـ/ عمولات مدينة		
	مصاريف البيع والتوزيع		
×××	إلى حـ/مصاريف نقل المبيعات		
×××	إلى حـ/ دعاية وإعلان		
×××	إلى حـ/ اشتراك في معارض		
	خسائر ومصاريف أخرى		
×××	إلى حـ/ خسائر بيع أصول غير متداولة		
×××	إلى حـ/ خسائر دعوى قضائية		
×××	الرصيد (صافي الربح)	×××	الرصيد (صافي الخسارة)
×××		×××	

4.5 قائمة التغير في حقوق المالكين Statement of Changes in Owners' Equity:

تبيّن هذه القائمة التغيرات في حقوق المالكين خلال فترة من الزمن حيث يضـاف إلى حقوق المالكين أول الفترة الإسـتثمارات الإضـافية للمالكين خلال الفترة المحاسـبية (زيادات رأس المال) والأرباح الصـافية المحققة خلال الفترة، والتي تعبر عن زيادة في حقوق المالكين خلال الفترة، وبالمقابل تطرح المسـحوبات الشـخصـية وتوزيعات الأرباح والخسـائر (في حال وجودها) وتخفيضـات رأس المال، والتي تعبر عن نقصـان في حقوق المالكين، وذلك للوصـول إلى حقوق المالكين آخر المدة. ويتم إعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية بعد إعداد قائمة الدخل لأن صـافي الدخل أو صـافي الخسـارة للفترة المالية يجب أن يظهر في هذه القائمة. وتعد قبل الميزانية العمومية باعتبار أن مبلغ حقوق المالكين في نهاية الفترة يجب أن يظهر في الميزانية العمومية، وبالتالي فإن هذه القائمة تعتبر صـلة الوصـل بين قائمة الدخل والميزانية العمومية. يشـار إلى أن شـكل هذه القائمة ومكوناتها تختلف باختلاف الشـكل القانوني للمنشـأة من حيث كونها منشـأة فردية أو شـركة أشـخاص أو شـركة أموال. بالنسـبة للمنشـاة الفردية تأخذ هذه القائمة الشـكل التالي:

قائمة التغير في حقوق المالكين بتاريخ 12/31/...

البيان	جزئي	كلي
رصيد رأس المال في بداية الفترة		××××
يضاف:		
صافي الربح خلال الفترة	××××	
إضافات راس المال خلال الفترة	××××	××××
يطرح:		
تخفيضات رأس المال خلال الفترة	(××××)	
المسحوبات الشخصية خلال الفترة	(××××)	
صافي الخسارة خلال الفترة	(××××)	(××××)
= راس المال أو حقوق المالكين في نهاية الفترة		××××

5.5 قائمة المركز المالي Statement of Financial position:

تبين الميزانية أصـــول والتزامات المنشـــأة أو صـــافي أصـــولها والتي تعبر عن مركزها المالي في تاريخ محدد. بحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 (عرض البيانات المالية), تعرض الأصول والالتزامات في الميزانية العمومية بترتيب معين. ويقضـــي هذا المعيار بتصـــنيف الأصـــول إلى مجموعتين متداولة وغير متداولة وذلك وفق لعدد من المعايير منها استمرار الحصـول على المنافع الاقتصـادية من الأصـل لأكثر من دورة مالية. ثم أشـار المعيار إلى ترتيب الأصـول بحسـب مؤشـر السـيولة ولم يحدد قاعدة تطبق في جميع المنشـآت. ففي المصـارف نظراً لأهمية السـيولة فيها ترتب أصـولها من الأكثر سـيولة إلى الأقل سـيولة, في حين أن أغلب المنشـآت ترتب أصـولها من الأقل سـيولة إلى الأكثر سـيولة. أما الالتزامات فتعرض في الطرف الأخر من الميزانية ضـمن مجموعتين أيضـاً متداولة وغير متداولة. ويمثل الفرق بين الأصـــول والالتزامات حقوق المالكين. فالطرف الآخر من الميزانية يمثل الالتزامات وحقوق الملكية. فالترتيب التصـاعدي للأصـول بحسـب معيار السـيولة يرافقه ترتيب تصـاعدي للالتزامات وحقوق الملكية بحســب معيار درجة الاســتحقاق. كما يمكن النظر إلى الميزانية على أنها تظهر في طرف الخصـــوم المصـــادر التي حصـــل من خلالها المشـــروع على أمواله ســـواءً من أموال المالكين أو من الغير (الالتزامات)، أما طرف الأصـــول فهو يمثل أوجه اســـتثمار أموال المشـــروع في مختلف أنواع الأصـــول، متداولة أو غير متداولة. توفر الميزانية معلومات مهمة تساعد في تقييم واقع السيولة والملاءة المالية.

ويجري عرض الميزانية بأحد أسلوبين إما على شكل حرف (T) باللغة الانكليزية (T form) تعرض فيه الأصـــول في الجانب الأيمن ، والخصـــوم في الجانب الأيســـر وفق الترتيب المشـــار إليه أعلاه، أو أن تعرض الميزانية على شكل قائمة أو تقرير تسمى بقائمة المركز المالي.

سوف نركز في هذا المقرر على عرض الميزانية بالشكل التقليدي لكونه أقرب للفهم ويتناسب مع أهداف هذا المقرر.

وتجدر الاشارة إلى أن العناصر المكونة للميزانية تختلف من منشأة إلى أخرى، باختلاف العوامل التالية:

أ- نوع المنشأة وطبيعة نشاطها: وذلك من حيث كون النشاط زراعي أو صناعي أو تجاري أو خدمي.

ب- مصـــادر التمويل: يوجد مصـــادر متعددة للتمويل منها مقدم من الملاك ومنها مقدم من الغير الذي يأخذ عدة أشكال قصير ومتوسط وطويل الأجل. فالمنشأة الفردية تعتمد على الأموال المقدمة من المالك وعلى الديون قصيرة الأجل المتمثلة بالكمبيالات والسندات الأذنية وأرصدة الدائنين, بينما المنشآت الأخرى تعتمد على القروض طويلة الأجل.

ت- أوجه استخدام أموال المنشأة: ففي المنشآت التجارية والخدمية يكون حجم الأصول المتداولة كبير بالنسبة لحجم الأصول غير المتداولة, وهو على العكس في حالة المنشآت الصناعية حيث يكون حجم الأصول غير المتداولة كبير بالنسبة لحجم الأصول المتداولة. الشكل التالي يظهر الشكل المختصر للميزانية بمجموعاتها الرئيسة وفق أسلوب العرض التقليدي (T Form) :

ميزانية شركة ------ بتاريخ 12/31/ -------

الأصول		الالتزامات وحقوق المالكين(خصوم)	
الأصول غير المتداولة	XXX	حقوق المالكين	XXX
		الالتزامات غير المتداولة	XXX
الأصول المتداولة	XXX		
		الالتزامات غير المتداولة	XXX
مجموع الأصول	XXX	مجموع الالتزامات وحقوق المالكين(الخصوم)	XXX

بناء على ما سبق, تحتوي الميزانية على مجموعات تتضمن عناصر متجانسة من الأصول وحقوق الملكية والالتزامات والتي بدورها تتضمن مقدمات ومستحقات يتوجب توضيحها نظراً لأهميتها في هذا المقرر.

أولاً: الأصول Assets:

يعرف الأصل بأنه مورد يخضع لسيطرة المنسأة نتيجة لأحداث سابقة وتتوقع المنشأة أن تحصل منه على منافع اقتصادية مستقبلية. من خلال هذا التعريف نلاحظ أنه ليس من الضرورة أن يكون الأصل مملوك لكي يتم الاعتراف به كأصل، فعقود الإيجار التمويلية غير مملوكة ولكن يتم الاعتراف بها كأصول, لذلك تم استبدال كلمة مملوك بكلمة تحت السيطرة. وبشكل عام ومن خلال التعريف السابق نستنتج ثلاث نقاط يجب أن تتوفر في تعريف الأصل:

1-أنه مورد اقتصادي أي أنه يقدم منافع اقتصادية لفترة طويلة الأجل (أكثر من سنة) أو قصيرة الأجل (أقل من سنة) .

2-يخضع الأصل لسيطرة المنشأة أي ليس بالضرورة أن يكون مملوك للمنشأة.

3-أن يكون خاضع لسيطرة المنشأة نتيجة لأحداث سابقة أي قبل تاريخ إعداد القوائم المالية. أي أن الموارد التي تنوي المنشأة شرائها في المستقبل لا تعد أصول.

للاعتراف بالأصل لا بد من تحقق الشرطين التاليين:

1-احتمال الحصول على منفعة اقتصادية مستقبلية: والمقصود من ذلك الحصول على منافع مستقبلية بالنسبة لتاريخ إعداد القوائم المالية.

2-أن يكون له قيمة قابلة للقياس بموثوقية. أي تقدير قيمة البند مع توافر خاصية الموثوقية وذلك بخلوها من الأخطاء المادية والتحيز. فإذا كانت إحدى المنشآت على سبيل المثال تمتلك قطعة أرض على كوكب أخر, فلا تستطيع الاعتراف بها لأن ليس لها قيمة قابلة للقياس.

وتقسم الأصول إلى:

أ- الأصول غير المتداولة Non-Current Assets: وتقتنى هذه الأصول بغرض استثمارها في نشاط المشروع ويتولد عنها منافع مستقبلية طويلة الأجل(تمتد لفترةٍ تزيد على السنة) مثل الأراضي, المباني والسيارات. يمكن للأصول غير المتداولة أن تكون مادية ملموسة كالأراضي والمباني وغيرها، أو غير مادية (غير ملموسة) كشهرة المحل وبراءة الاختراع والأسماء التجارية وغيرها. كما يمكن أن يكون الأصل ناجم عن عملية شراء تولد نفقة كثمن شراء آلة، أو قد يتم الحصول عليه كهبة أو تبرعات.

ب- الأصول المتداولة CurrentAssets: تقتنى هذه الأصول بغرض استثمارها في نشاط المشروع ويتولد عنها منافع مستقبلية قصيرة الأجل (أقل من سنة) لصالح المشروع. تعد البضاعة, النقدية, حسابات المدينين, أوراق القبض من الأمثلة على هذا النوع من الأصول.

وتتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بمساهمته المحتملة بشكل مباشر أو غير مباشر في التدفقات النقدية المتوقعة أو ما يعادلها. ويمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية أن تتدفق إلى المنشأة بعدة طرق:

1-يمكن أن يستخدم الأصل منفرداً أو بمشاركة أصول أخرى, فالآلات لوحدها لا تولد نقد ولكن عند استخدامها مع المباني والعدد والأدوات تولد نقد.

2-أن يستبدل بغيره من الأصول.

3-أن يستخدم لسداد عنصر من عناصر الالتزامات.

4-أن يوزع على ملاك المنشأة

ثانياً: الالتزامات Liabilities:

يعرف الالتزام بأنه التزام حالي على المشروع ناشئ عن حدث ماضي, والذي يتوقع أن يؤدي سداده إلى تدفق موارد تتضمن منافع اقتصادية خارج المشروع. وتقسم الالتزامات إلى:

أ- الالتزامات غير المتداولة Non-current Liabilities: وهي مبالغ تستحق السداد إلى طرف ثالث خلال فترة تزيد على اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية. ومثال ذلك, القروض طويلة الأجل.

ب- الالتزامات المتداولة Current Liabilities: وهي مبالغ تستحق السداد خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية. مثال ذلك حسابات الدائنين, أوراق الدفع, ...ألخ.

ثالثاً: حقوق أصحاب الملكية Owner's Equity:

وتمثل مبلغ التمويل المقدم من قبل المالكين للمنشأة، ويطلق عليها أحياناً مصطلح صافي الأصول والتي تساوي الأصول ناقصاً الالتزامات, وتشمل مجموع كلّ من رأس المال والأرباح المحتجزة والاحتياطيات محسوماً منها الخسارة أو المسحوبات الشخصية الخاصة بأصحاب المشروع.

رابعاً: المقدمات والمستحقات:

تعتبر الإيرادات والمصاريف المقدمة أو المستحقة أصولاً أو التزامات متداولة تظهر في ميزانية المنشأة تنتج عن تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة وتطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات مع المصروفات. تظهر المصروفات المدفوعة مقدماً والإيرادات المستحقة ضمن الأصول المتداولة في الميزانية, كما تظهر المصاريف المستحقة والإيرادات المقبوضة مقدماً ضمن الالتزامات المتداولة.

الشكل التالي يظهر عرض تفصيلي للميزانية باستخدام أسلوب العرض التقليدي (T form)

الميزانية العمومية بتاريخ 12/31/...

الأصول				الالتزامات وحقوق الملكية			
كلي	**جزئي**	**جزئي**	**البيان**	**كلي**	**جزئي**	**جزئي**	**البيان**
			أصول غير متداولة				**حقوق الملكية**
			أ.غ.متداولة ملموسة		××		رأس المال
			معدات			(××)	– المسحوبات الشخصية
	××	(××)	– مجمع استهلاك			××	+ صافي الربح
		××	مباني		(××)		أو – صافي الخسارة
	××	(××)	– مجمع استهلاك	××			مجموح حقوق الملكية

الالتزامات طويلة الأجل				سيارات	××		
قروض طويلة الأجل		×××		– مجمع استهلاك	(××)	××	
م. التزامات ط. الأجل		×××		أثاث	××		
التزامات متداولة				– مجمع استهلاك	(××)	××	
دائنون		×××		**أ.غ. م. غير ملموسة**			
أوراق دفع		×××		الشهرة		××	
مصاريف مستحقة		×××		براءة اختراع		××	
إيرادات مقبوضة مقدماً		×××		علامات تجارية		××	
				أ.أخرى طويلة الأجل			
				استثمارات طويلة الأجل		××	
				مشروعات تحت التنفيذ		××	
				إقراض طويل الأجل		××	
				صافي أ.غ. متداولة			××
				أصول متداولة			
				مخزون	×××		
				– م.هـ.أسعار	(××)	××	
				مدينون	×××		
				– م.د.م.فيها	(××)		

				م.حسم – ممنوح	(××)	××	
				أوراق قبض		××	
				أ.ق. الأجل		××	
				الصندوق		××	
				المصرف		××	
				إيرادات مستحقة		××	
				م.مدفوعة مقدماً		××	
				مجموع أ. متداولة			××
مجموع التزامات وحقوق ملكية		×××		**مجموع الأصول**	×××		

<u>مثال عام محلول:</u>

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر منشأة المجد التجارية بتاريخ 2019/12/31 (المبالغ بالليرات السورية) :

أرصدة مدينة		أرصدة دائنة	
سيارات	4000000	رأس المال	5000000
أثاث	600000	م.هـ.أ.م.سلعي	7000
مدينون	210000	دائنون	571000
أوراق قبض	150000	م. د.م.فيها	14000
مشتريات	800000	م. حسم ممنوح	5000
أوراق مالية	500000	قرض	400000
إيجار مدين	144000	إيرادات الأوراق المالية	60000
مصاريف تأمين	28000	م.أ. سيارات	640000
رواتب وأجور	275000	م.أ. أثاث	180000
رواتب وأجور مدفوعة مقدماً	25000	مبيعات	2000000
المخزون السلعي 1/1	430000	أوراق دفع	600000

صندوق	1197000	مردودات المشتريات	23000
مصرف	1082000		
كهرباء ومياه	24000		
مصاريف نقل مشتريات	18000		
عمولة وكلاء شراء	17000		
المجموع	9500000		9500000

وعند الجرد الجاري بذلك التاريخ تبين لك ما يلي :

1- تبلغ تكلفة المخزون السلعي أخر المدة 200000 ل.س في حين أن صافي القيمة القابلة للتحقق تبلغ 190000 ل.س.

2- بالنسبة للأصول غير المتداولة:

آ: تهتلك السيارات بموجب القسط الثابت بمعدل 10% سنوياً علماً أن قيمة النفاية تقدر بـ 20% من قيمة الأصل

ب: يهتلك الأثاث بموجب القسط الثابت بمعدل 20 % سنوياً علماً أن هناك أثاث قيمته 150000 ل.س تم شراءه بتاريخ 2019/9/1.

3- بالنسبة للأوراق المالية :

أ- تتمثل الأوراق المالية في 500 سهم

ب- يبلغ إيراد السهم الواحد عن عام 2014 بلغ 100 ل.س.

4- بالنسبة للمدينين:

آ- أعدم دين قدره 10000 ل.س نتيجة إفلاس أحد المدينين و تقرر تشكيل مخصص ديون مشكوك فيها للفترة المالية المقبلة بمعدل 5% من رصيد المدينون ومخصص حسم ممنوح للفترة المالية المقبلة بمعدل 2% من رصيد الديون الجيدة.

5- عقد القرض في 2014/10/1 بفائدة معدلها السنوي (10 %) تدفع بنهاية كل عام.

6- الرواتب والأجور الشهرية 25000 ل.س

7- الإيجار الشهري 11000 ل.س

والمطلوب:

1- تسجيل قيود التسويات الجردية اللازمة للعمليات السابقة إثباتاً وإقفالاً

2- إعداد قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2019/12/31

3- إعداد الميزانية في 2019/12/31

الحل

1- إجراء التسويات الجردية إثباتاً وإقفالاً:

200000	200000	من حـ/بضاعة أخر المدة إلى حـ/ملخص الدخل إثبات بضاعة أخر المدة
3000	3000	من حـ/ خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي إلى حـ/ م. هـ.أ. م. سلعي ترميم المخصص
3000	3000	من حـ/ ملخص الدخل إلى حـ/ خسائر هبوط أسعار مخزون سلعي إقفال خسائر انخفاض المخزون السلعي
320000	320000	من حـ/ استهلاك سيارات إلى حـ/ مجمع استهلاك سيارات إثبات استهلاك السيارات
100000	100000	من حـ/ استهلاك الأثاث إلى حـ/ مجمع استهلاك الأثاث إثبات استهلاك الأثاث 450000 × 20%=90000 150000 ×20% ×12/4= 10000
420000	320000 100000	من حـ/ ملخص الدخل إلى مذكورين حـ/ استهلاك سيارات حـ/استهلاك الأثاث إقفال استهلاك الأصول غير المتداولة
10000	10000	من حـ/ إيرادات أوراق مالية إلى حـ/ إيرادات أوراق مالية مقبوضة مقدماً إثبات إيرادات الأوراق المالية المدفوعة مقدماً

50000	50000	من حـ/ إيرادات الأوراق المالية إلى حـ/ ملخص الدخل إقفال إيرادات الأوراق المالية
10000	10000	من حـ/ الديون المعدومة إلى حـ/ المدينون إثبات الديون المعدومة
10000 10000		من حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها إلى حـ/ الديون المعدومة إقفال الديون المعدومة
6000	6000	من حـ/مصروف ديون مشكوك فيها إلى حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها ترميم مخصص الديون المشكوك فيها $1000 = \%5 \times 1200000$ لدينا فائض مخصص بـ 4000 ل.س
6000	6000	من حـ/ ملخص الدخل إلى حـ/ مصروف ديون مشكوك فيها إقفال الديون المشكوك فيها
1300	1300	من حـ/ مخصص الحسم الممنوح إلى حـ/ ملخص الدخل إعادة فائض المخصص إلى ملخص الدخل
10000	10000	من حـ/ فوائد قرض مدينة إلى حـ/ فوائد قرض مستحقة إثبات فوائد القرض المستحقة
10000		من حـ/ ملخص الدخل

	10000	إلى حـ/ فوائد قرض مدينة إقفال حساب فوائد القرض
25000	25000	من حـ/ الرواتب والأجور إلى حـ/ الرواتب والأجور المدفوعة مقدماً إقفال حساب الرواتب والأجور المدفوعة مقدماً
300000	300000	من حـ/ ملخص الدخل 300000 إلى حـ/ الرواتب والأجور إقفال الرواتب والأجور
12000	12000	من حـ/إيجار مدين مدفوع مقدماً 12000 إلى حـ/إيجار مدين إثبات الإيجار المدين المدفوع مقدماً
132000	132000	من حـ/ ملخص الدخل إلى حـ/الإيجار المدين إقفال الإيجار المدين

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2019/12/31

كلي	جزئي	جزئي	البيان
2000000			صافي المبيعات
			تكلفة البضاعة المباعة
	430000		بضاعة 1/1
		800000	مشتريات
		23000	(–) مر. المشتريات
		18000	+ م.نقل المشتريات
		17000	+ عمولة وكلاء شراء
	812000		صافي المشتريات
	1242000		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
	200000		(–) بضاعة 12/31
(1042000)			تكلفة البضاعة المباعة

958000			مجمل الربح
			يطرح: مصاريف التشغيل
	320000		استهلاك سيارات
	100000		استهلاك أثاث
	3000		خسائر انخفاض المخزون السلعي
	6000		مصروف ديون مشكوك فيها
	10000		فوائد قرض
	132000		مصروف إيجار
	300000		رواتب وأجور
	28000		مصروف تامين
(923000)	24000		كهرباء ومياه
35000			الخسارة من النشاط الرئيسي
			يضاف الإيرادات الأخرى
	50000		إيرادات أوراق مالية
	1300		م.حسم ممنوح
86300			صافي الربح

الميزانية العمومية عن الفترة المنتهية بتاريخ 2019/12/31

كلي	جزئي	جزئي	البيان	كلي	جزئي	كلي
			أصول غير متداولة		5000000	رأس المال
		4000000	سيارات		86300	الأرباح الصافية
	3040000	960000	(-م.أ.سيارات)	5086300		حقوق الملكية
		600000	أثاث			التزامات متداولة

	320000	280000	(–) م.أ. أثاث		400000	قرض
3360000			م.أ.غ.متداولة		571000	دائنون
			أصول غير متداولة		600000	أوراق دفع
		200000	مخزون سلعي		10000	أ.أ.مالية مدفوعة مقدماً
	190000	(10000)	م.هـ.أ.م.سلعي		10000	فوائد قرض مستحقة
		200000	مدينون	1591000		م.التزامات متداولة
		(10000)	م.د.م.فيها			
		190000				
	186300	3700	م.حسم ممنوح			
	150000		أ.قبض			
	500000		أوراق مالية			
	1197000		صندوق			
	1082000		مصرف			
	12000		إيجار مدفوع مقدماً			
3317300						
6677300			المجموع	6677300		المجموع

أسئلة الفصل Questions of chapter five

1) أسئلة صح / خطأ True/False

	السؤال	صح	خطأ
1	تعرف المكاسب بأنها المبالغ التي تحصل عليها المنشأة من بيع السلع وتقديم الخدمات نتيجة ممارسة أنشطتتها الرئيسية		✓
2	تعرف الإيرادات بأنها الزيادة في صـــافي الأصـــول نتيجة العمليات العرضـــية وغير المستمرة التي تقوم بها المنشأة.		✓
3	تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع (−)بضاعة أخر المدة	✓	
4	تكلفة البضاعة المباعة = بضاعة أول المدة (+) تكلفة صافي المشتريات	✓	

2) أسئلة خيارات متعددة Multiple Choices:

البيانات التالية مستخرجة من القوائم المالية لإحدى المنشآت التجارية بتاريخ 2019/12/31:

1000000 صافي المبيعات, 600000 تكلفة صافي المشتريات, 200000 بضاعة أول المدة,

100000 بضاعة أخر المدة, 200000 مدينون, 10000 م.د.م.قيها, 5000 م.حسم ممنوح.

بالأستناد إلى البيانات السابقة, أجب عن الأسئلة التالية باختيار الجواب الصحيح.

1- تبلغ تكلفة البضاعة المتاحة للبيع:

أ- 600000 ب- 800000

ت- 700000 ث- عير ذلك

2- تبلغ تكلفة البضاعة المباعة:

أ- 600000 ب- 800000

ت- 700000 ث- عير ذلك

4- يبلغ مجمل الربح :

أ- 300000 ب- 800000

ت- 700000 ث- عير ذلك

5-يبلغ رصيد الديون الجيدة:

أ- 200000 ب- 190000

ت- 210000 ث- عير ذلك

6- يبلغ رصيد الديون الممتازة:

أ- 185000 ب- 190000

ت- 210000 ث- عير ذلك

3) أسئلة

التمرين الأول:

أظهر ميزان المراجعة لإحدى المنشآت التجاريةالأرصدة التالية في 2019/12/31.

أرصدة مدينة		أرصدة دائنة	
سيارات	4000000	رأس المال	5000000
أثاث	600000	مخصص.هـ.أ.م.سلعي	7000
مدينون	310000	مخصص أجيو	12000
أوراق قبض	200000	مخصص. د.م.فيها	14000
مشتريات	1000000	مخصص. حسم ممنوح	5700
مردودات مبيعات	50000	مبيعات	2500000
استثمارات قصيرة الأجل	500000	قرض	400000
إيجار مدين	144000	مخصص.هـ.أ.أ.ق.الأجل	10000
مصاريف تأمين	30000	م.أ. سيارات	600000
رواتب وأجور	275000	م.أ. أثاث	360000
رواتب وأجور مدفوعة مقدماً	25000	دائنون	408300
فوائد مدينة	40000	أوراق دفع	600000
نقدية في الصندوق	1155000	مردودات المشتريات	23000
نقدية في المصرف	1082000	إيرادات استثمارات قصيرة الأجل	60000
كهرباء ومياه	24000		
مصاريف نقل مشتريات	18000		
عمولة وكلاء شراء	17000		
المخزون السلعي 1/1	430000		
أوراق قبض برسم الحسم	100000		
المجموع	10000000		10000000

وعند الجرد بتاريخ 2010/12/31 ظهرت المعلومات التالية:

1- تبلغ تكلفة المخزون السلعي أخر المدة 200000 ل.س وسعرها في السوق 190000 ل.س.

2- بالنسبة للأصول غير المتداولة:

أ- تستهلك السيارات بموجب القسط الثابت بمعدل 10% علماً أن هناك سيارة تكلفتها 1000000 ل.س تم شراؤها بتاريخ 2019/10/1.

ب- يستهلك الأثاث بموجب طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام, علماً أنه مشترى بتاريخ 2008/1/1 ويقدر عمره بـ 5 سنوات وبتاريخ الجرد تم بيع أثاث تكلفته 150000ل.س نقداً بمبلغ 20000ل.س.

3- بالنسبة للاستثمارات قصيرة الأجل:

أ- تتكون الاستثمارات قصيرة الأجل من 500 سهم

ب- يبلغ سعر السهم بتاريخ الجرد في سوق الأوراق المالي 990 ل.س وإيراد السهم الواحد عن عام 2010 يبلغ 100 ل.س.

4-بالنسبة للمصرف:

أظهر كشف المصرف الوارد في نفس التاريخ أن رصيد المنشأة لديه يبلغ 1231000 ومن تدقيق الكشف ظهرت المعلومات التالية.

أ- يوجد شيكات محررة لأمر الموردين قيمتها 50000ل.س لم ترد في الكشف.

ب- أظهر كشف المصرف حسم كامل قيمة أوراق القبض المرسلة إليه برسم الحسم واقتطاعه مبلغ 1000 كمصروف آجيو وإيداعه المتبقي في رصيد المنشأة لديه.

5- بالنسبة للمدينين:

أ- تقرر إعدام دين قدره 10000 ل.س نظراً لإفلاس أحد المدينين.

ب- تقرر تشكيل مخصص للديون المشكوك فيها بمعدل 5% من رصيد المدينين ومخصص للحسم الممنوح بمعدل 2% من رصيد الديون الجيدة

6- يبلغ وسطي استحقاق أوراق القبض 6 أشهر, ومعدل الفائدة 8%

7- عقد القرض في 2010/7/1 بفائدة سنوية معدلها 10%.

8- الرواتب والأجور الشهرية 25000 ل.س

9- مصروف الإيجار الشهري 12000 ل.س

المطلوب:

1- إثبات قيود التسويات الجردية للعمليات السابقة

2- إعداد قائمة الدخل عن الفترة المنتهية بتاريخ 2019/12/31

3- إعداد الميزانية بتاريخ 2019/12/31.

{مدة الإجابة: 75 دقيقة. الدرجات من 100: 100. توجية للإجابة: المثال العام المحلول}

التمرين الثاني:

أظهر ميزان المراجعة لإحدى المنشآت التجارية الأرصدة التالية بتاريخ 2019/12/31.

أرصدة مدينة		أرصدة دائنة	
سيارات	4000000	رأس المال	5000000
أثاث	600000	مخصص.هـ.أ.م.سلعي	7000
مدينون	310000	مخصص أجيو	6000
أوراق قبض	200000	مخصص. د.م.فيها	8000
مشتريات	1000000	مخصص. حسم ممنوح	6000
مردودات مبيعات	50000	مبيعات	2500000
استثمارات قصيرة الأجل	500000	قرض	400000
إيجار مدين	144000	مخصص.هـ.أ.أ. ق.الأجل	10000
مصاريف تأمين	30000	م.أ. سيارات	800000
رواتب وأجور	350000	م.أ. أثاث	160000
نقدية في الصندوق	1337000	دائنون	415000
نقدية في المصرف	1020000	أوراق دفع	600000
كهرباء ومياه	24000	مردودات المشتريات	23000
مصاريف نقل مشتريات	18000	إيرادات استثمارات قصيرة الأجل	40000
عمولة وكلاء شراء	17000	رواتب وأجور مستحقة	25000
المخزون السلعي 1/1	400000		
المجموع	10000000		10000000

وعند الجرد بتاريخ 2019/12/31 ظهرت المعلومات التالية:

1- تبلغ تكلفة المخزون السلعي أخر المدة 200000 ل.س, في حين يبلغ صافي القيمة القابلة للتحقق لهذا المخزون 205000 ل.س

2- بالنسبة للأصول غير المتداولة:

أ- لدى المنشأة أربعة آلات متساوية القيمة , تم شراؤها بنفس التاريخ وتهتلك بمعدل 10% سنوياً ولا يوجد قيمة للنفاية. بتاريخ الجرد قامت المنشأة ببيع إحدى آلاتها بمبلغ 800000 ل.س نقداً.

ب- يستهلك الأثاث بموجب القسط الثابت بمعدل 20% سنوياً ولا توجد قيمة للنفاية, علماً أن هناك أثاث قيمته 200000 تم شراؤه بتاريخ 2019/7/1.

3- بالنسبة للاستثمارات قصيرة الأجل:

أ- تتكون الاستثمارات قصيرة الأجل من 500 سهم

ب- يبلغ سعر السهم بتاريخ الجرد في سوق الأوراق المالي 1000 ل.س وإيراد السهم الواحد عن عام 2015 يبلغ 100 ل.س.

4-بالنسبة للمصرف:

أظهر كشف المصرف الوارد في نفس التاريخ أن رصيد المنشأة لديه يبلغ 1000000 ومن تدقيق الكشف ظهرت المعلومات التالية.

أ- يوجد شيكات محررة لأمر الموردين قيمتها 80000ل.س لم ترد في الكشف.

ب- هناك نقدية مرسلة للمصرف بتاريخ 2019/12/30 قدرها 100000ل.س لم ترد في الكشف.

5- بالنسبة للمدينين:

أ- تقرر إعدام دين قدره 10000 ل.س نظراً لإفلاس أحد المدينين.

ب- تقرر تشكيل مخصص للديون المشكوك فيها بمعدل 5% من رصيد المدينين ومخصص للحسم الممنوح بمعدل 2% من رصيد الديون الجيدة

6- يبلغ وسطي استحقاق أوراق القبض 6 أشهر, ومعدل الفائدة 8%

7- عقد القرض بتاريخ 2019/7/1 بفائدة سنوية معدلها 10%.

8- الرواتب والأجور الشهرية 25000 ل.س

المطلوب:

1- إثبات قيود التسويات الجردية للعمليات السابقة.

2- إعداد قائمة الدخل عن الفترة المنتهية بتاريخ 2019/12/31.

3- إعداد الميزانية بتاريخ 2019/12/31.

{مدة الإجابة: 75 دقيقة. الدرجات من 100: 100. توجية للإجابة: المثال العام المحلول}

المراجع والمصادر References

أولاً: باللغة العربية:

1- إسماعيل, إسماعيل, **محاسبة الجرد والميزانيات**, (جامعة حلب, منشورات جامعة حلب, 2000).

2- الحلبي, نبيل, وآخرون, **المحاسبة في المنشآت الفردية (أصول القياس المحاسبي)**, (الطبعة الأولى: الأردن, دار الأمل للنشروالتوزيع, 1998).

3- الحلبي, نبيل وآخرون, مبادئ المحاسبة (2), (جامعة دمشق, منشورات جامعة دمشق,2011).

4- القاضي, حسين وآخرون, **الجرد والميزانيات**, (جامعة دمشق, منشورات جامعة دمشق,2003).

5- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن, عمان, 2006).

ثانياً: باللغة الأجنبية:

1- Albercht, W., et al, Accounting: Concepts and Application, (12th . ED, Thomson, 2005).

2- Geruning, H., International Financial Reporting Standards, (4th, ED., The World Bank, 2006).

3- Kieso, D., et al, Principles of Accounting, (10th , ED, John Wiley & Sons, 2012).

4-Kieso, D., et al, Accounting Principles, (13th , Ed, John Wiley & Sons, 2018).

5- Shirley, C., et al, Financial Accounting Reporting Analyses and Decision Making, 5th, ED, John Wiley & Sons, Australia,2016.

6- Vinayakam, M., N., Accounting Principales, MC Graw – Hill, Ny 2000.