



أساسيات المحاسبة

- ٢ -





منشورات جامعة دمشق
التعليم المفتوح كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

أساسيات المحاسبة

- ٢ -

د. حسين القاضي	د. بطرس ميالة	د. عصام قريط	د. عقبه الرضا
أستاذ في	أستاذ مساعد في	مدرس في	مدرس في
قسم المحاسبة	قسم المحاسبة	قسم المحاسبة	قسم المحاسبة

١٤٤٠ - ١٤٤١ هـ
٢٠١٨ - ٢٠١٩ م

جامعة دمشق



الفهرس

الموضوع	الصفحة
- المقدمة	٩
- الفصل الأول: النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل	١٣
أولاً- النقدية :	١٥
١- مفهوم النقدية وتعريفها	١٥
٢- أهمية النقدية وإدارتها	١٦
٣- تبويب النقدية	١٨
٤- المعالجة المحاسبية للنقدية:	١٨
أ- صندوق المصاريف الثرية	١٨
ب- النقدية في الصندوق	٢٤
ج- النقدية في المصرف	٣١
ثانياً- الاستثمارات قصيرة الأجل:	٣٧
١- مفهوم الاستثمارات قصيرة الأجل	٣٧
٢- الرقابة الداخلية على الاستثمارات قصيرة الأجل	٣٨
٣- المعالجة المحاسبية للاستثمارات قصيرة الأجل	٣٩
ثالثاً- الأسئلة والتمارين	٥٦
- الفصل الثاني : الحسابات تحت التحصيل (المدينون وأوراق القبض).	٦٣
أولاً- المدينون :	٦٥
١- تصنيف ومفهوم المدينين	٦٥
٢- تقييم حسابات المدينين التجاريين	٦٧

٨٧	٣- المشكلات المتعلقة بحسابات المدينين
١٠٠	ثانياً- أوراق القبض:
١٠٠	١- مفهوم أوراق القبض
١٠١	٢- جرد وتقييم أوراق القبض
١١٧	٣- خصم أوراق القبض
١٢٤	ثالثاً- الأسئلة والتمارين
١٣٧	- الفصل الثالث: المخزون السلعي
١٣٩	أولاً- طبيعة المخزون السلعي
١٤٣	ثانياً- العناصر المتضمنة في المخزون السلعي وأهمية تقييمه
١٤٥	ثالثاً- أنظمة جرد المخزون السلعي
١٦٨	رابعاً- تقويم المخزون السلعي
٢٠٥	خامساً- إثبات المخزون السلعي في الدفاتر المحاسبية
٢١١	سادساً- مشكلات متعلقة بتقويم المخزون السلعي
٢١٧	سابعاً- الأسئلة والتمارين
٢٢٧	- الفصل الرابع : اقتناء الأصول الثابتة والاستغناء عنها
٢٣١	القسم الأول : اقتناء الأصول الثابتة
٢٣١	- تصنيف الأصول الثابتة
٢٣٢	- المبادئ المتبعة في محاسبة الأملاك والمصانع والتجهيزات
٢٣٣	- تحديد تكلفة الحصول على الأصول الثابتة
٢٥٢	- الخروج عن مبدأ التكلفة في الأصول الثابتة

٢٥٧	القسم الثاني : المشكلات المتعلقة في محاسبة الأصول الثابتة
٢٥٧	-الأصول المشيدة ذاتياً.
٢٦٠	-رسملة فوائد القروض.
٢٧٠	-النفقات التي تلي اقتناء الأصول.
٢٧٨	-التخلص من الأصول الثابتة
٢٩٧	ثالثاً - الأسئلة والتمارين
٣١٥	-الفصل الخامس: استهلاك الأصول الثابتة
٣١٨	أولاً-المبادئ الأساسية والطرائق المستخدمة في الاستهلاك
٣١٨	١-المصطلح
٣١٩	٢-طبيعة الاستهلاك
٣٢٢	٣-العوامل المساعدة على تحديد الاستهلاك
٣٢٥	٤-طرائق الاستهلاك
٣٥٤	٥-بعض المشاكل الخاصة بالاستهلاك
٣٦٢	ثانياً-محاسبة الموارد الطبيعية
٣٦٢	١-تعريف الاستنزاف
٣٦٢	٢-محاسبة الاستنزاف
٣٦٦	ثالثاً- الأسئلة والتمارين
٣٨٣	-الفصل السادس: الأصول غير الملموسة
٣٨٦	أولاً- تصنيف الأصول غير الملموسة.
٣٨٧	ثانياً- المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة.

٣٨٨	ثالثاً- استنفاد الأصول غير الملموسة.
٤١١	رابعاً- تخفيض قيمة الأصول غير الملموسة.
٤١٢	خامساً- بيع الأصول غير الملموسة.
٤١٣	سادساً- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة.
٤١٦	سابعاً- الأسئلة والتمارين
٤١٩	-الفصل السابع: الخصوم قصيرة الأجل
٤٢١	أولاً - الخصوم قصيرة الأجل المؤكدة
٤٢٧	ثانياً - الخصوم قصيرة الأجل المحتملة
٤٣٤	ثالثاً - الأسئلة والتمارين
٤٣٧	-الفصل الثامن : الإفصاح المحاسبي
٤٤٠	أولاً- الميزانية أو قائمة المركز المالي.
٤٤٣	ثانياً- قائمة الدخل.
٤٤٧	ثالثاً- قائمة التدفقات النقدية
٤٧٤	رابعاً - الأسئلة والتمارين
٤٨٩	- المراجع
٤٩٣	-المصطلحات

المقدمة

تحتاج الأطراف المختلفة المهتمة بنتائج أعمال المشروع سواء أكانت أطرافاً داخلية: متمثلة بإدارة المشروع، بمستوياتها المختلفة، أم أطرافاً خارجية: موردين - مقرضين - مستثمرين محتملين لمعلومات مالية عما أسفر عنه نشاط المشروع الاقتصادي، إذ إن كثيراً من القرارات التي تتخذها هذه الأطراف تعتمد على هذه النتائج، التي يعبر عنها المشروع من خلال ما ينشره من قوائم مالية. وإذا كانت نتائج المشروع النهائية مرتبطة بتصفية المشروع أو انتهاء أعماله أو بيعه، فإن الأطراف المختلفة تود معرفة هذه النتائج في نهاية كل فترة محاسبية على حدة (والتي غالباً ما تتوافق مع السنة الميلادية)، لتقوم بنهاية كل دورة بإجراء التسويات اللازمة للحسابات للتوصل إلى قياس موضوعي لنتائج عمليات المشروع ومركزه المالي، فمن المعروف بأن المحاسبة تلتزم بأساس الاستحقاق المحاسبي الذي يقتضي بتسوية حسابات المصاريف والإيرادات لتحصيل الصورة المحاسبية عما يخصها من هذه المصاريف والإيرادات، واعتبار ما لم يسدد من المصاريف بمثابة المصاريف المستحقة وما لم يقبض من الإيرادات بمثابة الإيرادات المستحقة، أما ما يخص السنوات اللاحقة فيعد بمثابة المقدمات. كما أن قياس عناصر المركز المالي بشكل موضوعي يقتضي تقويم الأصول والخصوم بمناصفة نهاية الفترة المحاسبية. لذلك يتعرض هذا الكتاب إلى تقويم الأصول المتداولة في المشروع من استثمارات قصيرة الأجل أو أوراق قبض (كميالات - سندات لأمر) أو المدينين أو المخزون السلعي، وذلك بتكوين الخصصات اللازمة لأوجهة تدني قيم هذه الأصول المتداولة مع بيان كيفية تأثير الطرق المحاسبية المختلفة على نتائج

أعمال المشروع ومنها على سبيل المثال طرق تقييم المخزون السلعي، وفيما يتعلق بالأصول طويلة الأجل سواء أكانت ملموسة (مادية) أم غير ملموسة فإنها تتعرض لنقص القيمة بسبب عوامل الاستهلاك المختلفة، وبالتالي كان لزاماً دراسة مواضيع اقتناء واستبعاد الأصول الثابتة طويلة الأجل، واستهلاك هذه الأصول الثابتة والتعرف على العديد من طرق الاستهلاك وتأثيرها على نتائج الأعمال والإفصاح عن مجتمعات استهلاك الأصول الثابتة وإعادة النظر بالأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة التزاماً بكل من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP، والمعايير المحاسبية الدولية IAS.

ومن ناحية أخرى لم يعد دور المحاسبة يتوقف على الوصول إلى نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة وإعداد قائمة المركز المالي، وإنما يمتد إلى عملية تقديم البيانات للتنبؤ بنتائج أعمال المشروع مستقبلاً، لذلك فرضت المعايير المحاسبية الدولية وقبل ذلك لجنة معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) عرض المركز المالي للمشروع على شكل قائمة كما فرضت أيضاً إعداد قائمة التدفقات النقدية لما لهذه القائمة من أهمية كبرى في تحديد الوضع النقدي للمشروع فمن المعروف بأن قدرة المشروع على تسديد التزاماته النقدية لها أثر كبير على سمعة المشروع في السوق ومدى استمراره على الوفاء بالتزاماته المستقبلية. وإن إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية يساهم في الوصول إلى البيانات اللازمة لأغراض التحليل المالي واستخراج النسب المختلفة التي تعكس الوضع الحقيقي للمشروع، وتساهم في التنبؤ بنتائج أعماله مستقبلاً، ولهذا كان لا بد من التعرف على هذه القوائم الثلاث التي تشكل أدوات الإفصاح المحاسبي في الوقت الحاضر .

وقد تضمن هذا الكتاب مجموعة كبيرة من الأمثلة والتمارين المحلولة وغير المحلولة، وكان القصد أن يساهم هذا الكتاب في تبسيط جميع المعالجات المحاسبية التي ارتبطت بمواضيعه ليستفيد منها طلاب قسم المحاسبة في التعليم المفتوح في السنة الأولى ، وكذلك تعريف المحاسبين بآخر التطورات على صعيد المهنة، وبالأخص ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية، لتكون لهم عوناً في ممارسة وتطوير المهنة في المستقبل.

دمشق ٢٠٠٣

المؤلفون



الفصل الأول

النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل

أولاً- النقدية :

١- مفهوم النقدية وتعريفها

٢- أهمية النقدية وإدارتها

٣- تبويب النقدية

٤- المعالجة المحاسبية للنقدية:

أ- صندوق المصاريف الشرية

ب- النقدية في الصندوق

ج- النقدية في المصرف

ثانياً- الاستثمارات قصيرة الأجل:

١- مفهوم الاستثمارات قصيرة الأجل

٢- الرقابة الداخلية على الاستثمارات قصيرة الأجل

٣- المعالجة المحاسبية للاستثمارات قصيرة الأجل

ثالثاً- الأسئلة والتمارين



مقدمة :

تعتبر النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل من عناصر الأصول المتداولة ذات الدرجة العالية من السيولة، حيث إن النقدية سائلة بطبيعتها، في حين أن الاستثمارات قصيرة الأجل هي استثمارات مؤقتة يسهل تحويلها إلى نقدية في أي وقت. وتكتسب هذه المجموعة من الأصول أهمية خاصة من علاقتها بدراسة وتخطيط هيكل التدفقات النقدية بالمنشأة، وما يترتب على ذلك من الوصول إلى سيولة المنشأة وخاصة في الفترة القصيرة.

يتناول هذا الفصل أسس المحاسبة عن النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل

على الشكل التالي:

أولاً-النقدية: Cash

١- مفهوم النقدية وتعريفها :

تعتبر النقدية وسيطاً للتبادل حيث تقدم أساساً للقياس والمحاسبة عن باقي العناصر الأخرى، ويتم تبويبها باعتبارها أصلاً متداولاً، وتشتمل النقدية على العملات المحلية أو الأجنبية الموجودة في صندوق (خزينة) المنشأة، والمبالغ المودعة بالحسابات الجارية الخاصة بالمنشأة في البنوك المختلفة إضافة للشيكات المصرفية والحوالات البريدية وحسابات التوفير.

ومن أجل تحديد البنود التي تدرج ضمن النقدية لابد من توافر الشرطين

التاليين:

آ- أن يكون البند متاحاً للاستخدام الفوري في سداد الالتزامات قصيرة الأجل المستحقة على المنشأة.

ب- أن يكون البند خالياً من أي قيود تحد من استخدامه، مثل القيود التعاقدية التي تقيد استخدام بعض البنود النقدية.

وبناءً على هذين الشرطين فإن بعض البنود القيادية بشروط معينة لا تعتبر من النقدية مثل شهادات الادخار والاستثمار لفترة تزيد عن سنة مالية -حيث تدرج ضمن الاستثمارات طويلة الأجل- وكذلك السلف الممنوحة للموظفين تعتبر أحد عناصر المدينين، بمعنى آخر إذا ما كان هناك أي قيود على استخدام النقدية فإن عرضها ضمن الأصول المتداولة أو غير المتداولة يتوقف على طبيعة القيود على النقدية، فإذا كانت القيود على النقدية تحد من حرية استخدامها لفترة تقل عن السنة المالية فيتم إدراج هذا البند ضمن الأصول المتداولة، أما إذا كانت القيود تحد من حرية استخدام النقدية لفترة طويلة فيتم تبويب البند ضمن الاستثمارات طويلة الأجل.

٢- أهمية النقدية وإدارتها:

تحتل النقدية أهمية خاصة ليس كونها معادلاً عاماً لجميع المعاملات المتعلقة بالمنشأة ولكن بسبب الاعتبارين التاليين:

أ- إن النقدية هي الأصل الوحيد المتاح للتحويل إلى أي نوع آخر من الأصول. كمال أنه من السهل اختلاسه وإخفاؤه، وبالتالي لا بد من وضع ضوابط سليمة للمحاسبة عن النقدية الخاصة بالمنشأة.

ب- يجب الاحتفاظ بالنقدية في المنشأة بشكل سليم بحيث يتم الاحتفاظ بقدر من النقدية ملائم دون تعطيل لموارد المنشأة يسمح لها بسداد كل ما يتعلق بالأصول والخدمات المشتراة أو مقابلة جميع التزاماتها عند استحقاقها، وبالتالي يمكن استثمار النقدية الفائضة عن حاجة المنشأة في استثمارات تحقق دخلاً أو في أصول إنتاجية أخرى.

تتطلب إدارة النقدية الاهتمام بتخطيط الاحتياجات النقدية، ورقابة النفقات والتأكد من أن جميع المعاملات النقدية يتم المحاسبة عنها بشكل ملائم، وتتطلب

الرقابة على النقدية توافر الاعتبارات التالية:

- ١- إعداد موازنة نقدية تفصيلية توضح التدفقات المخططة (الداخلية والخارجية).
- ٢- وجود مجموعة من التقارير الرقابية التفصيلية تتعلق بالإدارة الداخلية النقدية تستخدم في:

أ- التأكد من تشغيل النقدية كما هو مخطط.

ب- تعديل أو إعادة النظر في الخطط النقدية.

- ٣- وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يتضمن الفصل الواضح في المسؤوليات وتوضيح الواجبات والسلطات فيما يتعلق بالمنحصرات والمدفوعات النقدية والسجلات المرتبطة بها.

- ٤- الإفصاح التام عن التدفقات النقدية الداخلية والتدفقات النقدية الخارجة في القوائم المالية.

تتطلب الرقابة الداخلية الفعالة على النقدية تحقيق المقومات التالية التي تعتبر

الحد الأدنى الضروري الواجب توافره للرقابة على النقدية:

- ١- تحديد المسؤوليات الخاصة بالنقدية وتسجيلها، وإيداع المنحصرات النقدية في حساب خاص في المصرف في الوقت المناسب.
- ٢- الفصل الواضح بين الوظائف للحد من إمكانية التلاعب أو اختلاس النقدية، مثل وظيفة استلام وحيازة النقدية (أمين صندوق)، ووظيفة تسجيلها في الدفاتر المحاسبية (المحاسب).

- ٣- يجب أن تتم جميع المدفوعات بواسطة الشيكات، ما عدا تلك المدفوعات الصغيرة المتكررة التي يخصص لها صندوق الشريات، ويتم تمويله باستخدام نظام السلفة النقدية.

- ٤- التأكد من وجود المستندات الملائمة والتحقق منها قبل إعداد الشيكات

وتوقيعها.

٣ - تبويب النقدية :

بغرض عرض وبيان المعالجة المحاسبية السليمة المتعلقة بمجرد وتقييم نقدية المنشأة يمكن تقسيمها إلى الأنواع التالية:

أ - النقدية في صندوق المصاريف النثرية.

ب - النقدية في صناديق المنشأة.

ج - النقدية في الحساب الجاري المفتوح لدى المصرف.

إن الغرض من هذا التبويب هو العرض وتوضيح المعالجة المحاسبية بهدف تقييم وجرد النقدية، والتأكد من وجودها الفعلي للإفصاح عنها في قائمة المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية، لبيان المركز المالي الحقيقي للمنشأة.

٤ - المعالجة المحاسبية للنقدية:

أ - صندوق المصاريف النثرية: Imprest Petty cash

تقوم بعض المنشآت بدفع مبالغ ضئيلة الحجم ومتكررة الحدوث يومياً أو شهرياً، ويهدف تغطية هذه المصاريف ضئيلة الحجم أو النثرية فيتم استخدام أسلوب السلفة النثرية المستدعمة بهدف:

١ - تحقيق السهولة والمرونة في تغطية هذه المصاريف المتكررة الحدوث والضئيلة الحجم.

٢ - تسهيل دفعها عملياً: بحيث لا تتجاوز تكاليف دفعها قيمتها في الأصل، مثل مصاريف طوابع البريد أو التنقلات الداخلية أو مصاريف الضيافة اليومية أو غيرها.

وتتمثل الخطوات المحاسبية الواجب إثباتها لاستخدام نظام سلفة المصاريف النثرية فيما يلي :

١ - إنشاء صندوق المصاريف الثرية: يتم هنا تحديد قيمة السلفة والشخص المكلف بأمانة السلفة (أمين الصندوق) وتاريخ بدء صرفها وتصفيته إضافة إلى مبلغها وحدودها الدنيا والقصوى. تكون مدة السلفة على الأغلب سنة مالية واحدة وغالباً ما يتم تحرير شيك باسم أمين صندوق المصاريف الثرية يسحب على حساب المنشأة الجاري لتمكينه من تغطية المصاريف الثرية خلال الفترة المالية، وهذا ما يستلزم إثبات القيد المحاسبي التالي:

من حـ / صندوق المصاريف الثرية	× ×	
إلى حـ / النقدية بالمصرف	× ×	
إثبات سلفة المصاريف النقدية		

٢ - يتم الصرف من السلفة الثرية الموجودة لدى أمين السلفة طبقاً لما خصصت له. وعلى أمين السلفة أن يثبت المدفوعات كلها في سجل خاص به أو إعداد كشف يبين فيه قيم المدفوعات وتواريخها وأنواعها بشكل دقيق مع الانتباه إلى ضرورة توافر المستندات التي قادت إلى تحريك مبلغ السلفة بشكل سليم قانونياً ووثائقياً. ويتم إثبات القيد التالي:

من المذكورين		
حـ / القرطاسية	× ×	
حـ / م. تصليح آلات التصوير المستندي	× ×	
حـ / م. التنقلات الداخلية	× ×	
حـ / م. صيانة المصعد	× ×	
إلى حـ / صندوق المصاريف الثرية	× ×	
تغطية المصاريف المذكورة أعلاه		

٣ - وعندما يصل رصيد هذه السلفة إلى حدها الأدنى، فعلى أمينها أن يطالب

زيادة مبلغها لتصل إلى حدها الأقصى بحسب نظامها المقرر داخل المنشأة ويتم إثبات القيد التالي:

× ×	من حـ/ صندوق م. النثرية	
× ×	إلى حـ/ النقدية بالمصرف	
	تسوية مبلغ السلفة	

كما يمكن معالجة القيدتين السابقين بأن يستلم المحاسب جميع المستندات المؤيدة لتسديد المصاريف النثرية، ويحرر شيكاً بمبلغها، ويقوم أمين صندوق المصاريف النثرية بدوره باستلام هذا المبلغ بتاريخه، ويتم إثبات القيد المحاسبي التالي:

	من المذكورين	
× ×	حـ/ القرطاسية	
× ×	حـ/ مصاريف تصليح آلات التصوير المستندي	
× ×	حـ/ مصاريف التنقلات الداخلية	
× ×	حـ/ مصاريف صيانة المصعد	
× ×	إلى حـ/ النقدية بالمصرف	
	تغطية المصاريف النثرية بشيك على المصرف	

٤ - وقد يجد أمين الصندوق أن مبلغ السلفة أقل من اللازم فيطالب بزيادتها لتغطية المصاريف النثرية المتوقعة ويتم إثبات القيد التالي :

× ×	من حـ/ صندوق المصاريف النثرية	
× ×	إلى حـ/ النقدية بالمصرف	
	إثبات زيادة مبلغ السلفة	

٥ - أو قد يرى أن حجمها أكثر من اللازم ويطلب بإنقاصها ويتم إثبات القيد التالي :

× ×	من حـ/ النقدية بالمصرف	
× ×	إلى حـ/ صندوق المصاريف النثرية	
	تخفيض مبلغ السلفة	

٦- وتتم تصفية السلفة النثرية في نهاية الفترة المالية أو خلالها بسبب نقل أمين السلفة أو ندمه لعمل آخر، فيقوم عند ذلك محاسب سلفة المصاريف النثرية بتصفيتها وإيداع الفائض عنها في الحساب الجاري للمنشأة ويتم إثبات القيد التالي:

× ×	من حـ/ النقدية بالمصرف	
× ×	إلى حـ/ صندوق المصاريف النثرية	
	تصفية سلفة المصاريف النثرية	

ولا بد من الأخذ بالحسبان ما يلي فيما يخص السلفة النثرية :

- ١- القيام بمراجعة السلفة أو الصندوق بشكل دوري وفحائي لضمان عدم استخدام النقدية لأغراض غير مسموح بها.
- ٢- التأكد من استخدام السلفة للأغراض المحددة لها سابقاً.
- ٣- التأكد من الإفصاح عنها محاسبياً بشكل سليم في القوائم المالية.
- ٤- التأكد من المطابقة بين قيمتها الحقيقية الناجمة عن الجرد المفاجئ ورصيدا كما هو في السجلات المحاسبية.

مثال :

تستخدم منشأة السلام نظام السلفة المستديرة لتغطية مصاريفها النثرية ضئيلة الحجم. تصرف السلفة النثرية في ١/١ من كل عام ويتم تصفيتها في ١٢/٣١ بمبلغ حده الأقصى ٩٠٠٠ ل.س ويتم تجديدها عندما تصل إلى حدها الأدنى البالغ ١٤٠٠ ل.س وتتم العمليات التالية المتعلقة بصندوق المصاريف النثرية.

١- في ٢٠٠٢/١/١ تم صرف السلفة الثرية إلى المحاسب سامر بشيك مصري.

٢- في ٢٠٠٢/١/١٥ قدم سامر كشفاً بالمصاريف الثرية والذي تضمن ما يلي:

٦٠٠ م. الطوابع البريدية - ٢٥٠٠ م. ضيافة والاستقبال

١٥٠٠ م. التنقلات - ٣٠٠٠ م. قرطاسية

٣- طالب المحاسب سامر بزيادة السلفة بنسبة الثلث من مبلغها الإجمالي ليتمكن من تغطية المصاريف الثرية المتزايدة للفترة، وفي ٢٠٠٢/٢/١ تم تلبية طلبه بتنظيم شيك مصري بحسب النسبة المطالب بها.

٤- في ٢٠٠٢/٢/٣ تم تصفية السلفة بسبب ندب المحاسب سامر كمحاسب للتكاليف، وأودع سامر قيمة السلفة بعد الزيادة في الحساب الجاري لدى المصرف.

المطلوب :

إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة للعمليات المذكورة أعلاه، علماً أن رصيد الحساب الجاري في المصرف في ٢٠٠٢/١/١ بلغ (٣٥٠٠٠) ل.س.

الحل : في دفتر : منشأة السلام :

٢٠٠٢/١/١	من حـ/ صندوق المصاريف الثرية إلى حـ/ النقدية بالمصرف إثبات صرف السلفة الثرية	٩٠٠٠	٩٠٠٠
٢٠٠٢/١/١٥	من مذكورين حـ/ م. طوابع بريدية حـ/ م. الضيافة والاستقبال حـ/ م. التنقلات. حـ/ م. القرطاسية إلى حـ/ النقدية بالمصرف إثبات تغطية المصاريف الثرية	٧٦٠٠	٦٠٠ ٢٥٠٠ ١٥٠٠ ٣٠٠٠
٢٠٠٢/٢/١	من حـ/ صندوق المصاريف الثرية إلى حـ/ النقدية بالمصرف إثبات زيادة السلفة الثرية	٣٠٠٠	٣٠٠٠
٢٠٠٢/٢/٣	من حـ/ النقدية بالمصرف إلى حـ/ صندوق المصاريف الثرية تصفية السلفة الثرية	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠

وتظهر حسابات النقدية بالمصرف، وصندوق المصاريف الثرية في دفتر الأستاذ
منشأة السلام كما يلي:

حـ/ النقدية بالمصرف

٣٥٠٠٠	رصيد ١/١	٩٠٠٠	من حـ/ صندوق م. الثرية
١٢٠٠٠	إلى حـ/ صندوق م. الثرية	٧٦٠٠	من مذكورين
		٣٠٠٠	من صندوق م. ثرية
		٢٧٤٠٠	رصيد ٢/٣
٤٧٠٠٠		٤٧٠٠٠	

حـ/ صندوق المصاريف الثرية

٩٠٠٠	إلى حـ/ النقدية بالمصرف	١٢٠٠٠	من حـ/ النقدية بالمصرف
٣٠٠٠	إلى حـ/ النقدية بالمصرف		
١٢٠٠٠		١٢٠٠٠	

ب - النقدية في الصندوق: Cash in hand

انطلاقاً من تحقيق متطلبات رقابة داخلية فعالة على النقدية تتجه أغلب المنشآت للتقليل ما أمكن من النقدية الموجودة في صناديقها، وذلك إما بإيداعها يومياً في البنك أو التسديد والقبض بشيكات عن طريق المصرف للتخفيض من حالات التلاعب والاختلاس. ولكن، يؤدي مستوى الخدمات المصرفية المتدني في عزوف الشركات عن إيداع النقدية في المصرف وتنفيذ عمليات المقبوضات والمدفوعات من قبلها حرصاً على عاملي المرونة والسرعة.

تشمل النقدية في الصندوق جميع العملات المحلية والأجنبية الموجودة بحوزة المنشأة في صناديقها المختلفة والتي تمثل الرصيد الباقي نتيجة المقابلة بين التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) والخارجة (المدفوعات). وفيما يخص ضوابط الرقابة

الداخلية فإنه يسري عليها ما ورد فيما يخص نقدية المصاريف الثرية ومهدف الإفصاح عنها بشكل سليم في القوائم المالية في ١٢/٣١ أو نهاية الفترة المالية فإنه لا بد من جرد النقدية فعلياً والمقارنة بين مبلغها الفعلي (الناجم عن الجرد الفعلي) مع رصيدها كما هو موجود في دفتر الأستاذ وغالباً ما نواجه الحالات التالية:

- التطابق بين الرصيدين الدفترى والفعلي.

- عدم التطابق بين الرصيدين الدفترى والفعلي على شكل زيادة أو عجز.

وفيما يخص حالة التطابق فإنها لا تستدعي أي معالجة محاسبية. أما في حالة عدم التطابق فلا بد محاسبياً من تحقيق التطابق ما بين الرصيدين الدفترى والفعلي بإثبات القيود المحاسبية لتسوية الاختلاف بينهما.

العجز أو الزيادة بالنقدية : Cash ovenage & shortage

في حالة النقص أو العجز لا بد من التمييز بين الحالات التالية:

١- إن أمين الصندوق هو مالك المشروع نفسه: يعد النقص بمطابقة مسحوبات شخصية ويتم إثبات القيد التالي:

× ×	من حـ / المسحوبات الشخصية	
× ×	إلى حـ / النقدية بالصندوق	
	إثبات النقص كمسحوبات شخصية	

٢- إن أمين الصندوق موظف لدى المنشأة فلا بد من إثبات العجز في الصندوق أولاً بالقيد التالي :

× ×	من حـ / العجز في النقدية بالصندوق	
× ×	إلى حـ / النقدية بالصندوق	
	إثبات العجز في النقدية بالصندوق	

فإذا كان العجز مسموحاً به بحسب طبيعة عمل المنشأة فيعد في نهاية العام بمطابقة

خسارة واجبة التحميل على حساب الأرباح والخسائر أو ملخص الدخل:

× ×	من حـ/الأرباح والخسائر أو حـ/ملخص الدخل	
× ×	إلى حـ/العجز في النقدية بالصندوق	
	إقفال حـ/العجز في النقدية بالصندوق	

وعند اعتبار العجز غير مسموح به فيحتمل أو يخصم من راتب أمين الصندوق مباشرة.

× ×	من حـ/ أمين الصندوق	
× ×	إلى حـ/ العجز في النقدية بالصندوق	
	تحميل أمين الصندوق بالعجز في النقدية	

يتوجب على أمين الصندوق تسديد مبلغ العجز، وإذا كان مبلغ العجز كبيراً ولم يتم تسديده، عندها يتوجب على المنشأة اتخاذ جميع الإجراءات اللازمة لملاحقة أمين الصندوق قضائياً وتسديد مبلغ العجز.

أما إذا كانت النقدية الموجودة فعلاً في صناديق المنشأة والناجمة عن الجرد الفعلي أكبر من رصيدها الدفترى وبفرض عدم وجود أي أخطاء حسابية تتعلق بإثبات التدفقات النقدية الداخلة والخارجة فيجب اعتبارها كإيراد أو زيادة واجبة الإثبات في القيد التالي:

× ×	من حـ/ النقدية بالصندوق	
× ×	إلى حـ/الفائض أو الزيادة في النقدية بالصندوق	
	إثبات الزيادة في النقدية	

وفي نهاية الفترة المالية يتم تحويل هذه الزيادة أو الفائض في النقدية إلى حساب الدخل أو حساب الأرباح والخسائر بإثبات القيد التالي:

من حـ/الفائض أو الزيادة في النقدية بالصندوق	× ×	
إلى حـ/الأرباح والخسائر	× ×	
(أو إلى حـ/ ملخص الدخل)		
إثبات تحويل الزيادة		

وتجدر الإشارة إذا ما كان في المنشأة مجموعة من الصناديق كما في الفنادق مثلاً، حيث يكون هناك صندوق في قسم المطعم وآخر في الاستقبال وفي الكافتيريا والصالة الرياضية وغيرها... وإذا نجم عن جرد النقدية المفاجئ لهذه الصناديق عجز في بعضها وزيادة في بعضها الآخر فلا يجوز محاسبياً مقابلة هذا العجز مع الزيادة بعملية المقاصة انسجماً مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً GAAP ولا سيما مبدأ الإفصاح.

مثال:

تبين نتيجة جرد صناديق فندق الواحة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ ما يلي:

أولاً: فيما يخص الصندوق رقم (١):

١ - أن الموجود فعلياً في الصندوق رقم (١) هو ٤٥٠٠٠ ل.س.

٢ - إن الرصيد الدفترى للنقدية بالصندوق رقم (١) في دفتر الأستاذ في

٢٠٠٢/١٢/٣١ بلغ ٤٥٤٠٠ ل.س.

ثانياً: فيما يخص الصندوق رقم (٢):

١ - النقدية الموجودة فعلياً في الصندوق رقم (٢) ٦٠٠٠٠ ل.س.

٢ - الرصيد الدفترى للنقدية في الصندوق رقم (٢) وبعد الرجوع إلى دفتر الأستاذ

٥٩٨٠٠ ل.س.

المطلوب: إثبات المعالجة المحاسبية السليمة في دفاتر الواحة فيما يخص الصندوق

رقم (١) على أساس الاحتمالات التالية:

آ - إن مالك الفندق هو أمين الصندوق (١) نفسه.

ب - إن أمين الصندوق رقم (١) هو موظف يعمل في الفندق وأن راتبه الشهري يساوي ٢٥٠٠ ل.س يدفع له في نهاية كل شهر بشيك مصرفي.

الحل:

١- الصندوق رقم (١)

أولاً - الافتراض (أ) :

١٢/٣١	من حـ/ المسحوبات الشخصية	٤٠٠	
٢٠٠٢	إلى حـ/ النقدية بالصندوق رقم (١)	٤٠٠	
	إثبات العجز كمسحوبات شخصية		

حـ/ النقدية في الصندوق رقم (١)

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٤٥٤٠٠	الرصيد	١٢/٣١	٤٠٠	من حـ/ المسحوبات الشخصية	١٢/٣١
			٤٥٠٠٠	رصيد مدين	
٤٥٤٠٠			٤٥٤٠٠		

حـ/ المسحوبات الشخصية

١٢/٣١	إلى حـ/ الصندوق	٤٠٠	١٢/٣١	رصيد	٤٠٠
٢	بالخزينة (١)	٤٠٠			

ثانياً - الافتراض (ب) :

٤٠٠	من حـ/ العجز في النقدية	١٢/٣١
٤٠٠	إلى حـ/ النقدية بالصندوق رقم ١/	٢٠٠٢
	إثبات العجز	
٢٥٠٠	من حـ/ راتب أمين الصندوق	بتاريخه
	إلى المذكورين	
٤٠٠	حـ/ العجز في الصندوق	
٢١٠٠	حـ/ المصرف	
	تحميل أمين الصندوق بالعجز	

حـ/ النقدية بالصندوق رقم (١)

٤٥٤٠٠	رصيد	١٢/٣١	٤٠٠	من حـ/ العجز في	٣١/
				الصندوق	١٢
			٤٥٠٠٠	رصيد مدين	
٤٥٤٠٠			٤٥٤٠٠		

حـ/ العجز في النقدية

٤٠٠	إلى حـ/ النقدية	٤٠٠	من حـ/ راتب أمين
	بالصندوق رقم (١)		الصندوق
٤٠٠		٤٠٠	

٢- الصندوق رقم (٢)

٢٠٠	من حـ / النقدية بالصندوق (٢)	١٢/٣١
٢٠٠	إلى حـ / الزيادة في النقدية	٢٠٠٢
	إثبات الزيادة في النقدية	
٢٠٠	من حـ / الزيادة في النقدية	بتاريخه
٢٠٠	إلى حـ / الأرباح والخسائر	
	إقفال الزيادة في النقدية	

حـ / النقدية بالصندوق رقم (٢)

٥٩٨٠٠	رصيد	١٢/٣١	٦٠٠٠٠	رصيد	١٢/٣١
٢٠٠	زيادة في النقدية				
٦٠٠٠٠			٦٠٠٠٠		

حـ / الزيادة في النقدية

٢٠٠	إلى حـ / الأرباح والخسائر	٢٠٠	من حـ / النقدية
٢٠٠		٢٠٠	بالصندوق رقم (٢)

ج - النقدية في المصارف:

تفتح المصارف عدة أنواع من الحسابات لعملائها ولكل منها غرض خاص به، وعادة ما يخصص للمعاملات التجارية "حساب جاري" بحيث يستطيع العميل صاحب الحساب (الشركة أو التاجر) تحريكه بسهولة ويسر وذلك من خلال تحرير شيكات ويقوم المستفيد باستلام مبلغه في المصرف. وعادة ما تحقق المنشآت رقابة على النقدية من خلال تعاملها عن طريق المصارف.

تقوم المصارف عادة بإرسال كشوف لعملائها في نهاية كل شهر لأغراض المطابقة وتعريف الزبائن بأرصدة حساباتهم. وغالباً ما يكون هناك اختلاف بين الأرصدة الواردة في الكشوف والأرصدة الدفترية، وذلك لأسباب تعود إلى قيام المصرف بعمليات متعددة في خدمة عملائه فهو يقوم بتحصيل الشيكات وأوراق القبض وخصم الأوراق التجارية ويقوم بدفع الشيكات المسحوبة عليه أو يدفع قيمة أوراق الدفع، إلى ما هنالك من عمليات تسجيل فوائد لصالح العملاء، وخصم عمولات ومصاريف إرسال الكشوف لهم.

تسجل الشيكات المقبوضة في المنشأة فوراً في الدفاتر وتحتاج إلى فترة زمنية حتى يتم تحصيلها، والشيكات المسحوبة على المصرف من قبل المنشأة تحتاج أيضاً إلى بعض الوقت ليتقدم أصحابها لصرفها، من هنا قد تنشأ الفروق بين أرصدة المصرف وأرصدة المنشأة ويمكن حصر أسباب اختلاف الأرصدة إذا ما تم استبعاد احتمال وجود أخطاء حسابية في إعداد الكشوفات فيما يلي:

- ١ - تحرير شيكات على المصرف لم تُصرف بعد من قبله.
- ٢ - إرسال شيكات وردت من الزبائن للمصرف لم تحصل بعد.
- ٣ - تحصيل أوراق قبض مرسلة للتحصيل بمعرفة المصرف لم يرد إشعار تحصيلها وقيدتها بالحساب الجاري بعد.

- ٤ - دفع كمبيالات مسحوبة على المنشأة لم يصل إشعارها بعد إلى التاجر.
- ٥ - إرسال أوراق تجارية لخصمها في المصرف، خصمت ولم يصل إشعارها بعد.

٦ - فوائد سجلها المصرف لحساب المنشأة ولم يصل إشعارها بعد.

٧ - فوائد سجلها المصرف على المنشأة ولم يصل إشعارها بعد.

٨ - نفقات الكشف والطوابع المسجلة على حساب المنشأة، الخ..

لا بد من تسوية الاختلافات بين سجلات المنشأة، وسجلات المصرف لتحديد طبيعة الاختلافات بين الرصيدين عن طريق إعداد مذكرة تسوية المصرف، وبيان المطابقة.

٩ - مذكرة تسوية المصرف:

١٠. ف مذكرة التسوية إلى التحقق من صحة كل من الرصيدين بالرغم من اختلافهما وذلك عن طريق الوصول إلى تطابق الرصيدين إجرائياً وذلك بافتراض استكمال إثبات العمليات التي قام أحد الطرفين بإثباتها ولم يتم إثباتها لدى الطرف الآخر، ويمكن إعداد هذه المذكرة بأن تبدأ بالرصيد الدفتری وتنتهي بالرصيد الوارد بالكشف:

مثال:

في ٢٠٠٢/١٢/٣١ ظهر في دفاتر إحدى المنشآت أن رصيد ح/ المصرف مدينياً بمبلغ ٧٩٦٠٠ ل.س في حين أن رصيد المنشأة كما تبين من الكشف المصرف بلغ ٨٤٢٢٠ ل.س، وتضمن الكشف العمليات التي قام بها المصرف ومن بينها العمليات التالية غير الواردة في دفاتر المنشأة:

مصاريف كشف الحساب	١٠	ل.س
كمبيالة محصلة لحساب المنشأة	٨٤٠٠	ل.س
قيمة دفتر شيكات	٣٠	ل.س
فوائد سندات محصلة لحساب المنشأة	٣٠٦٠	ل.س
آجيو(عمولات مصرفية)	٤٠٠	ل.س

في حين سحب التاجر شيكات لم يتقدم أصحابها لصرفها بعد وهي: شيكان لأمر المورد عامر مسحوبان بتاريخ ٢٧/١٢/٢٠٠٢ بقيمة ٧٢٠٠ ل.س وهناك شيك مرسل للتحويل بالبريد لم يظهر بكشف المصرف بقيمة ١٣٦٠٠ ل.س.

المطلوب:

وضع مذكرة تسوية حساب المصرف.

الحل:

لعل الحياة العملية تقدم مدخلين :

المدخل الأول : هو أن الرصيد الواجب إظهاره في الميزانية هو الرصيد بحسب كشف المصرف. وبذلك فإن مذكرة التسوية على النحو التالي :

مذكرة التسوية

ل.س	ل.س	البيان
٧٩٦٠٠		رصيد حـ/ المصرف بالدفاتر
		<u>يضاف:</u>
	٨٤٠٠	كمبيالة محصلة لم ترد بالدفاتر بعد
	٣٠٦٠	فوائد سندات
	٧٢٠٠	شيكات لأمر الموردين لم تصرف بعد
١٨٦٦٠		
٩٨٢٦٠		<u>ينزل</u>
	١٠	مصاريف كشف الحساب
	٣٠	قيمة دفتر شيكات
	٤٠٠	آجيو
<١٤٠٤٠>	١٣٦٠٠	شيك مرسل للتحويل لم يرد بالكشف بعد
٨٤٢٢٠		

ملاحظات على الحل:

من الملاحظ من كشف المصرف أن تحصيل الكمبيالة لحساب المنشأة، وتسجيل فوائد سندات محصلة حساب المنشأة، والشيكات التي لم يتقدم أصحابها لاستلامها تزيد من رصيد النقدية في المصرف، لذلك وردت ضمن مجموعة الإضافات للحساب الجاري. أما مصاريف كشف الحساب، وقيمة دفتر الشيكات والآجيو والشيك الذي لم يحصل بعد فهذه عمليات تؤدي إلى تخفيض رصيد النقدية في المصرف، لذلك وردت ضمن مجموعة التنزيلات من الحساب الجاري.

بعد إعداد مذكرة التسوية لابد من إثبات قيود التسوية من أجل إظهار الحسابات على حقيقتها في قائمة المركز المالي بنهاية المدة، ومن المذكرة يتضح أن هذه القيود بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ هي:

١٢/٣١ ٢٠٠٢	من مذكورين حـ/ مصاريف مالية حـ/ آجيو حـ/ شيكات برسم القبض إلى حـ/ النقدية بالمصرف إثبات المصاريف وشيكات برسم القبض	٤٠ ٤٠٠ ١٣٦٠٠ ١٤٠٤٠	
بتاريخه	من حـ/ النقدية بالمصرف إلى المذكورين إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل إلى حـ/ فوائد سندات إلى حـ/ شيكات برسم الدفع إثبات الإضافات لحساب المصرف	١٨٦٦٠ ٨٤٠٠ ٣٠٦٠ ٧٢٠٠	

وبعد ذلك تقفل المصاريف والإيرادات في الحسابات الختامية تمهيداً لاستخراج النتائج. وتظهر الحسابات الوسيطة المفتوحة لغرض إعداد مذكرة التسوية مثل حـ/ شيكات برسم القبض، و حـ/ شيكات برسم الدفع في قائمة المركز المالي. إذ إن ظهور حساب شيكات برسم القبض في ميزانية الشركة إظهار لواقعة تفيده بأن شيكاً قدمه أحد المدينين لكنه لن يحصل بعد، ومن مسؤوليات الإدارة متابعة تحصيل هذا المبلغ، أما حساب شيكات برسم الدفع فهو يمثل شيك أصدرته الشركة لتسديد أحد الموردين، وبناءً عليه سجلت الشركة المبلغ إلى البنك. أما المدخل الثاني فهو : لا يظهر حساب شيكات برسم الدفع ويبقى الفرق بين

رصيد المصرف في حسابات المشروع ورصيد المصرف في كشف المصرف قائماً بمقدار يعادل قيمة شيكات برسم الدفع وهو لتذكير الإدارة بأن هذا الفرق قائم ومتابعته. وما يقال عن الشيكات برسم الدفع يقال أيضاً عن الشيكات برسم القبض. وإن الأخذ بهذا المدخل لا يؤثر على مذكرة التسوية التي أظهرت أسباب الفرق، لكنه يؤثر في القيود المحاسبية الناجمة عن مذكرة التسوية.

٢ - بيان المطابقة :

يتم إعداد بيان المطابقة من أجل الوصول إلى الرصيد الصحيح لكل من رصيد المصرف في دفاتر المنشأة، ورصيد المنشأة في دفاتر المصرف. ويقسم بيان المطابقة إلى قسمين يبدأ أحدهما بالرصيد الوارد في كشف المصرف ويتم تعديله بالبنود التي تم إثباتها في دفاتر المنشأة ولم تسجل في دفاتر المصرف وصولاً إلى الرصيد الصحيح. ويبدأ القسم الثاني بالرصيد الوارد في دفاتر المنشأة ويتم تعديله بالبنود التي تم إثباتها في دفاتر المصرف ولم تسجل في دفاتر المنشأة وصولاً إلى الرصيد الصحيح (الحقيقي) والذي يعني أن الرصيد الصحيح يظهر بافتراض أن كل المعاملات تم تسجيلها سواء في دفاتر المنشأة أم دفاتر المصرف.

مثال:

باستخدام بيانات المثال السابق، المطلوب: إعداد بيان المطابقة الذي يظهر الرصيد الحقيقي فيما لو أن جميع العمليات تم إثباتها في دفاتر الطرفين.

دفاتر المصرف			دفاتر المنشأة		
البيان	ل.س	ل.س	ل.س	ل.س	البيان
الرصيد حسب الكشف		٨٤٢٢٠	٧٩٦٠٠		رصيد حـ/ المصرف حسب الدفاتر
يضاف:					يضاف:
شيك مرسل للحصول	١٣٦٠٠	١٣٦٠٠		٨٤٠٠	كمبيالة محصلة لم ترد

ينزل: شيك لم يدفع بعد	٧٢٠٠		١١٤٦٠	٣٠٦٠	بالدفاتر
		٩٧٨٢٠	٩١٠٦٠		فوائد سندات
		٧٢٠٠		١٠	ينزل: مصاريف كشف الحساب
				٣٠	قيمة دفتر شيكات
			٤٤٠	٤٠٠	آجيو
		٩٠٦٢٠	٩٠٦٢٠		

يظهر بيان المطابقة الرصيد الحقيقي فيما لو تمت جميع العمليات، أي فيما لو تم تحصيل الشيك بمبلغ ١٣٦٠٠، ودفع الشيكات بمبلغ ٧٢٠٠ ل.س. ويظهر حـ/ النقدية بالمصرف في دفاتر المنشأة على الشكل التالي:

حـ/ النقدية بالمصرف

٧٩٦٠٠	رصيد قبل التسوية	٤٠	مصاريف مالية
٨٤٠٠	أ. قبض	٤٠٠	آجيو
٣٠٦٠	فوائد سندات	١٣٦٠٠	شكات برسم القبض
٧٢٠٠	شيكات برسم الدفع	٨٤٢٢٠	رصيد مدين
٩٨٢٦٠		٩٨٢٦٠	

ثانيا - الاستثمارات قصيرة الأجل : Short-term Investments

١ - مفهوم الاستثمارات قصيرة الأجل:

في الأصل تنشأ الاستثمارات قصيرة الأجل بوساطة الاستثمار في سندات أو أسهم أو إيداع الأموال في حسابات توفير أو ودائع لآجال تستحق مستقبلا بسبب وجود فائض نقدي لدى المنشأة، ومنعا لعدم ترك هذا الفائض النقدي غير مستخدم أو عاطل عن التشغيل يتم استثماره خلال الفترة المالية أو دورة التشغيل

يهدف الحصول على العوائد كالفوائد والأرباح التي تنجم عن الاستثمارات قصيرة الأجل وعندما ترغب المنشأة بالتخلص منها يتم إعادة بيعها (تحويلها إلى نقدية سائلة) حسب الحاجة أو الرغبة بذلك.

الاستثمارات قصيرة الأجل هي أصل متداول ناجم عن استخدام الفائض النقدي المتوفر في المنشأة في استثمارات مالية خلال فترة التشغيل أو الفترة المالية بهدف الحصول على العوائد والفوائد والأرباح المالية ويمكن تصنيف هذه الاستثمارات في صورة:

- استثمارات في سندات لفرات قصيرة الأجل.
- استثمارات في أسهم شركات بغرض بيعها أو المضاربة بها والحصول على أرباحها.
- شهادات استثمار قصيرة الأجل.

ويهدف الحكم على الاستثمارات فيما إذا كانت أصلاً متداولاً أي قصيرة الأجل وليست طويلة الأجل لا بد من توافر الشرطين التاليين:
أ - أن يكون الهدف أو الغرض الأساسي من تملك المنشأة لهذه الاستثمارات هو الاستخدام المؤقت للفائض النقدي الموجود لديها لفترة زمنية لا تتجاوز على الأغلب الفترة المالية أو دورة التشغيل أيهما أطول.

ب - أن تتمكن المنشأة من التصرف بهذه الاستثمارات متى رغبت بتحويلها إلى نقدية خلال الفترة المالية، أي أنه لا توجد عوائق تحد من إمكان التصرف بها متى رغبت المنشأة بذلك.

وإذا لم يتوافر هذان الشرطان فعند ذلك لا يمكن الحكم على هذه الاستثمارات بأنها قصيرة الأجل كأصل متداول، كما في حالة امتلاك الأسهم بهدف السيطرة أو التحكم في أعمال منشأة أخرى، ففي هذه الحالة تصبح استثمارات طويلة الأجل.

٢ - الرقابة الداخلية على الاستثمارات قصيرة الأجل:

لا بد من الأخذ بالحسبان أهم الإجراءات الرقابية على الاستثمارات قصيرة الأجل والنابعة من أهميتها وسيولتها كما يلي:

أ - التصريح بحيازة الاستثمارات: والتي تتمثل بضرورة الحصول على موافقة إدارة المنشأة، سواء بالشراء أم البيع.

ب - إحكام الرقابة كذلك على العوائد والإيرادات الناجمة عن السندات والأسهم.

٣ - المعالجة المحاسبية للاستثمارات قصيرة الأجل:

يمكن حصر هذه المعالجة من خلال النقاط التالية كما يلي:

أ - المعالجة المحاسبية المتعلقة بحيازة وامتلاك المنشأة للاستثمارات قصيرة الأجل.

ب - المعالجة المحاسبية المتعلقة بتقويم الاستثمارات قصيرة الأجل في نهاية الفترة المالية.

ج - المعالجة المحاسبية المتعلقة بالتصرف بالاستثمارات قصيرة الأجل خلال الفترة المالية.

د - المعالجة المحاسبية بتحويل الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل.

آ - المعالجة المحاسبية المتعلقة بحيازة وامتلاك الاستثمارات قصيرة الأجل:

يجب الانتباه والتمييز بين نوعي هذه الاستثمارات، فإذا كان شكلها على صورة حسابات توفير أو ودائع مفتوحة لدى المصارف المختلفة فإنه لا بد أولاً من إثبات حيازتها على أساس مبدأ التكلفة التاريخية أي على أساس ثمن الحيازة الفعلي مضافاً إليها جميع المصاريف الأخرى اللازمة لاقتنائها لشهادات أو فتحها لحسابات الاستثمار أو الودائع المختلفة، وعند حيازة الاستثمارات قصيرة الأجل يتم إثبات القيد التالي:

من حـ/ استثمارات قصيرة الأجل - شهادات الاستثمار	× ×	
من حـ/ استثمارات قصيرة الأجل - ودائع لأجل	× ×	
إلى حـ/ النقدية بالصندوق (أو بالمصرف)		
إثبات شراء شهادات الاستثمار	× ×	
أو إثبات حسابات ودائع الأجل		

وعند تخلي المنشأة عن هذه الاستثمارات يكون القيد معاكساً لذلك تماماً، أما فيما يخص الإيرادات المرتبطة بالاستثمارات قصيرة الأجل التي تكون على شكل فوائد والناجمة عنها والتي تدرج في حساب إيرادات الاستثمارات قصيرة الأجل فيتم إثباتها بالقيد التالي:

من حـ/ النقدية بالمصرف (أو بالصندوق)	× ×	
إلى حـ/ إيرادات استثمارات قصيرة الأجل	× ×	
إثبات قبض إيرادات استثمارات قصيرة الأجل		
من حـ/ إيرادات استثمارات قصيرة الأجل	× ×	
إلى حـ/ الأرباح والخسائر	× ×	
تحويل إيرادات أ. أ. ق. الأجل إلى حـ/ الأرباح والخسائر		

أما فيما يخص حيازة الاستثمارات قصيرة الأجل على شكل أسهم وسندات فإن عملية تقييم امتلاك المنشأة أو التاجر لاستثماراته القصيرة تتم بالاستناد إلى مبدأ المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية أي يأخذ بعين الاعتبار ثمن الشراء الأصلي مضافاً إليه جميع المصاريف الأخرى اللازمة مثل مصاريف البريد - أو مصاريف العمولة للسمسار أو الوسيط أو غيرها حتى تصبح هذه الاستثمارات في حيازة المنشأة والتي يتم الاحتفاظ بها في حافظة الاستثمارات قصيرة الأجل. وأيضاً لا بد من الإشارة إلى أن مبدأ التكلفة التاريخية يعتمد لتقييم امتلاك

الاستثمارات قصيرة الأجل سواء أتم امتلاكها مباشرة أم بواسطة أسواق الأوراق المالية (البورصة) إن كانت موجودة.

ب - تقويم الاستثمارات قصيرة الأجل في نهاية الفترة المالية:

تعرضت كل من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP)، ومعايير المحاسبة الأمريكية، ومعايير المحاسبة الدولية (IAS) لموضوع تقويم الاستثمارات قصيرة الأجل بقائمة المركز المالي إما على أساس "التكلفة أو السوق أيهما أقل". (Lower of Cost or Market)، أو على أساس "سعر السوق"، على أن يطبق أي منها على جميع محتويات محفظة الأوراق المالية.

أولاً - تقييم الاستثمارات قصيرة الأجل على أساس أسعار التكلفة أو السوق أيهما أقل:

يتم في نهاية الفترة المالية وانسجاماً مع مبدأ الحيطة والحذر المقارنة بين أسعار تكلفة امتلاك الاستثمارات قصيرة الأجل وأسعارها السائدة في السوق. ويكون أمام المنشأة عدة احتمالات:

الاحتمال الأول: التطابق بين أسعار الحيازة وأسعار السوق: وهذا احتمال نادر الحدوث ولا يستدعي إثبات أي معالجة محاسبية، ما عدا الإفصاح عن الاستثمارات قصيرة الأجل بقائمة المركز المالي بأسعار التكلفة.

الاحتمال الثاني: أسعار الأوراق المالية في السوق أقل من أسعار تكلفة حيازتها: هذا يعني أن هناك خسارة محتملة الحدوث نتيجة انخفاض إجمالي القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل عن إجمالي تكلفة حيازتها وانسجاماً مع مبدأ الحيطة والحذر لابد من تشكيل مخصص لمواجهة الخسائر الناجمة عن الهبوط في أسعار السوق يسمى مخصص هبوط الاستثمارات قصيرة الأجل. وهذه الخسارة قد تتحقق إذا ما تم بيع الاستثمارات في الفترة المالية القادمة أو لا تتحقق.

مثال:

في ٢٠٠٢/٩/١ اشترت إحدى الشركات عن طريق حسابها الجاري في المصرف ٥٠٠٠ سهم من أسهم شركة النورس البحري، وبلغ سعر شراء السهم الواحد ٤٨٠ ل.س، وبلغت عمولة سماسرة الأوراق المالية ٢% من قيمة الصفقة وبتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ بلغ سعر السهم في السوق ٤٨٥ ل.س. فتكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة على الشكل التالي:

٢٠٠٢/٩/١	من -/ استثمارات قصيرة الأجل إلى -/ النقدية بالمصرف شراء ٥٠٠٠ سهم × ٤٨٠ ل.س + ٢% عمولة	٢٤٤٨٠٠٠	٢٤٤٨٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من -/ الأرباح والخسائر إلى -/ مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل تكوين مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل	٢٣٠٠٠	٢٣٠٠٠

ملاحظة: رغم ارتفاع سعر السهم من ٤٨٠ ل.س إلى ٤٨٥ ل.س إلا أن إجمالي القيمة السوقية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ جميع الأسهم والبالغة ٥٠٠٠ سهم × ٤٨٥ ل.س = ٢٤٢٥٠٠٠ ل.س، تقل عن إجمالي تكلفة حيازة الاستثمارات قصيرة الأجل والبالغة ٢٤٤٨٠٠٠ ل.س، وبالتالي لا بد من تكوين مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل بالفرق بينهما والبالغ: ٢٤٤٨٠٠٠ - ٢٤٢٥٠٠٠ = ٢٣٠٠٠ ل.س

-/ مخصص هبوط أسعار الاستثمارات قصيرة الأجل

من -/ الأرباح والخسائر	٢٣٠٠٠	رصيد ١٢/٣١	٢٣٠٠٠
	٢٣٠٠٠		٢٣٠٠٠

حـ/ الأرباح والخسائر كما تظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١

٢٣٠٠٠	إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل
-------	--

الميزانية العمومية كما تظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١

أصول متداولة	
٢٤٤٨٠٠٠	استثمارات قصيرة الأجل
٢٣٠٠٠	م. هـ. — أ. أ. ق. — الأجل
٢٤٢٥٠٠٠	

وفي السنوات التالية تتم عملية المقارنة أيضاً بين أسعار التكلفة والسوق لهذه الاستثمارات وقد نصل إلى الاحتمالات التالية:

أ - إن مبلغ المخصص المشكل سابقاً كافياً.

ب - إن مبلغ المخصص المشكل سابقاً غير كافٍ ويحتاج إلى تعديل.

ج - إن مبلغ المخصص المشكل سابقاً فيه زيادة على المبلغ اللازم.

وفيما يخص هذه الاحتمالات نفترض أن هذه المنشأة وبعد العودة إلى أسعار السوق

في ٢٠٠٣/١٢/٣١ وجدت أن أسعار استثماراتها السوقية السائدة كانت بقيمة:

أ - ٤٨٥ ل.س. للسهم. ب - ٤٨٠ ل.س. للسهم. ج - ٤٨٨ ل.س. للسهم

وعليه فإن المعالجة المحاسبية بحسب الاحتمال (أ) لا تستلزم أي تعديل على

المخصص المشكل، ويكتفى فقط بالإفصاح عن هذه الاستثمارات في الميزانية كما تظهر في نهاية الفترة المالية.

الميزانية كما تظهر في ٢٠٠٣/١٢/٣١

أصول متداولة	
استثمارات قصيرة الأجل	٢٤٤٨٠٠٠
م. هـ. أ. ق. الأجل	٢٣٠٠٠
	٢٤٢٥٠٠٠

أما بحسب الاحتمال (ب) فيلاحظ أن هناك خسائر محتملة بقيمة ٤٨٠٠٠ ل.س بعد المقارنة بين أسعار السوق والتكلفة وكون أن هناك مخصصاً مشكلاً سابقاً فلا بد من تعديله كما يلي:

٢٠٠٣/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل تسوية المخصص المشكل سابقاً	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
------------	---	-------	-------

حـ/ استثمارات قصيرة الأجل

١٢/٣١ ٢٠٠٣	رصيد مدين	٢٤٤٨٠٠٠	١/١ ٢٠٠٣	رصيد	٢٤٤٨٠٠٠
		٢٤٤٨٠٠٠			٢٤٤٨٠٠٠

حـ/ مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل

١/١ ٢٠٠٣	رصيد	٢٣٠٠٠	١٢/٣١ ٢٠٠٣	رصيد دائن	٤٨٠٠٠
	من حـ/ الأرباح والخسائر	٢٥٠٠٠			٤٨٠٠٠
		٤٨٠٠٠			٤٨٠٠٠

حـ/ الأرباح والخسائر كما يظهر في ٢٠٠٣/١٢/٣١

٢٥٠٠٠	إلى حـ/ م. هـ. أ. ق. الأجل	٢٠٠٣ ١٢/٣١
-------	----------------------------	------------

الميزانية كما تظهر في ٢٠٠٠/١٢/٣١

أصول متداولة	
أ. ق. الأجل	٢٤٤٨٠٠٠
م. هـ. أ. ق. الأجل	٤٨٠٠٠
	٢٤٠٠٠٠

أما بحسب الاحتمال (ج) فيلاحظ أن أسعار السوق هي أقل من التكلفة بمبلغ ٨٠٠٠ ل.س فقط، وهذا يعني أن هناك زيادة في مبلغ المخصص تستلزم الإعلادة إلى حساب الأرباح والخسائر كما يلي:

١٥٠٠٠	من حـ/ م. هـ. أ. ق. الأجل	٢٠٠٣/١٢/٣١
١٥٠٠٠	إلى حـ/ الأرباح والخسائر	
	إعادة الزيادة في مبلغ المخصص	

حـ/ مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل

١٥٠٠٠	إلى حـ/ الأرباح	١٢/٣١	٢٣٠٠٠	رصيد	١/١
	والخسائر	٢٠٠٣			٢٠٠٣
٨٠٠٠	رصيد دائن	١٢/٣١			
		٢٠٠٣			
٢٣٠٠٠			٢٣٠٠٠		

حـ/ استثمارات قصيرة الأجل

٢٤٤٨٠٠٠	رصيد	١/١	٢٤٤٨٠٠٠	رصيد مدين	١٢/٣١
٢٤٤٨٠٠٠			٢٤٤٨٠٠٠		

حـ/ الأرباح والخسائر كما تظهر في ٢٠٠٣/١٢/٣١

١٥٠٠٠ من حـ/ م. هـ.أ.أ. ق. الأجل

الميزانية كما تظهر في ٢٠٠٣/١٢/٣١

أصول متداولة

أ. ق. الأجل ٢٤٤٨٠٠٠

٨٠٠٠ - م. هـ.أ.أ. ق. الأجل

٢٤٤٠٠٠٠

وفي حالات أخرى قد تتم إعادة كامل المبلغ المخصص إن كان هناك تطابق بين أسعار التكلفة والسوق، أو إذا أصبح سعر السوق أكبر من سعر التكلفة. ثانياً - تقويم الاستثمارات قصيرة الأجل على أساس القيمة السوقية: ويركز أصحاب الاتجاه الحديث حالياً كما في الولايات المتحدة الأمريكية^(١) على الإفصاح عن الاستثمارات قصيرة الأجل بأسعار السوق عندما تكون أقل أو أكبر من أسعار التكلفة أو الحيازة... أي الاعتراف مباشرة بالخسائر أو المكاسب الناجمة عن تقييمها بالمقارنة بين أسعار التكلفة و السوق وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة المالية دون الحاجة إلى تشكيل المخصصات بحسب وجهة نظر أصحاب الاتجاه التقليدي. على أساس أن التقييم باعتماد الأسعار السوقية بدلاً من التكلفة التاريخية يعطي مقياساً أفضل لهذا العنصر من الأصول.

فعلى سبيل المثال إذا كانت أسعار الحيازة أو التكلفة للاستثمارات قصيرة الأجل في إحدى المنشآت تبلغ ٢٥٠٠٠٠٠ ل.س. وعند تقييمها في نهاية الفترة

١ - معيار المحاسبة الأمريكي رقم ١٥.

المالية وجد أن أسعارها كما هي سائدة في السوق كانت مساوية:

أ - ٢٢٥٠٠٠٠٠ ل.س

ب - ٢٧٠٠٠٠٠ ل.س

فإن المعالجة واجبة الإثبات بحسب الاحتمال (أ) تستلزم تخفيض قيمة الاستثمارات بالخسائر الناجمة عن المقارنة بالقيد المحاسبي التالي :

٢٥٠٠٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر
٢٥٠٠٠٠	إلى حـ / الاستثمارات قصيرة الأجل
	إثبات الخسائر الناجمة عن تقييم أ.ق. الأجل

حـ / استثمارات قصيرة الأجل

٢٥٠٠٠٠٠	رصيد	١٢/٣١	٢٥٠٠٠٠	من حـ /	١٢/٣١
				الأرباح	
				والخسائر	
			٢٢٥٠٠٠٠	رصيد مدين	١٢/٣١
٢٥٠٠٠٠٠			٢٥٠٠٠٠٠		

ويتم الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي بأسعار السوق كما يلي:

الميزانية كما تظهر ١٢/٣١

أصول. متداولة
٢٢٥٠٠٠٠٠ استثمارات قصيرة الأجل

وهذا يعني أنه قد تم الاعتراف بخسائر مبلغها يساوي ٢٥٠٠٠٠٠ ل.س نتيجة

المقارنة بين أسعار تكلفة الاستثمارات مع أسعارها السوقية السائدة من باب الانسجام مع مبدأ الحيطة والحذر الذي يقضى بضرورة الاعتراف بالخسائر... وعلى أساس أن هذه المعالجة تمثل المعالجة الواقعية والأكثر انسجاماً مع ظروف المنشأة كما هي سائدة في الواقع.

أما بحسب الاحتمال (ب) وحيث إن أسعار السوق هي أعلى من أسعار تكلفة حيازتها... فيتم الاعتراف بالأرباح الناجمة عن المقارنة بين سعر السوق وسعر التكلفة وتعتبر هذه الأرباح بمثابة المكاسب غير المحققة، حيث ما زالت المنشأة مالكة لهذه الاستثمارات ويتم اعتماد أسعار السوق للإفصاح عنها في قائمة المركز المالي في نهاية الفترة المالية.

تتم المعالجة المحاسبية في هذه الحالة على الشكل التالي:

٢٠٠٠٠	من حـ/ استثمارات قصيرة الأجل إلى حـ/ مكاسب استثمارات الاعتراف بمكاسب الاستثمارات قصيرة الأجل	٢٠٠٠٠
٢٠٠٠٠	من حـ/ مكاسب الاستثمارات إلى حـ/ الأرباح والخسائر إقفال مكاسب الاستثمارات قصيرة الأجل	٢٠٠٠٠

ويتم الإفصاح عنها في الميزانية كما تظهر في ١٢/٣١ بحسب الاحتمال (ب) كما يلي :

الميزانية كما تظهر في ١٢/٣١	
أصول متداولة	
استثمارات قصيرة الأجل	٢٧٠٠٠٠٠

ولابد من الإشارة إلى أن عدداً كبيراً من المحاسبين يعارض مبدأ تقويم الاستثمارات على أساس المقارنة بين أسعار التكلفة والسوق أيهما أقل، ويفضلون استخدام سعر السوق أساساً لتقويم هذه الاستثمارات سواء أكانت أقل أم أعلى من التكلفة. ويرون أن الخسائر والأرباح تتحقق عندما تتغير قيم هذه الاستثمارات في الأسواق المالية وليس عند بيعها، ومن شأن ذلك الحد من قدرة المنشأة على التلاعب في عكسها لنتيجة عملها في نهاية الفترة المالية، ولا سيما عند اتخاذ قرارات بيع الاستثمارات والتي ستؤثر على دخلها الشامل السنوي.

وعلى الرغم من أن التقلبات في أسعار هذه الاستثمارات ستؤدي إلى التذبذب أو التغير في قيمة الدخل السنوي من عام إلى آخر، إلا أن التقييم على أساس الأسعار السوقية يمثل مدخلاً أقرب إلى الواقع العملي.. وأكثر التصاقاً بظروف المنشأة الحقيقية دون أي تزيف للحقائق ويمكن تعويض الخسائر التي تم الاعتراف بها في فترة ما عند بيع الاستثمارات في حالة ارتفاع أسعارها كما هي سائدة في السوق.

ج - بيع الاستثمارات قصيرة الأجل :

قد يتم بيع جزء من هذه الاستثمارات خلال الفترة المالية حيث ينجم أرباح أو خسائر عن عملية البيع، وبالانسجام مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فإنه يتم الاعتراف بهذه الأرباح والخسائر والتي قد تنجم عن التخلي عن كامل الاستثمارات أو عن جزء منها، وفي حالة نشوء الخسائر فلا بد من استخدام مخصص هبوط أسعار استثمارات قصيرة الأجل الذي تم تكوينه سابقاً لهذا الغرض.

مثال:

في ٢٠٠٣/٦/٣٠ باعت إحدى المنشآت نقداً استثماراتها قصيرة الأجل والتي كانت تكلفه حيازتها ١٢٠٠٠ ل.س وذلك بمبلغ ١١٥٠٠ ل.س وأن مخصصها المشكل كان بقيمة ١٠٠ ل.س.

٦/٣٠ ٢٠٠٣	من مذكورين حـ/ النقدية بالصندوق حـ/ م.هـ.أ.أ. ق. الأجل حـ/ خسائر بيع أ.ق. الأجل إلى حـ/ أ.ق. الأجل إثبات بيع أ. ق. الأجل	١١٥٠٠ ١٠٠ ٤٠٠ ١٢٠٠٠	
١٢/٣١ ٢٠٠٣/	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ خسائر بيع أ.ق. الأجل إقفال خسائر بيع الاستثمارات	٤٠٠ ٤٠٠	

حـ/ أ. ق. الأجل

٦/٣٠	من مذكورين	١٢٠٠٠	١/١	رصيد	١٢٠٠٠
		١٢٠٠٠			١٢٠٠٠

حـ/ م. هـ.أ.أ. أ. الأجل

١/١	رصيد	١٠٠	٦/٣٠	إلى حـ/ أ.ق. الأجل	١٠٠
		١٠٠			١٠٠

حـ/ خسائر بيع أ. ق. الأجل

١/١	من حـ/ الأرباح والخسائر	٤٠٠	٦/٣٠	إلى حـ/ أ. ق. الأجل	٤٠٠
		٤٠٠			٤٠٠

وبفرض أنها بيعت بمبلغ ١٢٥٠٠ فإن المعالجة واجبة الإثبات ستكون كما يلي:

٦/٣٠	من المذكورين		
٢٠٠٣	حـ/ النقدية بالصندوق	١٢٥٠٠	
	حـ/ م. هـ. أ. ق. الأجل	١٠٠	
	إلى المذكورين		
	حـ/ أ. ق. الأجل	١٢٠٠٠	
	إلى حـ/ أ. بيع أ. ق. الأجل	٥٠٠	
	حـ/ الأرباح والخسائر	١٠٠	
	إثبات بيع أ. ق. الأجل		
١٢/٣١	من حـ/ أرباح بيع أ. ق. الأجل	٥٠٠	
٢٠٠٣	إلى حـ/ الأرباح والخسائر	٥٠٠	
	إقفال الحساب المذكور أعلاه		

حـ/ استثمارات قصيرة الأجل

٦/٣٠	من المذكورين	١٢٠٠٠	١/١	رصيد	١٢٠٠٠
		١٢٠٠٠			١٢٠٠٠

حـ/ م. هـ. أ. . أ. ق. الأجل

١/١	رصيد	١٠٠	٦/٣٠	إلى المذكورين	١٠٠
		١٠٠			١٠٠

حـ/ أرباح بيع أ. ق. الأجل

	من المذكورين	٥٠٠		إلى حـ/ الأرباح والخسائر	٥٠٠
		٥٠٠			٥٠٠

د - تحويل الاستثمارات قصيرة الأجل إلى طويلة الأجل :

إذا ما رغبت المنشأة بالاحتفاظ بالاستثمارات الموجودة لديها لفترة طويلة الأجل يتوجب ترحيلها من حساب "استثمارات قصيرة الأجل" إلى حساب "استثمارات طويلة الأجل"، ويتم هنا تقويم هذه الاستثمارات طبقاً لقاعدة "التكلفة أو السوق أيهما أقل".

فإذا ما كانت أسعار الاستثمارات أعلى أو تساوي تكلفة حيازتها فيتم تحويلها بسعر التكلفة ، وإذا ما كان هناك مخصص لهبوط الاستثمارات قصيرة الأجل مشكلاً من فترة سابقة فيتم إقفال هذا المخصص بتحويل رصيده إلى حساب الأرباح والخسائر.

مثال:

في ٢٠٠٢/١٠/٣١ رغبت إحدى المنشآت بتحويل استثماراتها قصيرة الأجل والتي كانت قيمتها ١٢٠٠٠ ل.س. والمخصص المشكل لها ٢٠٠ ل.س. إلى استثمارات طويلة الأجل علماً أن أسعارها السائدة في السوق كانت ١٣٢٠٠ ل.س. بما أن سعر السوق للاستثمارات قصيرة الأجل أعلى من تكلفة حيازتها فيتم تحويلها إلى استثمارات طويلة الأجل وفق سعر تكلفة الحيازة وتكون المعالجة المحاسبية على الشكل التالي:

٢٠٠٣/١٠/٣١	من حـ/ استثمارات طويلة الأجل إلى حـ/ استثمارات قصيرة الأجل إثبات تحويل الاستثمارات	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
بتاريخه	من حـ/ م.هـ.أ.ق. الأجل إلى حـ/ الأرباح والخسائر قفل المخصص المشكل	٢٠٠	٢٠٠

حـ/ استثمارات قصيرة الأجل

١٠/٣١	من حـ/ أ. ط.	١٢٠٠٠	١٠/٣١	رصيد	١٢٠٠٠
	الأجل	١٢٠٠٠			١٢٠٠٠

حـ/ م. هـ. أ. أ. ق. الأجل

١٢/٣١	رصيد	٢٠٠	إلى حـ/ أ. خ	٢٠٠
		٢٠٠		٢٠٠

حـ/ الأرباح والخسائر

٢٠٠ من حـ/ م. هـ. أ. أ. ق. الأجل

حـ/ استثمارات طويلة الأجل

١٢/٣١	رصيد	١٢٠٠٠	من حـ/ أ. ق. الأجل	١٢٠٠٠
		١٢٠٠٠		١٢٠٠٠

الميزانية كما تظهر في ١٢/٣١

١٢٠٠٠ أ. ط. الأجل

إما إذا كان السعر السائد في السوق للاستثمارات أقل من تكلفة حيازتها، فيتم في هذه الحالة استخدام جزء أو كل مخصص هبوط أسعار الاستثمارات قصيرة الأجل لتغطية الفارق بين سعر السوق (الذي يتم على أساسه إثبات الاستثمارات طويلة الأجل)، وسعر تكلفة حيازة الاستثمارات قصيرة الأجل، وإذا لم يكن هذا المخصص كافياً فيتم اعتبار الباقي بمثابة خسارة تحويل الاستثمارات يتم الاعتراف

بها عند القيام بعملية التحويل وفي نهاية الفترة المالية تقفل خسارة تحويل
الاستثمارات في حساب الأرباح والخسائر.

مثال:

باستخدام بيانات المثال نفترض أن السعر السائد في السوق للاستثمارات قصيرة
الأجل كان ١١٥٠٠ ل.س. وبالتالي تصبح المعالجة المحاسبية على الشكل التالي:

٢٠٠٢/١٠/٣١	من مذكورين حـ / استثمارات طويلة الأجل حـ / م. هـ. أ. ق. الأجل حـ / خسائر تحويل الاستثمارات إلى حـ / استثمارات قصيرة الأجل إثبات تحويل الاستثمارات	١١٥٠٠ ٢٠٠ ٣٠٠ ١٢٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ / الأرباح والخسائر إلى حـ / خسائر تحويل الاستثمارات إقفال خسائر تحويل الاستثمارات	٣٠٠ ٣٠٠

حـ / أ. ق. الأجل

من المذكورين	١٢٠٠٠	١٠/٣١	رصيد	١٢٠٠٠
	١٢٠٠٠			١٢٠٠٠

حـ/ م. هـ. أ. ق. الأجل

١٠/٣١	رصيد	٢٠٠	إلى حـ/ أ. ق. الأجل	٢٠٠
		٢٠٠		٢٠٠

حـ/ استثمارات طويلة الأجل

١٢/٣١	رصيد	١١٥٠٠	إلى حـ/ أ. ق. الأجل	١١٥٠٠
		١١٥٠٠		١١٥٠٠

حـ/ خسائر تحويل الاستثمارات

١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر	٣٠٠	١٠/٣١	إلى حـ/ أ. ق. الأجل	٣٠٠
		٣٠٠			٣٠٠

حـ/ الأرباح والخسائر

	إلى حـ/ خسائر تحويل الاستثمارات	٣٠٠
--	---------------------------------	-----

الميزانية كما تظهر في ١٢/٣١

١١٥٠٠	استثمارات طويلة الأجل
-------	-----------------------

وتظهر الاستثمارات طويلة الأجل بالقيمة نفسها من سنة لأخرى إلى أن يتم التصرف بها وفقاً لرغبة إدارة الشركة.

أسئلة وتمارين

السؤال الأول-عرف النقدية وبين العوامل أو الشروط الواجب توافرها فيها حتى تتمكن من إتباعها إلى مجموعة الأصول المتداولة.

السؤال الثاني-علل لماذا يمكن عد عنصر النقدية مهماً... واذكر السياسات الواجب مراعاتها لإحكام الرقابة عليها.

السؤال الثالث-بوّب عناصر النقدية وبين الغاية أو الغرض من ذلك.

السؤال الرابع-بين الهدف أو الغاية من مسك بعض المنشآت لسلفة المصاريف الثرية، وعدد الحالات المتعلقة بها والتي تواجهها محاسبياً.

السؤال الخامس-توفرت لديك المعلومات التالية عن منشأة الرغد التي تستخدم نظام السلفة المستدّمة لتغطية مصاريفها الثرية ضئيلة الحجم.

١ - يتم صرف السلفة الثرية في ١/١ من كل عام ويتم تصفيتها في ١٢/٣١ من كل عام بمبلغ حده الأقصى ١٨٠٠٠ ل.س ويتم تجديدها بشكل مستمر عندما تصل إلى حدها الأدنى ٢٨٠٠ ل.س. وفي ١/١/٢٠٠٢ تم صرف السلفة الثرية إلى المحاسب رغدان بشيك مصرفي.

٢ - في ٢٦/١/٢٠٠٢ قدم المحاسب رغدان كشف المصاريف الثرية والذي أمكن تبويبه كما يلي:

أ - م. الطوابع والخدمات البريدية ١٢٠٠ ل.س

ب - م. الضيافة والاستقبالات ٥٠٠٠ ل.س

ج - م. التنقلات ٣٠٠٠ ل.س

د - م. قرطاسية ومطبوعات ٦٠٠٠ ل.س

٣ - طالب المحاسب رغدان بزيادة السلفة بنسبة ٥٠% من قيمة مبلغها الإجمالي لتمكينه من تغطية المصاريف الثرية المتزايدة للفترة القادمة ، وتم تلبية طلبه من

- خلال تنظيم شيك مصرفي بحسب النسبة المطالب بها وذلك في ٢٠٠٢/٢/١.
- ٤ - في ٢٠٠٢/٢/٦ تم تصفية السلفة بسبب ندب المحاسب رغدان كمحاسب للتكاليف وأودع قيمة السلفة بعد الزيادة في الحساب الجاري لدى المصرف.
- المطلوب : إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة للعمليات المذكورة أعلاه وقد بلغ رصيد حـ/ المنشأة لدى المصرف التجاري في ٢٠٠٢/١/١ مبلغ ٧٥٠٠٠ ل.س.
- السؤال السادس- ما المقصود بالنقدية بالصندوق؟ وكيف يتم جردها في ١٢/٣١ وما الحالات التي قد نواجهها محاسبياً والناجمة عن الجرد.
- السؤال السابع- ما المقصود بالعجز في النقدية وما الأسباب التي ينجم عنها هذا العجز؟
- السؤال الثامن- ظهر ضمن ميزان المراجعة لإحدى المنشآت والمعد بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ الأرصدة التالية:
- ١٨٦٠ الصندوق.
- ١٣٦٠ المسحوبات الشخصية.
- ولدى جرد الصندوق وجد أن هناك عجزاً مقداره ٤٠٠ ل.س وقد اتضح للمحاسب أن المالك سحب مبلغ ١٠٠ ل.س ولم يسجل ذلك بالدفاتر.
- المطلوب : ١ - إثبات ما تقدم في يومية المنشأة.
- ٢ - تصوير الحسابات بدفتر الأستاذ.
- ٣ - إظهار أثر التسويات في حساب الأرباح والخسائر.
- ٤ - إظهار الأرصدة في ميزانية المنشأة.
- السؤال التاسع- بين الهدف من تقييم النقدية في المصرف واذكر الأسباب التي لا تؤدي إلى تحقيق التطابق بين رصيد النقدية لدى المصرف ورصيد المصرف لدى المنشأة.

السؤال العاشر- في ٢٠٠٢/١٠/٣١ ظهر رصيد حساب المصرف بدفاتر إحدى المنشآت التجارية مديناً بمبلغ ٦٠٠٠ ل.س في حين أظهر كشف الحساب المرسل من المصرف في التاريخ نفسه رصيداً دائناً قدره ١٠٨٠٠ ل.س. وبسبب هذا الاختلاف قام المحاسب بمطابقة كشف الحساب على ما ورد في الدفاتر واتضح له ما يلي:

١- أرسلت المنشأة الشيكات رقم (٨٢٢) بمبلغ ٦٥٠ ل.س والشيك رقم (٢٥٠٠) بمبلغ ٥٠٠ ل.س إلى المصرف للتحصيل ولم يتم تحصيلها حتى تاريخ إعداد كشف الحساب ولذلك لم ترد في الكشف.

٢- أصدرت المنشأة الشيكات التالية لبعض موزديها ولم يتقدم هؤلاء إلى المصرف لصرفها: شيك رقم (٢١٠٠) بمبلغ ٢٢٠٠ ل.س - شيك (٢١٢١) بمبلغ ٤٠٠ ل.س شيك رقم (٢١٣٠) بمبلغ ١٠٠٠ ل.س.

٣- ورد بكشف الحساب عمولات مصرفية قدرها ١٠٠ ل.س كما ورد أيضاً فوائد دائنة لمصلحة المنشأة مقدارها ١٢٠ ل.س ولم يثبت ذلك بدفاتر المنشأة.

٤- قام المصرف بتحصيل كمبيالة لحساب المنشأة قيمتها ١٤٠٠ ل.س بلغت عمولة تحصيلها ٥٠ ل.س كما حصل نيابة عن المنشأة مبلغ ١٣٨٠ ل.س كوبونات استثمارات قصيرة الأجل (إيرادات أوراق مالية) ولم يُخطَر المنشأة بذلك.

٥- قام المصرف بدفع سند إذني مستحق على المنشأة قيمته ٤٠٠ ل.س ولم يُخطَر المنشأة بذلك.

المطلوب : ١ - إعداد مذكرة التسوية.

٢ - إثبات قيود التسوية اللازمة لذلك بدفاتر المنشأة.

٣ - تصوير حساب المصرف بدفاتر المنشأة.

٤ - إعداد بيان المطابقة.

السؤال الحادي عشر- في ٢٠٠٢/١٢/٣١ استلم مهند كشف حسابه الجاري لدى المصرف التجاري فوجد رصيده ١٤٣٢٦٥ ل.س في حين كان رصيد حساب المصرف بدفاتره ١٠٥٩٣٠ ل.س.

وبمراجعة الكشف على ما ورد في الدفاتر تبين ما يلي:

١ - قامت المنشأة بإيداع مبلغ ١١٤٤٥ ل.س بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ ولم يرد ذلك بالكشف.

٢ - قام المصرف بتحميل المنشأة مبلغ ٣٥٠ ل.س مصاريف وعمولات ولم يخصر المنشأة بذلك، كما احتسب للمنشأة مبلغ ٢٠٢٠٠ ل.س قيمة ورقة قبض محصلة لحساب المنشأة ولم يرسل إشعاراً بذلك للمنشأة.

٣ - اشترت المنشأة أثاثاً بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/١٥ بمبلغ ٤٨٥٥ ل.س وسددت القيمة بشيك رقم ٦٣٠ وقد سجل المحاسب هذه العملية بالدفاتر كما يلي:

٤٥٨٥	من حـ / الأثاث	
٤٥٨٥	إلى حـ / المصرف	

وتم الترحيل على هذا الأساس وقام المستفيد بصرف قيمة الشيك من المصرف.

٤ - أصدرت المنشأة الشيكات التالية ولم يتقدم أصحابها لصرف قيمتها بعد:

شيك رقم ٦٢٨ قيمته ٤٢١٥ ل.س - شيك رقم ٦٣٤ قيمته ٩٣٠ ل.س -

شيك رقم ٦٤٠ قيمته ١١٦٥ ل.س.

المطلوب : ١ - إعداد مذكرة التسوية.

٢ - إثبات التسويات اللازمة لذلك بدفاتر المنشأة .

٣ - تصوير حساب المصرف بدفاتر المنشأة بعد التسويات السابقة.

٤ - إعداد بيان المطابقة.

السؤال الثاني عشر - عرف الاستثمارات قصيرة الأجل واذكر بعضاً من أنواعها وشروط عدم اعتبارها استثمارات طويلة الأجل بل قصيرة الأجل.

السؤال الثالث عشر - ما الأمور الواجب أخذها بالحسبان فيما يخص الرقابة على الاستثمارات قصيرة الأجل؟

السؤال الرابع عشر - عدد النقاط المتعلقة بمحاسبة الاستثمارات قصيرة الأجل.

السؤال الخامس عشر - إليك المعلومات التالية والمتعلقة بالاستثمارات قصيرة الأجل لأحد المحلات التجارية والناجمة عن توافر الفائض النقدي الزائد عن احتياجاتها وذلك خلال عام ٢٠٠٢ :

١ - في ١/١/٢٠٠٢ بلغ رصيد حـ/ الاستثمارات قصيرة الأجل ٣٥٠٠٠ ل.س. ورصيد حـ/ مخصص الهبوط في قيمتها السوقية ١٦١٠ ل.س.

٢ - اشترت المحلات في شهر آذار ١٠٠٠ سهم من أسهم شركة الفنادق بسعر ٢٣٠ ل.س. للسهم الواحد إضافة إلى عمولة سمسار سوق الأوراق المالية بقيمة ١٠٠٠ ل.س.

٣ - اشترت المحلات في شهر أيار ٧٠٠ سهم من أسهم الشركة الدولية بسعر ١١٥ ل.س. للسهم الواحد إضافة إلى عمولة سمسار سوق الأوراق المالية بمبلغ ٢٦٠ ل.س.

٤ - اشترت من شركة المصفاة خلال شهر حزيران ٥٠٠ سهم بسعر ٩٠ ل.س. للسهم الواحد ودفعت عمولة سمسار البورصة بقيمة ١٠٠٠ ل.س.

٥ - باعت في شهر أيلول ٥٠٠ سهم من الأسهم التي تم شراؤها في آذار من

شركة الفنادق بسعر ٢٩٠ ل.س للسهم الواحد ودفعت عمولة سمسار
البورصة ١٠ ل.س عن كل سهم.

٦ - تم بيع الأسهم المثلة لرصيد أول المدة بمبلغ ٣٤٠٠٠ ل.س في شهر تشرين
الثاني.

المطلوب :

١ - إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة لتقييم الاستثمارات قصيرة الأجل حتى
٢٠٠٢/١٢/٣١ علماً بأن القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل كانت
في نهاية الفترة المالية كما يلي:

أ - بلغ سعر السهم الواحد لشركة الفنادق ٣٠٠ ل.س.

ب - بلغ سعر السهم الواحد للشركة الدولية ١١٠ ل.س.

ج - بلغ سعر السهم الواحد لشركة المصفاة ٨٠ ل.س.

٢ - الإفصاح عن الاستثمارات قصيرة الأجل في الميزانية كما تظهر في
٢٠٠٢/١٢/٣١.

٣ - الإفصاح عن آثار التقييم لهذه الاستثمارات في قائمة الدخل المعدة في
٢٠٠٢/١٢/٣١ حيث بلغ صافي الدخل الناجم عن النشاط الرئيس للمحلات
٢٥٠٠٠ ل.س.

٤ - إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة بافتراض أنه تم تحويل جميع الاستثمارات قصيرة
الأجل في ٢٠٠٣/١/٣١ إلى طويلة الأجل وبلغت القيمة السوقية لهذه
الاستثمارات في ذلك التاريخ ٦٠٠٠٠ ل.س.

السؤال السادس عشر- في ٢٠٠٣/١٢/٣١ أظهر ميزان المراجعة بالأرصدة
لشركة النعمة الأرصدة التالية:

١٥٠٠٠٠ استثمارات قصيرة الأجل

٥٠٠٠ مخصص المهبوط في أسعار أ. ق. الأجل.

وبافتراض أن الأسعار السوقية لهذه الاستثمارات في ٢٠٠٣/١٢/٣١ كانت:

أ - ١٥٥٠٠٠

ب - ١٤٠٠٠٠

ج - ١٤٨٠٠٠

المطلوب:

إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة المتعلقة بالاستثمارات قصيرة الأجل في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بحسب الاحتمالات الثلاثة.

الفصل الثاني

الحسابات تحت التحصيل

(المدينون وأوراق القبض)

أولاً-المدينون :

- ١- تصنيف ومفهوم "المدينون"
- ٢- تقييم حسابات المدينين التجاريين
- ٣- المشكلات المتعلقة بحسابات المدينين

ثانياً- أوراق القبض:

- ١- مفهوم أوراق القبض
 - ٢- جرد وتقييم أوراق القبض
 - ٣- خصم أوراق القبض
- ثالثاً- الأسئلة والتمارين



أولاً - المدينون: Receivables

١ - تصنيف ومفهوم "المدينون" :

يستخدم اصطلاح المدينين للدلالة على حقوق المنشأة المترتبة على الغير لصالحها، وفي البحث عن كيفية نشوء الديون والذمم المترتبة على الغير، لا بد من التمييز بين مصطلح المدينين التجاريين ومصطلح المدينين المختلفين أو غير التجاريين.

مع العلم بأن غالبية الكتب المحاسبية درجت على إعطاء الأهمية للذمم المترتبة على العملاء التجاريين و إهمال الديون المترتبة على المدينين المختلفين.

أ- المدينون التجاريون:

تتعامل المنشأة مع عملائها عند بيعهم البضائع و السلع أو تقديمها الخدمات لصالحهم على الحساب، وفي هذا السياق يمكن تصنيف الديون والذمم الناجمة عن التعامل التجاري مع الآخرين لأجل، بمجموعة الديون التجارية، أي التي نشأت على الآخرين بسبب الاتجار معهم ووفقاً لسياسات المنشأة الائتمانية. ويقصد بالمدينين أو العملاء التجاريين: مجموعة العملاء المترتبة عليهم الديون التجارية لصالح المنشأة نتيجة بيعهم بضائع أو تقديم خدمات لهم على الحساب والواجب تحصيلها خلال فترة مالية واحدة أو دورة التشغيل أيهما أطول. مع الإشارة إلى إمكان استخدام اصطلاحات موازية للمدينين التجاريين مثل الزبائن أو العملاء.

ب- المدينون المختلفون أو غير التجاريين:

وتمثل الديون التي تنشأ على الآخرين نتيجة بعض العمليات التي لا تتعلق ببيع السلع أو تقديم الخدمات التي اعتاد المشروع على تداولها.

وعليه يفهم من اصطلاح المدينين المختلفين: أنهم مجموعة العملاء المترتبة عليهم
الذمم غير التجارية لصالح المنشأة والواجبة التحصيل خلال الفترة المالية أو دورة
التشغيل أيهما أطول.

ومن باب الإفصاح عن عنصر المدينين كأصل متداول في قائمة المركز
المالي لابد من الفصل بين المدينين التجاريين والمدينين المختلفين للتمييز بين الديون
ذات المنشأ التجاري وغير التجاري، فعلى سبيل المثال فقد تنشأ الديون غير
التجارية عن طريق:

- بيع الاستثمارات للآخرين على الحساب.
 - تقديم السلف للموظفين والشركات التابعة والمنتجين المختلفين.
 - الإفراط المستحقة على المساهمين من رأس المال.
 - المبالغ المطالب بها من قبل المنشأة والمستحقة على شركات التأمين للتعويض عن
الخسائر المؤمن عليها.
 - التأمينات المسددة للآخرين لضمان إنجاز الأعمال والتعهدات المتفق عليها.
 - المبالغ المدفوعة مقدماً لشراء أصول ثابتة الخ.
- وفي البحث عن كيفية نشوء الديون التجارية والمترتبة على العملاء فإن
حسابات المدينين المعبرة عن هذه الديون تنشأ نتيجة مزاوله المنشأة لنشاطها
الأساسي والمتمثل في بيع السلع أو تقديم الخدمات لصالح العملاء على الحساب أو
على سبيل الائتمان، والتي تستوجب تحصيلها من الآخرين مستقبلاً نقداً أو
بشيكات أو بأوراق تجارية.

تلجأ المنشآت إلى استخدام سياسات البيع الآجل بهدف زيادة أرقام
مبيعاتها وتمتين مواقعها في أسواق البيع والإنتاج، مما يستدعي تخصيص موظفين أو
أقسام تتولى دراسة الزبائن واتخاذ القرارات الائتمانية المتعلقة بهم فيما يخص

سياسات البيع الآجلة أو فيما يخص اختيار العملاء الجيدين.
وهذا ما يستلزم استخدام المنشأة لضوابط رقابية داخلية متينة فيما يخص المبيعات الآجلة أهمها:

- أن يتم ترقيم فواتير المبيعات بأرقام متسلسلة لمتابعة أرقام الفواتير الضائعة أو المفقودة أو الملغاة.

- وأن يتم الفصل بين من يقوم بعمليات البيع ومن يقوم بتحصيل أثمان المبيعات الآجلة.

وكذلك لابد من الإشارة إلى أن الإيراد الناجم عن البيع الآجل يتم الاعتراف به ويصبح متحققاً عند البيع بالاستناد إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP)^(١) وذلك لتوفر معيارين أساسيين هما:

الأول- وجود عملية مبادلة فعلية بين المنشأة والآخرين.

الثاني- تسليم السلع أو البضاعة إلى الآخرين أو الجانب المشتري (طبقاً لشروط الاستلام والتسليم).

وفيما يخص تقديم الخدمات فإن تحقق الإيراد يتم بعد تقديم الخدمة لصالح الآخرين من قبل المشروع، بعد تحقق الشرطين السابقين.

٢- تقييم حسابات المدينين التجاريين:

لتقييم حسابات المدينين لابد من دراسة الذمم والديون المترتبة على الزبائن بهدف التعرف على الأوضاع المالية لهم، ومعنى آخر لتقييم وتقدير قدراتهم على تسديد الذمم والديون المترتبة عليهم.

فقد ينجم عن سياسات البيع الآجل فشل بعض الزبائن في تسديد الذمم المترتبة عليهم أو جزء منها، وهذا يعني أن هناك خسائر قد تتحملها المنشأة نتيجة تعاملها

1-Generally Accepted Accounting Principles.

مع الزبائن وبالانسجام مع مبدأ الحيطة والحذر فلا بد من الاحتياط لمواجهة هذه الخسائر بتشكيل المخصصات اللازمة، والهدف من هذا التقييم هو تحديد قيمة حسابات المدينين المتوقع تحصيلها مستقبلاً وعرضها، والإفصاح عنها في قائمة المركز المالي بقيم ومبالغ نقدية تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من زبائنها. ينسجم هذا مع مفهوم حسابات المدينين التي تمثل تعهداً من العملاء بالدفع مستقبلاً لقاء بيع سلع وتقديم خدمات لهم على الحساب يتم استيفاء ثمنها بمواعيد متفق عليها، مع عدم إغفال أن الغاية من تقييم حسابات المدينين هو قياسها والإفصاح عنها في الميزانية بمقدار صافي النقدية التي يتوقع تحصيلها خلال الفترة المالية أو دورة التشغيل أيهما أطول.

عند معالجة حسابات المدينين في السجلات والدفاتر المحاسبية في نهاية الفترة المالية لابد من مراعاة النقاط التالية:

- ١ - تحديد القيمة الاسمية لحسابات المدينين.
 - ٢ - احتمال تحصيل القيمة الاسمية مستقبلاً.
 - ٣ - طول الفترة الزمنية اللازمة لتحصيل حسابات المدينين.
- ١ - فيما يخص تحديد القيمة الاسمية لحسابات المدينين فإنه يكون لازماً مراعاة ما يلي عند الإثبات الأولى لها:

عند تحديد القيمة الاسمية لحسابات المدينين لابد من استبعاد كافة الخصومات التي يمكن أن يحصل عليها المدينون أي يجب تحديد صافي القيمة النقدية القابلة للتحقق، وبالتالي لابد من الأخذ بعين الاعتبار بعض العمليات المالية المتعلقة بتقييم المدينين لتحديد المبالغ المستحقة عليهم نظراً لتأثيرها المباشر في القيمة الاسمية للديون منها:

أ- الخصم التجاري:

يمنح الخصم التجاري للزبائن كنسبة مئوية أو كمبرغ محدد من قيم السلع

المباعة أو الخدمات والذي لا يعترف عليه محاسبياً أي لا يتم إثباته في الدفاتر المحاسبية كخسارة أو كعبء، وإنما يتم تخفيضه أو تنزيله من ثمن المبيعات الإجمالية وتسجيلها بقيمتها الصافية كما يلي:

مثال: بافتراض أن منشأة سمر باعت بضاعة على الحساب إلى محلات السامر بقيمة ١٥٠٠٠ ل.س. بخصم تجاري بنسبة ١٠% على إجمالي قيمة المبيعات

والمطلوب: إثبات عملية البيع في دفتر يومية لمنشأة سمر؟

١٣٥٠٠	من حـ/ الزبائن "محلات السامر"	
	إلى حـ/ المبيعات	١٣٥٠٠
	بيع بضاعة على الحساب	

يتم منح الخصم التجاري إلى الزبائن لتحفيزهم على شراء كميات أكبر.. أو للعلاقة الشخصية التي تربطهم بالمنشأة.. أو بهدف تخفيض أسعار البيع المعلن عنها للعودة إلى التوازن مع أسعار السوق السائدة أو من باب إرضاء رغبات الزبائن في الحصول على تخفيض في أسعار مشترياتهم.

ب- الخصم النقدي (خصم المبيعات):

يمثل الخصم النقدي التخفيض أو التنزيل النقدي على قيمة المبيعات الآجلة، ويمنح للزبائن بعد إتمام عملية البيع بهدف تشجيعهم على تسديد أثمان المبيعات قبل المواعيد المتفق عليها نتيجة حاجة المنشأة إلى النقدية.

يرى بعض المحاسبين أن الخصم النقدي لا يمثل ربحاً أو ميزة لصالح العملاء ولا يمثل خسارة يتحملها البائع، وما هو إلا غرامة مضافة إلى سعر البيع لتشجيع الزبائن على تسديد ديونهم، حيث إن سعر البيع الآجل هو أعلى من سعر البيع النقدي وإن الفارق أو الزيادة في سعر البيع الآجل يمثل مقابلاً لصالح البائع لقاء انتظاره تسديدات المدينين في المستقبل، وعليه فإن منح الخصم النقدي للمشتري يؤدي إلى العودة الطبيعية لأسعار البيع النقدية.

غالباً ما يتم الإشارة إلى إتفاق الخصم النقدي كالاتي: ١٠/٢ - صافي ٣٠، وهذا يعني أن البائع سيمنح خصماً نقدياً مقداره ٢% إذا ما تم تسديد قيمة فاتورة العميل أو جزء منها خلال عشرة أيام من تاريخ الصفقة، وإلا يلتزم بسداد قيمة الفاتورة أو الباقي منها في نهاية ٣٠ يوماً من تاريخه.

يُسجل الخصم النقدي في دفاتر البائع ودفاتر المشتري محاسبياً إما باستخدام الطريقة الإجمالية أو الطريقة الصافية.

أولاً - الطريقة الإجمالية في تسجيل الخصم النقدي:

يتم بموجب الطريقة الإجمالية إثبات المبيعات وحسابات المدينين على أساس القيمة الإجمالية للمبيعات بغض النظر عن الاستفادة من الخصم أو عدمها، ويتم إثبات الفرق بين قيمة الدين والقيمة المتحصل عليها في حساب خصم المبيعات أو حـ/ الخصم المسموح به، وعليه إذا لم يتم الدفع خلال فترة الخصم فإن القيمة المتحصل عليها ستكون مساوية لقيمة الدين ولا توجد أي تعديلات إضافية. بموجب الطريقة الإجمالية يعرض خصم المبيعات (أو الخصم الممنوح أو المسموح به) مطروحاً من المبيعات في قائمة الدخل.

مثال:

في ١٥/١٠/٢٠٠٢ باعت شركة زياد بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠ ل.س. وسيتم منح المشتري خصماً نقدياً بنسبة ١٠% إذا سدد ما عليه خلال ١٥ خمسة عشر يوماً.

وفي ٢٩/١٠/٢٠٠٢ سدد المشتري ٨٠٠٠ ل.س. من قيمة الفاتورة وسدد باقي

المبلغ في ٥/١١/٢٠٠٢

المطلوب: إثبات ما تقدم باستخدام الطريقة الإجمالية.

٢٠٠٢/١٠/١٥	من حـ/ المدينين إلى حـ/ المبيعات بيع بضاعة على الحساب	٢٠٠٠	٢٠٠٠
٢٠٠٢/١٠/٢٩	من مذكورين حـ/ النقدية حـ/ خصم ممنوح إلى حـ/ المدينين إثبات المبلغ المحصل والخصم الممنوح	٨٠٠	٧٢٠٠ ٨٠٠
٢٠٠٢/١١/٥	من حـ/ النقدية إلى حـ/ المدينين إثبات المبلغ المحصل	١٢٠٠	١٢٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ الخصم الممنوح إقفال الخصم الممنوح	٨٠٠	٨٠٠

ثانياً- الطريقة الصافية في تسجيل الخصم النقدي:

يتم بحسب الطريقة الصافية إثبات المبيعات وحساب المدينين بالقيمة الصافية بعد استبعاد قيمة الخصم النقدي، وعند دفع قيمة الدين في أثناء فترة الخصم تكون القيمة المتحصلة مساوية لقيمة الدين المقيدة في الدفاتر ولا تحتاج إلى تعديلات بالدفاتر. أما عند عدم استفادة المدين من فترة الخصم ستكون قيمة المبلغ المتحصل أكبر من قيمة الدين المثبت في الدفاتر ويثبت الفرق في حساب دائن يعرف حـ/ الإيرادات الأخرى أو حـ/ خصم المبيعات الضائع ويعامل كإيراد تمويلي ضمن الإيرادات الأخرى.

يتم بموجب هذه الطريقة تسجيل المبيعات بقيمتها الصافية أي كما لو أن المشتري قد استفاد من الخصم كاملاً، إلا أنه في حال عدم الاستفادة من الخصم النقدي أو

جزء منه فيعتبر هذا المبلغ بمثابة خصم مبيعات ضائع على المشتري يدرج ضمن الإيرادات الأخرى للبائع ويقفل في جانب الإيرادات من قائمة الدخل.
مثال: باستخدام بيانات المثال السابق المطلوب تسجيل العمليات باستخدام الطريقة الصافية.

الحل :

٢٠٠٢/١٠/١٥	من حـ/المدينين إلى حـ/المبيعات (٢٠٠٠٠ - ١٠ × ٢٠٠٠٠ %) إثبات المبيعات بالقيمة الصافية	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠
٢٠٠٢/١٠/٢٩	من حـ/النقدية إلى حـ/المدينين إثبات متحصلات النقدية	٧٢٠٠	٧٢٠٠
٢٠٠٢/١١/٥	من حـ/المدينين إلى حـ/الإيرادات الأخرى أو حـ/خصم المبيعات الضائع إثبات عدم الاستفادة من الخصم الممنوح	١٢٠٠	١٢٠٠
بتاريخه	من حـ/النقدية إلى حـ/المدينين إثبات المبلغ المحصل	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/الإيرادات الأخرى إلى حـ/الأرباح والخسائر تحويل الإيرادات الأخرى إلى حـ/الأرباح والخسائر	١٢٠٠	١٢٠٠

حـ/ المدينين

١٨٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات	١٠/١٥	٧٢٠٠	من حـ/ النقدية	١٠/٢٩
١٢٠٠	إلى حـ/ أ. أخرى	١١/٥	١٢٠٠٠	من حـ/ النقدية	١١/٥
١٩٢٠٠			١٩٢٠٠		

حـ/ الإيرادات الأخرى

١٢٠٠	إلى حـ/ الأرباح والخسائر	١٢/٣١	١٢٠٠	من حـ/ المدينين	١١/٥
١٢٠٠			١٢٠٠		

وعملياً فإننا نفضل استخدام الطريقة الإجمالية محاسبياً لأنه نادراً ما يتم تسجيل المبيعات على أساس قيمتها الصافية، ولأن ذلك يتطلب إعداد العديد من التسويات لحسابات المدينين والمبيعات عندما يقوم العملاء بسداد المبالغ المستحقة عليهم على أقساط متعددة ومتتالية.

٢ - احتمال تحصيل القيمة الاسمية للديون مستقبلاً:

قد تتمكن المنشأة من تحصيل جميع ديونها المترتبة على المدينين التجاريين بتاريخ استحقاق الدين أو قد لا يمكنها ذلك، وتمثل أرصدة الديون المشكوك فيها، والديون المعدومة خسارة في الإيرادات تتطلب معالجة محاسبية مناسبة لتخفيض أرصدة المدينين في قائمة المركز المالي، وتخفيض الإيرادات في قائمة الدخل (أو حساب الأرباح والخسائر).

انسجاماً مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP لا بد من تشكيل المخصصات اللازمة لمواجهة الخسائر المحتملة عن الديون المشكوك فيها بالاستناد إلى مبدأ الحيطة والحذر في المحاسبة. وهذا ما يستلزم دراسة الديون المترتبة على العملاء حيث يتم تصنيفها إلى ديون جيدة سيتم تحصيلها مستقبلاً لأن المدينين المترتبة عليهم الديون مليون مالياً (أي قدرتهم جيدة على تسديد الديون)، أو أنه توجد

ديون مشكوك في تحصيلها، فقد يتم تحصيلها كاملة أو تحصيل جزء منها مستقبلاً لأن قدرة المدينين على السداد تكون ضعيفة وهناك احتمال عدم تحصيل الديون. وهناك فئة ثالثة غير مليئة مالية (غير قادرة على التسديد) يتوجب حذف ديونهم بكامل قيمتها لأسباب عديدة منها الإفلاس أو الوفاة أو لأسباب أخرى. وفيما يخص المعالجة المحاسبية لتشكيل مخصصات مواجهة الخسائر الناجمة عن الديون المشكوك في تحصيلها توجد طريقتان محاسبتان هما:

آ- طريقة الشطب مباشرة (Direct Write-off Method):

بموجب هذه الطريقة يتم الانتظار حتى يثبت فعلاً عدم إمكانية تحصيل أرصدة حسابات مدينين محددين، ويتم إثبات القيد المحاسبي عند تحديد حساب العميل الذي لا يمكن تحصيله حيث يعتبر بمثابة خسارة "مصرفات الديون المدومة" التي يجب أن يخفض بمقدارها رصيد حساب العميل، وفي نهاية السنة المالية يقفل حساب "مصرفات الديون المدومة" في حساب الأرباح والخسائر، وتتم المعالجة المحاسبية على الشكل التالي:

١٢/٣١	من حـ/ مصرفات الديون المدومة	× ×
	إلى حـ/ المدينين	× ×
	إثبات إعدام حسابات المدين مباشرة	
	من حـ/ الأرباح والخسائر	× ×
	إلى حـ/ مصرفات الديون المدومة	× ×
	إقفال حـ/ مصرفات الديون المدومة	

أي يتم من خلال هذه الطريقة تسجيل الدين المدوم في الفترة المالية التي تم تحديدها عدم إمكانية تحصيل الدين فيها.

ب- طريقة المخصص (Allowance Method):

يتم من خلال هذه الطريقة تشكيل المخصصات اللازمة لمواجهة الخسائر المحتملة والناجمة عن تقدير الديون والذمم المشكوك في تحصيلها. وذلك بالإثبات المحاسبي على الشكل التالي:

١٢/٣١	من حـ/ مصاريف ديون مشكوك في تحصيلها إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها إثبات الديون المشكوك فيها	× ×	× ×
بتاريخه	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ مصاريف ديون مشكوك فيها إقفال المصاريف حساب الأرباح والخسائر	× ×	× ×

أو تسجل كقيد مختصر كما يلي :

	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	×	× ×
--	---	---	-----

وهناك من يؤيد استخدام طريقة الشطب المباشرة لأنه من الأفضل تسجيل حقائق لا تقديرات بالدفاتر المحاسبية، أي أنها تفترض أن الحسابات المدينة الناجمة عن كل عملية بيع هي حسابات جيدة وأن الأحداث التالية هي من يثبت جودتها أو عَدَمها، ولأن هذه الطريقة من الناحية العملية تثبت الخسائر الناجمة عن البيع الآجل عند حدوثها فعلياً لذلك فهي سهلة وملائمة للتطبيق.

ويعاب على هذه الطريقة أنها تخالف المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP وحصرها مبدأ المقابلة ومبدأ قياس حساب المدينين على أساس القيمة النقدية القابلة للتحقيق وكذلك مبدأ الحيطة والحذر. ومحاسبياً فإن استخدامها يصبح غير ملائم خاصة عندما يكون مبلغ الدين غير القابل للتحصيل مهماً.

أما المؤيدون لطريقة المخصص فيرون:

- بأن مصروف الدين المشكوك به أو المعلوم يجب أن يسجل في الفترة نفسها العائدة إلى المبيعات انسجاماً مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP وحصراً مبدأ المقابلة.

- إن هذه المخصصات يتم تقديرها ولا يتم تحديدها، فقد تحدث وقد لا تحدث. وذلك على أساس الخبرات السابقة والظروف الاقتصادية السائدة وبعد تحليل أرصدة العملاء.

وفيما يخص إعداد هذه التقديرات فهناك ثلاث طرق للتنبؤ بها:

١ - طريقة النسبة من المبيعات الآجلة :

يتم تحديد هذه النسبة على أساس خبرة المنشأة في تحصيلها لمبيعاتها الآجلة في السنوات السابقة.

فإذا كان متوسط المبيعات الآجلة لإحدى الشركات خلال السنوات الخمس السابقة يبلغ ٦٠٠.٠٠٠ ل.س وكان متوسط الديون المعدومة خلال الفترة نفسها يصل إلى ١٢٠.٠٠٠ ل.س وقيمة مبيعاتها الآجلة لعام ٢٠٠٢ تساوي ٨٠٠.٠٠٠ ل.س. ورصيد حساب المدينين ١٥٠.٠٠٠ ل.س.

$$\text{فإن نسبة الديون المشكوك فيها} = \frac{١٠٠ \times ١٢٠.٠٠٠}{٦٠٠.٠٠٠} = ٢\%$$

والمخصص الواجب تشكيله لعام ٢٠٠٢ قيمته تساوي:

$$٨٠٠.٠٠٠ \times ٢\% = ١٦٠.٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

ويتم إثبات القيود التالية:

١٢/٣١	من حـ/ مصروف الديون المشكوك فيها إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها إثبات تشكيل المخصص	١٦٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠
١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ مصروف الديون المشكوك فيها قفل حـ/ مصروف الديون المشكوك فيها	١٦٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠

حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

١٦٠٠٠٠	رصيد	١٢/٣١	١٦٠٠٠٠	من حـ/ مصاريف د. م. فيها
١٦٠٠٠٠				

ويتم الإفصاح في ميزانية ٢٠٠٢/١٢/٣١ كما يلي:

الميزانية كما تظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١

أصول متداولة	
:	
المدينون ١٥٠٠٠٠٠	
١٦٠٠٠٠ - م. د. م. فيها	
	١٣٤٠٠٠٠

٢ - طريقة النسبة من حسابات المدينين :

تقدر قيمة المخصص بموجب هذه الطريقة على أساس نسبة مئوية من رصيد المدينين في نهاية الفترة المالية، إما بشكل جزائي أو على أساس خبرات المنشأة في تعاملها مع عملائها أو على أساس ما يعرف بجدولة أعمار حسابات العملاء (يعتبر من أفضل الأسس)، والذي يتطلب دراسة تفصيلية لمواعيد استحقاق هذه الحسابات عن طريق تصنيفها في فئات عمرية مختلفة تستخدم أساساً لتحديد قيمة المخصص المطلوب.

إن تشكيل المخصص بدراسة أعمار حسابات العملاء يؤدي إلى تحديده بموضوعية ودقة أكبر من الطريقة الجزافية التقديرية، فكلما زادت فترة تحصيل الدين فلا بد أن يؤدي ذلك إلى زيادة قيمة المخصص.

يمثل هذا المدخل محاسبياً الأسلوب الأكثر ملاءمة لأغراض التقييم الهادف إلى تحديد المركز الحقيقي للمنشأة، وهو ما شاع استخدامه بين المحاسبين.

مثال: تعود البيانات التالية إلى محلات عمران التجارية :

١- في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بلغ رصيد حـ / المدينين الإجمالي ٢٢٩٧٤٠ ل.س.

٢- لدى دراسة وتحليل آجال (أعمار) أرصدة حسابات المدينين تم التوصل إلى الجدول التالي :

اسم المدين	أصل الدين	أعمار أو آجال الديون			
		أقل من ٦٠ يوم	من ٦١ حتى ٩٠ يوم	من ٩١ إلى ١٢٠ يوم	أكثر من ١٢٠ يوم
محلات شاهر	٤١١٦٠	٣٣٦٠٠	٧٥٦٠	-	-
محلات رغدان	١٣٤٤٠٠	١٣٤٤٠٠	-	-	-
محلات بادي	٢٣١٠٠	-	-	-	٢٣١٠٠
محلات رامي	٣١٠٨٠	٢٥٢٠٠	-	٥٨٨٠	-
المجموع	٢٢٩٧٤٠	١٩٣٢٠٠	٧٥٦٠	٥٨٨٠	٢٣١٠٠

٣- تتبع محلات عمران السياسة التالية في تقدير مخصص الديون المشكوك فيها في نهاية الفترة المالية على أساس الآجال المتوقعة لتحصيل الديون كما يلي:

أ - تشكل مخصص الديون المشكوك فيها بواقع ١% للديون التي يتوقع تحصيلها في فترة زمنية أقل من ٦٠ يوماً.

ب - تشكل مخصص الديون المشكوك فيها بواقع ٥% للديون التي يتوقع تحصيلها في فترة زمنية من ٦١ إلى ٩٠ يوماً.

ج - تشكل مخصص الديون المشكوك فيها بواقع ١٠% للديون التي يتوقع تحصيلها في فترة زمنية من ٩١ إلى ١٢٠ يوماً.

د - تشكل م. د. م. فيها بواقع ٢٠% للديون التي يتوقع تحصيلها في فترة زمنية لأكثر من ١٢٠ يوماً.

٤- يبلغ رصيد حـ /مخصص الديون المشكوك فيها في ميزان المراجعة بالأرصدة ٧٢٠٠ ل.س.

والمطلوب: ١- تشكيل مخصص الديون المشكوك فيها حتى تاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١.

٢ - الإفصاح عن أرصدة الزبائن في ميزانية ٢٠٠٢/١٢/٣١.

الحل :

جدول تحليل الآجال لتشكيل مخصص الديون المشكوك فيها

آجال التحصيل المتوقعة بالأيام	مبلغ الدين	نسبة الشك في التحصيل	مبلغ المخصص للديون المشكوك فيها
أقل من ٦٠ يوماً	١٩٣٢٠٠	١%	١٩٣٢
من ٦١ - ٩٠	٧٥٦٠	٥%	٣٧٨
من ٩٠ - ١٢٠	٥٨٨٠	١٠%	٥٨٨
أكثر من ١٢٠	٢٣١٠٠	٢٠%	٤٦٢٠
المجموع	٢٢٩٧٤٠		٧٥١٨

وبما أن رصيد المخصص السابق هو ٧٢٠٠ ل.س فلا بد من إتمام المخصص حتى

يصبح ٧٥١٨ ل.س. ويتم ذلك بالقيد المحاسبي :

٣١٨	من حـ / الأرباح والخسائر	١٢/٣١
٣١٨	إلى حـ / مخصص الديون المشكوك فيها	
	إتمام مبلغ المخصص	

حـ /مخصص الديون المشكوك فيها

رصيد دائن	٧٢٠٠	رصيد ١٢/٣١	٧٥١٨
من حـ / الأرباح والخسائر	٣١٨		
	٧٥١٨		٧٥١٨

الميزانية كما تظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١

أصول متداولة:	
المدينون	٢٢٩٧٤٠
- مخصص الديون المشكوك فيها	٧٥١٨
	٢٢٢٢٢٢

٣- طول الفترة الزمنية لتحصيل حسابات المدينين:

من الناحية العملية لابد من قياس حسابات المدينين بوساطة قيمتها الحالية أي القيمة المخصومة للنقد الذي سيتم استلامه مستقبلاً، لأنه عندما يتطلب استلام النقدية المتوقعة فترة انتظار فإن القيمة الاسمية لحسابات المدينين في تاريخ البيع لا تساوي المبلغ الذي سيتم استلامه في تاريخ التحصيل. ومهنيًا وعلى صعيد الواقع العملي للمحاسبة نلاحظ بأنه تم إهمال القيمة الحالية لحسابات المدينين بسبب الاعتقاد على عدم أخذها بالحسبان وبسبب أن قيمة الفوائد ستكون ضئيلة ولا حاجة لتعقيد العمل المحاسبي، فقد لا يكون مبلغ الفوائد مهماً بالنسبة إلى صافي دخل الفترة.

من أجل الوصول إلى القيمة الحالية لحسابات المدينين بغرض إدراج قيمتها الحقيقية في قائمة المركز يتم دراسة ملاعة المدينين (مقدرتهم المالية على التسديد)، وفي واقع الحال فإن جميع الديون مشكوك في تحصيلها، إلا أن المنشأة وبحكم خبرتها السابقة

تستطيع تقسيم آجال الديون إلى فترات مختلفة وتقوم بربطها مع حالة المدينين من أجل تكوين مخصصات للديون المشكوك فيها، ومخصص آخر للديون الجيدة، حيث إنه وبعد استبعاد الديون المشكوك فيها من قيمة إجمالي الديون نصل إلى مبلغ الديون الجيدة التي يمكن منحها حسماً على التسديد النقدي، وارتباطاً بالموضوعية في المحاسبة وكذلك بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) فلا بد من تشكيل مخصص الحسم الممنوح من الديون الجيدة.

مثال : في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كان رصيد حساب المدينين في ميزان المراجعة بالأرصدة ١٣٢٣٩٠ ل.س وبعد الجرد العملي تم التوصل إلى الجدول التالي عن الديون المستحقة للمنشأة:

الرقم	اسم المدين	الأرصدة	الملاحظات
١ -	كريم	١٢٤٠	طلب تأجيل دفع ما عليه عدة مرات بدون مبرر
٢ -	خلدون	٥٦٤٩٠	يُنظر تحصيلها بالكامل
٣ -	حسان	٢٨٠	يمثل فرق حساب لم يعترف به
٤ -	عامر	١٧٥٠٠	هناك اتفاق على خصم بمعدل ١٠%
٥ -	مأمون	٥٧٨٠	أفلس ولا أمل بتحصيل أي شيء منه
٦ -	سالم	٤٣٧٥٠	حالته المالية سيئة جداً
٧ -	كميل	٧٠٠٠	هناك اتفاق على خصم بمعدل ٨%
٨ -	سعيد	٣٥٠	سقط الحق بمطالبته بمضي المدة
	المجموع	١٣٢٣٩٠	

والمطلوب :

- ١ - إعداد قائمة جرد الزبائن كما تظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١.
- ٢ - إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة والمتعلقة بتقييم المدينين.
- ٣ - الإفصاح عن أرصدة المدينين في الميزانية كما تظهر في

٢٠٠٢/١٢/٣١.

ملاحظة : المقصود بقائمة جرد الزبائن : بيان تحليلي للديون المترتبة على العملاء والخصم المنتظر منحه لهم بهدف التوصل إلى تحديد الديون الجيدة والمشكوك فيها والمعدومة والخصم الممنوح، وذلك لإثبات المعالجة المحاسبية المتعلقة بالمدينين.

قائمة جرد المدينين في ٢٠٠٠/١٢/٣١

الرقم	اسم المدين	أصل الدين	أنواع الديون			الخصم المنتظر منحه على المبيعات	ملاحظات
			جيدة	مشكوك فيها	معدومة		
١ -	كريم	١٢٤٠	-	١٢٤٠	-	-	-
٢ -	خلدون	٥٦٤٩٠	٥٦٤٩٠	-	-	-	-
٣ -	حسان	٢٨٠	-	٢٨٠	-	-	-
٤ -	عامر	١٧٥٠٠	١٥٧٥٠	-	-	١٧٥٠	-
٥ -	مأمون	٥٧٨٠	-	-	٥٧٨٠	-	-
٦ -	سالم	٤٣٧٥٠	-	٤٣٧٥٠	-	-	-
٧ -	كميل	٧٠٠٠	٦٤٤٠	-	-	٥٦٠	-
٨ -	سعيد	٣٥٠	-	-	٣٥٠	-	-
	المجموع	١٣٢٣٩٠	٧٨٦٨٠	٤٥٢٧٠	٦١٣٠	٢٣١٠	

دفتر اليومية

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ ديون معدومة إلى حـ/ المدينين إثبات إعدام الديون التي لا أمل بتحصيلها	٦١٣٠	٦١٣٠
بتاريخه	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ ديون معدومة إقفال الديون المعدومة	٦١٣٠	٦١٣٠
بتاريخه	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى مذكورين حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها حـ/ مخصص خصم ممنوح إثبات تشكيل المخصصات	٤٥٢٧٠ ٣٣١٠	٤٨٥٨٠

حـ/ ديون معدومة

٦١٣٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	٦١٣٠	إلى حـ/ المدينين
٦١٣٠		٦١٣٠	

حـ/ المدينون

٦١٣٠	من حـ/ الديون المعدومة	١٣٢٣٩٠	رصيد (قبل التسوية)
١٢٦٢٦٠	رصيد مدين ١٢/٣١		
١٣٢٣٩٠		١٣٢٣٩٠	

حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

٤٥٢٧٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	٤٥٢٧٠	رصيد ١٢/٣١
٤٥٢٧٠		٤٥٢٧٠	

حـ / مخصص خصم ممنوح

٢٣١٠	رصيد ١٢/٣١	٢٣١٠
من حـ/ الأرباح والخسائر		
٢٣١٠		٢٣١٠

حـ/الأرباح والخسائر عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

٤٥٢٧٠	إلى حـ/مخصص ديون مشكوك فيها
٢٣١٠	إلى حـ/مخصص خصم ممنوح
٦١٣٠	إلى حـ/ الديون المدومة

الميزانية كما تظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١

أصول متداولة	
١٢٦٢٦٠	المدينون
٤٥٢٧٠	م. د. م. فيها
٢٣١٠	م. خصم ممنوح
٧٨٦٨٠	

ملاحظة على الحل: تم تشكيل مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص الخصم الممنوح على أساس تقديرات وخبرات العاملين في المنشأة، وعلى أساس ما تم الاتفاق عليه مع العملاء نتيجة دراسة أوضاع الزبائن بعد تحليل الديون المترتبة عليهم.

وفي ٢٠٠٣/١٢/٣١ قد تكون المخصصات المشكولة في نهاية عام ٢٠٠٢ كافية أو غير كافية تحتاج إلى التعديل زيادة أو نقصانا أو إعادة بالكامل إلى حـ/ الأرباح والخسائر بسبب عدم الحاجة إليها ، وهذا يستلزم إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة فيما يخص تقييم أرصدة المدينين والعملاء في نهاية الفترة التالية.

— مثال :

- في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كان رصيد حـ/المدينين ٢٥٠٠٠٠ ل.س ورصيد حـ/الديون المدومة ٢٠٠٠ ل.س ورصيد حـ/مخصص الديون المشكوك فيها ٤٤٠٣٠ ل.س ورصيد حـ/مخصص خصم ممنوح ٢٣١٠ ل.س وعند الجرد تبين:
- ١ — أن هناك ديناً أعدم نتيجة إفلاس المدين محمود محمود بقيمة ٢٠٠٠ ل.س.
 - ٢ — ترغب المنشأة بتشكيل مخصص لمواجهة الديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٥٠% من رصيد حـ/المدينين ومخصص خصم ممنوح بنسبة ٢% من الديون الجيدة.

والمطلوب : إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة فيما يخص المعلومات الواردة أعلاه.:

الحل :

٢٠٠٠	من حـ/الديون المدومة	١٢/٣١
٢٠٠٠	إلى حـ/المدينين	٢٠٠٢
٤٠٠٠	إثبات دين محمود المدوم	بتاريخه
٤٠٠٠	من حـ/م.د.م. فيها	بتاريخه
٤٠٠٠	إلى حـ/د. معدومة	بتاريخه
٢٧٦٣٠	قفل حساب الديون المدومة	بتاريخه
٢٧٦٣٠	من حـ/مخصص ديون مشكوك فيها	بتاريخه
٢٧٦٣٠	إلى حـ/الأرباح والخسائر	بتاريخه
٢٤٠٢	إثبات إعادة الزيادة	بتاريخه
٢٤٠٢	من حـ/الأرباح والخسائر	بتاريخه
٢٤٠٢	إلى حـ/مخصص الخصم الممنوح	بتاريخه
٢٤٠٢	تسوية المبلغ المخصص	بتاريخه

حـ / المدينون

٢٥٠٠٠٠	رصيد ١٢/٣١	٢٠٠٠	من حـ/ د. معلومة
		٢٤٨٠٠٠	رصيد مدين
٢٥٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠	

حـ / ديون معلومة

٢٠٠٠	رصيد ١٢/٣١	٤٠٠٠	من حـ/ م.د.م. فيها
٢٠٠٠	إلى حـ/ المدينين		
٤٠٠٠		٤٠٠٠	

حـ / مخصص الديون المشكوك فيها

٤٠٠٠	إلى حـ/ د. معلومة	٤٤٠٣٠	رصيد ١٢/٣١ (قبل التسوية)
٢٧٦٣٠	إلى حـ/ أ. خ		
١٢٤٠٠	رصيد دائن		
٤٤٠٣٠		٤٤٠٣٠	

حـ / مخصص خصم ممنوح

٢٣١٠	رصيد ١٢/٣١ (قبل التسوية)		
٢٤٠٢	من حـ/ الأرباح والخسائر		
٤٧١٢	رصيد دائن ١٢/٣١		
٤٧١٢		٤٧١٢	

أما فيما يخص مخصص الخصم الممنوح:

حـ / الأرباح والخسائر عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

٢٤٠٢	إلى حـ/ م. خصم ممنوح	٢٧٦٣٠	من حـ/ م.د.م. فيها
------	----------------------	-------	--------------------

أصول متداولة	
المدينين	٢٤٨٠٠٠
١٢٤٠٠ - م. د. م. فيها	
٤٧١٢ - م. خصم الممنوح	
	<u>٢٣٠٨٨٨</u>

يلاحظ أن رصيد مخصص الديون المشكوك فيها سابقاً هو أكبر من المخصص المطلوب للعام القادم لذلك تعاد الزيادة في مبلغ المخصص إلى حـ/ الأرباح والخسائر.

أما ما يخص الحسم الممنوح فإن المخصص المطلوب للعام القادم:
 $(٢٤٨٠٠٠ - ١٢٤٠٠) \times ٢\% = ٤٧١٢$ ل.س. والمخصص المشكل سابقاً أقل
 فيجب زيادته بمبلغ $٤٧١٢ - ٢٣١٠ = ٢٤٠٢$ ل.س.

٣ - المشكلات المتعلقة بحسابات المدينين :

آ - تحصيل الديون المعدومة سابقاً :

بعد العودة إلى واقع التطبيق العملي للمحاسبة يلاحظ أنه في السنوات التالية للديون التي أعدمت سابقاً أن يكون بالإمكان إعادة تحصيلها نتيجة لأسباب مختلفة منها على سبيل المثال تحسن الوضع المالي للمدين التي أعدمت ديونه سابقاً، وعليه لا بد من إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة.

وفيما يخص المعالجة المحاسبية المتعلقة باسترداد الديون المعدومة سابقاً فإنه يمكن استخدام أحد الأسلوبين التاليين:

آ - توسط حساب مخصص الديون المشكوك فيها : حيث يستلزم تعديل رصيد حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها بإعادة قيمة الدين المعدوم الذي تم تحصيله عن

طريق إضافته إلى حساب المدينين ويتم الاثبات المحاسبي على الشكل التالي:

من حـ / المدينين	× ×	
إلى حـ / مخصص الديون المشكوك فيها	× ×	
إلغاء قيد إعدام الديون		
من حـ / النقدية	× ×	
إلى حـ / المدينين	× ×	
إثبات تحصيل الدين		

٢- التسجيل المباشر: أي عدم توسط حـ / مخصص الديون المشكوك فيها حيث يتم أولاً إثبات الديون المدومة المحصلة وبعدها إقفال الديون المدومة المحصلة في حساب الأرباح والخسائر على الشكل التالي:

من حـ / النقدية	× ×	
إلى حـ / ديون مدومة محصلة	× ×	
إثبات تحصيل الديون المدومة		
من حـ / ديون مدومة محصلة	× ×	
إلى حـ / الأرباح والخسائر	× ×	
قفـل حـ / د. مدومة محصلة		

مثال: في ٢٠/١٠/٢٠٠٢ تم تحصيل ٣٥٠٠ ل.س نقداً من ديون مدومة في عام ٢٠٠١، وفي ٢٠٠٢/١/١ كان رصيد مخصص الديون المشكوك فيها ٢٥٠٠ ل.س

المطلوب: إثبات المعالجة الحسابية لتحصيل الديون المدومة وفق الأسلوبين.

١-الحل وفق أسلوب توسيط حساب مخصص الديون المشكوك فيها:

١٠/٢٠	من حـ/المدينين		٣٥٠٠
٢٠٠٢	إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	٣٥٠٠	
	إلغاء الديون المعدومة سابقا		
بتاريخه	من حـ/ النقدية بالصندوق		٣٥٠٠
	إلى حـ/ المدينين	٣٥٠٠	
	إثبات تحصيل الديون		

حساب مخصص الديون المشكوك فيها

٢٠٠٢/١/١	رصيد	٢٥٠٠	٢٠٠٢/١٢/٣١	رصيد دائن	٦٠٠٠
٢٠٠٢/١٠/٢٠	من حـ/ المدينين	٣٥٠٠			
		٦٠٠٠			٦٠٠٠

٢-الحل وفق أسلوب التسجيل المباشر:

١٠/٢٠	من حـ/النقدية بالصندوق		٣٥٠٠
٢٠٠٢	إلى حـ/ الديون المعدومة المحصلة	٣٥٠٠	
	إثبات الديون المعدومة المحصلة		
١٢/٣١	من حـ/ الديون المعدومة المحصلة		٣٥٠٠
٢٠٠٢/	إلى حـ/ الأرباح والخسائر	٣٥٠٠	
	إقفال الديون المعدومة المحصلة		

حساب الديون المعدومة المحصلة

٢٠٠٢/١٠/٢٠	من حـ/ النقدية	٣٥٠٠	٢٠٠٢/١٢/٣١	إلى حـ/ الأرباح	٣٥٠٠
	بالصندوق			والخسائر	
		٣٥٠٠			٣٥٠٠

وتجدر الإشارة إلى أن أثر كلا الأسلوبين نفسه على حساب الأرباح والخسائر إلا

أن أثر الأسلوب الأول غير مباشر من حيث زيادة رصيد مخصص الديون المشكوك
فيها، أما الأسلوب الثاني فآثره مباشر حيث يتم إقفال حساب الديون المدومة
الحصيلة في حساب الأرباح والخسائر مباشرة.

ب - استخدام حسابات المدينين كمصدر للنقدية:

جوهرياً تمثل أرصدة حسابات الزبائن أو المدينين في قائمة المركز المالي
مجموع القيمة النقدية لهذه الحسابات القابلة للتحقق أو التحصيل في المستقبل
القريب وبجسب ما تم الاتفاق عليه من مواعيد مع العملاء، وعندما تحتاج المنشأة
إلى النقدية لتغطية التزاماتها المختلفة تستطيع أن تستخدم حسابات المدينين كمصدر
للحصول على النقدية وذلك بـ:

١- تخصيص حسابات المدينين.

٢- بيع حسابات المدينين.

٣- استخدام بطاقات الائتمان.

١- تخصيص حسابات المدينين : Assignment Accounts Receivable

المقصود بالتخصيص هو أن تقترض المنشأة من البنوك والمصارف بضمان أو رهن
حسابات عملائها، ويتم ذلك بأن يقوم المصرف المتعامل معه بفتح ورقة دفع تلزم
المنشأة بسداد قيمة القرض من المتحصلات النقدية من عملائها المخصصين للوفاء
بالقرض الذي تم الحصول عليه، وإذا لم تتمكن المنشأة من الوفاء بالتزاماتها تجاه
المصرف المقرض يحق له أن يتولى بنفسه عملية تحصيل حسابات العملاء المخصصين
لاستيفاء قيمة القرض.

أما الخطوات المتعلقة بالتخصيص والحصول على القرض فيمكن تلخيصها كما يلي:

- الخطوة الأولى: توقيع عقد الاتفاق مع المصرف المقرض ويتضمن تحديد قيمة القرض ومعدل الفائدة، وأسماء العملاء المخصصين أو الذين تم تخصيص حساباتهم لسداد القرض وقيمة دين كل منهم.
- الخطوة الثانية: يقوم المصرف بتقييم حسابات العملاء المخصصين ضامني القرض، وبناءً على ذلك تقوم المنشأة بفصل حسابات العملاء المخصصين من مجموع حسابات العملاء وهذا ما يسمى بتخصيص حسابات المدينين.
- الخطوة الثالثة: وتتمثل بقيام المنشأة دورياً بتسديد جزء من قيمة القرض من المتحصلات النقدية للمدينين المخصصين.

أما المعالجة المحاسبية فيمكن عرضها على الشكل التالي:

- تخصيص جزء من حسابات المدينين:

× ×	من حـ/ المدينين المخصصين	
× ×	إلى حـ/ المدينين	
	تخصيص جزء من حسابات المدينين	

- إثبات الحصول على القرض :

× ×	من حـ/ النقدية بالمصرف	
× ×	إلى حـ/ قرض المصرف	
	إثبات قرض المصرف	

- قبول ورقة الدفع للمصرف المقرض:

من حـ/ قرض المصرف	× ×	× ×
إلى حـ/ أوراق دفع	× ×	
إثبات ورقة الدفع		

ويمكن تسجيل القيدتين السابقين بقيد واحد كما يلي:

من حـ/ النقدية بالمصرف	× ×	× ×
إلى حـ/ أوراق الدفع	× ×	

- إثبات تسديدات المدينين المخصصين:

من حـ/ النقدية بالصندوق	× ×	× ×
إلى حـ/ المدينين المخصصين	× ×	
إثبات متحصلات المدينين المخصصين		

- إثبات التسديدات لصالح المصرف المقرض مع الفوائد نقداً :

من مذكورين		
حـ/ أوراق الدفع	× ×	× ×
حـ/ الفوائد المدينة	× ×	× ×
إلى حـ/ النقدية بالصندوق	× ×	
تسديد جزء من القرض إضافة إلى الفوائد		

وهكذا حتى يتم تسديد كامل مبلغ القرض.

ويتم قفل حساب المدينين المخصصين إذا كان هناك رصيد بعد تسديد كامل مبلغ القرض في حـ/ المدينين:

من حـ/ المدينين	× ×	× ×
إلى حـ/ المدينين المخصصين	× ×	
قفل حـ/ المدينين المخصصين		

مثال: في ٢٠٠٢/١١/١ قررت إحدى الشركات الاقتراض من المصرف الصناعي مقابل تخصيص حسابات مدينين بقيمة ٨٠٠٠٠٠ ل.س، لسداد كل من قيمة القرض وفوائده المستحقة بمعدل ٩% سنوياً، ومن خلال تقييم حسابات المدينين من قبل المصرف قرر منح الشركة قرضاً بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ ل.س مقابل قبول ورقة دفع للمصرف. وفي ١١/٣٠ حصلت الشركة من المدينين المخصصين مبلغ ٤٠٠٠٠٠ ل.س نقداً سددتها مباشرة للمصرف. وفي ١٢/٣١ حصلت الشركة مبلغ ٣٠٠٠٠٠ ل.س سددت منها حصص المصرف.

المطلوب: إثبات العمليات في دفتر يومية الشركة حتى غاية ٢٠٠٢/١٢/٣١ وفتح الحسابات اللازمة.

١١/١ ٢٠٠٢	من حـ/ المدينين المخصصين إلى حـ/ المدينين تخصص جزء من حسابات المدينين	٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠
بتاريخه	من حـ/ النقدية بالمصرف إلى حـ/ أوراق الدفع الحصول على القرض وقبول ورقة دفع لصالح المصرف	٦٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
١١/٣٠ ٢٠٠٢/	من حـ/ النقدية بالصندوق إلى حـ/ المدينين المخصصين إثبات تحصيل جزء من ديون المدينين المخصصين	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
بتاريخه	من المذكورين حـ/ أوراق الدفع حـ/ الفوائد المدينة (١٢ ÷ ١ × ٩% × ٦٠٠٠٠٠) إلى حـ/ النقدية بالصندوق سداد جزء من القرض إضافة للفوائد	٣٩٥٥٠٠ ٤٥٠٠ ٤٠٠٠٠٠	

١٢/٣١ ٢٠٠٢/	من حـ/ النقدية بالصندوق إلى حـ/ المدينين المخصصين إثبات تحصيل جزء من ديون المدينين المخصصين	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
بتاريخه	من المذكورين حـ/ أوراق الدفع (٣٩٥٥٠٠-٦٠٠٠٠٠) حـ/ الفوائد المدينة (١٢÷٢×%٩×٢٠٤٥٠٠) إلى حـ/ النقدية بالصندوق تسديد رصيد القرض مع الفوائد	٢٠٧٥٦٧,٥	٢٠٤٥٠٠ ٣٠٦٧,٥
بتاريخه	من حـ/ المدينين إلى حـ/ المدينين المخصصين إقفال رصيد حساب المدينين المخصصين	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
بتاريخه	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ الفوائد المدينة إقفال الفوائد المدينة	٧٥٦٧,٥	٧٥٦٧,٥

حـ/ المدينون المخصصون

١١/٣٠ من حـ/ النقدية بالصندوق	٤٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المدينين ١١/١	٨٠٠٠٠٠
١٢/٣١ من حـ/ النقدية بالصندوق	٣٠٠٠٠٠		
١٢/٣١ من حـ/ المدينين	١٠٠٠٠٠		
	٨٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠

حـ/ أوراق الدفع

١١/١ من حـ/ النقدية بالمصرف	٦٠٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية بالصندوق ١١/٣٠	٣٩٥٥٠٠
		إلى حـ/ النقدية بالصندوق ١٢/٣١	٢٠٤٥٠٠
	٦٠٠٠٠٠		٦٠٠٠٠٠

حـ / الفوائد المدينة

٤٥٠٠	إلى حـ / النقدية	٧٥٦٧,٥	من حـ / الأرباح والخسائر ١٢/٣١
٣٠٦٧,٥	بالصندوق ١١/٣٠		
	إلى حـ / النقدية		
٧٥٦٧,٥	بالصندوق ١٢/٣١	٧٥٦٧,٥	

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا ما بقي رصيد حساب المدينين المخصصين مفتوحاً حتى غاية ١٢/٣١ فهذا معناه أن رصيد القرض لم يتم تسديده بعد، وبالتالي لا بد من الإفصاح عن هذه البيانات في الميزانية العمومية للشركة المعدة في ١٢/٣١ ضمن مجموعة الأصول المتداولة على الشكل التالي:

الميزانية العمومية كما تظهر في ١٢/٣١

أصول متداولة		
حسابات المدينين المخصصين	× ×	
- أوراق الدفع	× ×	
		× ×

٢ - بيع حسابات المدينين : Factoring Accounts Receivable

طبقاً لدرجة تقييم جودة العملاء المتعامل معهم (عملاء جيدين لهم سمعتهم المالية في الأسواق وقدراتهم على التسديد جيدة)، وبعد تقييم القوائم المالية للمنشأة تقوم بعض المصارف أو منشآت التمويل بشراء حسابات عملاء المنشأة، حيث تبلغ المنشأة البائعة عملاءها المدينين بضرورة تسديد أرصدة حساباتهم مباشرة للمصارف أو المنشآت المالية التي اشترت الديون.

وقد درجت العادة في هذا السياق أن يتم بيع حسابات المدينين بأقل من قيمة الديون المترتبة على العملاء، ومن باب الاحتياط فقد يقوم الجانب المشتري

بحجز جزء من ثمن البيع أو الشراء على سبيل الضمانة عن إفلاس أحد العملاء الذين اشترت حساباتهم بهدف التعويض عن الخسائر التي قد يواجهها المصرف أو الجهة التي قامت بشراء هذه الحسابات.

أما محاسبياً فيتم إثبات القيد التالي:

من مذكورين		
حـ / النقدية		× ×
حـ / مستحقات على المصرف		× ×
حـ / خسائر بيع حـ / المدينين		× ×
إلى حـ / المدينين	× ×	
إثبات بيع جزء من حسابات المدينين		

وفي نهاية الفترة المالية يقفل حساب خسائر بيع حسابات المدينين بترحيل رصيده إلى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر، أما حساب المستحقات على المصرف فيظهر في الميزانية العمومية إلى أن يتم تسديد جميع الديون للمصرف أو للشركة المالية التي اشترت الديون، وقيام المصرف بدوره برد هذه المستحقات للشركة، وفي الحالة الأخيرة يقفل حساب المستحقات على المصرف بجعله دائراً مقابل مديونية أحد حسابات النقدية.

٣ - استخدام بطاقات الائتمان : Using of Credit Cards

آ - مفهوم استخدام بطاقات الائتمان :

كي تتجنب المحلات التجارية ولا سيما الكبرى مخاطر الديون المعدومة تقوم ببيع السلع والبضائع إلى عملائها حاملي بطاقات الائتمان كما في الأمريكان اكسپريس وفيزا وماستر كارد لتفادي خطر عدم تحصيل الديون، بحيث إن الشركة مصدرة بطاقة الائتمان تضمن السداد لقاء عمولة معينة.

فإذا اشترى أحد العملاء بضاعة باستخدام إحدى هذه البطاقات فيجب عليه أن يوقع على نموذج معين من عدة صور وهو يعد بمثابة أمر دفع ويأخذ شكل شيك مسحوب على الشركة مصدرة البطاقة بدلاً من حساب المدين بالبنك. وعندما تقدم الشركة البائعة هذه الأوامر لشركة الائتمان تقوم الأخيرة بدفعها نقداً وفي نهاية كل شهر تقوم شركة الائتمان بتقديم كشف حساب لحامل البطاقة الائتمانية متضمناً جميع أوامر الدفع التي دفعتها لحسابه خلال الشهر، وإذا لم يدفع العميل المبلغ لشركة الائتمان فسوف تتحمل الأخيرة الخسارة بدلاً من الشركة البائعة.

وعندما يتم البيع بوساطة هذه البطاقات تقوم الشركة البائعة بتحويل النقدية المطلوبة من شركة الائتمان بسرعة، وبذلك يمكن تجنب الديون غير المحصلة وكذلك المصروفات الواجب دفعها عند التحري عن الوضع المالي للعملاء إضافة إلى توفير الوقت اللازم لمسك حسابات العملاء في دفتر الأستاذ الفرعي وعمليات التحصيل منهم.

وتصدر المصارف بطاقات ائتمان واسعة الانتشار مثل الفيزا والماستر كارد، مما يمكن الشركة البائعة في هذه الحالة من إيداع أوامر الدفع الموقعة من العملاء حساباتها بالمصرف مباشرة، بالإضافة إلى ما تودعه من نقدية وشيكات واردة من العملاء الآخرين، وطالما أن البنوك تقبل بإيداع أوامر الدفع في الحال، فعندئذ تسجل المبيعات إلى العملاء حاملي بطاقات الائتمان كمبيعات نقدية.

وبمقابل قبول المصرف أوامر الدفع وقيامه بتحويلها لحساب الشركة البائعة عادة ما يقوم البنك بتحميل هذه الشركة مصاريف مقابل هذه الخدمة تتراوح بين ١,٢٥% إلى ٣% من إجمالي أوامر الدفع الموقعة.

وتخصم مصاريف الخدمة الشهرية تلقائياً من حساب الشركة بالمصرف وتظهر

ضمن مصروفات الخدمات المصرفية في كشف المصرف.

أما عندما يستخدم العميل بطاقة ائتمان غير مصرفية مثل أمريكان اكسبريس American Express في حسابها في المصرف، وبدلاً من جعل حساب النقدية مدينياً، تجعل الشركة حسابات العملاء شركة الائتمان مدينياً، وكل فترة معينة ترسل الشركة البائعة أوامر الدفع إلى شركة الائتمان التي تقوم بإرسال شيك إلى الشركة، ومع ذلك لا تسدد شركات الائتمان قيمة أوامر الدفع بالكامل. فعادة ما يكون هناك اتفاق بين شركة الائتمان والشركة التجارية يسمح لشركة الائتمان بالحصول على خصم قد يتراوح بين ٣% إلى ٥% من إجمالي القيمة بمناوبة مصروفات.

ب - المعالجة المحاسبية المتعلقة باستخدام البطاقات الائتمانية:

لتوضيح المعالجة المحاسبية بموجب بطاقة ائتمان نفترض:

إن محلات الشرقي باعت إلى أحد العملاء طاولة زهر وقدم لها أمر دفع من شركة أمريكان اكسبريس بقيمة ٣٠٠٠ ل.س فعندئذ تسجل العملة كمايلي:

٣٠٠٠	من حـ/ العملاء - شركة الائتمان -	
٣٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات	
	تسجيل مبيعات عميل يحمل بطاقة ائتمان	

وعند إرسال الشرقي مجموع أوامر الدفع إلى شركة الائتمان (أمريكان اكسبريس مثلاً) في نهاية الأسبوع والبالغة ٣٢٠٠٠ ل.س التي تعهدت بسداد أي مبلغ بخصم ٥% ونفذت ذلك. يتم إثبات القيد التالي:

من مذكورين		
حـ / النقدية	٣٠٤٠٠	
حـ / مصروفات التحصيل	١٦٠٠	
إلى حـ / العملاء - شركة الائتمان	٣٢٠٠٠	
تسجيل تحصيل المستحق من عملاء شركة الائتمان بخصم ٥%		

هذا ويظهر مصروف التحصيل ضمن مصروفات المبيعات في قائمة الدخل في محلات الشرقي، وعلى الرغم من أن بعضهم يفضل إثبات هذه المصاريف في تاريخ البيع بدلاً من تاريخ التحصيل عند إثبات المبيعات، وعلى الرغم من أفضلية هذا الإجراء لانسجامه مع مبدأ السببية الذي يربط بين النفقات والإيرادات، فهو يستلزم تحديد مصروف التحصيل عند كل عملية بيع على حدة. ونظراً للصعوبة ذلك فإن الشائع هو تسجيل مصاريف التحصيل في تاريخ التحصيل، وطالما أن قيمة المبلغ المخصص صغيرة وأن عملية التحصيل عادة ما تحدث بعد فترة قصيرة من تاريخ البيع الآجل فإن الفارق بين الوجهتين لن يكون جوهرياً في تأثيره على القوائم المالية.

ج - تقييم الأرصدة الخاصة ببطاقات الائتمان غير المسددة في نهاية العام:

بالنسبة إلى الجهة البائعة فإنها لا تتحمل أي مخاطر ناجمة عن بيع بضاعة إلى العملاء حاملي البطاقات الائتمانية، والسبب أن عملية تحصيل الديون مضمونة على الأغلب من المؤسسة مانحة البطاقة (كالفيزا كاردينال أو أمريكان اكسپريس) لأن الشركة البائعة قد تتحمل خسائر تنجم من عدم قدرة المؤسسة المانحة على الدفع، أو كون البطاقة مزورة أو مسروقة، لذا لا بد من تشكيل مخصص يتعلق بتلك الأرصدة غير المحصلة في نهاية الفترة. ويمكن تسمية هذه الحسابات بمخصص

البطاقات الائتمانية. كما يلي:

من حـ/ الأرباح والخسائر	× ×	
إلى حـ/ مخصص البطاقات الائتمانية	× ×	
إثبات تشكيل المخصص		

وغالباً ما يتم تشكيل هذا المخصص بناء على رغبة إدارة المنشأة والظروف المحيطة بها سواء على شكل نسبة من المبيعات الإجمالية أم الآجلة أم أرصدة حسابات العملاء.

ثانياً - أوراق القبض :

١ - مفهوم أوراق القبض :

تمثل أوراق القبض مجموعة الصكوك أو الوثائق التجارية القابلة للتداول وهي تعهدات مكتوبة وموقعة من العملاء بدفع مبالغ معينة في تواريخ مستقبلية محددة سداداً ووفاءً لقيمة خدمات أو سلع أو أصول تم نقل ملكيتها إلى العملاء. تحفظ الأوراق التجارية التي يتم استلامها من العملاء في حافظة الأوراق التجارية للمنشأة وترتب بحسب تواريخ استحقاقها، أما أنواعها فهي:

آ - الكمبيالة : وهي أمر صادر من شخص معين يسمى (ساحب الكمبيالة) إلى شخص آخر لدفع المبلغ المحدد في متن الكمبيالة (ويسمى المسحوب عليه) لصالح شخص ثالث يسمى المستفيد. أي إن أطرافها ثلاثة وهم:

- الساحب : محرر الكمبيالة.

- المسحوب عليه: الشخص الثاني الذي سينفذ مضمون الكمبيالة.

- المستفيد: الشخص الذي حررت لأجله الكمبيالة.

ب - السند الأذني : ويمثل ذلك التعهد الكتابي لدفع مبلغ معين في تاريخ معين لأمر شخص آخر، ويمثل الطرف المتعهد بالطرف المدين والطرف الذي تم

التعهد لصالحه بالدفع بالطرف الدائن أو المستفيد.

أما فيما يخص كيفية تصرف المنشأة بالأوراق التجارية المستلمة من الآخرين لصالحها، فيتم:

- الاحتفاظ بها حتى تواريخ استحقاقها وتحصيلها من قبل المنشأة نفسها أو بوساطة المصرف المتعامل معه.

- أو بخصمها لدى المصارف قبل تواريخ استحقاقها (الحصول على قيمتها الحالية).

- أو بتقديمها للمصارف أو الآخرين كضمانة أو على سبيل التأمين للحصول على القروض.

- أو تبيعها بنقل ملكيتها للآخرين.

٢ - جرد وتقييم أوراق القبض:

يشمل رصيد حساب أوراق القبض الذي يظهر في ميزان المراجعة المعد في نهاية الفترة على جميع الأوراق التجارية التي تمتلكها المنشأة المحررة لمصلحتها، وهي إما أن تكون كمبيالة مسحوبة لصالحها على عملائها، أو سنداً لأمرها موقعاً عليه من العميل أو أوراقاً ظهرها العملاء لأمر المنشأة لتقوم بتحصيلها في ميعاد الاستحقاق.

تبدأ عملية تقييم الأوراق التجارية بجردها أولاً أي إعداد قائمة تضم جميع أوراق القبض والمعلومات المتعلقة بكل ورقة. وأهم هذه المعلومات هي:

١ - نوع الورقة : هل هي سند أو كمبيالة.

٢ - رقم الورقة.

٣ - تاريخ تحرير الورقة.

٤ - اسم الساحب.

٥ - اسم المسحوب عليه.

٦ - اسم المحير.

٧ - مكان الدفع.

٨ - تاريخ الاستحقاق.

٩ - المبلغ.

ومن ثم تقوم بدراسة هذه الأوراق استناداً إلى الأمور التالية:

- ١ - كل ورقة أفلس المسؤولون عن تسديدها تعد معدومة بعد تاريخ استحقاقها.
- ٢ - كل ورقة لم تستحق ويخشى من عدم إمكان تحصيلها بالكامل تعد من الأوراق المشكوك فيها.

٣ - كل ورقة أخرى لم يحين ميعاد استحقاقها تعد من الأوراق الجيدة.

يتم معالجة أوراق القبض المعدومة بفصلها وتسجيلها في حساب الديون المعدومة، ومعالجتها وفق أسس معالجة الديون المعدومة، أما الأوراق المشكوك بتحصيلها فيجب فصلها عن الأوراق الجيدة وتكوين مخصص لها وفق الأسس التي تم اتباعها في دراسة الديون المشكوك فيها بالنسبة للزبائن.

تجدر الإشارة إلى أن بعض أوراق القبض قد ينص صراحة فيها على وجود فوائد وبعضها لا يتضمن هذا النص صراحة، ولا يعني هذا أن النوع الثاني لا يتضمن فوائد، وإنما تكون الفائدة عادة مأخوذة بالحسبان عند تحديد مبلغ الورقة الإجمالي (فائدة ضمنية) وهي الحالة الغالبة على الأوراق التجارية، ويقوم غالبية المحاسبين بإثبات أوراق القبض بقيمتها الإجمالية ولا سيما إذا لم يكن هناك نص صريح على وجود فائدة، ولهم في هذا مسوغاتهم:

١ - سهولة التسجيل.

- ٢ - إن إثبات الفوائد المستحق في نهاية العام واعتبارها إيراداً عملية محفوفة بالمخاطر. إذ يترتب على عدم القدرة على التحصيل في العام المقبل معالجة هذه الفوائد من جديد والتي يمكن أن تكون قد وزعت.
- ولكن هذه الطريقة تؤدي إلى عملية الخلط بين الإيرادات الناتجة عن البيع

والإيرادات المالية ولكننا نميل إلى عدم احتساب الفوائد بشكل مستقل عن أوراق القبض، لأن تحصيل هذه الفوائد يرتبط بتحصيل أوراق القبض ذاتها. الإفصاح عن أوراق القبض في قائمة المركز المالي:

إن رصد أوراق القبض الواجب إظهاره بالميزانية يجب أن يضم الأوراق الموجودة في خزانة المنشأة، والأوراق المودعة لدى المصارف لتحصيلها، والأوراق المودعة لدى المصارف برسم التأمين، ولا بد من تقييم هذه الأوراق على أساس القيمة الحالية، أي القيمة التي يمكن أن نحصل عليها مقابل هذه الأوراق فيما لو خصمت لدى المصرف ومن أجل ذلك تقوم أغلب المنشآت وتمشياً مع مبدأ الحيطة والحذر بحجز مخصص من الأرباح لمواجهة مثل هذه الأعباء فيما لو تم خصم هذه الأوراق في مطلع العام المقبل، ويظهر هذا المخصص في الميزانية مخصصاً من أوراق القبض من أجل إظهار الأخيرة بقيمتها الحالية.

يسمى هذا المخصص بمخصص الآجيو (أو حـ/ مخصص خصم أوراق القبض). يمكن أن نميز بين طريقتين للإثبات وإظهار قيمة أوراق القبض. الأولى: إثبات أوراق القبض بقيمتها الحالية عند الحصول عليها. الثانية: إثبات أوراق القبض بقيمتها الاسمية عند الحصول عليها مع خصم مخصص الآجيو المحتسب عند الجرد.

الطريقة الأولى: إثبات أوراق القبض بقيمتها الحالية عند الحصول عليها: إذا افترضنا أن إحدى المنشآت تسلمت كمبيالة سداداً لبعض المبيعات التي تمت في اليوم نفسه قيمتها ٥٠٠٠٠ ل.س. تستحق بعد سنة، وقامت المنشأة بخصم هذه الورقة باليوم نفسه بمعدل ٦%.

المطلوب : بيان كيفية معالجة هذه العملية محاسبياً.
الحل: من المعلوم أن المبلغ الإجمالي للكمبيالة يتضمن بعض الفوائد وإن لم ينص

على ذلك صراحة في صلب الكمبيالة.

٢٠٠٠	١/١	من حـ/ أوراق القبض إلى حـ/ المبيعات إثبات القيمة الحالية لورقة القبض	٤٧١٧٠	٤٧١٧٠
بتاريخه		من المذكورين حـ/ المصرف حـ/ الأجير (مصاريف الخصم) إلى حـ/ أوراق القبض خصم ورقة القبض	٤٧١٧٠	٤٧٠٠٠ ١٧٠

ملاحظة : تم احتساب القيمة الحالية لأوراق القبض على الشكل التالي:

كل ١ ل.س حالي يساوي ١,٠٦ ل.س بعد سنة.

كل ١ ل.س حالي يساوي ٥٠٠٠٠ ل.س بعد سنة.

$$\text{س} = \frac{٥٠٠٠٠ \times ١}{١,٠٦} = ٤٧١٧٠ \text{ ل.س}$$

$$\text{أو بتطبيق القانون التالي: } \frac{\text{القيمة الاسمية}}{(١ + \text{معدل الخصم})} \text{ أو } \frac{\text{ق.س}}{(١ + \text{ن})}$$

حيث ق.س = القيمة الاسمية لأوراق القبض.

ن = معدل الفائدة / أو الخصم السائد.

وعند تقديم الورقة للمصرف لخصمها سوف يحتسب فوائد خصم بمعدل ٦%

من مبلغ الورقة (أي $٥٠٠٠٠ \times ٦\% = ٣٠٠٠$ ل.س).

$٤٧٠٠٠ = ٣٠٠٠ - ٥٠٠٠٠$ ل.س ما يسجله المصرف في حساب

المنشأة ويعد الفرق بين القيمة الحالية والمبلغ الذي تم الحصول عليه من البنك جراء

الخصم هو مصاريف الخصم (آجيو) وهو يساوي:

$$٤٧١٧٠ - ٤٧٠٠٠ = ١٧٠ \text{ ل.س.}$$

لو فرضنا أن المنشأة لم تخصم الورقة فوراً، فإنه لا بد من احتساب الفوائد في نهاية كل شهر وإثباتها زيادة على أوراق القبض كالتالي:

٢/١	من حـ/ أوراق القبض	٢٣٥,٨٥
٢٠٠٠	إلى حـ/ الفوائد المحتسبة على أوراق القبض	٢٣٥,٨٥
	إثبات الفوائد على أوراق القبض $١٢/١ \times ٦\% \times ٤٧١٧٠$	

وهكذا نلاحظ أن حساب أوراق القبض خلال عام كامل يصبح رصيده يعادل ٥٠٠٠٠ ل.س، فإذا قام بالتسديد يجعل حساب النقدية مديناً وحساب أوراق القبض دائناً.

وتظهر أوراق القبض في الميزانية الختامية برصيدها النهائي وترحل الفوائد المستحقة عن أوراق القبض إلى حـ/ الأرباح والخسائر، وفي نهاية العام سوف يصبح رصيد حساب أوراق القبض معادلاً لـ ٥٠٠٠٠ ل.س والفوائد المستحقة عن أوراق القبض ٢٨٣٠ ل.س تقفل في حساب الأرباح والخسائر وعند تسديد العميل لهذه الأوراق يجعل حساب النقدية مديناً وحساب أوراق القبض دائناً.

وعلى فرض أننا قمنا بخصم أوراق القبض هذه بتاريخ ٢٠٠٠/٧/١ بمعدل ٦% فإن الفائدة المستحقة عن أوراق القبض سوف يزداد رصيدها بتاريخ ٢٠٠٠/٦/٣٠ شهراً بعد شهر حتى يصبح ١٤١٥ ل.س وحساب أوراق القبض ٤٨٥٨٥ ل.س. $(١٤١٥ + ٤٧١٧٠)$.

٥٠٠٠٠	القيمة الاسمية لورقة القبض
١٥٠٠	الخصم المستحق عن ٦ أشهر
٤٨٥٠٠	صافي المحصلات
٤٨٥٨٥	رصيد حساب أوراق القبض
٨٥	مصاريف الخصم

ويكون القيد على الشكل التالي :

٢٠٠٠/٧/١	من مذكورين		
	حـ/ النقدية بالمصرف	٤٨٥٠٠	
	حـ/ مصاريف الخصم	٨٥	
	إلى حـ/ أوراق القبض	٤٨٥٨٥	

في نهاية العام تقفل الفائدة المستحقة ومصاريف الخصم في حساب الأرباح والخسائر، وإذا رفضت الورقة في تاريخ الاستحقاق فإن المنشأة تكون ملتزمة بدفع القيمة الاسمية للمصرف وتثبت بجعل حساب الزبون مدينياً وحساب النقدية بالمصرف دائناً بالقيد :

× ×	من حـ/ المدينين		
× ×	إلى حـ/ النقدية بالمصرف		

وإذا نصت ورقة القبض على احتساب فوائد بمقدار ٦% سنوياً فإن المنشأة سوف تحصل عند قبض قيمة الورقة على القيمة الاسمية مضافاً إليها الفوائد أي ٥٠٠٠٠ + (٥٠٠٠٠ × ٦%) = ٥٣٠٠٠ .
وإذا خصمت هذه الورقة في المصرف فسوف نحصل على مبلغ ٥٣٠٠٠ - (٥٣٠٠٠ × ٦%) = ٤٩٨٢٠ ل.س.

وفي جميع الأحوال يتم إثبات ورقة القبض بقيمتها الحالية أي ٥٠٠٠٠ ل.س وفي نهاية كل شهر يتم إضافة الفوائد المستحقة إلى أوراق القبض وتقفل هذه الفوائد في

حساب الأرباح والخسائر وإن الفرق بين القيمة الحالية وصافي المتحصلات هو مصاريف الخصم.

وهكذا يمكن القول إن المعالجة المحاسبية السليمة لأوراق القبض تقتضي إثباتها بقيمتها الحالية عند الحصول عليها وإثبات الفوائد عند تحققها. سواء أكان هناك نص صريح على حساب تلك الفوائد أم لا، ويترتب على هذا الإجراء عدم الحاجة إلى تكوين مخصص لخصم الأوراق (مخصص الآجيو) في نهاية السنة المالية، وأن كل ما هو مطلوب في نهاية العام التأكد من إثبات الفوائد المستحقة على تلك الأوراق. الطريقة الثانية: إثبات أوراق القبض بقيمتها الاسمية عند الحصول عليها مع خصم مخصص الآجيو المحتسب عند الجرد.

فإذا عدنا إلى المثال وفرضنا أن المنشأة تسلمت ورقة القبض في ٢٠٠٢/٧/١ ومدة هذه الورقة هي سنة فإنه في نهاية السنة سوف تظهر قيمة الورقة على الشكل التالي إذا فرضنا أن معدل الخصم ٦%.

$$١٥٠٠ \times ٦\% \times \frac{١٢}{٦} = ١٥٠٠ \text{ ل.س.}$$

١ - يجب أن يشكل مخصص لخصم أوراق القبض ويسمى بمخصص الآجيو بمقدار ١٥٠٠ ل.س. وتثبت بالقيد التالي:

١٥٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر	١٢/٣١
١٥٠٠	إلى حـ / مخصص آجيو (خصم أوراق القبض)	٢٠٠٢

٢ - يظهر بند أوراق القبض في الميزانية على الشكل التالي:

الميزانية الختامية بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١

أوراق القبض	٥٠٠٠	٤٨٥٠٠
- مخصص آجيو (مخصص خصم أوراق القبض)	١٥٠٠	

ونعتقد أن اتباع الطريقة الثانية أكثر وضوحاً وسهولة ويبين لنا أوراق القبض بقيمتها الاسمية من جهة، ولا داعي لاحتساب فوائد كل شهر كما هو الحال في الطريقة الأولى وإضافتها إلى أوراق القبض، ومن جهة أخرى فإن أوراق القبض في الميزانية الختامية تظهر بقيمتها الحالية على فرض أنه يتم حجز مبلغ من الأرباح كمخصص لمواجهة احتمال خصم هذه الأوراق.

مثال : لو فرضنا أن المنشأة بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ تمتلك ورقة قبض قيمتها الاسمية ٢٩٠٠٠ ل.س تستحق بتاريخ ٢٠٠٣/٢/٢٨ وأن المنشأة خصمت الورقة في يوم الجرد، وكان معدل الخصم ٨% ومصاريف التحصيل ٠,٠٠١ واحد بالآلف.

المطلوب : احتساب الآجيو مع تسجيل قيود التسويات الجردية اللازمة لذلك.

الحل : مخصص الآجيو = مبلغ فائدة الخصم + مصاريف التحصيل.

$$\text{مبلغ فائدة الخصم} = \frac{\text{عدد الأشهر}}{12} \times \text{القيمة الاسمية} \times \text{معدل الفائدة} \times$$

$$= 29000 \times 8\% \times \frac{2}{12} = 387 \text{ ل.س}$$

$$\text{مصاريف التحصيل} = \frac{1}{1000} \times 29000 = 29 \text{ ل.س}$$

$$\text{مخصص الآجيو} = 387 + 29 = 416 \text{ ل.س}$$

١٢/٣١ ٢٠٠٢	من حـ/ مصروف الآجيو (م. خصم أوراق قبض) إلى حـ/ مخصص الآجيو تكوين مخصص الآجيو	٤١٦	٤١٦
بتاريخه	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ مصروف الآجيو إقفال مصروف الآجيو	٤١٦	٤١٦

أو بالطريقة المباشرة كما يلي:

٤١٦	من حـ/ الأرباح والخسائر	
٤١٦	إلى حـ/ مخصص الآجيو (مخصص خصم أ.قبض)	

المعالجة المحاسبية لمخصص الآجيو :

كنا قد بينا كيفية احتساب مخصص الآجيو مع افتراض عدم وجود مصروف آجيو في الفترة السابقة، ولكن في نهاية الفترة المحاسبية التالية لفترة تشكيل مخصص الآجيو قد يظهر بين أرصدة ميزان المراجعة رصيد لحساب مصاريف الآجيو (أو آجيو) وفي هذه الحالة يقلل حساب مصاريف الآجيو في حساب مخصص الآجيو قبل تعديل الحساب الأخير حسب المخصص الجديد المراد تكوينه. وهنا نصادف عدة احتمالات:

أولاً : تساوي مخصص الآجيو مع مصاريف الآجيو :

مثال : بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ ظهرت الأرصدة التالية في ميزان المراجعة المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت :

٤٠٠٠٠ أوراق القبض .

٢٠٠ مصاريف آجيو .

٢٠٠ مخصص آجيو .

وعند الجرد تقرر تشكيل مخصص آجيو علماً بأن متوسط تاريخ استحقاق هذه الأوراق هو ٢٠٠٣/٣/١، وأن معدل الخصم لدى المصرف هو ٦% وتقدر مصاريف الخصم بمبلغ ٥٠ ل.س.

المطلوب : بيان المعالجة المحاسبية المتعلقة بحساب مخصص الآجيو مع تسجيل قيود التسويات الجردية اللازمة لذلك.

الحل :

٢٠٠	من حـ/ مخصص الآجيو	/١٢/٣١
٢٠٠	إلى حـ/ مصاريف الآجيو	٢٠٠٢
	إقفال مصاريف الآجيو	

مخصص الآجيو للعام القادم = مبلغ الخصم + مصاريف الخصم.

$$= ٤٠٠٠٠ \times ٦\% \times \frac{٢}{١٢} + ٥٠٠ = ٥٠٠ + ٤٠٠ = ٩٠٠ \text{ ل.س}$$

٤٥٠	من حـ/ مصاريف الآجيو	/١٢/٣١
٤٥٠	إلى حـ/ مخصص الآجيو	٢٠٠٢
	تكوين المخصص للعام القادم	
٤٥٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	بتاريخه
٤٥٠	إلى حـ/ مصروف الآجيو	
	إقفال مصروف الآجيو	

أو بالطريقة المباشرة

٤٥٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	/١٢/٣١
٤٥٠	إلى حـ/ مخصص الآجيو	٢٠٠٢
	تكوين المخصص للعام القادم	

حـ/ أوراق القبض

٤٠٠٠٠	رصيد	
	حـ/ مصاريف الآجيو	
٢٠٠	رصيد	من حـ/ مخصص آجيو
٤٥٠	إلى حـ/ الآجيو	٤٥٠
٦٥٠		٦٥٠

حـ/ مخصص الآجيو			
٢٠٠	رصيد	٢٠٠	إلى حـ/ م. آجيو
٤٥٠	من حـ/ م. آجيو	٤٥٠	رصيد دائن
٦٥٠		٦٥٠	
حـ/ الأرباح والخسائر عن المدة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١			
		٤٥٠	إلى حـ/ آجيو
الميزانية العمومية كما تظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١			
		٤٠٠٠٠	أوراق القبض
		٤٥٠	- مخصص آجيو
		٣٩٥٥٠	القيمة الحالية

ثانياً : زيادة مصاريف الآجيو على مخصص الآجيو :

مثال : بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ ظهرت الأرصدة التالية في ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر إحدى المنشآت :

٤٠٠٠٠ أوراق القبض.

٨٠٠ مصاريف الآجيو.

٢٠٠ مخصص الآجيو.

وعند الجرد تقرر تشكيل مخصص آجيو علماً بأن متوسط تاريخ استحقاق الأوراق هو ٢٠٠٣/٣/١، وأن معدل الخصم لدى المصرف هو ٦% وتقدر مصاريف الخصم بمبلغ ٥٠ ل.س.

المطلوب : المعالجة المحاسبية المتعلقة بحساب مخصص الآجيو مع تسجيل قيود التسويات الجردية اللازمة لذلك.

الحل:

من المذكورين			
من حـ/ مخصص الآجيو	٢٠٠		
من حـ/ الأرباح والخسائر	٦٠٠		
إلى حـ/ مصاريف الآجيو	٨٠٠		
إقفال مصاريف الآجيو			

مخصص الآجيو = مبلغ الخصم + مصاريف الخصم

$$400 = \frac{2}{12} \times 6\% \times 4000$$

مخصص الآجيو = ٤٠٠ + ٥٠ = ٤٥٠ ل.س

٤٥٠	من حـ/ مصروف الآجيو		/١٢/٣١ ٢٠٠٢
٤٥٠	إلى حـ/ مخصص الآجيو		
	تكوين المخصص للعام القادم		
٤٥٠	من حـ/ الأرباح والخسائر		بتاريخه
٤٥٠	إلى حـ/ مصروف الآجيو		
	إقفال مصروف الآجيو		

أو بالطريقة المباشرة كما يلي:

٤٥٠	من حـ/ الأرباح والخسائر		/١٢/٣١ ٢٠٠٢
٤٥٠	إلى حـ/ مخصص الآجيو		
	تكوين المخصص للعام القادم		

حـ/ الأرباح والخسائر عن المدة المنتهية ٢٠٠٢/١٢/٣١

٦٠٠	إلى حـ/ مصاريف الآجيو	
٤٥٠	إلى حـ/ مصاريف آجيو	
	(أو إلى حـ/ المخصص)	

الميزانية العمومية كما تظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١

أوراق القبض	٤٠٠٠٠
- مخصص الآجيو	٤٥٠
القيمة الحالية	٣٩٥٥٠

ثالثاً : زيادة مخصص الآجيو عن مصاريف الآجيو :

مثال : بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ أظهر ميزان المراجعة الأرصدة التالية لإحدى الشركات:

أوراق القبض.	٤٠٠٠٠
مصاريف آجيو.	٢٠٠
مخصص آجيو.	٢٥٠

وعند الجرد بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ تقرر تقدير أوراق القبض بقيمتها الحالية وكان متوسط الاستحقاق شهرين ومعدل الخصم ٦% ومصاريف الخصم ٥٠ ل.س .
المطلوب : المعالجة المحاسبية المتعلقة بحساب مخصص الآجيو في ٢٠٠٢/١٢/٣١

الحل:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ / مخصص الآجيو	٢٠٠	٢٠٠
	إلى حـ / مصاريف الآجيو	٢٠٠	
	استخدام جزء من المخصص لتغطية مصاريف الآجيو		

إذاً هناك زيادة في مخصص الآجيو مقدارها ٢٥٠ - ٢٠٠ = ٥٠ ل.س يحتفظ به
لحين تكوين المخصص الجديد للعام القادم:

$$\text{مخصص الآجيو} = \text{مبلغ الخصم} + \text{مصاريف الخصم}$$

$$٥٠ + \frac{٢}{١٢} \times ٦\% \times ٤٠٠ =$$

مخصص الآجيو = ٤٠٠ + ٥٠

= ٤٥٠ ل.س المراد تكوينه للعام القادم ولكن لدينا مخصص سابق

مقداره ٥٠ ل.س

إذا يمكن تخصيص فقط: ٤٥٠ - ٥٠ = ٤٠٠ ل.س (تؤخذ من حـ/

الأرباح والخسائر أو بتوسيط حـ/ مصروف الآجيو)

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ مصروف الآجيو إلى حـ/ مخصص الآجيو إتمام المخصص للعام القادم	٤٠٠	٤٠٠
بتاريخه	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ مصروف الآجيو إقفال مصروف الآجيو	٤٠٠	٤٠٠

أو بالطريقة المباشرة كما يلي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ مخصص الآجيو إتمام المخصص للعام القادم	٤٠٠	٤٠٠
------------	---	-----	-----

حـ/ أوراق القبض

٢٠٠٢/١٢/٣١	رصيد مدين	٤٠٠٠٠	رصيد	٤٠٠٠٠
		٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠

حـ/ مصاريف الآجيو

٢٠٠	رصيد	٢٠٠
من حـ/ مخصص الآجيو	٤٠٠	إلى حـ/ مخصص الآجيو
٤٠٠		٤٠٠
٦٠٠		٦٠٠

حـ/ الأرباح والخسائر عن المدة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

	٤٠٠	إلى حـ/ مصروف الآجيو
--	-----	----------------------

حـ/ مخصص الآجيو

٢٥٠	رصيد	٢٠٠	إلى حـ/ مصاريف آجيو
٤٠٠	من حـ/ مصروف الآجيو	٤٥٠	رصيد (دائن)
٦٥٠		٦٥٠	
الميزانية العمومية كما تظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١			
	٤٠٠٠٠	أوراق القبض	
	٤٥٠	- مخصص آجيو	
	٣٩٥٥٠		

رابعاً : زيادة مخصص الآجيو عن مصاريف الآجيو بالإضافة للمخصص الجديد للآجيو :

مثال : بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ أظهر ميزان المراجعة ضمن أرصده الأرصدة التالية

العائدة لإحدى المنشآت:

أوراق القبض. ٦٠٠٠٠

مصاريف آجيو. ١٠٠

مخصص آجيو. ٦٠٠

وعند الجرد بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ تقرر تقدير أوراق القبض بقيمتها الحالية علملاً

أن متوسط تاريخ الاستحقاق هو ٢٠٠٣/٣/١، ومعدل الفائدة المعمول به في

المصرف ٤% ومصاريف الخصم ٥٥ ل.س.

المطلوب : إثبات المعالجة المحاسبية المتعلقة بمخصص الآجيو في ٢٠٠٢/١٢/٣١

الحل :

١٠٠	من حـ/ مخصص الآجيو	١٢/٣١
١٠٠	إلى حـ/ مصاريف الآجيو	٢٠٠٢
	استخدام جزء من المخصص لتغطية مصاريف الآجيو	

إذاً هناك زيادة في مخصص الآجيو مقداره ٦٠٠ - ١٠٠ = ٥٠٠ ل.س يحتفظ به
لحين تكوين المخصص الجديد للعام القادم.

مخصص الآجيو = مبلغ الخصم + مصاريف التحصيل

$$٥٥ + \frac{٢}{١٢} \times ٤\% \times ٦٠٠٠٠ =$$

مخصص الآجيو = ٤٠٠ + ٥٥ = ٤٥٥ ل.س

الزيادة مقدارها = ٥٠٠ ل.س والمخصص المراد تكوينه للعام القادم ٤٥٥ ل.س

إذاً هناك مخصص زائد على الحاجة مقداره = ٤٥٥ - ٥٠٠ = ٤٥ ل.س يجب

إعادتها إلى حساب الأرباح والخسائر بالقيود أو باستخدام الطريقة المباشرة كمايلي:

٤٥	من حـ/ مخصص الآجيو	١٢/٣١
٤٥	إلى حـ/ الأرباح والخسائر	٢٠٠٢
	رد الزيادة في المخصص	

حـ/ أوراق القبض

رصيد ٦٠٠٠٠

حـ/ مصروف الآجيو

١٠٠	رصيد	١٢/٣١/٢٠٠٢
١٠٠		

الميزانية العمومية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

أوراق قبض	٦٠٠٠٠
- مخصص آجيو	٤٥٥
	٥٩٥٤٥

٣ - خصم أوراق القبض :

تعني عملية خصم أوراق القبض تقديم الورقة للمصرف للحصول على قيمتها الحالية، وتلجأ الشركات لذلك لحاجتها إلى السيولة النقدية، وعند قبول المصرف خصم ورقة القبض يُدفع لحاملها ما يعادل قيمتها في تاريخ الاستحقاق بعد استبعاد الفوائد المصرفية من تاريخ الخصم حتى تاريخ الاستحقاق إضافة إلى رسوم التحصيل كون المصرف هو الذي سيقوم بتحصيل قيمة ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق، وإذا ما كانت ورقة القبض تحمل فائدة صريحة يضاف مبلغ الفائدة المستحقة على قيمة ورقة القبض.

وهناك وسيلتان لخصم أوراق القبض:

آ - الأولى : ويتم من خلالها خصم ورقة القبض بدون حق الرجوع (Without

Recourse) وهذا يعني أن خصمها يمثل عملية بيع للورقة إلى المصرف الخاص والذي ليس له حق الرجوع على الشخص أو المنشأة التي قامت بخصمها في حالة أن الجهة المسحوب عليها امتنعت عن سداد قيمتها في تاريخ الاستحقاق، أي إن المصرف الذي خصم ورقة القبض قد يتحمل خسائر ناجمة عن خصمه لأوراق القبض لبعض المنشآت أو الأشخاص ، تنتج عن امتناع

الجهات المسحوب عليها هذه الأوراق عن تسديد قيمتها في تواريخ استحقاقها.

أما بالنسبة للمنشأة أو الشخص المستفيد فلا يتحمل أي خسائر ناجمة عن عدم تحصيل قيم أوراق القبض في تواريخ استحقاقها لأن عملية الخصم تمت من خلال إسقاط حق المصرف الخاص بالرجوع إلى الجهة التي خصمت هذه الأوراق لأجلها... أي إن عملية الخصم تمثل عملية بيع لهذه الأوراق والبائع لا يتحمل أي خسائر تتعلق بهذه الأوراق مستقبلاً.

وفيما يخص هذا الأسلوب فإنه لا داعي لتشكيل أي مخصصات لمواجهة الخسائر الناجمة عنها لأنها تمثل عملية بيع لورقة القبض المخصصة.

ب - الثانية : يتم من خلالها خصم أوراق القبض مع الاحتفاظ بحق الرجوع للمصرف الخاص على المنشأة أو الأشخاص التي خصمت لصالحهم أوراق القبض (With Recourse) وينجم عن ذلك أنه عندما يرفض المسحوب عليه تسديد الورقة يقوم المصرف بتحصيل قيمتها من الشخص أو المنشأة التي تمت عملية الخصم لأجلهم.

أي أنه من خلال هذه الوسيلة يبقى المستفيد من الورقة مسؤولاً عن تسديد قيمتها حتى يقوم المصرف بتحصيلها من الجهة المسحوب عليها.

أما الخطوات التي يجب أخذها بالحسبان في مسألة خصم أوراق القبض فتتمثل في:

١- احتساب قيمة ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق (القيمة الاسمية مضافاً إليها الفوائد).

٢ - احتساب مصروفات الخصم التي يحصلها المصرف (قيمة فائدة المصرف على المبلغ المدفوع للعميل حامل الورقة).

٣ - احتساب النقدية المحصلة (قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق مطروحاً منها

مصرف الخصم).

٤ - احتساب القيمة الدفترية لورقة القبض في تاريخ خصمها بالمصرف (قيمة الورقة مضافاً إليها إيراد الفوائد المستحقة حتى تاريخ الخصم).

٥ - احتساب الأرباح أو الخسائر إذا تم خصم الورقة بدون حق الرجوع.

٦ - احتساب مصرف أو إيراد الفوائد إذا تم خصم الورقة مع الاحتفاظ بحق الرجوع.

مثال : تعود المعلومات التالية إلى محلات الأهلية خلال عام ٢٠٠٢ :

١ - باعت محلات الأهلية في ٢٥/٣/٢٠٠٢ بضاعة على الحساب إلى محلات الصواف بقيمة ٦٠٠٠٠ ل.س.

٢ - في ١/٤/٢٠٠٢ استلمت من محلات الصواف سنداً أذنياً بقيمة ٦٠٠٠٠ ل.س متضمناً إضافة إلى قيمته الإسمية فوائد بمعدل ١٠% سنوياً، ويستحق التحصيل بعد ثلاثة أشهر بدءاً من تاريخ استلامه.

٣ - في ٥/٤/٢٠٠٢ نظراً لحاجة محلات الأهلية إلى النقدية قامت بإرسال السند الأذني المستلم من محلات الصواف إلى المصرف لخصمه.

٤ - في ١١/٤/٢٠٠٢ ورد إشعار من المصرف يفيد بخصم السند بمعدل خصم ١٢% سنوياً، وتم إضافة القيمة الصافية للسند بعد تنزيل مصاريف الخصم على الحساب الجاري لمحلات الأهلية لديه مع احتفاظه بحق الرجوع.

٥ - في ٣٠/٦/٢٠٠٢ رفضت محلات الصواف دفع قيمة السند للمصرف واستناداً إلى حقه بالرجوع على محلات الأهلية خفض المصرف الحساب الجاري للمحلات بالمبلغ اللازم.

٦ - اتفقت محلات الأهلية مع محلات الصواف على تحديد السند المرفوض بسند آخر يستحق الدفع بعد ثلاثة أشهر بدءاً من ٣٠/٦/٢٠٠٢ مع إضافة فوائد

بمعدل ١٥% سنويا علما بأنها تكبدت مصاريف بروتستو (م). احتجاج بعدم

الدفع) بمبلغ ١٠٠ ل.س وتم تحصيل السند الجديد في تاريخ الاستحقاق.

المطلوب : إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة في دفاتر الأهلية علما بمايلي :

٢- في ٢٠٠٢/٤/٥ كان رصيد حـ/ النقدية بالمصرف مدينا بمبلغ ٥٠٠٠ ل.س.

ب - تمت المدفوعات والمقبوضات عن طريق المصرف.

الحل :

٢٠٠٢/٣/٢٥	من حـ/ الزبائن إلى حـ/ المبيعات بيع بضاعة على الحساب	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
٢٠٠٢/٤/١	من حـ/ أوراق القبض إلى حـ/ الزبائن استلام السند	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
٢٠٠٢/٤/٥	من حـ/ أوراق القبض. برسم الخصم إلى حـ/ أوراق القبض إرسال أوراق القبض للخصم بالمصرف	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
	من مذكورين حـ/ المصرف حـ/ الآجيو (م.الخصم) إلى حـ/ أوراق القبض برسم الخصم إثبات خصم الورقة بالمصرف	٦٠٠٠٠	٥٩٨٦٠ ١٤٠
٢٠٠٢/٦/٣٠	من حـ/ الزبائن إلى حـ/ المصرف رفض الصواف التسديد وإلغاء السند القديم	٦١٥٠٠	٦١٥٠٠
بتاريخه	من حـ/ الزبائن إلى حـ/ المصرف إثبات مصاريف الاحتجاج	١٠٠	١٠٠

٦١٦٠٠	٦١٦٠٠	من حـ/ أوراق قبض إلى حـ/ الزبائن إثبات الورقة الجديدة	بتاريخه
٦٣١٤٠	٦١٦٠٠ ١٥٤٠	من حـ/ المصرف إلى المذكورين حـ/ أوراق القبض حـ/ الفوائد الدائنة تحصيل الورقة الجديدة	٢٠٠٢/٩/٣٠
٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	من حـ/ المبيعات إلى حـ/ المتاجرة قفل حـ/ المبيعات	٢٠٠٢/١٢/٣١
١٥٤٠	١٥٤٠	من حـ/ الفوائد الدائنة إلى حـ/ الأرباح والخسائر	بتاريخه
١٤٠	١٤٠	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ م. الآجيو قفل حـ/ الآجيو	بتاريخه

حـ/ المصرف

٥٠٠٠	رصيد ٢٠٠٢/٤/٥	٦١٥٠٠	من حـ/ الزبائن
٥٩٨٦٠	إلى حـ/ أوراق قبض برسم الخصم	١٠٠	من حـ/ الزبائن
٦٣٩١٠	إلى المذكورين	٦٧١٧٠	رصيد مدين
١٢٨٧٧٠		١٢٨٧٧٠	

حـ/ الزبائن (محلات الصواف)

٦٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات	٦٠٠٠٠	من حـ/ أوراق القبض
٦١٥٠٠	إلى حـ/ المصرف	٦١٦٠٠	من حـ/ أوراق القبض
١٠٠	إلى حـ/ المصرف	١٢١٦٠٠	
١٢١٦٠٠		١٢١٦٠٠	

حـ/ المبيعات

٦٠٠٠٠	إلى حـ/ المتاجرة	٦٠٠٠٠
٦٠٠٠٠	من حـ/ الزبائن	٦٠٠٠٠

حـ/ أوراق القبض

٦٠٠٠٠	إلى حـ/ الزبائن	٦٠٠٠٠
٦١٦٠٠	من حـ/ أ.ق. برسم الخصم	٦١٦٠٠
١٢١٦٠٠	من حـ/ المصرف	١٢١٦٠٠

حـ/ أوراق قبض برسم الخصم

٦٠٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	٦٠٠٠٠
٦٠٠٠٠	من مذكورين	٦٠٠٠٠

حـ/ م. الآجيو

١٤٠	إلى حـ/ أوراق القبض	١٤٠
١٤٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	١٤٠

حـ/ الفوائد الدائنة

١٥٤٠	إلى حـ/ الأرباح والخسائر	١٥٤٠
١٥٤٠	من حـ/ المصرف	١٥٤٠

حـ/ المتاجرة

٦٠٠٠٠	من حـ/ المبيعات	
-------	-----------------	--

حـ/ الأرباح والخسائر عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

١٤٠	إلى حـ/ الفوائد الدائنة	١٤٠
١٥٤٠	م. الآجيو	

ملاحظات على الحل :

١- من أجل تحديد مصروف الأحيو قمنا بما يلي :

- قيمة الورقة بتاريخ الاستحقاق = القيمة الاسمية لورقة القبض + الفوائد

$$= 60000 + 10\% \times \frac{12}{3} =$$

$$= 61500 \text{ ل.س.}$$

- مبلغ الخصم الذي سيقطعه المصرف = قيمة الورقة بتاريخ الاستحقاق $\times$ معدل الخصم $\times$ الفترة

$$= 61500 \times 12\% \times \frac{80}{360} = 1640 \text{ ل.س.}$$

$$\text{النقدية المحصلة من المصرف} = 61500 - 1640 = 59840 \text{ ل.س.}$$

- مصروف الأحيو = القيمة الدفترية للورقة بتاريخ الخصم - النقدية المحصلة من المصرف

$$= 60000 - 59840 = 160 \text{ ل.س.}$$

٢- بتاريخ رفض ورقة القبض فقد تم تحميل الزبائن (محلات الصواف) بالقيمة

الدفترية للورقة المرفوضة بتاريخ الاستحقاق إضافة إلى مبلغ مصاريف الأحيو

$$\text{أي : } 61500 + 100 = 61600 \text{ ل.س.}$$

٣- القيمة الدفترية للورقة الجديدة بتاريخ الاستحقاق = القيمة الاسمية + الفوائد

$$= 61600 + 10\% \times \frac{12}{3} =$$

$$= 63140 \text{ ل.س.}$$

أسئلة وتمارين

السؤال الأول: ما المقصود باصطلاح المدينين والمدينين التجاريين؟

السؤال الثاني: ما المقصود بالمدينين المختلفين وعدد بعض الأمثلة حول نشوء الديون المترتبة عليهم؟

السؤال الثالث: عرف المدينين التجاريين؟.. وكيف تنشأ الذمم المترتبة عليهم؟ ولماذا تقوم المنشأة باستخدام سياسات البيع الآجل؟..

السؤال الرابع: اذكر بعض الضوابط الرقابية الداخلية المتعلقة بالمبيعات الآجلة.

السؤال الخامس: متى يتم الاعتراف بالإيراد الناجم عن البيع الآجل أو تقدم الخدمات على الحساب؟

السؤال السادس: ما الهدف من تقييم حسابات المدينين التجاريين؟

السؤال السابع: ما النقاط الواجب مراعاتها محاسبياً عند إثبات ومعالجة حسابات المدينين التجاريين في الدفاتر والسجلات المحاسبية؟

السؤال الثامن: ما المقصود بالخضم التجاري ولماذا يتم منحه إلى العملاء؟

السؤال التاسع: ما المقصود بالخضم النقدي ولماذا يتم منحه إلى العملاء؟

السؤال العاشر: كيف يمكن النظر إلى الخضم النقدي من جهة البائع والمشتري؟

السؤال الحادي عشر: هل تفضل استخدام الطريقة الإجمالية أو الطريقة الصافية فيما يخص خصم المبيعات أو الخضم المسموح به؟

السؤال الثاني عشر: إن تحصيل الديون المترتبة على العملاء يبقى في حيز المحتمل أو المتوقع. والسؤال هل تلزمك احتمالية تحصيل الديون محاسبياً بتشكيل المخصصات أم لا؟ وعلل أساس تشكيلها محاسبياً.

السؤال الثالث عشر: هل تفضل استخدام طريقة الشطب المباشرة أو المخصص في تشكيل المخصصات لمواجهة الديون المشكوك في تحصيلها؟

السؤال الرابع عشر: اشرح أساليب أو طرائق تشكيل المخصصات وفقاً لطريقة المخصص؟

السؤال الخامس عشر: فيما يلي البيانات المتعلقة بمحلات السلام خلال عام ٢٠٠٢:

٩٥٠٠٠	ل.س المبيعات منها ٤٠٠٠٠ ل.س مبيعات بالآجل
٢٥٠٠٠	ل.س رصيد حـ/ المدينين في ٢٠٠٢/١/١
٣٠٠٠٠	ل.س رصيد حـ/ المدينين في ٢٠٠٢/١٢/٣١
٣٣٥٠٠	ل.س متحصلات من المدينين خلال عام ٢٠٠٢
١٠٠٠	ل.س رصيد حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها في ٢٠٠٢/١/١

المطلوب ١: - حساب مقدار الديون التي أعدمته خلال عام ٢٠٠٢.
٢ - إثبات قيود اليومية اللازمة لتعديل رصيد حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها في ظل كل من الافتراضات التالية :

- أ - قدرت د. م. فيها بنسبة ٥٥% من المبيعات الآجلة.
ب - قدرت د. م. فيها بنسبة ٥٦% من رصيد حـ/ المدينين في ٢٠٠٢/١٢/٣١.
ج - قدرت د. م. فيها على أساس تحليل الديون طبقاً لاستحقاقها كما يلي:
١ - ديون لم تستحق بعد قدرها ١٥٠٠٠ ل.س معدلها ٢٠%.
٢ - ديون مستحقة لأقل من ثلاثة أشهر قدرها ١٠٠٠٠ معدلها ٤%.
٣ - ديون مستحقة لأكثر من ثلاثة أشهر قدرها ٥٠٠٠ معدلها ٢٠%.

السؤال السادس عشر: أظهر ميزان المراجعة بالأرصدة لإحدى المنشآت بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ ما يلي:

١٤٧٥٠	-	المدينين
١٢٥	-	ديون معدومة
-	٦٥٠	م. د. م. فيها

وعند الجرد تبين لك ما يلي:

١ - تقرر إعدام دين مقداره ٢٥٠ يخص المدين سالم.

٢ - يتكون باقي الرصيد من المدينين على النحو التالي :

الدين المستحق			لم يستحق بعد	أصل الدين	اسم المدين
أكثر من شهرين	أقل من شهرين	لأقل من شهر			
-	١٥٠٠	١٠٠٠	٥٠٠٠	٧٥٠٠	حسان
٢٥٠	١٢٥٠	٢٥٠٠	-	٤٠٠٠	هاني
٢٠٠	٣٠٠	٥٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠	أحمد
٤٥٠	٣٠٥٠	٤٠٠٠	٧٠٠٠	١٤٥٠٠	المجموع

فإذا علمت بأنه تقرر تكوين مخصص للديون المشكوك فيها على النحو التالي :

- ٣% على الديون التي لم تستحق بعد.

- ٥% على الديون المستحقة منذ أقل من شهر.

- ١٥% على الديون المستحقة منذ أقل من شهرين.

- ٥٠% على الديون المستحقة منذ أكثر من شهرين.

المطلوب : إثبات ما تقدم بيومية المنشأة والإفصاح عن أرصدة الحسابات في

الميزانية كما تظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

السؤال السابع عشر : فيما يلي أرصدة بعض الحسابات كما ظهرت في ميزان

المراجعة بالأرصدة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ :

مدین	دائن	أسماء الحسابات
٩٤٥٠	-	مدینون
-	٦٠٠	مخصص ديون مشکوك فيها
٣٧٥	-	ديون معدومة
١٥٠	-	خصم ممنوح
-	١٠٥	مخصص خصم ممنوح

وقد تبين عند الجرد ما يلي :

١ - إعدام دين قدره ٤٥٠ ل.س بسبب إفلاس أحد العملاء وتم تحصيل دين سبق إعدامه بمبلغ ٢٢٥ ل.س.

٢ - تقرر تشكيل مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ١٠% من رصيد حـ/ المدينين.

٣ - تقرر تشكيل مخصص للخصم الممنوح بنسبة ٢% من الديون الجديدة.

المطلوب : ١ - إثبات قيود التسويات اللازمة للعمليات السابقة.

٢ - بيان أثر ذلك على حساب الأرباح والخسائر في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

٣ - الإفصاح عن أرصدة الحسابات في ميزانية ٢٠٠٢/١٢/٣١.

السؤال الثامن عشر: كان رصيد حـ/ المدينين في ميزان المراجعة بالأرصدة

بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ بمبلغ ٣٢٥٠٠ ل.س وبنتيجة الجرد العملي تبين ما يلي:

١ - العميل أكرم ورصيده ١٣٠٠٠ ل.س ينتظر تحصيلها بالكامل.

٢ - العميل مسعود ورصيده ٥٠٠٠ ل.س وقد أعلن إفلاسه.

٣ - العميل حميد ورصيده ٦٠٠٠ ل.س ثمن بضاعة بيعت له منذ خمسة

أيام على شرط أن يخصم له ٥٠% إن

دفع خلال أسبوع.

٤ - العميل فاروق ورصيده ٣٠٠٠ ل.س توفي وليس له تركة يمكن الرجوع عليها.

٥ - العميل أمين ورصيده ٣٠٠٠ ل.س توقف عن الدفع وأجريت في حقه عدة احتجاجات (بروتستو) ويحتمل ألا يحصل منه أكثر من ثلث المبلغ.

٦ - العميل سمير ورصيده ٢٥٠٠ ينتظر تحصيلها بالكامل.

المطلوب :

١ - إعداد قائمة جرد الرهائن أو المدينين بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ بين فيها ما يلي:

أ - مبلغ الديون الجيدة.

ب - مبلغ الديون المعدومة.

ج - مبلغ الخصم المنتظر منحه.

د - مبلغ الديون المشكوك فيها.

٢ - إثبات قيود التسويات الجردية اللازمة في اليومية والمتعلقة بالمدينين.

٣ - الإفصاح عن رصيد المدينين في الميزانية كما تظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

السؤال التاسع عشر: ظهرت الأرصدة التالية ضمن ميزان المراجعة بالأرصدة لمنشأة المجد التجارية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ :

١٢٣٠٠ مدينين - ٤٨٠ ديون معدومة - ٦٠٠ مخصص الديون المشكوك فيها. وعند

الجرد في ٢٠٠٢/١٢/٣١ تبين أن هناك ديوناً معدومة جديدة بمبلغ ٣٠٠ ل.س.

كما تقرر تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٦% من رصيد المدينين.

المطلوب : إثبات قيود التسويات الجردية اللازمة والمتعلقة بالمدينين مع بيان أثرها في الحسابات الختامية والميزانية كما تظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

السؤال العشرون : ظهرت الأرصدة التالية بميزان المراجعة لإحدى المنشآت التجارية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ :

١٨٠٠٠ مدينين - ٩٠٠ ديون معدومة - ١٢٠٠ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها - ٤٥٠ خصم ممنوح - ٤٥٠ مخصص ممنوح
وعند الجرد تبين ما يلي :

- ١ - نتيجة إفلاس أحد الزبائن تقرر إعدام دين بمبلغ ٣٠٠ ل.س.
 - ٢ - وتقرر تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة ٥٥% من رصيد المدينين.
 - ٣ - وتقرر تكسوين مخصص الخصم الممنوح بمعدل ٢% من الديون الجيدة.
- المطلوب :

- ١ - إثبات قيود التسويات الجردية اللازمة في دفتر اليومية للمنشأة التجارية.
- ٢ - تصوير الحسابات المتأثرة بالقيود المثبتة في دفتر اليومية.
- ٣ - بيان آثار المعالجة المحاسبية سواء في قائمة المركز المالي أم في حساب الأرباح والخسائر في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

السؤال الحادي والعشرون : ظهرت الأرصدة التالية بميزان المراجعة بالأرصدة لمحلات السعيد التجارية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ :

١٨٠٠٠ مدينين - ٩٠٠ ديون معدومة - ١٥٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها - ٤٥٠ خصم ممنوح - ٦٠٠ مخصص خصم ممنوح.
وعند الجرد تبين ما يلي :

- آ - إعدام دين مقداره ٣٠٠ ل.س نتيجة إفلاس أحد العملاء.
- ب - تقرر تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة ٥% من رصيد المدينين

وخصص خصم ممنوح بنسبة ٢% من الديون الجيدة.

المطلوب :

أ - إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة المتعلقة بجرد المدينين.

ب - الإفصاح عن أثر المعالجة في حـ / الأرباح والخسائر المعد في
٢٠٠٢/١٢/٣١.

ج - الإفصاح عن رصيد المدينين في الميزانية كما تظهر في
٢٠٠٢/١٢/٣١.

السؤال الثاني والعشرون: إذا توفرت لديك لمعلومات التالية :

١ - في ٢٠٠٢/١/١ اقترضت منشأة نعمان التجارية مبلغ ١٦٠.٠٠٠ ل.س من
المصرف وتم إيداعه في الصندوق بتاريخه.

٢ - تم الاتفاق ما بين الجانبين على ما يلي:

أ - أن تخصص جزءاً من حسابات المدينين لديها بواقع ٢٢٤.٠٠٠ ل.س
لسداد قيمة القرض وتم تسليم المصرف لائحة بأسماء ومبالغ العملاء
المخصصين كضمانة لصالح المصرف.

ب - وكضمانة إضافية قدمت المنشأة إلى المصرف ورقة دفع بقيمة القرض.

ج - يتقاضى المصرف إضافة إلى قيمة مبلغ القرض فائدة بنسبة ١٠% سنوياً
على قيمة القرض الإسمية.

٣ - بلغت قيمة المبالغ المحصلة من العملاء المخصصين في نهاية شهر كانون الثاني
٣٣.٠٠٠ ل.س وفي نهاية شهر شباط ٨.٠٠٠ وفي نهاية آذار ٤٧.٠٠٠ نقداً.

٤ - سددت المنشأة في نهاية كل شهر متحصلات العملاء المخصصين إلى المصرف
إضافة إلى الفوائد نقداً.

٥ - في ٢٠٠٢/١/١ بلغ رصيد حـ / المدينين ٢٦٠.٠٠٠ ل.س ورصيد حـ /

الصندوق ٨٠٠٠ ل.س.

٦ - تم بيع ما قيمته ٤٠٠٠٠ ل.س من حـ/ المدينين إلى المصرف نظراً لحاجة المنشأة إلى النقدية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كما يلي:

آ - يحجز المصرف ما نسبته ٣% من الجزء المباع من حسابات المدينين لتعويض الخسائر التي قد تنجم عن إعدام بعض حسابات المدينين ويقوم بردها إلى المنشأة في حالة عدم إعدام أي مبالغ.

ب - تم الاتفاق على ثمن لحسابات المدينين بعد تنزيل المبلغ المحتجز بنسبة ٣% بمقدار ٣٧٦٠٠ ل.س.

المطلوب :

١ - إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة حتى ٢٠٠٢/١٢/٣١ في دفاتر منشأة النعمان.

٢ - إثبات المعالجة اللازمة بافتراض أنه تم تحصيل ديون معدومة في عام ٢٠٠٢ بقيمة ٥٠٠٠ ل.س نقداً.

٣ - الإفصاح عن أثر المعالجة على حـ/ الأرباح والخسائر في ٢٠٠٢/١٢/٣١ وعرض رصيد المدينين في الميزانية كما تظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

السؤال الثالث والعشرون: ما المقصود باستخدام حسابات المدينين كمصدر للنقدية؟

السؤال الرابع والعشرون: اشرح مفهوم تخصيص حسابات المدينين.

السؤال الخامس والعشرون: اشرح المعالجة المحاسبية المتعلقة باستخدام بطاقات الائتمان.

السؤال السادس والعشرون: ما المقصود بأوراق القبض وما أنواعها؟ ... وأين يتم الاحتفاظ بها؟ ... وما أوجه استخدامها؟

السؤال السابع والعشرون: ما المقصود بتقييم أوراق القبض؟

السؤال الثامن والعشرون: ما المقصود بخصم أوراق القبض أو تسيلها ؟ و اشرح أساليب خصمها؟

السؤال التاسع والعشرون: فيما يلي كشف بأوراق القبض الموجودة في محفظة الأوراق التجارية لمنشأة النعم في ٢٠٠٢/١٢/٣١:

نوع الورقة القبض	رقم الورقة	مبلغ الورقة	اسم العميل	تاريخ استحقاقها
كمبيالة	١	٧٢٠٠	محلات النور	٢٠٠٣/١٢/٣١
سند أذني	٢	١١٨٨	منشأة الوادي	٢٠٠٣/١/٢٨
سند أذني	٣	٤٣٢٠	فهمي	٢٠٠٣/٣/٣١
كمبيالة	٤	٥٧٦٠	رجب	٢٠٠٣/٤/٢
سند أذني	٥	٣٠٠٠	زيدان	٢٠٠٣/٧/٣١
	المجموع	٢١٤٦٨		

فإذا علمت أن معدل الخصم السائد في السوق هو ١٢% وأن أوراق القبض الموجودة في المحفظة لا تحمل فائدة.

المطلوب :

- ١- إثبات قيود التسويات الجردية اللازمة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بمنشأة النعم.
 - ٢- تصوير الحسابات اللازمة في دفتر الأستاذ حتى ٢٠٠٢/١٢/٣١.
 - ٣- الإفصاح عن أوراق القبض في الميزانية العمومية كما تظهر في ٢٠٠٣/١٢/٣١
- السؤال الثلاثون: في ٢٠٠١/١٢/٣١ أظهر ميزان المراجعة لإحدى المنشآت التجارية رصيد حساب أوراق القبض مدينا بمبلغ ١٥٠٠٠ ل.س ورصيد حـ / مخصص الآجيو دائناً بمبلغ ٤٠٠ ل.س ورصيد حـ / مصاريف الآجيو مدينا بمبلغ ٣٦٠ ل.س.

فإذا علمت أن سعر الخصم لدى المصرف هو ٨% وأن متوسط استحقاق أوراق

القبض هو ٤ أشهر.

المطلوب : إثبات قيود التسويات الجردية اللازمة مع إظهار أثر العمليات السابقة على الحسابات الختامية والميزانية العمومية في ٢٠٠١/١٢/٣١.

السؤال الحادي والثلاثون: في ٢٠٠٣/١٢/٣١ أظهر ميزان المراجعة بالأرصدة المنشأة ربح ما يلي:

١٥٠٠٠ أوراق القبض - ٤٠٠ مخصص الآجيو - ١٠٠ مصروف الآجيو.

فإذا علمت بأن معدل الخصم السائد لدى المصرف ٩% وأن متوسط استحقاق أوراق القبض هو ستة أشهر .

المطلوب : إثبات قيود التسويات الجردية اللازمة مع إظهار أثر العمليات السابقة على الحسابات الختامية والميزانية العمومية في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

السؤال الثاني والثلاثون: في ٢٠٠٣/١٢/٣١ ظهرت الأرصدة التالية بدفاتر إحدى المنشآت التجارية :

٥٠٠٠٠ استثمارات قصيرة الأجل - ٢٥٠ مخصص الآجيو - ١٨٠٠ مخصص خصم ممنوح - ٩٢٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها - ١٠٠٠٠ مخصص هبوط أسعار الاستثمارات قصيرة الأجل - ٧١٠٠٠ مدينين - ٢٠٠ آجيو - ٢٤٠٠ خصم ممنوح - ١٠٠٠ ديون معدومة - ١٢٠٠٠ أوراق القبض.

وعند الجرد ظهرت المعلومات التالية:

١ - نتيجة إفلاس المدين محمود تنازلت له المنشأة عن ٤٠% من قيمة دينه البالغ ٢٥٠٠ ل.س.

٢ - تقرر تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بمعدل ١٠% من رصيد المدينين ومخصص للخصم الممنوح بمعدل ٢%.

٣ - تكوين مخصص للآجيو للعام القادم بمعدل ٨% علماً أن متوسط فترة

استحقاق أوراق القبض خمسة أشهر.

٤ - قدرت قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل بمبلغ ٥٨٠٠٠ ل.س بحسب أسعار السوق في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

المطلوب :

١ - إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة للمعلومات العائدة إلى المنشأة حتى نهاية ٢٠٠٣/١٢/٣١.

٢ - إظهار آثار المعالجة في الحسابات الختامية والميزانية كما تظهر في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

السؤال الثالث والثلاثون: في ٢٠٠٢/١٢/٣١ ظهرت الأرصدة التالية بدفاتر أحد التجار:

٤٩١٢٠	مدينين	-	١٢٨٠	ديون معدومة.
١٦٠٠	خصم ممنوح	-	٢٠٥٦	مخصص خصم ممنوح.
١٢٠٠٠	أوراق القبض	-	٢٠٠٠	مخصص الديون المشكوك فيها.
٢٤٠	آجيو	-	١٦٠	مخصص الآجيو .

وعند الجرد ظهرت المعلومات التالية :

- ١ - إعدام دين بمبلغ ١١٢٠ ل.س.
- ٢ - تقرر تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بمعدل ٥% من رصيد المدينين. ومخصص للخصم الممنوح بمعدل ١%.
- ٣ - تقرر تكوين مخصص للآجيو بمعدل ٦% علماً بأن متوسط استحقاق أوراق القبض شهرين.

المطلوب :

١ - إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة في دفاتر التاجر حتى ٢٠٠٢/١٢/٣١.

٢ - الإفصاح عن أثر المعالجة في الحسابات الختامية والميزانية كما تظهر في
٢٠٠٢/١٢/٣١.

السؤال الرابع والثلاثون: بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ كان رصيد حـ/ المدينين لدى
منشأة زهران مدينًا بمبلغ ١٠٢٨٠ ل.س موزع كما يلي:

١٠٠٠	١ - محمود
٤٤٠	٢ - عصام
٢٠٨٠	٣ - حمدان
١٧٦٠	٤ - خلدون
٢٠٠	٥ - ماهر
٨٠٠	٦ - موفق
٣٢٠٠	٧ - سلوم
٨٠٠	٨ - مجيد
١٠٢٨٠	

وفيما يلي المعلومات في ٢٠٠٢/١٢/٣١ الناجمة عن دراسة أوضاع العملاء المالية:

١ - محمود : أحواله جيدة ويحتمل أن يسدد ما عليه قبل موعد الاستحقاق على
أن يحسم له ٥٠ ل.س

٢ - عصام : أحواله جيدة وسيسدد ما عليه في الموعد المحدد.

٣ - حمدان : في حالة إرباك مالي وقد يتنازل له المحل عن ٢٠% من دينه.

٤ - خلدون : أعلن إفلاسه وأعلنت المحكمة التنازل عن ٥٠% من ديونه.

٥ - ماهر : توفي ولا أمل بتحصيل أي مبلغ من الورثة.

٦ - موفق : أحواله المالية عادية.

٧ - سلوم : تقدم في أثناء الجرد وسدد ما عليه نقدًا واستفاد من خصم بمعدل

١٢%:

٨ - مجيد : في حالة إعسار مالي ويتوقع أن يدفع ٥٠% من الدين المترتب عليه.

المطلوب :

- ١ - تصوير قائمة جرد المدينين.
- ٢ - تسجيل قيود التسويات اللازمة.
- ٣ - تصوير الحسابات اللازمة.
- ٤ - الإفصاح عن وضع المدينين في ميزانية ٢٠٠٢/١٢/٣١

الفصل الثالث

المخزون السلعي

أولاً - طبيعة المخزون السلعي

ثانياً - العناصر المتضمنة في المخزون السلعي وأهمية تقييمه

ثالثاً - أنظمة المخزون السلعي

رابعاً - تقويم المخزون السلعي

خامساً - إثبات المخزون السلعي في الدفاتر المحاسبية

سادساً - مشكلات متعلقة بتقويم المخزون السلعي

سابعاً - الأسئلة والتمارين



مقدمة :

يمثل المخزون السلعي العمود الفقري للنشاط الاقتصادي للمنشآت، ويمثل المخزون بالبضاعة التي تم الحصول عليها بغرض إعادة بيعها من خلال النشاط الاقتصادي العادي، أو بغرض استخدامها أو استهلاكها لإنتاج السلع التي سيتم بيعها في المستقبل، ونظراً لأهمية المخزون السلعي باعتباره من العناصر الرئيسية للأصول المتداولة فإن إجراءات قياسه وتقييمه تتطلب درجة عالية من العناية. تتضمن المحاسبة عن المخزون :

- ١- تحديد قيمة المخزون في قائمة المركز المالي.
 - ٢- تحديد الدخل بمقابلة تكلفة البضاعة المباعة (ومختلف المصاريف المتعلقة بالاستثمار بها) مع الإيرادات الناتجة عنها وذلك في قائمة الدخل.
- ولتحديد قيمة المخزون يجب تحديد كمية المخزون كما أن تقييم المخزون يعد مشكلة لكل من المدراء والمحاسبين لأن حجم الاستثمار في المخزون السلعي يكون كبيراً نسبياً في أغلب المشروعات خاصة أن طرق التقييم تؤثر بشكل كبير على تحديد تكلفة السلع المباعة، وبالتالي على كل من الدخل السنوي والمركز المالي للمنشأة.

لذلك نعطي أهمية خاصة أيضاً للرقابة على مستوى المخزون والحفاظ عليه. فالهدف من البحث هو بيان طبيعة المخزون السلعي والمخزون الأمتل وقياس تكلفة البضاعة المباعة وقياس التكلفة التقريبية للمخزون الباقي في نهاية الفترة المالية.

أولاً - طبيعة المخزون :

المخزون بوصفه عنصراً من عناصر الأصول فهو يمثل البضائع المملوكة من قبل المشروع سواء تمت حيازتها لبيعها مستقبلاً أم لاستخدامها في تصنيع سلع أخرى لبيعها.

وبشكل عملي يمثل المخزون جميع أنواع البضائع المملوكة سواء أكانت في حيازة المشروع نفسه أم في حيازة الغير، فالعبرة هنا للملكية.

ومن ناحية الغرض من اقتناء الأصول فالآلات والتجهيزات مثلاً تشكل موجودات ثابتة لمنشأة تقوم باستعمالها لكنها تعد عنصراً من عناصر المخزون إذا ما كان الغرض بيعها (بالنسبة للشركة المصنعة) أو إعادة بيعها. كما أن المباني خلال فترة بنائها تعد جزءاً من المخزون السلعي.

يكون المخزون في العديد من الشركات هو أكثر جزء تنتفع منه من الموجودات المتداولة وحتى من إجمالي الموجودات، وعادة ما يمثل المخزون العنصر النشط في الموجودات لاستخدامه المستمر واستبداله.

وعلى الرغم من أن العديد من عناصر المخزون صغيرة ومكررة لكن تكرارها يشكل قيمة ليست بقليلة لذلك فإن مشكلات الحفاظ على المخزون مشاهمة للحفاظ على النقدية.

وتكون الشركات بحاجة إلى مخزون كافٍ من العناصر لبيعها مع الأخذ بالحسبان مخاطر الخسائر الناتجة عن فقدان المبيعات أو زيادة تكاليف البضاعة المخزنة عن الحاجة مما ينتج خطأً إدارية حرجة ومشكلات في الرقابة. وإن فشل المشروع في إجراء رقابة فعالة على المخزون الفعلي بشكل صحيح يؤدي إلى تكبیده بالخسائر وإلى انهيار المشروع، لذلك لا بد من التعامل معه بكل اهتمام.

وبمكننا تصنيف المخزون السلعي إلى :

١- مخزون البضاعة : يتضمن البضائع المشتراة ويتم الحصول عليها في الشركة التجارية لإعادة بيعها دون إدخال تعديلات عليها.

٢- المخزون الصناعي: يتألف المخزون في الشركات الصناعية من:

أ- مخزون المواد الأولية : وتشمل ما يتم الحصول عليها بالشراء أو بطرائق أخرى (مثلاً من المناجم) والموجودة لدى الشركة للاستخدام في تصنيع السلع لبيعها.
ب- مخزون الإنتاج تحت التشغيل : هو البضائع التي دخلت في سلسلة العمليات الصناعية لكنها مازالت تحتاج إلى المزيد من التصنيع لتكتمل وتباع . والإنتاج تحت التشغيل يتضمن مكونات من ثلاثة عناصر تكلفة هي:

١- المواد الخام.

٢- الأجور المباشرة.

٣- المصروفات الصناعية غير المباشرة: مثل الأجور غير المباشرة والوقود والتكلفة الصناعية غير المباشرة الثابتة مثل نصيبه من استهلاك الأصول في العملية الإنتاجية... الخ.^(١)

ج- مخزون الإنتاج الجاهز: يشمل المنتجات تامة الصنع المعدة للبيع ويتم تحديد قيمتها من مجموع (المواد المباشرة + العمل المباشر + حصتها من المصاريف الصناعية غير المباشرة) المتعلقة بالتصنيع.

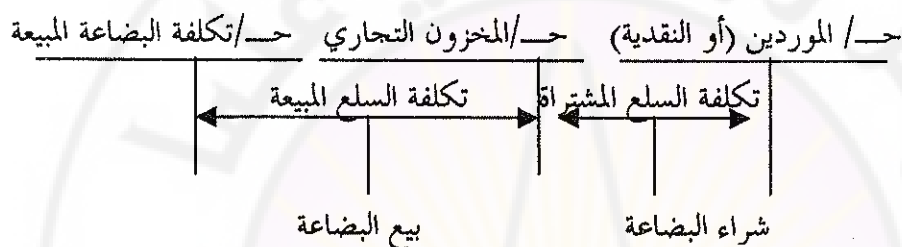
د- مخزون اللوازم الصناعية : وهو العناصر الموجودة لدى الشركة الصناعية مثل : زيوت تشحيم الآلات - مواد التنظيف وغيرها من العناصر الأخرى التي تتضمنها غير المنتهية من التصنيع (مثل لوازم الخياطة ولوازم الإلصاق المستخدمة في تجليد الكتب).

٣- المخزون المتنوع : وهو المخزون الخاص بشركات النشاط الخدمي غالباً ويتضمن العناصر مثل لوازم المكتب - لوازم الشحن. مثل هذا المخزون يستعمل في المستقبل القريب ويسجل عادة عند استخدامه كنفقات بيعية أو كنفقات إدارية.

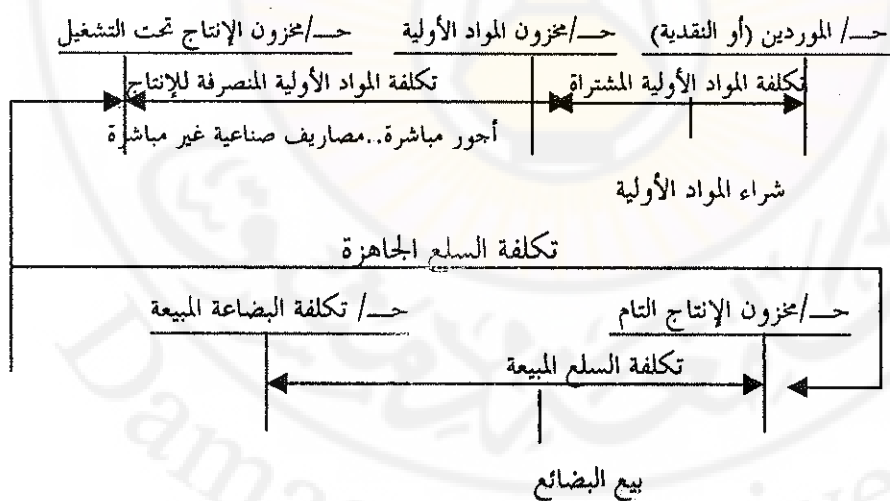
١ - معيار المحاسبة الدولية الثاني.

تعتمد أهمية تصنيف المخزون على نوعية المشروع، فالمشروع التجاري يمتلك البضائع من أجل إعادة بيعها. أما المشاريع الصناعية فتتطلب وجود مخزون- مواد أولية- منتجات غير مكتملة الصنع- إنتاج صناعي منته معد للبيع. إن تدفق التكلفة التي يظهرها هذا الشكل يبين لنا الفرق بين المشروعات التجارية والمشروعات الصناعية (بافتراض أسلوب الجرد المستمر).

أولاً - في الشركات التجارية :



ثانياً - في الشركات الصناعية :



والمشكلة التي تواجه محاسب المشروع في نهاية الفترة هي تحديد مايلي :

أ- البضاعة التي قد بيعت أو استعملت (تكلفة البضاعة المباعة).

ب- الأصل المتمثل بالبضائع الموجودة في المخازن في نهاية الفترة المالية (مخزون آخر المدة).

هذا التوزيع سيخلق مشكلتين رئيسيتين هما :

١- تحديد وتمييز البضائع (العناصر وكمياتها) التي سيتضمنها مخزون آخر الفترة المحاسبية.

٢- تحديد قيمة الحسابات الخاصة للبضائع التي يتضمنها مخزون آخر المدة.

ثانياً : العناصر التي يجب أن تكون متضمنة في المخزون وأهمية تقييمه :

١- عناصر المخزون السلعي :

تحدد العناصر التي يجب ان تكون متضمنة في المخزون السلعي في آخر المدة وفق القاعدة العامة التالية :

(إن جميع البضائع التي يمتلكها المشروع في تاريخ الجرد تعد جزءاً من المخزون بغض النظر عن مكان وجودها).

- فقد تكون هناك بضائع موجودة بالمنشأة في تاريخ الجرد ولكنها ليست ملكاً لها، ولذا يجب استبعادها من مخزون آخر المدة وقد تكون هناك بضائع ملكاً للمنشأة ولكنها غير موجودة في مخازنها في تاريخ الجرد (مثل البضائع لدى الوكلاء أو في سدة التخليص الجمركي) وعليه يجب أن تكون متضمنة في مخزون آخر المدة.

- مشتريات البضاعة التي في الطريق يجب أن تكون متضمنة في المخزون عند تاريخ الجرد، أن تكون ممتلكة مثل البضاعة المشتراة وهي ما زالت على الطريق وستصل بعد مرور فترة ويتم تحديد الملكية هنا كالتالي:

إذا تم شحن البضاعة وفق قاعدة (F.O.B. destination) التسليم محل المشتري فإن الملكية تتحقق عند استلام المشتري للبضائع من شركة النقل عند وصولها إلى مكان أعمال المشتري.

أما إذا تم الشحن وفق قاعدة (F.O.B shipping point) التسليم نقطة الشحن أي التسليم محل البائع فإن الملكية تتحقق للمشتري عند تسليم البضائع لشركة النقل المعتمدة.

-البضاعة خارج المنشأة المتمثلة في بضاعة الأمانة الموجودة لدى الوكيل يجب تضمينها في المخزون السلعي للموكل (مالك البضاعة). فبالنسبة للبضائع الموجودة لدى الوكلاء (باستثناء البضائع التي انتقلت ملكيتها للزبائن) بغرض البيع بعمولة أو كبضاعة أمانة تسجل ضمن المخزون السلعي للموكل .

-أما البضاعة المردودة من زبائن المنشأة والمرفوضة من قبلهم والتي سيتم ردها للموردين فيجب أن تستثنى من المخزون السلعي للمنشأة.

وفيما يتعلق بتحقيق الملكية فالمحاسبة تستخدم العدالة في ضوء كل حالة. فالملكية القانونية معترف بها لكن تحديد حرفة القانون غالباً غير عملي وفي مثل هذه الحالة فإن اتباع تحقق المبيعات يعد عملياً والإثباتات الأخرى المعتمدة يمكن أن يتم الاستعاضة عنها.

٢- أهمية تقييم المخزون السلعي :

تتطلب المحاسبة عن المخزون السلعي اهتماماً وعناية خاصة من قبل إدارة المنشأة ، كون المخزون السلعي يعد أحد أهم عناصر الأصول المتداولة، وبالتالي فإن أي خطأ في قياسه وتقييمه سيؤثر مباشرة في قائمة الدخل (القائمة المختصة في بيان القدرة الكسبية للمنشأة)، وقائمة المركز المالي، أي يؤثر مباشرة في قياس دخل المنشأة والإفصاح عن مركزها المالي بشكل عادل.

يكمن الهدف الأساسي من محاسبة المخزون السلعي في بيان وقياس وتحديد دخل المنشأة بشكل صحيح تبعاً لمبدأ المقابلة وذلك بمقابلة إيرادات الفترة المالية بمصاريفها. ويمكن بإيجاز بيان أثر تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة المالية على كل من الفترة المالية الحالية والقادمة على صافي دخل المنشأة كمايلي :

أ- فعندما يتم تقييم مخزون آخر المدة بأقل من قيمته الحقيقية فإن صافي الربح للفترة الحالية سيكون أقل من قيمته الحقيقية.

ب- وفيما يخص الفترة المالية القادمة، فإذا كان مخزون أول المدة أقل من قيمته الحقيقية فإن صافي الدخل سيكون أكثر من قيمته الحقيقية.

ج- وكذلك فعندما تكون قيمة مخزون أول المدة أكثر من قيمتها الحقيقية فإن صافي الدخل للفترة المالية القادمة سيكون أقل من قيمته الحقيقية.

بهدف الانسجام مع ما سبق ذكره يستلزم تقييم المخزون السلعي أولاً تحديد كمية البضاعة المثلة للمخزون السلعي في آخر المدة وثانياً تسعير هذا المخزون وفقاً لطرائق التقييم المتعارف عليها.

ثالثاً : أنظمة جرد المخزون السلعي :

يوجد نظامان أساسيان لجرد البضاعة هما :

١- نظام الجرد الدوري أو النهائي.

٢- نظام الجرد المستمر أو الدائم.

١- نظام الجرد الدوري أو النهائي :

ويحدد وفقاً لهذا الأسلوب أو النظام الرصيد أو الموجود الفعلي من البضاعة المثلة لمخزون آخر المدة المحاسبية مرة واحدة على الأقل خلال الفترة المالية والتي تتم عادة في نهاية الفترة أو قبلها أو بعدها بأيام وذلك عن طريق الجرد الفعلي للمخازن. ويوجه لهذه الطريقة الانتقادات التالية :

أ- أنه وفقاً لهذه الطريقة لا يمكن معرفة كمية المخزون الموجودة في لحظة ما خلال الفترة المالية بالعودة إلى الدفاتر المحاسبية بسبب عدم مسك المنشأة لأي سجلات مستمرة لكميات أو تكلفة المخزون. وعليه لا يمكن معرفة كمية المخزون إلا بالجرد الفعلي في نهاية الفترة المحاسبية.

ب- قد يتطلب الجرد الفعلي إيقاف نشاط المنشأة وتعطيل عملها دورياً في نهاية العام.

ج- إن الجرد ولاسيما الذي يتم على صعيد المنشآت كبيرة الحجم قد يفوق إمكانات العاملين بها وهذا ما يستلزم الاستعانة بعاملين قد يكونون غير خبراء وهذا ما يؤثر في دقة جرد المخزون فعلياً.

د- يؤدي الجرد في نهاية الفترة إلى عدم اكتشاف الأخطاء أو التجاوزات المتعلقة بالمخزون إلا في نهاية الفترة مما يضعف من فاعلية رقابة الإدارة على المخزون خلال الفترة المالية نفسها.

إذاً يتم تحديد كمية المخزون السلعي وفقاً لنظام الجرد الدوري أو النهائي بعملية الجرد الفعلي بإيقاف نشاط المنشأة وتشكيل لجان الجرد التي تقوم بحصر هذا المخزون كمياً في قوائم الجرد بطريقة العد أو القياس أو الوزن أو الكيل مرة واحدة فقط في نهاية الفترة المالية.

أما القيود المحاسبية المتعلقة بشراء البضاعة فيتم إثباتها كما يلي :

- عند شراء البضاعة

× ×	من حـ / المشتريات	
× ×	إلى حـ / الدائنين أو حـ / النقدية	

وعند بيعها :

× ×	من حـ/ المدينين أو حـ/ النقدية	
× ×	إلى حـ/ المبيعات	

وعند رد البضاعة المشتراة :

× ×	من حـ/ الدائنين أو حـ/ النقدية	
× ×	إلى حـ/ مردودات (أو مسموحات) المشتريات	

وعند رد البضاعة التي بيعت :

× ×	من حـ/ مردودات المبيعات	
× ×	إلى حـ/ المدينين أو حـ/ النقدية	

وفي نهاية الفترة المالية يتم تحديد كميات البضائع الموجودة فعلياً بالمخازن من خلال المعادلة التالية :

عدد وحدات مخزون آخر المدة = عدد وحدات مخزون أول المدة + صافي عدد الوحدات التي اشترت خلال الفترة - صافي عدد الوحدات التي بيعت فعلياً خلال المدة مع أخذ طريقة الصرف المعتمدة بالحسبان.

والمقصود بصافي الوحدات المشتراة هي الوحدات المشتراة خلال الفترة مطروحاً منها الكميات المرتجعة. وكذلك المقصود بصافي الوحدات المباعة هي الوحدات التي بيعت خلال الفترة مطروحاً منها عدد الوحدات المباعة المرتجعة .

وبموجب نظام الجرد الدوري (النهائي) لا بد من إثبات المخزون السلعي آخر المدة بالدفاتر، ويتم ذلك بالقيود المحاسبية:

× ×	من حـ/ المخزون السلعي آخر المدة	
× ×	إلى حـ/ المتاجرة (أو حـ/ ملخص الدخل)	

ويظهر رصيد حساب المخزون السلعي آخر المدة في الميزانية العمومية (أو قائمة المركز المالي) بعد إجراء التسويات المتعلقة به كما سندرس لاحقاً.

وكما هو ملاحظ فإنه في ظل نظام الجرد الدوري لا يتم إثبات تكاليف الحصول على المخزون مباشرة في حساب المخزون السلعي يجعله مديناً، وإنما يتم تسجيلها في حساب المشتريات الذي يقفل في نهاية العام في حساب المتاجرة (أو قائمة الدخل)، بينما يبقى المخزون السلعي أول المدة مديناً ليتم أيضاً إقفاله في نهاية العام في حساب المتاجرة (أو قائمة الدخل)، ويتم تسجيل مردودات ومسموحات المشتريات ومصاريف النقل للداخل والخصم النقدي المكتسب في حسابات مستقلة، ويتم استخدام هذه الحسابات في نهاية الفترة لتحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع. وباستبعاد تكلفة المخزون السلعي آخر المدة (الذي يتم تحديده بالجرد الفعلي) من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع يتم الوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة.

٢- نظام الجرد المستمر أو الدائم :

يضمن هذا النظام تحقيق الرقابة الفعالة على المخزون بإثبات عناصر المخزون سواء أكانت واردة أم صادرة بصورة دائمة ومستمرة أي عند كل عملية بيع أو شراء، فطبيعة هذا النظام تستلزم جرداً مستمراً بهدف بيان كمية المخزون والبضاعة المباعة وأيضاً تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة بعد كل عملية شراء وبيع.

وعليه فإن هذا الأسلوب أو النظام يستلزم مسك سجلات وبطاقات خاصة بكل صنف من أصناف البضاعة الموجودة بحيازة المنشأة والتي توضح وبشكل مستمر الكميات التي تم شراؤها من البضائع والكميات المباعة أو المنصرفة منها ورصيد المخزون بعد كل عملية بيع أو شراء. وتستلزم في الوقت نفسه الإثبات المستمر والدائم بعد كل عملية سواء كانت على شكل تدفقات بضاعة داخلية أم خارجة بما في ذلك مردودات المشتريات أو مردودات المبيعات.

إضافة إلى بطاقات الصنف لكل مادة الواجب مسكها بشكل مستمر،
لابد أيضاً من تسجيل العمليات التي تؤثر على المخزون السلعي وترحيلها إلى
الحسابات الخاصة بالمخزون وهي:

أ- حساب المخزون السلعي.

ب- حساب تكلفة البضاعة المباعة.

ج- حساب المبيعات.

آ- حساب المخزون السلعي:

يتم تحميل هذا الحساب بالمشتريات من البضائع كلها ، بأسعار التكلفة
(كبضاعة واردة) وكذلك المبيعات من البضائع كافة (كبضاعة صادرة) بأسعار
التكلفة. ويمثل رصيد هذا الحساب مقدار البضاعة الباقية في المخازن والذي يتم
الإفصاح عنه في الميزانية العمومية آخر المدة، ويجب أن يطابق رصيده أرصدة
بطاقات المخزون ويجعل حساب المخزون السلعي مديناً بما يلي:

١- تكلفة المشتريات من البضاعة.

٢- تكلفة مردودات المبيعات (كونها تمثل بضاعة واردة وداخلة إلى المخازن).

٣- المصاريف كلها المتعلقة بالمشتريات (مصاريف النقل للداخل، مصاريف
جمركية، عمولة وكلاء الشراء... الخ).

ويجعل حساب المخزون السلعي دائناً بما يلي:

١- تكلفة المبيعات من البضائع (تكلفة البضاعة الصادرة كمبيعات).

٢- مردودات المشتريات (كونها تمثل بضاعة صادرة وخارجة من المخازن).

ب- حساب تكلفة البضاعة المباعة:

يجعل هذا الحساب مديناً عند كل عملية بيع بتكلفة البضاعة المباعة وعند كل عملية مردودات مبيعات، لأي سبب من الأسباب المتعارف عليها كمخالفتها للمواصفات- أو لشروط الاتفاق أو وصولها تالفة.. الخ.

ويأخذ بالحسبان عند البيع إثبات قيديين محاسبيين:

-الأول بضمن البيع لإثبات المبيعات على الشكل التالي:

× ×	من حـ / المدينين (أو النقدية)	
× ×	إلى حـ / المبيعات	

-الثاني بضمن التكلفة لإثبات البضاعة المباعة بأسعار التكلفة والصادرة من المخزون

على الشكل التالي:

× ×	من حـ / تكلفة بضاعة مبيعة	
× ×	إلى حـ / المخزون السلعي	

وفي نهاية الفترة المالية يقفل حساب تكلفة البضاعة المباعة في حساب المتاجرة (أو ملخص الدخل).

ج- حساب المبيعات :

ويجعل هذا الحساب دائناً بقيمة المبيعات ويقفل هذا الحساب في نهاية العلم في حساب المتاجرة (أو ملخص الدخل) وبالتالي يعبر رصيد حساب المتاجرة عن مجمل الربح الناجم عن مقابلة المبيعات مع تكلفة البضاعة المباعة.

ويمكن الإشارة إلى مزايا استخدام النظام الدائم أو المستمر لجرد المخزون كما يلي:

١- بما أن أمين المستودع أو المخزن يصبح مسؤولاً عن المواد والبضائع الموجودة فيه فإن هذا النظام يكفل الحد من عمليات التلاعب والغش والسرقة التي قد يتعرض لها المخزون.

٢-يسهل استخدام هذا النظام على إدارة المنشأة، التعرف على الكميات من المخزون بأصنافه كلها في أي وقت كان ، وبالعودة إلى بطاقات الأصناف يمكن تزويد الإدارة بالبيانات عندما يصل المخزون إلى حده الأدنى المسموح به لتقوم الإدارة بعمليات الشراء لتتمكن من ممارسة نشاطها وأدائها بأفضل صورة.

٣-إن استخدام هذا النظام يساهم معلوماتياً أيضاً ، بوضع المعلومات أمام تصرف الإدارة والإدارات التنفيذية المسؤولة لأغراض زيادة قدراتها الرقابية والتخطيطية. وذلك بإعداد تقارير شهرية ومؤقتة بدون تحديد تكاليف مخزون آخر المدة في كل فترة تريدها.

يتطلب نظام الجرد المستمر عدداً من السجلات والدفاتر المحاسبية بهدف تحقيق الرقابة الفعالة على عمليات المخزون لضرورة تسجيل عناصر الوارد والصادر من المخزون بصورة مستمرة لكل عنصر من عناصر المخزون. ونظراً للتكلفة المرتفعة والجهد الكبير الذين يتطلبهما نظام الجرد المستمر، فإنه غالباً ما يلائم السلع قليلة العدد مرتفعة الثمن مثل السيارات والمجوهرات. ولكن انتشار الحواسيب الإلكترونية في الوقت الراهن يساعد على زيادة استخدام هذا النظام.

ومن الجدير بالذكر أنه في حال اتباع نظام الجرد المستمر فلا بد من إجراء جرد فعلي مرة واحدة على الأقل كل عام لإجراء المطابقة بين المخزون الفعلي مع الرصيد الدفتری لحساب المخزون، وذلك لاكتشاف الفروق في حال وجودها والتي قد تكون ناتجة عن أي أخطاء أو ضياع أو تلاعب ويتم تعديل سجلات المخزون السلمي بمقدار وتكلفة هذه الفروق حتى تعكس السجلات الأرصدة الحقيقية للمخزون.

افتراضات تدفق المخزون السلعي Cost flow Assumptions:

تواجه المنشآت مشكلة اختيار سعر أو أسعار الشراء المناسبة لتقويم المخزون السلعي آخر المدة إذا ما تغيرت أسعار البضاعة خلال الفترة المحاسبية. ويمكن أن يلجأ المحاسب إلى استخدام واحدة من الطرق العلمية المتاحة لتحديد تدفق التكلفة (Cost Flow)، وذلك من أجل توزيع تكلفة السلع المتاحة بين تكلفة السلع المباعة من سنة لأخرى. ليس بالضرورة أن يكون هناك توافق بين التدفق السلعي (Physical Flow) وتدفق التكلفة (Cost Flow)، فتستطيع شركات الأدوية مثلاً أو المواد الغذائية تصريف إنتاجها أولاً بأول تقييداً منها بمدة صلاحية الإنتاج (Expiry date) ولكنها تحدد تكلفة السلع المباعة وتكلفة المخزون السلعي آخر المدة على أساس متوسط تكلفة السلع المتاحة للبيع خلال الفترة المالية.

هناك ستة افتراضات متعارف عليها لتدفق المخزون السلعي هي:

١- طريقة التمييز المحدد (أو الفعلي) Specific Identification

٢- طريقة متوسط التكلفة Average Cost

٣- طريقة الوارد أولاً- صادر أولاً (FIFO) First-In, First-Out

٤- طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً (LIFO) Last-In, First-Out

٥- طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً : مجموعات سلعية LiFo:Pool

Approach

٦- طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً : القيمة النقدية LiFo : Value

١- طريقة التمييز المحدد (أو الفعلي) Specific Identification

تستخدم هذه الطريقة لتقويم المخزون السلعي في المنشآت التي تتعامل مع البضاعة قليلة العدد غالية الثمن مثل الجواهرات، الآلات -السيارات .. الخ والتي

يمكن التمييز بينها على أساس مادي وبالتالي يمكن تحديد تكلفة شراء كل وحدة بضاعة على حدة. وبالتالي يمكن تخصيص تكلفة السلع المتاحة على تكلفة السلع المبعة وتكلفة المخزون في آخر المدة على أساس تكلفة الشراء المحددة والمعروفة لكل وحدة من وحدات تلك السلع.

مثال تطبيقي:

ظهرت البيانات التالية في دفاتر شركة المجد التجارية عن المخزون السلعي خلال شهر كانون أول ٢٠٠٣:

المبيعات	المشتريات	التاريخ
-	٤٠٠٠ وحدة × ٧٦ ل.س للوحدة	مخزون ٢٠٠٣/١٢/١
-	٥٠٠٠ وحدة × ٧٨ ل.س للوحدة	مشتريات ١٢/٥
-	٣٠٠٠ وحدة × ٨٤ ل.س للوحدة	مشتريات ١٢/١٦
١٠٠٠٠ وحدة	-	مبيعات ١٢/٢٢
	٤٠٠٠ وحدة × ٨٢ ل.س للوحدة	مشتريات ١٢/٣٠

ومن دراسة المخزون السلعي آخر المدة لدى شركة المجد تبين أنه يحتوي على:
٤٠٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٣٠ و ١٤٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/١٦، و
٦٠٠ وحدة من مشتريات ٢٠٠٣/١٢/٥.

بناءً على هذه البيانات يمكن تحديد تكلفة المخزون السلعي آخر المدة، وتكلفة السلع المبعة خلال شهر كانون أول ٢٠٠٣ على الشكل التالي:

التاريخ	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	مجموع التكلفة
٢٠٠٣/١٢/٥	٦٠٠	٧٨	٤٦٨٠٠
٢٠٠٣/١٢/١٦	١٤٠٠	٨٤	١١٧٦٠٠
٢٠٠٣/١٢/٣٠	٤٠٠٠	٨٢	٣٢٨٠٠٠
المجموع	٦٠٠٠		٤٩٢٤٠٠
تكلفة السلع المتاحة خلال كانون أول ٢٠٠٣ = ١٢٧٤٠٠٠			
(-) تكلفة المخزون السلعي آخر المدة = ٤٩٢٤٠٠			
تكلفة السلع المباعة ٧٨١٦٠٠			

من مزايا هذه الطريقة أن تكلفة المخزون السلعي آخر المدة تمثل التكلفة الفعلية للوحدات الباقية في المخازن، أي أن تدفق تكلفة السلع المتاحة متناسباً تماماً مع التدفق السلعي لهذه الوحدات، وبالتالي تحقيق مقابلة إيرادات المبيعات مع تكلفة الوحدات المباعة. وأهم نقطة ضعف في تطبيق هذه الطريقة في أنها تمكن من التلاعب في تحديد مقدار أرباح الفترة المالية.

٢- طريقة متوسط التكلفة Average Cost

يتم حساب متوسط تكلفة الوحدة لكل صنف من المخزون السلعي على حدة على أساس مجموع تكلفة هذا الصنف من السلع المتاحة للبيع خلال الفترة المحاسبية.

فإذا كانت المنشأة تتبع نظام الجرد الدوري، فيتم حساب تكلفة الوحدة من المخزون على أساس "المتوسط المرجح" Weighted Average بالمعادلة التالية:

بمجموع تكلفة السلع المتاحة للبيع

$$\frac{\text{متوسط تكلفة الوحدة المرجح}}{\text{عدد وحدات السلع المتاحة}}$$

مثال تطبيقي:

باستخدام بيانات المثال السابق، تكون تكلفة الوحدة بالمتوسط المرجح كما يلي:

التاريخ	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	بمجموع التكلفة
مخزون أول المدة (١٢/١)	٤٠٠٠	٧٦	٢٠٤٠٠٠
٢٠٠٣/١٢/٥	٥٠٠٠	٧٨	٣٩٠٠٠٠
٢٠٠٣/١٢/١٦	٣٠٠٠	٨٤	٢٥٢٠٠٠
٢٠٠٣/١٢/٣٠	٤٠٠٠	٨٢	٣٢٨٠٠٠
المجموع	١٦٠٠٠		١٢٧٤٠٠٠

١٢٧٤٠٠٠

متوسط تكلفة الوحدة المرجح = $\frac{1274000}{16000} = 79,625$ ل.س.

١٦٠٠٠

تكلفة المخزون السلعي آخر المدة = $79,625 \times 6000 = 477750$ ل.س.

تكلفة السلع المباعة خلال الفترة = $79,625 \times 10000 = 796250$ ل.س.

أما إذا كانت المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر، فيتم تحديد متوسط تكلفة وحدة

المخزون السلعي على أساس "المتوسط المتحرك" Moving Average، حيث إن

متوسط تكلفة وحدة المخزون يحسب بعد كل عملية إدخال للمخازن بالمعادلة:

تكلفة الكمية الموجودة+تكلفة الكمية الداخلة للمخازن

متوسط تكلفة الوحدة المتحرك=

عدد الوحدات الموجودة+ عدد الوحدات الداخلة للمخازن

ولهذا الغرض يتم مسك بطاقة جرد المخزون لكل صنف من أصناف المخزون السلعي. ويمكن أن يتم إعداد بطاقة الصنف باستخدام مثالنا الافتراضي على الشكل التالي (الشكل رقم I):

بطاقة الصنف وفق طريقة المتوسط المتحرك ضمن نظام الجرد المستمر

الرصيد		المصادر			الوارد			البيان	التاريخ
قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية	
٣٠٤٠٠٠	٧٦	٤٠٠٠							٢٠٠٣/١٢/١
٦٩٤٠٠٠	٧٧,١١	٩٠٠٠				٣٩٠٠٠٠	٧٨	٥٠٠٠	٢٠٠٣/١٢/٥
٩٤٦٠٠٠	٧٨,٨٣	١٢٠٠٠				٢٥٢٠٠٠	٨٤	٣٠٠٠	٢٠٠٣/١٢/١٦
١٥٧٧٠٠	٧٨,٨٣	٢٠٠٠	٧٨٨٣٠٠	٧٨,٨٣	١٠٠٠٠				٢٠٠٣/١٢/٢٢
٤٨٥٧٠٠	٨٠,٩٥	٦٠٠٠				٣٢٨٠٠٠	٨٢	٤٠٠٠	٢٠٠٣/١٢/٣٠
٤٨٥٧٠٠	٨٠,٩٥	٦٠٠٠	٧٨٨٣٠٠		١٠٠٠٠				

الشكل رقم (١)

تتميز طريقة المتوسط بالموضوعية في تحديد تكلفة كل من المخزون السلعي آخر المدة، وتكلفة السلع المباعة. كما تتميز بسهولة التطبيق وعدم إتاحة المجال في تحديد تكلفة البضاعة المباعة على أساس التقدير الشخصي للإدارة.

٣- طريقة الوارد أولاً - صادر أولاً (First-In, First-Out (FiFo

وفق طريقة الوارد أولاً - صادر أولاً FiFo يتم توزيع تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال الفترة المالية بين تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون السلعي آخر المدة بافتراض صرف المخزون السلعي على أساس التسلسل الزمني لدخول البضاعة المشتراة إلى مخازن المنشأة وعلى هذا الأساس تمثل تكلفة المخزون السلعي في آخر المدة بتكلفة آخر كميات تم شراؤها.

وإذا ما كانت المنشأة تستخدم نظام الجرد الدوري، فيتم تحديد قيمة المخزون السلعي آخر المدة بتكلفة أحدث المشتريات حتى نصل إلى كمية المخزون السلعي.

مثال تطبيقي:

باستخدام بيانات مثالنا الافتراضي نجد أن تكلفة وحدات آخر المدة تحسب كما يلي:

طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وفق نظام الجرد الدوري:

التاريخ	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
مشتريات ١٢/٣٠	٤٠٠٠	٨٢	٣٢٨٠٠٠
مشتريات ١٢/١٦	٢٠٠٠	٨٤	١٦٨٠٠٠
المجموع	٦٠٠٠		٤٩٦٠٠٠

وبالتالي تكلفة البضاعة المتاحة للبيع = ١٢٧٤٠٠٠

(-) تكلفة المخزون السلعي آخر المدة = <٤٩٦٠٠٠>

تكلفة البضاعة المباعة = ٧٧٨٠٠٠

أما إذا كانت المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر، فلا بد من استخدام بطاقة الصنف لتحديد كل من تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون السلعي آخر المدة على الشكل التالي (الشكل رقم II)



بطاقة الصنف وفق طريقة الوارد أولاً - صادر أولاً ضمن نظام الجرد المستمر

الرصيد			المصادر			الوارد			البيان	التاريخ
قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية		
٣٠٤٠٠٠	٧٦	٤٠٠٠							رصيد مخزون أول اللة	٢٠٠٣/١٢/١
٣٠٤٠٠٠	٧٦	٤٠٠٠				٣٩٠٠٠٠	٧٨	٥٠٠٠	مشتريات	٢٠٠٣/١٢/٥
٣٩٠٠٠٠	٧٨	٥٠٠٠								
٣٠٤٠٠٠	٧٦	٤٠٠٠				٢٥٢٠٠٠	٨٤	٣٠٠٠	مشتريات	٢٠٠٣/١٢/١٦
٣٩٠٠٠٠	٧٨	٥٠٠٠								
٢٥٢٠٠٠	٨٤	٣٠٠٠								
١٦٨٠٠٠	٨٤	٢٠٠٠	٣٠٤٠٠٠	٧٦	٤٠٠٠				مبيعات	٢٠٠٣/١٢/٢٢
			٣٩٠٠٠٠	٧٨	٥٠٠٠					
			٨٤٠٠٠	٨٤	١٠٠٠					
١٦٨٠٠٠	٨٤	٢٠٠٠				٣٢٨٠٠٠	٨٢	٤٠٠٠	مشتريات	٢٠٠٣/١٢/٣٠
٣٢٨٠٠٠	٨٢	٤٠٠٠								
٤٩٦٠٠٠		٦٠٠٠	٧٧٨٠٠٠		١٠٠٠٠					المجموع

الشكل رقم (II)

تهدف هذه الطريقة إلى تحقيق التقارب بين تدفق المخزون السلعي وتدفق التكلفة، كما أن تكلفة المخزون السلعي آخر المدة في قائمة المركز المالي تكون أكثر واقعية حيث إنها تعكس آخر الأسعار التي تمت بها صفقات المشتريات . ومن وجهة أخرى فقد نص معيار المحاسبة الدولية الثاني بأنه: "يجب تقييم تكلفة المخزون كمعالجة أساسية بطريقة الوارد أولاً -صادر أولاً أو طريقة المتوسط المرجح للتكلفة.

٤- طريقة الوارد أخيراً -صادر أولاً (LiFo) Last-In, First-Out

تقوم طريقة الوارد أخيراً -صادر أولاً LiFo على تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقاً لأحدث أسعار شراء قامت بها المنشأة، وبناء على ذلك فإن تكلفة المخزون السلعي آخر المدة تتكون من الوحدات التي تم شراؤها أولاً.

مثال تطبيقي:

باستخدام بيانات المثال الافتراضي، تتحدد تكلفة المخزون السلعي آخر المدة وفق نظام الجرد الدوري على الشكل التالي:

طريقة الوارد أخيراً -صادر أولاً وفق نظام الجرد الدوري :

التاريخ	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
مخزون أول المدة	٤٠٠٠	٧٦	٣٠٤٠٠٠
٢٠٠٣/١٢/٥	٢٠٠٠	٧٨	١٥٦٠٠٠
المجموع	٦٠٠٠		٤٦٠٠٠٠

وبالتالي تكلفة البضاعة المتاحة للبيع = ١٢٧٤٠٠٠ =

(-) تكلفة المخزون السلعي المحدد = <٤٦٠٠٠٠>

تكلفة البضاعة المباعة . = ٨١٤٠٠٠ =

أما باستخدام نظام الجرد المستمر فيتم حساب تكلفة البضاعة المباعة على أساس تكلفة أحدث صفقات الشراء المضافة إلى المخزون مباشرة قبل إخسار أي كمية بضاعة من المخازن، وعلى هذا الأساس تختلف تكلفة كل من المخزون السلعي آخر المدة، وكذلك تكلفة البضاعة المباعة، كما يلي (الشكل رقم III)



بمطابقة الصنف وفق طريقة الوارد أخيراً - صادر أولاً ضمن نظام الجرد المستمر

الرصيدة			المصادر			الوارد			البيان	التاريخ
قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية		
٣٠٤٠٠٠٠	٧٦	٤٠٠٠							مخزون أول المدة	٢٠٠٣/١٢/١
٣٠٤٠٠٠٠	٧٦	٤٠٠٠				٣٩٠٠٠٠٠	٧٨	٥٠٠٠	مشتريات	٢٠٠٣/١٢/٥
٣٩٠٠٠٠٠	٧٨	٥٠٠٠								
٣٠٤٠٠٠٠	٧٦	٤٠٠٠				٢٥٢٠٠٠٠	٨٤	٣٠٠٠	مشتريات	٢٠٠٣/١٢/١٦
٣٩٠٠٠٠٠	٧٨	٥٠٠٠								
٢٥٢٠٠٠٠	٨٤	٣٠٠٠								
١٥٢٠٠٠٠	٧٦	٢٠٠٠	٢٥٢٠٠٠٠	٨٤	٣٠٠٠				مبيعات	٢٠٠٣/١٢/٢٢
			٣٩٠٠٠٠٠	٧٨	٥٠٠٠					
			١٥٢٠٠٠٠	٧٦	٢٠٠٠					
١٥٢٠٠٠٠	٧٦	٢٠٠٠				٣٢٨٠٠٠٠	٨٢	٤٠٠٠	مشتريات	٢٠٠٣/١٢/٣٠
٣٢٨٠٠٠٠	٨٢	٤٠٠٠								
٤٨٠٠٠٠٠		٦٠٠٠	٧٩٤٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠					المجموع

الشكل رقم (III)

تحقق طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً العديد من المزايا أهمها مقابلة الإيرادات بالمصروفات في قياس الدخل الدوري خاصة في فترات الارتفاع المستمر في الأسعار، وبالتالي تعمل على حماية دخل السنوات القادمة في حال هبوط أسعار المخزون السلعي.

وتجدر الإشارة إلى أن معيار المحاسبة الدولية الثاني سمح باستخدام طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً كمعالجة بديلة مسموح بها.

٥- طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً : مجموعات سلعية LiFo:Pool Approach

تتعامل المنشآت عادة مع أصناف عديدة من السلع والبضائع سواء من حيث أصناف المواد الأولية التي تقوم بشرائها، أم من حيث السلع التي تنتجها، وبالتالي من الصعوبة بمكان تطبيق طريقة الوارد أخيراً- صادر أولاً بسبب ارتفاع تكلفة تطبيقها.

تلجأ المنشآت إلى توزيع السلع التي تتعامل بها إلى مجموعات متشابهة يطلق عليها "مجموعات سلعية" تحدد تكلفتها الإجمالية الخاصة بالمجموعة، ثم تحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل مجموعة سلعية على حدة بافتراض أن جميع وحدات هذه المجموعة قد تم شراؤها خلال الفترة نفسها وبالسعر نفسه. وعلى هذا الأساس فإن أي زيادة في المخزون السلعي خلال الفترات اللاحقة والتي يحدد لها متوسط تكلفة جديد للوحدة، تمثل شريحة جديدة تضاف للشرائح المحددة خلال الفترات السابقة. مثال تطبيقي :

في ٢٠٠٣/١/١ ظهرت بيانات المخزون السلعي في إحدى الشركات على الشكل التالي:

بمجموعة الأقمشة	الكمية (بالمتر)	تكلفة المتر	إجمالي التكلفة
كتان	٣٦٠٠	٨٠	٢٨٨٠٠٠
سموكن	٥٤٠٠	١٢٢	٦٥٨٨٠٠
جوخ إيطالي	٣٣٠٠	١٨٠	٥٩٤٠٠٠
جوخ إنكليزي	١٢٠٠	٦٦	٧٩٢٠٠
المجموع	١٣٥٠٠		١٦٢٠٠٠٠

١٦٢٠٠٠

متوسط تكلفة المتر الواحد من الأقمشة = $\frac{162000}{13500} = 120$ ل.س

١٣٥٠٠

وظهرت بيانات المشتريات والمبيعات من الأقمشة على الشكل التالي:

المبيعات (بالمتر)	المشتريات			البيان
	قيمة	سعر	كمية	
٤٥٠٠	٤٠٥٠٠٠	٩٠	٤٥٠٠	كتان
٦٣٠٠	٧٦٨٠٠٠	١٢٨	٦٠٠٠	سموكن
٤٧٥٠	١٠٥٠٠٠٠	٢٠٠	٥٢٥٠	جوخ إيطالي
٢٢٥٠	٢٢٥٠٠٠	١٠٠	٢٢٥٠	جوخ إنكليزي
١٧٧٥٠	٢٤٤٨٠٠٠		١٨٠٠٠	المجموع

٢٤٤٨٠٠٠

متوسط تكلفة المتر لشريحة مشتريات عام ٢٠٠٣ = $\frac{2448000}{13600} = 180$ ل.س للمتر

١٨٠٠٠

أما عدد وحدات المخزون السلعي في آخر المدة = كمية مخزون أول المدة + كمية صافي المشتريات - كمية صافي المبيعات

$$= 13500 + 18000 - 17750 = 13750 \text{ متر}$$

وبما أن مخزون آخر المدة أكبر من مخزون أول المدة بمقدار ٢٥٠ متر (١٣٥٠٠ - ١٣٧٥٠)، فيتم حساب تكلفة الزيادة في المخزون السلعي آخر المدة بطريقة الوارد أخيراً - صادر أولاً (مجموعات سلعية) بإضافة متوسط تكلفة الزيادة في المخزون إلى مخزون أول المدة كما يلي:

$$\text{تكلفة المخزون السلعي آخر المدة} = 120 \times 13500 + 36 \times 250 = 1604000 \text{ ل.س.}$$

أما عندما يكون عدد وحدات مخزون آخر المدة أقل من عدد وحدات مخزون أول المدة، فيتم طرح تكلفة أحدث شريحة من شريحة مخزون أول المدة وفق طريقة الوارد أخيراً - صادر أولاً.

مثال تطبيقي:

نفرض أن بيانات المشتريات والمبيعات في عام ٢٠٠٤ بالشركة كانت كما يلي:

البيان	المشتريات			المبيعات (بالمتر)
	كمية	سعر	قيمة	
كتان	٣٠٠٠	١٠٥	٣١٥٠٠٠	٣٨٠٠
سموكن	٤٠٠٠	١٣٢	٥٢٨٠٠٠	٤٧٠٠
جوخ إيطالي	٢٠٠٠	٢٥٠,٥	٥٠١٠٠٠	٣٠٠٠
جوخ إنكليزي	٣٠٠٠	١١٢	٣٣٦٠٠٠	١٠٥٠
المجموع	١٢٠٠٠		١٦٨٠٠٠٠	١٢٥٥٠

١٦٨٠٠٠٠

متوسط تكلفة شريحة مشتريات عام ٢٠٠٤ = $\frac{1680000}{12000}$ = ١٤٠ ل.س للمتر

كمية المخزون السلعي آخر المدة = ١٣٧٥٠ + ١٢٠٠٠ - ١٢٥٥٠ = ١٣٢٠٠ متر.

تكلفة المخزون السلعي آخر المدة (وفق الوارد أخيراً - صادر أولاً) = 120×13200 ل.س = ١٥٨٤٠٠٠ ل.س

أما تكلفة البضاعة المباعة فتحدد على الشكل التالي:

أولاً- تكلفة شريحة مشتريات عام ٢٠٠٤ = ١٢٠٠٠ متر $\times$ ١٤٠ = ١٦٨٠٠٠٠ ل.س

ثانياً - متوسط تكلفة ٢٥٠ متر من شريحة مشتريات عام ٢٠٠٣ = 250×136 ل.س = ٣٤٠٠٠ ل.س

ثالثاً- متوسط تكلفة ٣٠٠ متر من شريحة مخزون أول المدة ٢٠٠٣ = 300×120 ل.س = ٣٦٠٠٠ ل.س

مجموع تكلفة البضاعة المباعة خلال عام ٢٠٠٤ = ١٧٥٠٠٠٠ ل.س

٦- طريقة الوارد أخيراً - صادر أولاً : القيمة النقدية LiFo : Value

قد تواجه المنشآت بعض المشاكل باستخدام طريقة الوارد أخيراً - صادر أولاً على أساس المجموعات السلعية خاصة عندما يتم تعديل عناصر المجموعات السلعية مثل زيادة عناصر المجموعة أو تعديل المزيج . ويمكن التغلب على هذه المشاكل من خلال قياس الزيادة أو النقص في المخزون السلعي آخر المدة بالقيمة النقدية بدلاً من عدد الوحدات وستترك عرض هذه الطريقة لمواضيع أخرى.

رابعاً - تقويم المخزون السلعي :

تنخفض القيمة السوقية (تكلفة الاستبدال الحالية) للمخزون السلعي عن تكلفة الشراء الفعلية أحياناً ويترتب على ذلك خسائر، وعلى الرغم من أنها غير متحققة بعد، إلا أنها تتحقق عند بيع البضاعة في حالة انخفاض القيمة السوقية. إن أرباح القيمة السوقية لا تتحقق بالبضائع التامة ولا يتم الاعتراف بها إلا عند بيع هذه البضائع اعتماداً على قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل (Lower of Cost or Market). لذلك فإن تكلفة الوحدة للمخزون السلعي تتحدد بأقل من تكلفة شرائها العادية عند انخفاض سعرها في السوق أو بتكلفة الاستبدال الحالية في نهاية الفترة المالية (التكلفة الحالية للاستبدال أو إعادة الإنتاج). وبشكل آخر إن الصنف الذي تم شراؤه في شهر حزيران بسعر ٥٠ ل.س للوحدة والذي مازال لدى المنشأة في نهاية السنة المالية وعند انخفاض سعره بمقدار ٥ ل.س أي أصبح سعر الوحدة ٤٥ ل.س فهنا تنشأ خسارة نتيجة انخفاض السعر السوقي للوحدة بحيث يجب تقويم الوحدة الواحدة لمخزون آخر المدة بسعر ٤٥ ل.س وحساب الخسارة الناشئة كنفقة تخص العام الحالي ويتم تحميلها على ذلك العام.

وهنا نجد تأثير استخدام قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل (LCM) في تحميل الخسارة على العام الحالي بدلاً من الانتظار للعام المقبل. تستخدم قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل على أساسين :

١- مبدأ المناظرة (المقارنة) :

إن أي تناقص في منفعة البضاعة الموجودة لدى المنشأة يتم إثباتها كخسارة في الفترة التي تناقصت فيها القيمة السوقية (تكلفة الاستبدال الحالية).

٢- تسجيل موجودات المخزون بقيمة أقل في قائمة المركز المالي حسب فكر المحافظين والتمسكين بقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل (LCM):

لقد حددت لجنة AICPA الإجراء المحاسبي الذي يعطي معنى نهائياً باستخدام قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، فالمقصود بسعر السوق هو تكلفة الاستبدال الحالية وليس سعر البيع أو بمعنى آخر هو سعر شراء البضاعة في السوق عند الجرد وينظر إليه بتكلفة إعادة الإنتاج الحالية وعند تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل (LCM) يؤخذ سعر الاستبدال على أساس أنه سعر السوق مع مراعاة الآتي :

(١) يجب ألا يزيد سعر السوق على صافي القيمة البيعية (أي سعر البيع مطروحاً منه المصروفات على تسويق البضاعة) وهذا ما نطلق عليه الحد الأعلى (CEILING).

(٢) يجب ألا يقل سعر السوق عن صافي القيمة المتحققة مطروحاً منها الربح العادي (يحمل الربح) المتوقع ويطلق عليه الحد الأدنى (FLOOR).
ولتوضيح المقصود من هذه المفاهيم نورد المثال التالي :

صنف المخزون // سعر البيع العادي	٧٠ ل.س
سعر البيع المقدّر في الظرف الحالي	١٠٠ ل.س
يطرح منه مصروف تسويق	٤٠ ل.س
صافي القيمة البيعية (الحد الأعلى)	٦٠ ل.س
يطرح الربح العادي المتوقع (١٠% من سعر البيع)	١٠ ل.س
صافي القيمة البيعية بعد الربح العادي (الحد الأدنى)	٥٠ ل.س

إن خصم تكاليف التسويق والبيع هو إجراء مهم لمنع تقويم المخزون بقيمة أكبر مقارنة مع القيمة المتحققة الصافية.

والمثال التالي يوضح كيفية تحديد قيمة الوحدة من المخزون لإحدى السلع طبقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل وذلك حسب عدة حالات:

الحالات	أولى	ثانية	ثالثة	رابعة
١- التكلفة	١٠٠	١٠٠	١٠٠	٤٥
٢- سعر الاستبدال	٥٥	٦٥	٤٥	٤٠
٣- صافي القيمة البيعية (حد أعلى)	٦٠	٦٠	٦٠	٦٠
٤- الحد الأدنى	٥١	٥١	٥٢	٥٢
٥- القيمة السوقية المختارة من (٢،٣،٤)	٥٥	٦٠	٥٢	٥٢
٦- تقويم المخزون اعتماداً على (LCM) المتبقى من (١،٥)	٥٥	٦٠	٥٢	٤٥
	ل.س	ل.س	ل.س	ل.س

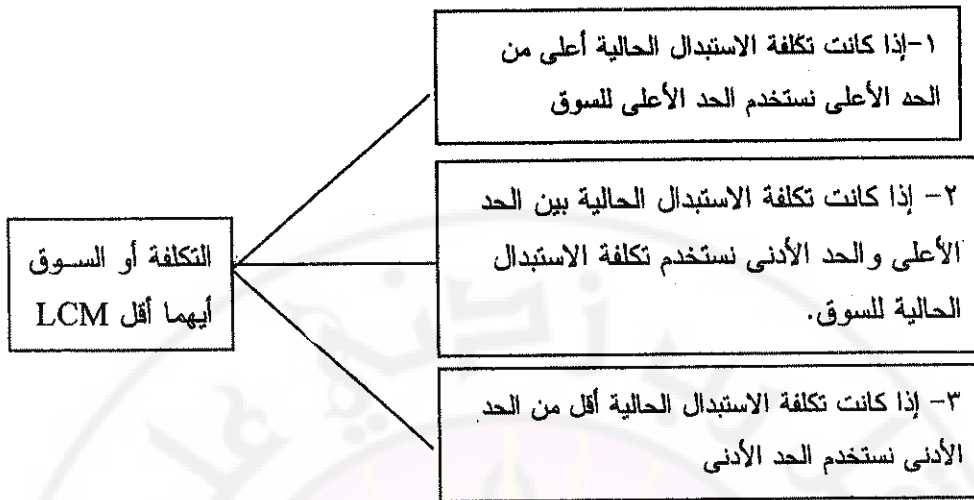
الحالة الأولى : يقوم المخزون بسعر الاستبدال لأنه أقل من التكلفة ويقع بين الحد الأعلى والحد الأدنى.

الحالة الثانية : تعد صافي القيمة البيعية (الحد الأعلى) أساس التقويم لأن سعر الاستبدال أقل من التكلفة أعلى من الحد الأعلى.

الحالة الثالثة : أساس التقويم هو صافي القيمة البيعية بعد الربح العادي (الحد الأدنى) لأن سعر الاستبدال في هذه الحالة أقل من الحد الأدنى ولا يجوز أن يكون سعر السوق أقل من الحد الأدنى.

الحالة الرابعة : يعد سعر التكلفة أساس التقويم لأنه أقل من سعر السوق لاحظ في هذه الحالة على الرغم من أن سعر الاستبدال هو ٤٠ ل.س فقط إلا أن سعر السوق يجب ألا ينقص عن الحد الأدنى وهو ٥٢ ل.س وهو أعلى من التكلفة.

ويمكن عرض هذه القاعدة على الشكل التالي:



مثال :

الحالات	حالة ١	حالة ٢	حالة ٣	حالة ٤
سعر البيع المقدر	٨٥ ل.س	٩٠ ل.س	٨٠ ل.س	٧٥ ل.س
تطرح تكاليف التسويق والبيع	٢٥ ل.س	٣٠ ل.س	٢٠ ل.س	١٥ ل.س
صافي القرب البيعية (حد أعلى)	٦٠ ل.س	٦٠ ل.س	٦٠ ل.س	٦٠ ل.س
يطرح من ربح عادي متوقع على مجمل المبيعات (١٠% من سعر البيع)	٨,٥ ل.س	٩ ل.س	٨ ل.س	٧,٥ ل.س
الحد الأدنى	٥١,٥	٥١	٥٢	٥٢,٥

يعني ذلك أنه يجب مقارنة سعر السوق بسعر النكففة ويجب أن يقع بين الحد الأدنى والحد الأعلى.

-المشكلات المحاسبية الناشئة عن تطبيق قاعدة النكففة أو السوق أيهما أقل
: LCM

عند تطبيق قاعدة النكففة أو السوق أيهما أقل فلا بد من تحديد:

- كيفية تطبيق القاعدة على تقويم المخزون ككل (تقويم شامل).
- كيفية تسجيل نتيجة هذا التقويم في الدفاتر.

آ- تحديد التقويم الشامل للمخزون :

عند تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل LCM توجد ثلاث طرائق لتحديد قيمة المخزون :

- ١- مقارنة التكلفة والسوق لكل صنف من أصناف المخزون
 - ٢- مقارنة التكلفة والسوق لكل مجموعة متماثلة من أصناف المخزون.
 - ٣- مقارنة التكلفة الكلية للمخزون مع قيمته السوقية الكلية.
- عادة تطبق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل LCM لكل صنف على حدة ولكن عند تطبيقها بالإجمالي أو بالمجموعة المتماثلة يكون له موضوعية أكبر بالنسبة لأهداف المحاسبة.
- عند تطبيق التكلفة أو السوق أيهما أقل مثلاً في مخزون مواد أولية لشركة صناعية تنتج منتجاً رئيساً واحداً والتي تستخدم مواد أولية ذات خواص شائعة، فإن القيمة السوقية للمخزون الإجمالي لهذه المواد أكثر موضوعية مقارنة مع أسعار السوق لكل مادة أولية على حدى وإن الاستمرار في هذا التقويم هو أمر جوهري. ولكن المشكلة تظهر عند مقارنة تكلفة الوحدة المختلفة لسلعة معينة مع سعر السوق للوحدة الواحدة هذه الحالة تظهر عندما نفترض اتباعنا قاعدة الوارد أولاً صادر أولاً. في مثل هذه الحالات يجب أن تقارن التكلفة الإجمالية للسلعة مع القيمة السوقية الإجمالية.
- مثال:

بفرض أنه ظهرت البيانات التالية في دفاتر إحدى شركات تجهيزات الحواسيب الإلكترونية (بغض النظر عن عدد الوحدات):

التقويم حسب التكلفة أو السوق أيهما أقل

البيان	تكلفة	سوق	التصنيف الافرادى	التصنيف الإجمالي	التصنيف بالمجموع
طابعة ليزرية	١٠٠٠٠	٩٥٠٠	٩٥٠٠		
طابعة نقطية	٨٠٠٠	٩٠٠٠	٨٠٠٠		
	١٨٠٠٠	١٨٥٠٠	١٧٥٠٠	١٨٠٠٠	
حاسب P3	٢١٠٠٠	٢٢٠٠٠	٢١٠٠٠		
حاسب P4	٣٢٠٠٠	٢٩٠٠٠	٢٩٠٠٠		
	٥٣٠٠٠	٥١٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥١٠٠٠	
إجمالي	٧١٠٠٠	٦٩٥٠٠			٦٩٥٠٠
تقييم المخزون			٦٧٥٠٠	٦٩٠٠٠	٦٩٥٠٠

تسجيل التكلفة أو السوق أيهما أقل وإقرارها :

تسجل المشتريات بالتكلفة الفعلية بتاريخ الشراء ولكن تقويم المخزون لكل فسترة سوف يظهر فروقاً بين التكلفة الفعلية والتكلفة حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل الواجب تسجيلها في الدفاتر.

تظهر هذه الفروقات في أصناف المخزون لدى الشركة عندما يمكن استبدال أصناف المخزون السلعي بقيمة أقل مقارنة مع تكاليفها الفعلية.

تدعى هذه الفروقات "خسارة حيازة المخزون" ويمكن أن تعالج هذه الخسارة بتسجيلها بشكل منفصل في الحسابات وتعرض بشكل منفصل في القوائم المالية أو يمكن دمجها بتكلفة البضاعة المباعة وفق الطريقتين التاليتين:

أولاً - طريقة تخفيض المخزون مباشرة :

بناءً على هذه الطريقة لا تسجل خسارة حيازة المخزون ولا تقرر بشكل منفصل في القوائم. وإنما تظهر قيمة المخزون في القوائم المالية حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل (LCM) بينما تظهر خسارة الحيازة في الدفاتر بطريقة غير مباشرة وذلك لارتفاع تكلفة البضاعة المباعة نتيجةً لانخفاض القيمة السوقية للمخزون السلعي عن التكلفة.

ثانياً- طريقة حسم المخزون (مخصص الهبوط) :

يتم إثبات مخزون آخر المدة بناءً على هذه الطريقة بسعر التكلفة بحيث يتم تسجيل وإقرار خسارة الحيازة بشكل منفصل في حساب مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي ويتم حسم هذا المخصص لتخفيض تكلفة المخزون أي:

١- تسجل وتقرر قيم المخزون السلعي آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة بالتكلفة الفعلية.

٢- تتحقق وتسجل خسارة حيازة مخزون آخر المدة بشكل منفصل لكل فترة مالية. وفيما يلي مثلاً تطبيقاً لتوضيح كيفية معالجة الطريقتين محاسبياً وبيان أثر العمليات على قائمتي الدخل والمركز المالي:

فيما يلي بيانات المخزون السلعي لإحدى الشركات عن الأعوام ١٩٩٩ و ٢٠٠٠ و ٢٠٠١ بآلاف الليرات السورية:

البيان	١٩٩٩		٢٠٠٠		٢٠٠١	
	أول المدة	آخر المدة	أول المدة	آخر المدة	أول المدة	آخر المدة
بالتكلفة	٠	١٠	١٠	٢٠	٢٠	٣٠
بسر السوق	٠	١١	١١	١٧	١٧	٢٦
LCM	٠	١٠	١٠	١٧	١٧	٢٦

القيود التوضيحية للمخزون حسب الطريقتين:

البيان	طريقة تخفيض المخزون مباشرة	طريقة حسم المخزون
١- سنة ١٩٩٩	أ- لا يوجد مخزون أول المدة	أ- لا يوجد مخزون أول المدة
لا توجد خسارة حيازة	ب- إثبات مخزون آخر المدة بالتكلفة ١٠ من حـ / مخزون آخر المدة بالتكلفة ١٠ إلى حـ / ملخص الدخل	ب- إثبات مخزون آخر المدة ١٠ من حـ / مخزون آخر المدة بالتكلفة ١٠ إلى حـ / ملخص الدخل
٢- سنة ٢٠٠٠ هناك خسارة حيازة بمقدار ٣ ل.س	أ- إقفال مخزون أول المدة ١٠ من حـ / ملخص الدخل ١٠ إلى حـ / مخزون أول المدة بالتكلفة	أ- إقفال مخزون أول المدة ١٠ من حـ / ملخص الدخل ١٠ إلى حـ / مخزون أول المدة بالتكلفة
	ب- إثبات مخزون آخر المدة ١٧ من حـ / مخزون آخر المدة LCM ١٧ إلى حـ / ملخص الدخل	ب- إثبات مخزون آخر المدة ٢٠ من حـ / مخزون آخر المدة بالتكلفة ٢٠ إلى حـ / ملخص الدخل
		ج- تسجيل خسارة الحيازة ٣ من حـ / خسارة حيازة المخزون ٣ إلى حـ / ملخص هبوط أسعار المخزون السلعي تخفيض قيمة المخزون حسب LCM
٣- سنة ٢٠٠١ خسارة الحيازة بمقدار ١ ل.س	أ- إقفال مخزون أول المدة ١٧ من حـ / ملخص الدخل ١٧ إلى حـ / مخزون أول المدة LCM	أ- إقفال مخزون أول المدة ٢٠ من حـ / ملخص الدخل ٢٠ إلى حـ / المخزون السلعي أول المدة (بالتكلفة)
	ب- إثبات مخزون آخر المدة ٢٦ من حـ / مخزون آخر المدة حسب (LCM) ٢٦ إلى حـ / ملخص الدخل	ب- إثبات مخزون آخر المدة ٣٠ من حـ / مخزون آخر المدة بالتكلفة ٣٠ إلى حـ / ملخص الدخل

جـ- تسجيل خسارة حيازة مخزون ١ من جـ/ خسارة حيازة المخزون ١ إلى جـ/ مخصص مبطون أسعار المخزون تخفيض قيمة المخزون حسب (LCM)		
---	--	--

قائمة المركز المالي وفق طريقة تخفيض المخزون

طريقة تخفيض مخزون	١٩٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١
<u>موجودات متداولة</u>			
مخزون سلمي LCM	١٠	١٧	٢٦

قائمة الدخل وفق طريقة تخفيض المخزون

إيرادات مبيعات	٥٠	٦٥	٨١
<u>تكلفة بضاعة مبيعة :</u>			
مخزون أول المدة	٠	١٠	١٧
مشتريات	٤٠	٤٧	٦١
إجمالي بضائع متاحة للبيع	٤٠	٥٧	٧٨
مخزون آخر المدة	(١٠)	(١٧)	(٢٦)
تكلفة بضاعة مبيعة	٣٠	٤٠	٥٢
محمل الربح	٢٠	٢٥	٢٩
نفقات	(١٠)	(١٣)	(١٦)
دخل قبل ضريبة	١٠	١٢	١٣

قائمة المركز المالي وفق طريقة حسم المخزون

طريقة حسم المخزون	١٩٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١
<u>موجودات متداولة :</u>			
مخزون آخر المدة بالتكلفة	١٠	٢٠	٣٠
يطرح مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي	(٠)	(٣)	(٤)
	١٠	١٧	٢٦

قائمة الدخل وفق طريقة حسم المخزون :

إيرادات مبيعات	٥٠	٦٥	٨١
<u>تكلفة بضاعة مبيعة :</u>			
مخزون أول المدة بالتكلفة	٠	١٠	٢٠
مشتريات	٤٠	٤٧	٦١
مخزون آخر المدة بالتكلفة	(١٠)	(٢٠)	(٣٠)
تكلفة بضاعة مبيعة	٣٠	٣٧	٥١
مجمّل ربح	٢٠	٢٨	٣٠
نفقات	(١٠)	(١٣)	(١٦)
تخفيض ناتج عن خسارة حيازة	(٠)	(٣)	(١)
دخل قبل ضريبة	١٠	١٢	١٣

ونلاحظ وفق طريقة تخفيض المخزون أن قيمة المخزون السلعي آخر المدة:

(أ)- تسجل بشكل مباشر في الحسابات.

(ب)- تعرض وتقرر في القوائم المالية.

وبشكل معاكس وفق طريقة حسم المخزون (مخصص الهبوط) :

(أ)- تم تسجيل المخزون وتكلفة البضاعة المبيعة بالتكلفة الفعلية.

(ب)- يتم تسجيل وإقرار خسارة حيازة لكل فترة في القوائم في حساب مقابل للبضاعة هو حساب مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي، يطرح في الميزانية من تكلفة مخزون آخر المدة طرحاً شكلياً لتحقيق القاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل. إن مكاسب الحيازة الصافية يمكن تحقيقها إذا انخفضت القيمة السوقية لأقل من التكلفة في فترة واحدة وزادت فوق التكلفة في فترة لاحقة مثلاً كانت القيمة السوقية للمخزون في عام ٢٠٠١ هي ٣٣٠٠٠ ل.س بدلاً من ٣٦٠٠٠ ل.س فإن ربح الحيازة هو ٣٠٠٠ ل.س سوف يكون متحققاً (إما بتكلفة بضاعة مبيعة أو بحساب مكسب حيازة في العام التالي ٢٠٠٢ مستقل).

تستخدم طريقة تخفيض المخزون مباشرة للأسباب التالية:

- ١- أنها أقل تعقيداً مقارنة بطريقة الحسم عندما نستخدم نظام الجرد الدوري.
- ٢- إذا ما كان مقدار أو قيمة خسارة حيازة المخزون للفترة غالباً هي غير جوهرية.
- ٣- يمكن أن تستخدم ملاحظات الإفصاح للتقرير عن معلومات خسارة الحيازة. وتستخدم طريقة حسم المخزون للأسباب التالية:
- ١- تزود بإفصاح كامل لتأثير تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل في مخزوني أول المدة وآخرها، أما الطريقة السابقة فلا تعطي هذا التأثير.
- ٢- تحتاج إلى ظروف أكيدة.
- ٣- تكون أقل تعقيداً عندما نستخدم نظام الجرد المستمر مقارنة مع طريقة تخفيض المخزون (لأن السجلات الدائمة تحفظ عادة بالتكلفة).

طرق أخرى في تقويم المخزون السلعي:

١- طريقة الهامش الكلي (مجمّل الربح):

تستخدم طريقة الهامش الكلي في تقدير قيمة المخزون غير المرتبط بحساب

فعلي (مادي) وتستخدم كذلك في تدقيق الاختبار على نتائج طرائق تقويم المخزون الأخرى.

تعتمد هذه الطريقة على افتراض أن نسبة الهامش الكلي يوزع على المبيعات بشكل متساوٍ وتعتمد على آخر أداء سابق في المدى القصير. أما الخطوات التي تحتاجها طريقة الهامش الكلي فهي :

١- تقدير الهامش الكلي (بمحمل الربح).

٢- حساب التكلفة الإجمالية للبضائع المتاحة للبيع في طريقة عادية (مثلاً مخزون أول المدة يضاف للمشتريات) وتعتمد على بيانات التكلفة الواردة في الحسابات.

٣- احتساب الهامش الكلي المقدّر وذلك بجداء قيمة المبيعات بنسبة الهامش الكلي من المبيعات المقدرة.

٤- احتساب تكلفة البضاعة المباعة بطرح الهامش الكلي من المبيعات.

٥- احتساب قيمة مخزون آخر المدة عن طريق طرح تكلفة البضاعة المباعة المحسوبة من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع.

مثال تطبيقي:

تم الحصول على البيانات التالية من السجلات المحاسبية لإحدى الشركات عن عام ٢٠٠٣:

إيرادات المبيعات خلال الفترة ١٠٠٠٠ ل.س - مخزون أول المدة ٥٠٠٠ ل.س -
مشتريات خلال الفترة ٨٠٠٠ ل.س

نسبة الهامش الكلي المقدرة على المبيعات ٤٠% (تعتمد إلى آخر أداء سابق).

المطلوب: حساب تكلفة البضاعة المباعة وقيمة مخزون آخر المدة وبمحمل الربح.

ترتيب الحساب حسب الأولوية	حسابات	بيانات معلومة	طريقة الهامش الكلي
	١٠٠%	١٠٠٠٠	إيرادات المبيعات الصافية (على أساس القيمة)
		٥٠٠٠	<u>تكلفة بضاعة مبيعة :</u> محزون أول المدة
		٨٠٠٠	يضاف مشتريات
		١٣٠٠٠	بضاعة متاحة للبيع
٣	٧٠٠٠ = ٦٠٠٠ - ١٣٠٠٠	؟	يطرح محزون آخر المدة
٢	٦٠٠٠ = ٦٠% × ١٠٠٠٠	؟	تكلفة بضاعة مبيعة
١	٤٠٠٠ = ٤٠% × ١٠٠٠٠	؟	يحمل الربح مقدر بنسبة على المبيعات

في المثال نسبة الهامش الكلي ٤٠% لذلك النسبة المئوية للتكلفة تحسب:
 ١٠٠% - ٤٠% = ٦٠% أي ٦٠% على المبيعات. أحياناً تعطى نسبة الهامش
 الكلي على سعر البيع (المبيعات) أو على التكلفة (تكلفة بضاعة مبيعة).
 ١- عندما تكون الإضافة على التكلفة معلومة نستطيع حساب الإضافة على
 المبيعات:

$$\text{نسبة مئوية مضافة على التكلفة} = \frac{\text{الهامش الكلي على سعر المبيع}}{\text{نسبة مئوية مضافة على التكلفة} + ١٠٠\%}$$

$$٦٦\% = \frac{٤٠\%}{١٠٠\% + ٦٦\%}$$

(٢) عندما تكون الإضافة على المبيعات معلومة نستطيع حساب الإضافة على
 التكلفة:

نسبة مئوية التي تعتمد على سعر البيع

الهامش الكلي على التكلفة =

١٠٠٪ - الإضافة المعتمدة على سعر البيع

٤٠٪ ٢

$$\frac{100\% - 40\%}{2} = 30\% = 66,6\%$$

تستخدم طريقة الهامش الكلي (بجمل الربح) في الحالات التالية:

١- من قبل المراجعين للتأكد من صحة جرد البضاعة في حالة قيام أشخاص آخرين بالجرد أو التأكد من صحة سجلات الجرد الدوري وعلى الرغم من أن طريقة بجمع الربح (الهامش الكلي) لا تعطي أرقاماً صحيحة تماماً إلا أنها تبين فيما إذا كانت هناك مغالاة أو نقص في تقدير بضاعة آخر المدة.

فإذا ما أعطى مراجع الحسابات مثلاً قيمة لمخزون آخر المدة بمبلغ ١٠٠٠٠ ل.س. في المثال السابق لكن طريقة تقويم المخزون بحسب الهامش الكلي أظهرت أن قيمته ٧٠٠٠ ل.س. فقط فهذا معناه أن هناك مغالاة بمقدار ٣٠٠٠ ل.س.

٢- تستعمل هذه الطريقة عند إعداد التقارير الداخلية الدورية ومن المعروف أن هذه التقارير تعد بصفة دورية (كل شهر أو ثلاثة أشهر مثلاً). من الصعب عملياً إن تم جرد المخزون أكثر من مرة أو مرتين في العام أو عندما لا تستخدم الشركة نظام الجرد المستمر.

٣- تستعمل هذه الطريقة لتقدير تكلفة المخزون التالف من كارثة معينة كالحريق أو عاصفة ويتم تطبيق الطريقة هنا من السجلات المحاسبية والتي لا تكون تالفة لأن هذه البيانات جوهرية.

٤- تستعمل لتطوير وتحسين موازنة تقديرات تكلفة البضاعة المباعة، الهامش الكلي (بجمع الربح)، محتويات المخزون ضمن موازنة إيرادات المبيعات.

٢- طريقة مخزون المفرق (التجزئة):

تستخدم طريقة مخزون المفرق غالباً لتقويم المخزون السلعي في متاجر التجزئة ولا سيما المنشآت ذات الأقسام المتعددة التي تباع أصنافاً واسعة ومتنوعة ، وذلك للملاءمة هذه الطريقة لظروف وطبيعة هذه المنشآت لأن استخدام نظام الجرد المستمر ربما يكون من الأمور الصعبة والقيام بالجرد الفعلي أكثر من المرة الواحدة في العام يعد غير عملي وغير اقتصادي. ومن ناحية أخرى لا تعتمد هذه الطريقة على الكميات وتكاليفها بل تعتمد على القيمة.

ويسهل استعمال هذه الطريقة في المنشآت ذات الأقسام لسببين رئيسين:

١- يحتوي كل قسم في العادة بضائع وأصنافاً متجانسة من حيث نسبة هامش الربح داخل القسم الواحد.

٢- تقوم هذه المنشآت بتسعير وحدات البضاعة بمجرد استلامها وعرضها للبيع وبوضع سعر البيع على كل وحدة.

الخطوات الواجب تنفيذها لتحديد تكلفة المخزون السلعي آخر المدة وفق طريقة مخزون المفرق:

١- تستخدم بيانات التكلفة الفعلية وقيمة المفرق المزودة من الحسابات لحساب نسبة التكلفة للمفرق.

٢- حساب قيمة مخزون آخر المدة بأسعار المفرق.

٣- تحويل قيمة المفرق إلى قيمة التكلفة باستخدام نسبة التكلفة.

يحتاج تطبيق هذه الطريقة إلى التقارير الداخلية المحتفظ بها للحصول على

البيانات التالية:

١- إيرادات المبيعات.

٢- قيم مخزون أول المدة بالتكلفة وبالمفرق.

٣- المشتريات خلال الفترة والمقومة بسعر المفرق والتكلفة.

٤- التسويات لسعر المفرق العادي، مثل زيادة إضافية، إلغاء الإضافة، تخفيض، إلغاء التخفيض، حسومات الاستخدام.

٥- البيانات المتعلقة بتسويات أخرى مثل التحويلات بين قسمين ، المرتجعات ، التعويض عن الأذى اللاحق بالسلع المكسورة في أثناء النقل، الضرر عن البضائع.. الخ هذه الطريقة مشابهة لطريقة الهامش الكلي والتي تعتمد على نسبة التكلفة لسعر البيع.

تعتمد طريقة مخزون المفرق المستخدمة في حساب نسبة التكلفة على العلاقة الفعلية بين التكلفة وسعر المفرق للفترة الحالية لأن البيانات المطلوبة لهذه الطريقة غير مقدرة بحيث إن نسبة التكلفة أكيدة وذات ثقة كبيرة وهذه النسبة هي نسبة متوسطة على جميع الأنواع. لذلك مخزون آخر المدة المحسوب بهذه الطريقة يعد تقديراً.

مثال: البضاعة المتاحة للبيع بالتكلفة ٢١٠٠٠٠ ل.س مزودة من السجلات المحاسبية وكل الأرقام الأخرى مثل إيرادات المبيعات ٢٦٠٠٠٠ بسعر المفرق، البضاعة المتاحة بسعر المفرق ٣٠٠٠٠٠ ل.س.

بضاعة أول المدة ١٩٩٩/١/١	بالتكلفة	١٥٠٠٠ ل.س
--------------------------	----------	-----------

سعر المفرق	٢٥٠٠٠ ل.س
------------	-----------

مشتريات خلال الشهر الأول ١٩٩٩	بالتكلفة	١٩٥٠٠٠ ل.س
-------------------------------	----------	------------

سعر المفرق	٢٧٥٠٠٠ ل.س
------------	------------

إيرادات المبيعات	٢٦٠٠٠٠ ل.س
------------------	------------

للوصول إلى قيمة بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة وبسعر المفرق نتبع ما يلي:

البضاعة المتاحة للبيع	بالتكلفة	بسر الفرق
بضاعة ١٩٩٩/١/١	١٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
مشتريات الشهر الأول	١٩٥٠٠٠	٢٧٥٠٠٠
إجمالي بضاعة متاحة للبيع	٢١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
نسبة التكلفة	٢١٠٠٠٠	$\frac{٢١٠٠٠٠}{٣٠٠٠٠٠} \times ٧٠\% =$ المتوسط للشهر الأول لعام ١٩٩٩
يخصم مبيعات الشهر الأول بسر الفرق		٢٦٠٠٠٠
مخزون ١٩٩٩/١/٣١ بسر الفرق		٤٠٠٠٠
إذا المخزون بسر التكلفة	٢٨٠٠٠	$\frac{٤٠٠٠٠}{٢٨٠٠٠} \times ٧٠\% =$

لحساب مخزون آخر المدة بالتكلفة يتم ضرب نسبة التكلفة المحسوبة بقيمة مخزون آخر المدة بسر الفرق: (نسبة التكلفة = $\frac{٣٠٠٠٠٠٠}{٢١٠٠٠٠}$)
تعتمد صحة قيمة المخزون المحدد بطريقة مخزون الفرق على دقة التغيرات في سعر البيع العادي المقرر من قبل موظفي البضائع المقدم لدائرة المحاسبة.
وتتضح أهمية (التخفيض / الإضافة) فيما يلي:
١- الإضافات والتخفيضات:

بالنسبة لمنشأة البيع بالتجزئة تعد الإضافات والتخفيضات بالنسبة لسعر البيع المحدد من الأمور الطبيعية وطريقة التجزئة تتأثر نتيجة هذه التغيرات.
افترضت البيانات في المثال السابق عدم وجود تغيرات ملموسة على سعر البيع العادي ولكن في الأحوال العادية قد يزداد أو ينخفض سعر البيع العادي على البضائع نفسها ولا سيما في نهاية المبيعات الموسمية أو قد تتبدل تكلفة الاستبدال الحالية.

تحتاج هذه الطريقة إلى تسجيل كل التغيرات على سعر البيع لأنها سوف تؤثر في تكلفة المخزون المحسوبة.

٢- **سعر المبيع العادي** : هو أول سعر ملموس للبضائع.

٣- **الإضافة** : القيمة العادية أو الأولية للبضائع قد تزداد فوق التكلفة أو هي الزيادة فوق التكلفة أو هي الفرق بين تكلفة المشتريات وسعر المبيعات العادي. وتدعى عادة الزيادة الأولية أو الإضافة.

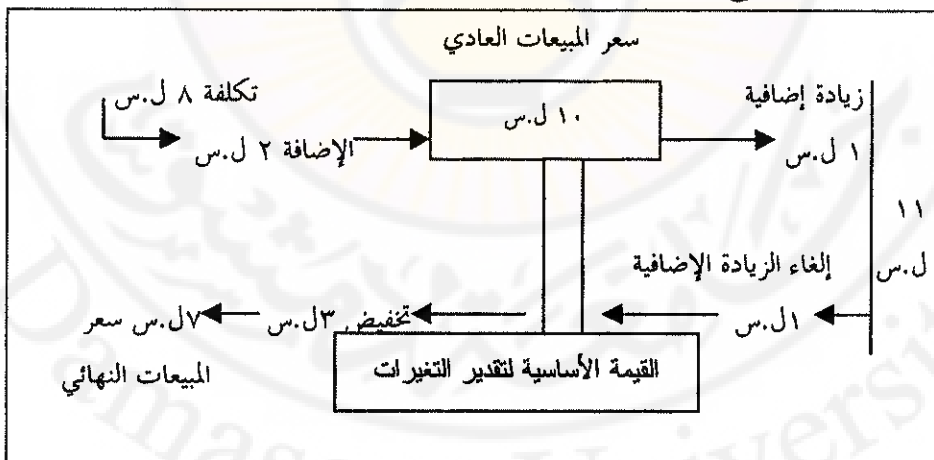
٤- **زيادة إضافية** : أي زيادة في سعر المبيعات فوق سعر البيع العادي ونلاحظ أن سعر المبيعات العادي هو الأساس للزيادة الإضافية.

٥- **التخفيضات** : التخفيض في سعر المبيعات العادي.

٦- **إلغاء الزيادة الإضافية** : هو إلغاء لكل أو بعض الزيادات الإضافية (إن الزيادة الإضافية تدعى عادة الزيادة الإضافية الصافية)

٧- **إلغاء التخفيض** : بعد التخفيض في سعر المبيعات العادي (بعد التخفيض) الزيادة في سعر المبيعات والتي لا تزيد سعر المبيعات العادي.

ويمكن عرض جميع هذه المصطلحات بالشكل التالي:



توضح المصطلحات السابقة بافتراض تكلفة واحدة لصنف ما ٨ ل.س وقد أضيف لها بشكل عادي ٢ ل.س لتباع بسعر ١٠ ل.س وبكل ما قد يضاف ١ ل.س لتباع بسعر ١١ ل.س لكن بعد هذا الحد سيخفيض سعر البيع ليصبح ١٠ ل.س. ويتخفيض آخر تباع بسعر نهائي ٧ ل.س.

يتم تطبيق طريقة مخزون المفرق بطرائق مختلفة اعتماداً على الطريقة المتبعة ضمن المنشأة وهذه الطرائق والاستخدامات:

١- متوسط التكلفة حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

٢- التكلفة حسب الوارد أولاً صادراً أولاً FiFo.

٣- التكلفة حسب الوارد أخيراً صادراً أولاً LiFo.

سنستخدم البيانات الواردة في الجدول التالي والمستخرجة من السجلات المحاسبية في نهاية الفترة المالية من أجل توضيح طريقة مخزون المفرق وفق الأسس الثلاثة المذكورة مع ملاحظة أن البيانات الواردة بالقيم وليس بالوحدات:

البيانات	بسر التكلفة	بسر السوق
مخزون أول المدة	٥٥٠	٩٠٠
مشتريات خلال الفترة	٦٢٩٠	٨٩٠٠
زيادات إضافية خلال الفترة		٢٢٥
إلغاء زيادة إضافية خلال الفترة		٢٥
تخفيضات خلال الفترة		٦٠٠
إلغاء تخفيضات فترة		١٠٠
إيرادات المبيعات خلال الفترة		٨٥٠٠

الإجراءات المستخدمة في تطبيق طريقة مخزون المفرق:

١- أساس التكلفة حسب الوارد أولاً صادر أولاً FiFo :

لتقويم مخزون آخر المدة بالتكلفة وفق FiFo تستثنى قيم المفرق والتكلفة لمخزون أول المدة من حساب نسبة التكلفة لأنه واعتماداً على هذه الطريقة فإن كلفة مخزون آخر المدة يفترض أن تأتي من المشتريات خلال الفترة وليس من مخزون أول المدة ، وهكذا فإن نسبة التكلفة تؤثر في علاقة التكلفة على سعر المفرق لمشتريات الفترة الحالية وبالتالي:

الجدول وفقاً لأساس FIFO	بالتكلفة	بسر المفرق
بضاعة متاحة للبيع:		
مخزون أول المدة	٥٥٠ ل.س	٩٠٠ ل.س
مشتريات خلال الفترة	٦٢٩٠ ل.س	٨٩٠٠ ل.س
زيادة إضافية خلال الفترة		٢٢٥ ل.س
ناقص إلغاء زيادة إضافية		(٢٥) ل.س
زيادة إضافية صافية		٢٠٠ ل.س
تخفيضات		(٦٠٠) ل.س
ناقص إلغاء تخفيضات		١٠٠ ل.س
تخفيضات صافية		(٥٠٠) ل.س
إجمالي بضاعة متاحة للبيع	٦٨٤٠ ل.س	٩٥٠٠ ل.س
يخصم :		
المبيعات :		٨٥٠٠
هذا يعطي مخزون آخر		١٠٠٠
المدة بسر المفرق		

نسبة التكلفة وفقاً FiFo حسب قاعدة LCM تساوي :

٦٢٩٠

$$\% ٦٩,١ = \frac{٦٢٩٠}{٢٥ - ٢٢٥ + ٨٩٠٠}$$

تعتمد هذه النسبة على تكاليف الفترة الحالية وقيم المفرق وتستثنى هذه النسبة مخزون أول المدة من البسط والمقام للكسر وتستثنى التخفيضات الصافية من المقام من حساب نسبة التكلفة.

وبالتالي تكون تكلفة مخزون آخر المدة وفق FIFO =

$$٦٩١ \text{ ل.س.} = ٦٩,١\% \times ١٠٠٠$$

٢- أساس التكلفة بالمتوسط:

لتقويم مخزون آخر المدة على أساس التكلفة بالمتوسط فإن نسبة التكلفة تحسب على البضائع الإجمالية المتاحة للبيع (بجمع مخزون أول المدة للمشتريات) لأن تكلفة مخزون آخر المدة يفترض أن تأتي من إجمالي البضائع المتاحة للبيع خلال الفترة، وهكذا فإن نسبة التكلفة تعكس علاقة قيم التكلفة/ للمفرق لكل بنود المخزون المتاحة للبيع خلال الفترة متضمنة مخزون أول المدة وبالتالي:

-نسبة التكلفة وفقاً لأساس المتوسط حسب قاعدة LCM تساوي

$$٥٥٠ + ٦٢٩٠$$

$$\% ٦٨,٤ = \frac{٥٥٠ + ٦٢٩٠}{٢٥ - ٢٢٥ + ٩٠٠ + ٨٩٠٠}$$

$$٢٥ - ٢٢٥ + ٩٠٠ + ٨٩٠٠$$

وتعتمد هذه النسبة على التكاليف بالمتوسط وقيم المفرق بحيث إن مخزون أول المدة لا يستثنى من البسط ولا من المقام ولكن التخفيضات الصافية تستثنى من مقام الكسر عند حساب نسبة التكلفة.

وتكون تكلفة مخزون آخر المدة حسب متوسط التكلفة =

$$٦٨٤ \text{ ل.س.} = ٦٨,٤\% \times ١٠٠٠$$

٣-أساس التكلفة حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل LCM:

لتقوم مخزون آخر المدة حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل LCM فإن نسبة التكلفة تستثنى التخفيضات الصافية والسبب في ذلك (أي استثناء التخفيضات الصافية من البضاعة المتاحة للبيع بسعر المفرق) هو أن قيمة البضاعة المتاحة للبيع بسعر المفرق أعلى مقارنة إذا ما طرحت التخفيضات الصافية من البضاعة المتاحة للبيع وتبعاً لذلك تنخفض نسبة التكلفة.

تطبق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل على أساس FIFO وعلى أساس المتوسط ولا يمكن تطبيقها على أساس LiFo حيث إن طريقة الوارد أخيراً -صادر أولاً تهدف إلى تحديد التكلفة، وليس التكلفة أو السوق أيهما أقل وعند حساب نسبة التكلفة يجب أن نأخذ بالاعتبار كلاً من الإضافات والتخفيضات. وبما أن طريقة الوارد أخيراً -صادر أولاً تأخذ بتحديد الإضافات والتخفيضات على مخزون أول المدة (المتراكم خلال فترات سابقة) ونهمل أن الإضافات والتخفيضات في الأسعار متعلقة بالسلع التي تم شراؤها خلال الفترة الحالية فقط ولا علاقة لها بمخزون أول المدة فيصبح تطبيق طريقة الوارد أخيراً -صادر أولاً غير واقعياً، وبالتالي قصور هذه الطريقة في حساب تكلفة مخزون التجزئة.

وهناك عدد آخر من العوامل التي تؤثر على مخزون التجزئة، والتي تتطلب عناية خاصة عند تقدير قيمة مخزون آخر المدة وهي:

١-مصاريف الشحن: هذا المصروف يضاف إلى تكلفة البضاعة لذلك سوف يضاف إلى البضائع المتاحة للبيع (أو مباشرة للمشتريات) بسعر التكلفة وليس بسعر التجزئة.

٢-مرتجعات (مردودات) المشتريات: لأن مردودات المشتريات تتميز عن المسموحات فهي تخفض قيمة البضاعة المتاحة للبيع ولذلك سوف يتم خصمها من البضاعة المتاحة للبيع بكل من سعر المفرق والتكلفة.

٣-مردودات ومسموحات المبيعات : لأنه يوجد حساب إضافي لحساب إيرادات المبيعات، مسموحات ومردودات المبيعات يجب أن تخصم من محمل المبيعات. إذا استردت بضاعة للمخزون لإعادة البيع فلا تغيير في عمود التكلفة لأن تكاليفها بدقة متضمنة في قيمة المشتريات وعلى كل حال وإذا لم تعد تكاليف البضاعة للمخزون (بسبب التلف مثلاً) فيجب أن تخصم من عمود التكلفة على صنف المبيعات بعد حساب نسبة التكلفة.

٤-الخصم المسموح به للعاملين والزبائن المفضلين من قبل الشركة: هذه الحسوم تنتج من سعر البضائع الأقل من سعر المبيعات العادي والتي لا تنتج من تخفيض القيمة السوقية. لذلك تحسب قيمة الحسومات كالتالي:

عدد الوحدات المباعة بالخصم مضروباً (بسعر البيع السوقي ناقص سعر الخصم). مثل هذه الحسومات يجب أن تخصم دائماً بعد حساب نسبة التكلفة لكل المبيعات. هذا الإجراء يقدم لأن هناك امتيازات للمستلمين ولا يعكس انخفاض القيمة السوقية، إذا خصمت مثل هذه الحسوم عند حساب نسبة التكلفة فإن نسبة التكلفة يبالغ بها وكذلك يغالى في مخزون آخر المدة.

٥-التلف الطبيعي وبطرح بعد احتساب نسبة التكلفة : (يحتوي الكسر والانكماش في المواد) هذا التعريف قد تم قياسه لغايات مخزون المفرق. كعدد الوحدات المفقودة ضرب سعر التجزئة السوقي.

هذه القيمة يجب أن تخصم دائماً بعد حساب نسبة التكلفة لكل المبيعات لأن التكلفة المتوقعة للتلف موجودة ضمناً في سعر البيع المحدد ولا تعكس تغيرات

القيمة السوقية. إن خصم التلف العادي للوصول إلى نسبة التكلفة أي الخصم ثم حساب التكلفة سوف يؤدي إلى المبالغة بنسبة التكلفة وبمخزون آخر المدة أيضاً.

٦- خسارة كوارث غير عادية وفقدان البضائع الناجمة عن الأحداث غير العادية وغير المتكررة مثل الحريق والسرقة: يجب أن تخصم من البضاعة المتاحة للبيع بالتكلفة وبسعر المفرق لأن هذه الخسارة لا تعد من أعمال المنشأة العادية فهي ظرف استثنائي طارئ وغير متوقع.

مثال :

ظهرت البيانات التالية في دفاتر إحدى شركات المفرق عن عام ٢٠٠٣ :

البیان	بالتكلفة	بالمفرق
بضاعة متاحة للبيع :		
مخزون أول المدة	٦٠٥٠ ل.س	١١٠٠٠ ل.س
مشتريات	٥٧١٢٠ ل.س	١٠٢٠٠٠ ل.س
مصاريف شحن	١٠٢٠ ل.س	
مردودات مشتريات	(٥٦٠) ل.س	(١٠٠٠) ل.س
زيادة إضافية صافية		٦٠٠ ل.س
خسارة كوارث:		
بالتكلفة	(٣٦٣٠) ل.س	
بسر السوق		(٦٦٠٠) ل.س
الإجمالي	٦٠٠٠	١٠٦٠٠٠ ل.س
يخصم :		
بمحمل المبيعات		٧١٢٠٠
مرئجات مبيعات		<١٢٠٠>
صافي مبيعات		٧٠٠٠٠ ل.س
حسم للمستخدمين		٢٠٠ ل.س
تلف عادي		١٣٠٠ ل.س
تخفيضات صافية		٤٥٠٠ ل.س
مخزون آخر المدة بسعر المفرق		٣٠٠٠٠ ل.س

وفيما يتعلق بخسارة الكوارث فقد قررت شركة التأمين تعويض مبلغ ٢٠٠٠ ل.س

المطلوب: تحديد تكلفة مخزون التجزئة آخر المدة وفق:

أ-الوارد أولاً -صادر أولاً بالتكلفة.

ب-متوسط التكلفة أو السوق أيهما أقل.

الحل: ٥٣٩٥٠

أولاً- نسبة التكلفة وفق FIFO = $\frac{106000}{30000} \times 100\% = 353,3\%$

١٠٦٠٠٠

تكلفة مخزون التجزئة آخر المدة = $30000 \times 353,3\% = 105990$ ل.س

٦٠٠٠٠

ثانياً- نسبة التكلفة وفق متوسط التكلفة = $\frac{106000}{17000} \times 100\% = 623,5\%$

١٠٦٠٠٠

تكلفة مخزون التجزئة آخر المدة = $17000 \times 623,5\% = 105995$ ل.س

تسجل خسارة الكوارث في مثالنا المفترض بالقيود التالي :

٢٠٠٠	من حـ / نقدية (من شركة تأمين)	
١٦٣٠	من حـ / خسارة كوارث (تلف من حريق)	
٣٦٣٠	إلى حـ / مشتريات (أو تكلفة بضاعة مبيعة)	

مثال شامل :

فيما يلي البيانات المتعلقة بحركة المخزون السلعي خلال عام ٢٠٠٠ لمنشأة المنار:

- في ١/١/٢٠٠٠ كان رصيد المخزون السلعي ٦٠٠٠ وحدة وبسعر ٢٠ ل.س للوحدة.

- في ٧/٢/٢٠٠٠ مشتريات ٣٠٠٠ وحدة وبسعر ٢٥ ل.س للوحدة على الحساب.

- في ٨/٣/٢٠٠٠ مبيعات ٤٠٠٠ وحدة على الحساب.

- في ٢/٤/٢٠٠٠ مشتريات ٤٠٠٠ وحدة وبسعر ٣٥ ل.س للوحدة على الحساب.

- في ١٤/٧/٢٠٠٠ مبيعات ٥٠٠٠ وحدة على الحساب.

- في ٢١/٨/٢٠٠٠ مردودات مبيعات ١٠٠٠ وحدة.

- في ١/١٢/٢٠٠٠ مشتريات ٧٠٠٠ وحدة وبسعر ٤٠ ل.س للوحدة.

- في ٢٤/١٢/٢٠٠٠ مبيعات ٤٠٠٠ وحدة.

وبافتراض أن منشأة المنار قد حددت سعر بيع الوحدة بمبلغ ٥٠ ل.س للوحدة وأن مصاريف التشغيل خلال عام ٢٠٠٠ كانت: مصاريف إدارية ١٢٠٠٠ ل.س ومصاريف بيعية ١٣٠٠٠ ل.س.

والمطلوب :

١- تحديد تكلفة المخزون السلعي في ٣١/١٢/٢٠٠٠ لمنشأة المنار.

٢- تحديد تكلفة البضاعة المباعة لمنشأة المنار في ٣١/١٢/٢٠٠٠.

٣- إظهار الآثار الناجمة عن استخدام الطرائق المختلفة لتقويم المخزون على الدخل الصافي لمنشأة المنار لعام ٢٠٠٠.

٤- إثبات القيود المحاسبية في دفتر يومية منشأة المنار وفقاً لنظام الجرد الدوري المستمر.

الحل : بافتراض أن منشأة المنار تستخدم نظام الجرد الدوري :

١- تحديد تكلفة المخزون السلعي لمنشأة المنار في ٣١/١٢/٢٠٠٠ : لا بد أولاً من تحديد عدد وحدات المخزون السلعي في ٣١/١٢/٢٠٠٠ كمياً :

عدد وحدات المخزون في أول المدة : ٦٠٠٠ وحدة

+ يضاف إليها : عدد الوحدات المشتراة خلال عام ٢٠٠٠ : ١٤٠٠٠ وحدة

= إجمالي الوحدات الداخلة إلى مخازن منشأة المنار : ٢٠٠٠٠ وحدة

- يخفض منها صافي عدد الوحدات المباعة ١٢٠٠٠ وحدة

= عدد وحدات مخزون آخر المدة ٨٠٠٠ وحدة

صافي عدد الوحدات المباعة = عدد الوحدات المباعة - عدد الوحدات المباعة المرتجعة.

$$= (1000) - (4000 + 5000 + 4000) =$$

$$12000 = 1000 - 13000 =$$

وبعد ذلك لابد من تحديد تكلفة المخزون السلعي آخر المدة باستخدام الطرائق

التالية:

أ- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً **FiFo** :

$$(20 \times 1000) + (40 \times 7000) =$$

$$20000 + 280000 =$$

$$= 300000 \text{ ل.س.}$$

ب- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً **LiFo** :

$$(30 \times 2000) + (20 \times 6000) =$$

$$70000 + 120000 =$$

$$= 190000 \text{ ل.س.}$$

ج- طريقة المتوسط المرجح لأسعار التكلفة **(W.A)**

ويتم أولاً تحديد المعدل أو المتوسط المرجح لسعر تكلفة الوحدة الواحدة والذي

يساوي إلى :

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال الفترة المالية

عدد الوحدات المتاحة للبيع خلال الفترة المالية

$$(40 \times 7000) + (30 \times 4000) + (20 \times 3000) + (20 \times 6000)$$

$$= 200000$$

$$\frac{280000 + 140000 + 70000 + 120000}{20000} =$$

$$30,75 \text{ ل.س.} = \frac{610000}{20000} =$$

تكلفة المخزون السلعي في ٣١/١٢/٢٠٠٠ = المعدل المرجح لسعر تكلفة الوحدة الواحدة × عدد وحدات آخر المدة

$$246000 \text{ ل.س.} = 8000 \times 30,75 =$$

٢- تحديد تكلفة البضاعة المباعة :

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة المخزون السلعي

- تكلفة البضاعة المباعة بحسب طريقة **FiFo** :

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع = مخزون ١/١ + مشتريات خلال الفترة المالية

$$(40 \times 7000) + (30 \times 4000) + (20 \times 3000) + (20 \times 6000) =$$

$$610000 \text{ ل.س.} =$$

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة المخزون السلعي آخر المدة.

$$310000 \text{ ل.س.} = 305000 - 610000 =$$

- تحديد تكلفة البضاعة المباعة بحسب طريقة **LiFo** :

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع = قيمة مخزون ١/١ + قيمة المشتريات خلال الفترة =

$$610000 \text{ ل.س.}$$

$$425000 \text{ ل.س.} = 190000 - 610000 =$$

- تحديد تكلفة البضاعة المباعة بحسب طريقة المتوسط المرجح لأسعار التكلفة =

$$369000 = 246000 - 610000$$

٣- إظهار آثار الطرق السابقة على صافي دخل منشأة المنار :

قائمة الدخل لمنشأة المنار لعام ٢٠٠٠

W.A	LiFo	FiFo	البيان
٦٠٠٠٠٠ (٣٦٩٠٠٠)	٦٠٠٠٠٠ (٤٢٥٠٠٠)	٦٠٠٠٠٠ (٣١٠٠٠٠)	المبيعات (٥٠×١٢٠٠٠) - تكلفة البضاعة المباعة
٢٣١٠٠٠	١٧٥٠٠٠	٢٩٠٠٠٠	= مجمل الدخل - مصاريف التشغيل :
(١٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	م. إدارية
(١٣٠٠٠)	(١٣٠٠٠)	(١٣٠٠٠)	م. بيعية
<u>٢٠٦٠٠٠</u>	<u>١٥٠٠٠٠</u>	<u>٢٦٥٠٠٠</u>	الدخل الصافي

ويمكن إيجاز استخدام طرائق التقويم على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي كمايلي :

الطريقة	صافي الدخل بضاعة الدخل	تكلفة المخزون بميزانية ١٢/٣١	تكلفة البضاعة المباعة
FiFo	٢٦٥٠٠٠	٣٠٥٠٠٠	٣١٠٠٠٠٠
LiFo	١٥٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	٤٢٥٠٠٠
W.A	٢٠٦٠٠٠	٢٤٦٠٠٠	٣٦٩٠٠٠

فيما يخص صافي الدخل فبحسب طريقة FiFo تكون قيمة الأرباح الصافية أكبر من باقي الطرائق، وكذلك فيما يخص تكلفة المخزون تكون قيمته أكبر من باقي الطرائق، وهذا يعني أنه بحسب FiFo تزداد قيمة الدخل الصافي وتتناقص بحسب LiFo وتكون وسطى بحسب W.A.

وكذلك فيما يخص المخزون السلعي فبحسب FIFO تكون قيمته أكبر ووسطى بحسب W.A وبحسب LiFo تكون أقل من غيرها.

٤- أما القيود المحاسبية الواجب إثباتها في دفتر اليومية وفقاً لاستخدام نظام الجرد النهائي فهي كالتالي :

٢٠٠٠	من حـ/ المشتريات	٧٥٠٠٠
٢/٧	إلى حـ/ الموردين	
	شراء بضاعة على الحساب ٢٥ × ٣٠٠٠	٧٥٠٠٠
٣/٨	من حـ/ المدينين	٢٠٠٠٠٠
	إلى حـ/ المبيعات	٢٠٠٠٠٠
	بيع بضاعة على الحساب ٥٠ × ٤٠٠٠	
	من حـ/ المشتريات	١٤٠٠٠٠
٤/٢	إلى حـ/ الموردين	١٤٠٠٠٠
	شراء بضاعة على الحساب ٣٥ × ٤٠٠٠	
	من حـ/ المدينين	٢٥٠٠٠٠
٧/١٤	إلى حـ/ المبيعات	٢٥٠٠٠٠
	بيع بضاعة على الحساب ٥٠ × ٥٠٠٠	
	من حـ/ مر. المبيعات	٥٠٠٠٠
٨/٢١	إلى حـ/ المدينين	٥٠٠٠٠
	إثبات البضاعة المرجعة ٥٠ × ١٠٠٠	
	من حـ/ المشتريات	٢٨٠٠٠٠
١٢/١	إلى حـ/ النقدية	٢٨٠٠٠٠
	شراء بضاعة نقداً ٤٠ × ٧٠٠٠	
	من حـ/ النقدية	٢٠٠٠٠٠
١٢/٢٤	إلى حـ/ المبيعات	٢٠٠٠٠٠

١٢/٣١	بيع بضاعة نقداً ٥٠×٤٠٠		
	من حـ/ المتاجرة		٦٦٥٠٠٠
	إلى مذكورين		
	حـ/ مخزون السلعي في ١/١	١٢٠٠٠٠	
	حـ/ المشتريات	٤٩٥٠٠٠	
١٢/٣١	حـ/ مر . المبيعات	٥٠٠٠٠	
	إقفال الحسابات المذكورة أعلاه		
	من حـ/ مخزون السلعي في ١٢/٣١		٣٠٥٠٠٠
	إلى حـ/ المتاجرة		
	إثبات مخزون ١٢/٣١ بحسب استخدام طريقة FIFO	٣٠٥٠٠٠	
	من حـ/ المبيعات		٦٥٠٠٠٠
	إلى حـ/ المتاجرة	٦٥٠٠٠٠	
	قفل حـ/ المبيعات		

الحل : بافتراض أن منشأة المنار تستخدم نظام الجرد الدائم أو المستمر:
وبحسب هذا الافتراض يبدو جلياً وبوضوح أن نظام الجرد النهائي يسهم في إعداد الحسابات الختامية وذلك بالتحقق من رصيد المخزون السلعي في ١٢/٣١.
أما نظام الجرد الدائم أو المستمر فيتم من خلال تتبع حركة المخزون السلعي بأصنافه كلها خلال الفترة المالية بعد أي تدفقات بضاعة خارجة أو داخلية إلى المنشأة مما يزيد من تامين الوسائل الرقابية للمنشأة على مخزونها السلعي.

بطاقة الصنف وفقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO ضمن نظام الجرد المستمر :

الرصيد			الصادر			الوارد			البيان		التاريخ
قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية			
١٢٠٠٠٠	٢٠	٦٠٠٠	-	-	-	-	-	-	رصيد		١/١
١٢٠٠٠٠	٢٠	٦٠٠٠	-	-	-	٧٥٠٠٠	٢٥	٣٠٠٠	مشتريات		٢/٧
٧٥٠٠٠	٢٥	٣٠٠٠									
٤٠٠٠٠	٢٠	٢٠٠٠	٨٠٠٠٠	٢٠	٤٠٠٠	-	-	-	مبيعات		٣/٨
٧٥٠٠٠	٢٥	٣٠٠٠									
٤٠٠٠٠	٢٠	٢٠٠٠	-	-	-	١٤٠٠٠٠	٣٥	٤٠٠٠	مشتريات		٤/٢
٧٥٠٠٠	٢٥	٣٠٠٠									
١٤٠٠٠٠	٢٥	٤٠٠٠									
١٤٠٠٠٠	٢٥	٤٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٠	٢٠٠٠	-	-	-	مبيعات		٧/١٤
			٧٥٠٠٠	٢٥	٣٠٠٠						
٢٥٠٠٠	٢٥	١٠٠٠	-	-	-	٢٥٠٠٠	٢٥	١٠٠٠	مردودات		٨/٢١
١٤٠٠٠٠	٢٥	٤٠٠٠							مبيعات		
٢٥٠٠٠	٢٥	١٠٠٠	-	-	-	٢٨٠٠٠٠	٤٠	٧٠٠٠	مشتريات		١٢/١
١٤٠٠٠٠	٢٥	٤٠٠٠									
٢٨٠٠٠٠	٤٠	٧٠٠٠									
٢٥٠٠٠	٢٥	١٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥	١٠٠٠	-	-	-	مبيعات		١٢/٢٤
٢٨٠٠٠٠	٤٠	٧٠٠٠	١٠٥٠٠٠	٢٥	٣٠٠٠						
٣١٥٠٠٠		٨٠٠٠	٣٠٠٠٠٠		١٣٠٠٠						الجموع

بطاقة الصنف باستخدام طريقة الوارد أولاً LIFO وفقاً لنظام الجرد المستمر :

الرصيد			الصادر			الوارد			البيان		التاريخ
قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية			
١٣٠٠٠٠	٢٠	٦٠٠٠	-	-	-	-	-	-	رصيد		١/١
١٢٠٠٠٠	٢٠	٦٠٠٠	-	-	-	٧٥٠٠٠	٢٥	٣٠٠٠	مشتريات		٢/٧
٧٥٠٠٠	٢٥	٣٠٠٠									
١٠٠٠٠٠	٢٠	٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٢٥	٣٠٠٠	-	-	-	مبيعات		٣/٨
			٢٠٠٠٠	٢٠	١٠٠٠						
١٠٠٠٠٠	٢٠	٥٠٠٠	-	-	-	١٤٠٠٠٠	٢٥	٤٠٠٠	مشتريات		٤/٢
١٤٠٠٠٠	٢٥	٤٠٠٠									
٨٠٠٠٠	٢٠	٤٠٠٠	١٤٠٠٠٠	٢٥	٤٠٠٠	-	-	-	مبيعات		٧/١٤
			٢٠٠٠٠	٢٠	١٠٠٠						
٢٠٠٠٠	٢٠	١٠٠٠	-	-	-	٢٠٠٠٠	٢٠	١٠٠٠	مردودات		٨/٢١
٨٠٠٠٠	٢٠	٤٠٠٠							مبيعات		
٢٠٠٠٠	٢٠	١٠٠٠	-	-	-	٢٨٠٠٠	٤٠	٧٠٠٠	مشتريات		١٢/١
٨٠٠٠٠	٢٠	٤٠٠٠									
٢٨٠٠٠٠	٤٠	٧٠٠٠									
٢٠٠٠٠	٢٠	١٠٠٠	١٦٠٠٠٠	٤٠	٤٠٠٠	-	-	-	مبيعات		١٢/٢٤
٨٠٠٠٠	٢٠	٤٠٠٠									
١٢٠٠٠٠	٤٠	٣٠٠٠									
٢٢٠٠٠٠		٨٠٠٠	٩٥٠٠٠								المجموع

بطاقة الصنف باستخدام طريقة التوسط المتحرك لأسعار الكلفة (Moving Average) وفقاً لنظام الجرد المستمر :

التاريخ	البيان	الوارد			المصادر			الرصيد		
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
١/١	رصيد	-	-	-	-	-	-	٩٠٠٠	٢٠	١٢٠٠٠٠
٧/٧	مشتريات	٣٠٠٠	٢٥	٧٥٠٠٠	-	-	-	٩٠٠٠	٢١,٦٧	١٩٥٠٠٠
٣/٨	مبيعات	-	-	-	٢١,٦٧	٤٠٠٠	٨٦٦٨٠	٥٠٠٠	٢١,٦٧	١٠٨٣٢٠
٤/٢	مشتريات	٤٠٠٠	٣٥	١٤٠٠٠٠	-	-	-	٩٠٠٠	٢٧,٥٩	٢٤٨٣٢٠
٧/١٤	مبيعات	-	-	-	٢٧,٥٩	٥٠٠٠	١٣٧٩٥٠	٤٠٠٠	٢٧,٥٩	١١٠٣٧٠
٨/٢١	م. مبيعات	١٠٠٠	٢٧,٥٩	٢٧٥٩٠	-	-	-	٥٠٠٠	٢٧,٥٩	١٣٧٩٦٠
١٢/١	مشتريات	٧٠٠٠	٤٠	٢٨٠٠٠٠	-	-	-	١٢٠٠٠	٢٤,٨٣	٤١٧٩٦٠
١٢/٢٤	مبيعات	-	-	-	٢٤,٨٣	٤٠٠٠	١٣٩٣٢٠	٨٠٠٠	٢٤,٨٣	٢٧٨٦٤٠
المجموع					١٣٠٠٠		٣٣٩٣٦٠	٨٠٠٠		٢٧٨٦٤٠

مقارنة النتائج بين نظامي الجرد الدوري والمستمر:

البيان	نظام الجرد	تكلفة البضاعة المباعة	تكلفة المخزون	الإجمالي
طريقة الوارد أولاً	الدوري	٣١٠٠٠٠	٣٠٥٠٠٠	٦١٥٠٠٠
صادر أولاً	المستمر	٣٠٠٠٠٠	٣١٥٠٠٠	٦١٥٠٠٠
طريقة الوارد أخيراً	الدوري	٤٢٥٠٠٠	١٩٠٠٠٠	٦١٥٠٠٠
صادر أولاً	المستمر	٣٩٥٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	٦١٥٠٠٠
طريقة المتوسط الحسابي	الدوري	٣٦٩٠٠٠	٢٤٦٠٠٠	٦١٥٠٠٠
المرجح لأسعار التكلفة	المستمر	٣٣٦٣٦٠	٢٧٨٦٤٠	٦١٥٠٠٠

القيود المحاسبية لحركة المخزون باستخدام نظام الجرد المستمر (طريقة FIFO):

٢/٧	من حـ/ المخزون السلعي إلى حـ/ الموردين شراء بضاعة على الحساب ٣٠٠٠ وحدة ٥٠ × ل.س.	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠
٣/٨	من حـ/ المدينين إلى حـ/ المبيعات بيع بضاعة على الحساب ٥٠ × ٤٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
٣/٨	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة إلى حـ/ المخزون السلعي إثبات تكلفة البضاعة المباعة ٢٠ × ٤٠٠٠	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
٤/٢	من حـ/ المخزون السلعي إلى حـ/ الموردين شراء بضاعة على الحساب ٣٥ × ٤٠٠٠ ل.س.	١٤٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠

٧/١٤	من حـ/ المدينين إلى حـ/ المبيعات بيع بضاعة على الحساب ٥٠×٥٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
٧/١٤	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة إلى حـ/ المخزون السلعي إثبات تكلفة المبيعات $٤٠٠٠٠ = ٢٠ \times ٢٠٠٠$ $٧٥٠٠٠ = ٢٥ \times ٣٠٠٠$	١١٥٠٠٠	١١٥٠٠٠
٨/٢١	من حـ/ مردود المبيعات إلى حـ/ المدينين إثبات مر. المبيعات ٥٠×١٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
٨/٢١	من حـ/ المخزون السلعي إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة إثبات المردودات بسعر التكلفة ٢٥×١٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
١٢/١	من حـ/ المخزون السلعي إلى حـ/ المورد إثبات المشتريات ٤٠×٧٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠
١٢/٢٤	من حـ/ المدينين إلى حـ/ المبيعات بيع على الحساب ٥٠×٤٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

١٢/٢٤	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة إلى حـ/ المخزون السلعي إثبات تكلفة مبيعات $25000 = 25 \times 1000$ $105000 = 35 \times 3000$ <u>120000</u>	130000	130000
١٢/٣١	من حـ/ المتاجرة إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة قفل حساب تكلفة البضاعة المباعة	300000	300000
١٢/٣١	من حـ/ المبيعات إلى حـ/ مردود المبيعات قفل حساب مردود المبيعات	50000	50000
١٢/٣١	من حـ/ المبيعات إلى حـ/ المتاجرة قفل المبيعات	600000	600000

حـ/ المخزون السلعي

من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	80000	رصيد ١/١	120000
من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	1100000	إلى حـ/ الموردين	75000
من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	130000	إلى حـ/ الموردين	140000
رصيد ١٢/٣١ (يظهر في الميزانية)	310000	إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	25000
		إلى حـ/ الموردين	280000
	<u>640000</u>		<u>640000</u>

حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

من حـ/ المخزون السلعي	25000	إلى حـ/ المخزون السلعي	80000
من حـ/ المتاجرة	300000	إلى حـ/ المخزون السلعي	110000
		إلى حـ/ المخزون السلعي	130000
	<u>325000</u>		<u>325000</u>

حـ/ المبيعات

من حـ/ المدينين	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ مردود المبيعات	٥٠٠٠٠
من حـ/ المدينين	٢٥٠٠٠٠	إلى حـ/ المتاجرة	٦٠٠٠٠٠
من حـ/ المدينين	٢٠٠٠٠٠		
	<u>٦٥٠٠٠٠</u>		<u>٦٥٠٠٠٠</u>

ومع ذلك فإن غالبية المنشآت وبالأنسجام مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو المقبولة عموماً تلجأ إلى المقارنة بين أسعار التكلفة أو السوق أيهما أقل والاحتياط لمواجهة الخسائر التي تنجم عن انخفاض أسعار المخزون السوقية مقارنة مع ثمن التكلفة أو التملك من قبل المنشأة لهذا المخزون بتشكيل محصص هبوط أسعار البضاعة أو المخزون والذي يحمل على حساب الأرباح والخسائر.

والمقصود بأسعار التكلفة للمخزون هي ثمن الشراء الأصلي مضافاً إليه المصاريف الأخرى كلها واللازمة حتى يصبح هذا المخزون صالحاً للبيع أو الاستخدام المرغوب به.

ولابد من الأخذ بالحسبان أيضاً أنه إذا كان سعر السوق هو أكبر من سعر التكلفة فعند ذلك لا تأخذ الأرباح المحتملة بالحسبان إلا عند تحققها تحسباً لعدم مخالفة مبادئ المحاسبة.

خامساً : إثبات المخزون السلعي في الدفاتر المحاسبية نهاية الفترة المالية:

يتأثر إثبات المخزون السلعي في الدفاتر المحاسبية حسب طريقة التقويم للمخزون التي تم استخدامها. ومع استخدام طريقة التقويم على أساس المقارنة بين أسعار التكلفة أو السوق أيهما أقل فهذا يعني أن المخزون السلعي يجب إثباته بالدفاتر المحاسبية بأقل القيمتين بالقييد المحاسبي التالي:

× ×	من حـ/ المخزون السلعي آخر المدة	
× ×	إلى حـ/ المتاجرة	

وهذا ما يؤدي إلى إظهار المخزون في قائمة المركز المالي ضمن مجموعة الأصول المتداولة بأقل القيمتين.

أما عند تقويم المخزون بحسب أسعار التكلفة فيتم إثباته بنفس القيد المحاسبي أعلاه ولكن بسعر التكلفة:

× ×	من حـ/ مخزون السلعي آخر المدة	
× ×	إلى حـ/ المتاجرة	

وعندما تكون أسعار السوق أقل من أسعار التكلفة في حالة تم استخدام أسعار السوق أو التكلفة أيهما أقل، يتم تكون مخصص لمواجهة الخسائر المحتملة الحدوث الناجمة عن الهبوط في أسعار المخزون السلعي آخر المدة بالفرق بين السعريين (سعر التكلفة وسعر السوق).

أما القيود المحاسبية الواجبة للإثبات فهي:

× ×	من حـ/ خسائر الهبوط في أسعار المخزون	
× ×	إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار المخزون	

ويتم تحميل هذه الخسارة على حـ/ الأرباح والخسائر بالقيود التالي:

× ×	من حـ/ الأرباح والخسائر	
× ×	إلى حـ/ خسائر الهبوط في أسعار المخزون	

يتم الإفصاح عن المخزون السلعي في الميزانية العمومية ضمن مجموعة الأصول المتداولة مقوماً بسعر التكلفة وأما حساب مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي

فأما أن يتم إظهاره في جانب الخصوم من الميزانية أو في جانب الأصول المتداولة مطروحاً من قيمة المخزون السلعي.

ونفضل محاسبياً أن يتم طرح قيمة المخصص المشكل من المخزون في الميزانية وعدم الإفصاح عنه في جانب الخصوم للأسباب التالية:

١- إن المخصص لا يمثل مصدراً مالياً يمكن وضعه تحت تصرف المنشأة إذاً لا يفضل الإفصاح عنه في جانب الخصوم.

٢- إن الإفصاح عنه في جانب الخصوم يؤدي إلى تضخيم قيم عناصر الميزانية لا أكثر ولا أقل دون تحقيق أي فائدة منه.

٣- أما الإفصاح عنه ضمن الأصول المتداولة في الميزانية مطروحاً من المخزون يؤدي إلى إظهار المخزون بقيمته الحقيقية لحظة تقويمه في ١٢/٣١

مثال :

أظهر ميزان المراجعة لمنشأة هلا في ١٢/٣١/٢٠٠٠ ضمن أرصده ما يلي:

الأرصدة المدينة	الأرصدة الدائنة	البيان
٣٠٠٠٠	-	المخزون السلعي في ١/١
١٥٦٢٥٠	-	المشتريات
٧٥٠٠	-	مردودات المبيعات
٥٠٠٠	-	م. نقل المشتريات
٥٠٠٠	-	رسوم جمركية على المشتريات
٢٥٠٠	-	عمولة وكلاء الشراء
-	١٨٢٥٠٠	مبيعات
-	٦٢٥٠	مردودات المشتريات

وفي ٢٠٠٠/١٢/٣١ ونتيجة الجرد الفعلي تبين أن تكلفة المخزون السلعي ٤٥٠٠٠ ل.س علما بأن سعر السوق يبلغ :

أ- ٤٥٠٠٠

ب- ٣٧٥٠٠

ج- ٤٨٠٠٠

المطلوب: إثبات المعالجة المحاسبية السليمة المتعلقة بتقويم المخزون السلعي في ١٢/١٣

في دفاتر منشأة هلا بحسب الافتراض (ب):

الحل: بحسب الافتراض (ب)

إثبات القيود المحاسبية في دفتر يومية منشأة هلا:

١٢/٣١ ٢٠٠٠/	من حـ/ المتاجرة إلى المذكورين حـ/ المخزون السلعي في ١/١ حـ/ المشتريات حـ/ مر. المبيعات حـ/ نقل المبيعات حـ/ رسوم جمركية على المشتريات حـ/ عمولة وكلاء الشراء قفل الحسابات المذكورة أعلاه	٢٠٦٢٥٠ ٣٠٠٠٠ ١٥٦٢٥٠ ٧٥٠٠ ٥٠٠٠ ٥٠٠٠ ٢٥٠٠	
بتاريخه	من المذكورين حـ/ المبيعات حـ/ مر. المشتريات إلى حـ/ المتاجرة قفل الحسابات المذكورة أعلاه.	١٨٢٥٠٠ ٦٢٥٠ ١٨٨٧٥٠	

٤٥٠٠٠	من حـ/ المخزون السلعي في ١٢/٣١ إلى حـ/ المتاجرة إثبات المخزون بأسعار التكلفة	٤٥٠٠٠	بتاريخه
٧٥٠٠	من حـ/ خسائر هبوط أسعار المخزون إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار المخزون إثبات خسائر تقويم المخزون السلعي	٧٥٠٠	بتاريخه
٧٥٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ خسائر هبوط أسعار المخزون تحميل حـ/ أ. ح بخسائر تقويم المخزون	٧٥٠٠	بتاريخه

حـ/ المتاجرة عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/ ٢٠٠٠

٣٠٠٠٠	إلى حـ/ المخزون السلعي في ١/١	١٨٢٥٠٠	من حـ/ المبيعات
١٥٦٢٥٠	إلى حـ/ المشتريات	٦٢٥٠	من حـ/ مر. المشتريات
٧٥٠٠	إلى حـ/ مر. المبيعات	٤٥٠٠٠	من حـ/ المخزون السلعي ١٢/٣١
٥٠٠٠	إلى حـ/ م. نقل المشتريات		
٥٠٠٠	إلى حـ/ رسوم جمركية على المشتريات		
٢٥٠٠	إلى حـ/ عمولة وكلاء الشراء		
٢٧٥٠٠	إلى حـ/ أ. خ (يحمل الربح)		
<u>٢٣٣٧٥٠</u>		<u>٢٣٣٧٥٠</u>	

حـ/ خسائر هبوط أسعار المخزون السلعي

٧٥٠٠	إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار المخزون	٧٥٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر
<u>٧٥٠٠</u>		<u>٧٥٠٠</u>	

حـ/ مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي

٧٥٠٠	رصيد ١٢/٣١	٧٥٠٠
من حـ/ هبوط أسعار المخزون السلعي	٧٥٠٠	٧٥٠٠
	<u>٧٥٠٠</u>	<u>٧٥٠٠</u>

الميزانية كما تظهر في ٢٠٠٠/١٢/٣١

أصول متداولة
٤٥٠٠٠ المخزون السلعي في ١٢/٣١
(٧٥٠٠) مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي
<u>٣٧٥٠٠</u>

ملاحظات حول الحل :

- ١- تم عرض مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي في ميزانية ١٢/٣١ مخفضة من المخزون في جانب الأصول للأسباب سابقة الذكر.
- ٢- تم إهمال الافتراض (أ) و (ج) ففي الافتراض (أ) هناك تطابق بين أسعار التكلفة والسوق ولا حاجة لتشكيل أي مخصص، وفي الافتراض (ج) حيث إن أسعار السوق هي أعلى من سعر التكلفة، أي إن هناك أرباحاً غير محققة لا يجوز أخذها بالحسبان محاسبياً قبل تحققها.
- ٣- يمكن استخدام اصطلاح حـ/ بضاعة ١٢/٣١ بدلا من حـ/ المخزون السلعي ١٢/٣١.
- ٤- في عام ٢٠٠١ أيضا لا بد من الأخذ بالحسبان أنه في ٢٠٠١/١٢/٣١ عند تقويم المخزون السلعي فقد تكون أسعار التكلفة مطابقة أو أقل أو أكثر من

أسعار السوق وهذا يستلزم إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة وقد نواجه
الاحتمالات التالية :

أ- إن سعر تكلفة المخزون يطابق أسعاره السائدة في السوق وعليه إذا كان هناك
مخصص لهبوط أسعار البضاعة مشكلاً في السنة السابقة فلا بد من رد كامل مبلغه
إلى حساب الأرباح والخسائر لعدم الحاجة إليه انسجاماً مع مبدأ الحيطة والحذر.
ب- إن مبلغ المخصص المشكل في السنة السابقة غير كاف بعد المقارنة بين أسعار
السوق أو التكلفة أيهما أقل، وعليه لابد من زيادته أو إتمامه بأخذ المبلغ اللازم
من حساب الأرباح والخسائر.

سادساً : مشكلات متعلقة بتقويم المخزون السلعي :

١- مشكلة العجز أو النقص في المخزون السلعي : غالباً ما يلاحظ بعد الجرد
الفعلي والكمي للمخزون أن هناك اختلافاً مع رصيد المخزون الدفترى كما هو في
السجلات والدفاتر المحاسبية (دفتر أسفاذ المخزون السلعي) أو نتيجة العودة إلى
بطاقات الأصناف لهذا المخزون وهذا يستلزم إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة بإثبات
القيود المحاسبية التالية مع التمييز إذا كان هذا النقص طبيعياً أو غير طبيعي ويكون
مسؤولاً عنه أمين المستودع، فإذا كان طبيعياً فهو يمثل خسارة واجبة التحميل على
حـ/ الأرباح والخسائر على الشكل التالي:

× ×	من حـ/ العجز (أو النقص) في المخزون إلى حـ/ المخزون آخر المدة إثبات العجز الطبيعي للمخزون	× ×	١٢/٣١
× ×	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ العجز (أو النقص) في المخزون تحميل حـ/ الأرباح والخسائر بالعجز الطبيعي	× ×	بتاريخه

أما إذا كان أمين المستودع هو المسؤول عن هذا العجز أو النقص فلا بد من مساءلته وتغريمه بقيمة هذا العجز غير الطبيعي أو غير المسموح به بإثبات القيسود التالية :

١٢/٣١	من حـ/ النقص (أو العجز الطبيعي) للمخزون إلى حـ/ المخزون السلعي آخر المدة إثبات العجز غير الطبيعي للمخزون	x x	x x
	من حـ/ أمين المخزن إلى حـ/ النقص (أو العجز غير الطبيعي) للمخزون تحميل أمين المخزن بالعجز غير الطبيعي	x x	x x

ولابد من الإشارة إلى أن هناك أسبابا مختلفة تعود إلى العجز في المخزون السلعي قد تكون طبيعية أو ميدانية أو شخصية:

أ- الأسباب الطبيعية : والناجمة عن عوامل الطبيعة المؤثرة في المخزون والمتمثلة بالتبخر أو الرطوبة أو الجفاف أو التفتت أو التكسر.

ب- الأسباب الميدانية أو العملياتية : والتي تؤدي إلى النقص في المخزون والناجمة عن المناولة أو النقل أو الوزن أو الإخراج للمخزون بطريقة تقريبية.

ج- الأسباب الناجمة عن أخطاء العمليات الحسابية المتمثلة في عمليات الجمع والضرب والطرح والتقسيم لكميات المخزون المثبتة في بطاقات الأصناف أو الدفاتر بشكل غير صحيح سواء كانت داخلية أم خارجة.

د- الأسباب الشخصية والمتعلقة بالأشخاص المشرفين على المخزون من أمين المستودع وغيره والناجمة حصرا عن الإهمال والسرقة والاختلاس وعدم الأمانة.

وهنا تتم الاستعانة في إثبات النقص للمخزون بحسابات خاصة مثل "البضاعة المختلسة" أو "البضاعة المسروقة" بحسب السبب الذي نجم عنه على الشكل التالي:

من مذكورين		
حـ/ البضاعة المختلصة	× ×	
أو من حـ/ البضاعة المسروقة	× ×	
إلى حـ/ المخزون السلعي آخر المدة	× ×	
إثبات، البضاعة المختلصة أو المسروقة		
من حـ/ الأرباح والخسائر		× ×
إلى مذكورين		
حـ/ البضاعة المختلصة	× ×	
حـ/ البضاعة المسروقة	× ×	
تحميل حـ/ الأرباح والخسائر بالبضاعة المختلصة أو المسروقة		

٢- معالجة البضاعة التالفة : وقد يتعرض المخزون السلعي نتيجة عوامل عديدة مثل الرطوبة أو الحرارة الشديدة أو عدم التبريد اللازم أو النقل غير السليم إلى التلف الكلي أو الجزئي وعليه لابد من معالجة الخسائر المتعلقة بالبضاعة التالفة بإثباتها أولاً وبعد ذلك بتحميلها على حساب الأرباح أو الخسائر كما يلي :

من حـ / البضاعة التالفة		× ×
إلى حـ/ المخزون السلعي آخر المدة	× ×	
إثبات البضاعة التالفة		
من حـ/ الأرباح والخسائر		× ×
إلى حـ/ البضاعة التالفة	× ×	
تحميل حـ/ الأرباح والخسائر بخسائر البضاعة التالفة		

وإذا ما كان التلف جزئياً وتمكنت المنشأة من بيع البضاعة التالفة فيصبح القيد الثاني على الشكل التالي:

من المذكورين		
خـ/النقدية بالصندوق (أو بالمصرف)	× ×	
حـ/الأرباح والخسائر	× ×	
إلى حـ/ البضاعة التالفة	× ×	
إقفال البضاعة التالفة		

مثال :

في ١٢/٣١/٢٠٠٠ تم تقدير قيمة بضاعة ١٢/٣١ بحسب أسعار التكلفة بمبلغ ٦٠٠٠ ل.س.

ونتيجة الجرد الفعلي لبضاعة آخر المدة وجد أن ما قيمته ٧٠٠ ل.س كان تالفاً وقد تمكن التاجر عماد من بيعها بمبلغ ٢٠٠ ل.س فقط كما أن سعر البضاعة الباقية بالسوق تعادل ٤٧٠٠ ل.س.

والمطلوب إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة في دفاتر عماد.

الحل:

١٢/٣١	من حـ/ بضاعة ١٢/٣١		٦٠٠٠
٢٠٠٠	إلى حـ/ المتاجرة	٦٠٠٠	
	إثبات بضاعة ١٢/٣١ بسعر التكلفة		
بتاريخه	من حـ/ البضاعة التالفة		٧٠٠
	إلى حـ/ بضاعة ١٢/٣١	٧٠٠	
	إثبات البضاعة التالفة		

٢٠٠	من حـ / النقدية	بتاريخه
٢٠٠	إلى حـ / البضاعة التالفة	
	إثبات بيع البضاعة التالفة	
٥٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر	بتاريخه
٥٠٠	إلى حـ / البضاعة التالفة	
	قفل حـ / البضاعة التالفة	
٦٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر	بتاريخه
٦٠٠	إلى حـ / مخصص هبوط أسعار البضاعة	
	تشكيل المخصص اللازم	

حـ / بضاعة ١٢/٣١

٦٠٠٠	إلى حـ / المتاجرة	٧٠٠	من حـ / البضاعة التالفة
		٥٣٠٠	رصيد ١٢/٣١
<u>٦٠٠٠</u>		<u>٦٠٠٠</u>	

حـ / البضاعة التالفة

٧٠٠	إلى حـ / المتاجرة	٢٠٠	من حـ / النقدية
		٥٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر
<u>٧٠٠</u>		<u>٧٠٠</u>	

حـ / مخصص هبوط أسعار البضاعة

٦٠٠	رصيد ١٢/٣١	٦٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر
<u>٦٠٠</u>		<u>٦٠٠</u>	

حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية ١٢/٣١

٥٠٠	إلى حـ / البضاعة الثالفة	:
٦٠٠	إلى حـ / محض هبوط	:
	أسعار البضاعة	

الميزانية العمومية كما تظهر في ١٢/٣١

	أصول متداولة	:
٥٣٠٠	بضاعة ١٢/٣١	
٦٠٠	(-) م. هـ. أ. البضاعة	
<u>٤٧٠٠</u>		

الأسئلة والتمارين

- السؤال الأول : بين لماذا يعطي المحاسبون وغيرهم أهمية متزايدة لتقويم المخزون السلعي؟
- السؤال الثاني: كيف يتم تبويب أو تصنيف المخزون السلعي في كل من المشروع التجاري والصناعي؟
- السؤال الثالث: اذكر و اشرح بإيجاز مبادئ المحاسبة المتعارف عليها التي تؤثر في تقويم المخزون السلعي؟
- السؤال الرابع: ما المقصود بقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل فيما يتعلق بتقويم المخزون السلعي وكيف يمكن تطبيق هذه القاعدة؟
- السؤال الخامس: ما المقصود باصطلاحات: المخزون التجاري-المخزون الصناعي-المخزون المتنوع؟
- السؤال السادس: عدد بعض العناصر الواجب إدراجها ضمن المخزون السلعي.
- السؤال السابع: ما المقصود بنظام الجرد الدوري أو النهائي؟ وما هي الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام؟
- السؤال الثامن: ما المقصود بنظام الجرد المستمر أو الدائم؟ وما الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام؟
- السؤال التاسع: اشرح مفهوم طريقة FiFo و LiFo وطريقة المتوسط المرجح .W.A
- السؤال العاشر: فيما يلي البيانات التالية المتعلقة بحركة المخزون السلعي في محلات الأهالي خلال عام ٢٠٠٠:

- في ١/١/٢٠٠٠ كان رصيد مخزون أول المدة ٤٠٠٠٠ وحدة وبسعر ١٠ ل.س. للوحدة.

- في ٢١/٢/٢٠٠٠ مبيعات ٣٠٠٠ وحدة.

- في ٥/٣/٢٠٠٠ مشتريات ٦٠٠٠ وحدة بسعر ١١ ل.س. للوحدة.

- في ١٥/٤/٢٠٠٠ مبيعات ٦٢٠٠ وحدة.

- في ١٧/٥/٢٠٠٠ مشتريات ٤٠٠٠ وحدة بسعر ١٢ ل.س. للوحدة.

- في ٢٨/٦/٢٠٠٠ مبيعات ٢٨٠٠ وحدة.

- في ٣٠/٨/٢٠٠٠ مشتريات ٨٠٠٠ وحدة بسعر ١٣ ل.س. للوحدة.

المطلوب:

١- تحديد تكلفة المخزون السلعي في ٣١/١٢/٢٠٠٠ بحسب الطرائق التالية:

أ- طريقة الوارد أولا صادر أولا FiFo

ب- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا LiFo

ج- طريقة متوسط سعر التكلفة المرجح W.A.

علما بأن محلات الأهالي تستخدم نظام الجرد الدوري أو النهائي.

٢- إظهار الآثار الناجمة عن استخدام ما ذكر أعلاه على صافي أرباح منشأة الأهالي.

السؤال الحادي عشر: فيما يلي البيانات المتعلقة بتدفقات المخزون السلعي في محلات الوعد خلال عام ٢٠٠٢:

- في ١/١/٢٠٠٢ كان رصيد المخزون السلعي أول المدة ٢٠٠٢ وحدة وبسعر ٢٠ ل.س. للوحدة.

- في ١٥/٢/٢٠٠٢ مشتريات ١٠٠٠ وحدة بسعر ٢٥ ل.س. للوحدة دفعت بشيك.

- في ٢٠٠٢/٣/٢٠ مبيعات ١٥٠٠ وحدة على الحساب.
- في ٢٠٠٢/٤/١٦ مشتريات ١٥٠٠ وحدة وبسعر ٣٥ ل.س دفعت نقدا.
- في ٢٠٠٢/٧/١٨ مبيعات ٢٠٠٠ وحدة على الحساب.
- في ٢٠٠٢/٨/٢٩ مردودات مبيعات ٥٠٠ وحدة.
- في ٢٠٠٢/١٢/١ مشتريات ٢٥٠٠ وحدة وبسعر ٤٠ ل.س للوحدة على الحساب.

- في ٢٠٠٠/١٢/٢٨ مبيعات ١٠٠٠ وحدة.
وبافتراض أن محلات الوعد قد حددت سعر بيع الوحدة بمبلغ ٦٠ ل.س للوحدة
وأن مصاريف التشغيل خلال عام ٢٠٠٢ كانت على شكل مصاريف إدارية بمبلغ
٨٠٠٠ ل.س ومصاريف بيعية بقيمة ٤٠٠٠ ل.س.

المطلوب :

- ١- تحديد المخزون السلعي في ٢٠٠٢/١٢/٣١ لمنشأة الوعد باستخدام نظام الجرد المستمر أو الدائم.
- ٢- تحديد تكلفة البضاعة المباعة لمنشأة الوعد في ٢٠٠٢/١٢/٣١.
- ٣- إظهار الآثار الناجمة عن استخدام طرائق التقويم التالية :

W.A-FiFo-LiFo

- ٤- إثبات القيود المحاسبية في دفتر يومية محلات الوعد وفقا لنظام الجرد لدائم أو المستمر.

- ٥- تصوير حسابات: بضاعة في المخزن- تكلفة البضاعة المباعة- المبيعات.
- ٦- بافتراض أن سعر تكلفة استبدال وحدة المخزون السلعي في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كان ٣٠ ل.س للوحدة، وأن المصاريف البيعية ١٠ ل.س للوحدة. محمل الربح العادي يبلغ ٤٠% من سعر البيع. المطلوب تحديد سعر السوق للمخزون السلعي

آخر المدة، وتطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل وفق الطرائق الثلاث :

M.A. LiFo FiFo

السؤال الثاني عشر: ما المزايا والانتقادات التي تحصل عليها المنشأة عند تقويمها للمخزون السلعي باستخدام قاعدة السوق التكلفة أيهما أقل عند استخدامها لسعر التكلفة فقط؟

السؤال الثالث عشر: ناقش كيف يتم الإفصاح عن المخصص المشكل لمواجهة الهبوط في أسعار المخزون في قائمة المركز المالي؟

السؤال الرابع عشر: أظهر ميزان المراجعة بالأرصدة ضمن أرصده في محلات الوفاء في ٢٠٠٢/١٢/٣١ الأرصدة التالي:

أسماء الحسابات	له	منه
بضاعة أول المدة	-	١٦٠٠٠
المشتريات	-	٧٩١٢٥
مردودات المبيعات	-	٤٧٥٠
م. نقل للداخل	-	٣٥٠٠
رسوم التأمين على المشتريات	-	٤٠٠٠
ع. و. الشراء	-	١٥٠٠
م. تنزيل وتحميل للمشتريات	-	٢٠٠٠
المبيعات	٩٢٢٥٠	-
مر. المشتريات	٤٠٠٠	-

وفي ١٢/٣١ ونتيجة الجرد الفعلي تم تقويم المخزون السلعي بأسعار التكلفة بمبلغ

٢٣٠٠٠ ل.س علماً بأن سعر السوق بلغ في التاريخ نفسه :

آ- ٢٣٠٠٠

ب- ١٩٠٠٠

ج- ٢٨٠٠٠

والمطلوب: إثبات المعالجة المحاسبية السليمة المتعلقة بتقويم المخزون السلعي في ٢٠٠٢/١٢/٣١ في دفاتر منشأة الوفاء بحسب الافتراضات المذكورة أعلاه. والإفصاح عن آثار المعالجة في قائمة المركز المالي.

السؤال الخامس عشر: بافتراض أنه ونتيجة الجرد الفعلي للمخزون السلعي لمنشأة الوفاء في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بلغ بالتكلفة ٣٦٠٠٠ ل.س. والمطلوب: إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة في دفاتر محلات الوفاء مع الأخذ بالحسبان الاحتمالات التالية:

- آ- في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بلغ سعر المخزون السلعي السوقي ٣٦٠٠٠ ل.س.
 - ب- في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بلغ سعر المخزون السلعي السوقي ٢٨٠٠٠ ل.س.
 - ج- في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بلغ سعر المخزون السلعي السوقي ٣٢٠٠٠ ل.س.
 - د- في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بلغ سعر المخزون السلعي السوقي ٣٣٥٠٠ ل.س.
- السؤال السادس عشر: كيف يتم النظر إلى النقص في المخزون محاسبياً؟ وما الأسباب التي تؤدي إلى تحقيقه؟

السؤال السابع عشر: ما المقصود بالبضاعة التالفة؟

السؤال الثامن عشر: تعود المعلومات التالية إلى منشأة مروان التجارية:

- ١- في ٢٠٠٢/١٢/٣١ تم تقدير بضاعة آخر المدة بأسعار التكلفة بمبلغ ١٨٠٠٠ ل.س. علماً بأن سعرها كما هو سائد في السوق في التاريخ نفسه بلغ ١٤١٠٠ ل.س.
- ٢- ونتيجة الجرد الفعلي لهذه البضاعة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ وجد أن ما قيمته ٩٠٠ ل.س. كان تالفاً وقد تم بيعها بمبلغ ٣٠٠ ل.س.

٣- وما قيمته ١٢٠٠ كان على شكل نقص أو عجز غير مسموح به ويتحمل مسؤوليته أمين المخزن زاهي.

والمطلوب: إثبات المعالجة المحاسبية السليمة في دفاتر منشأة مروان التجارية في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

السؤال التاسع عشر: تعود البيانات التالية إلى منشآت الهدى في ٢٠٠٢/١٢/٣١:

أ- بضاعة أول المدة	٣٢٠٠٠ ل.س
ب- المشتريات	١٠٠٠٠٠ ل.س
ج- الحسم المكتسب	١٠٠٠٠ ل.س
د- م. نقل مشتريات	١٠٠٠٠ ل.س
هـ- المبيعات	١٣٦٠٠٠ ل.س
و- الحسم الممنوح	٨٠٠٠ ل.س
ز- إن معدل إجمالي الدخل أو الربح بعد العودة إلى عام ٢٠٠١ و ٢٠٠٠ و عام ١٩٩٩ كان بنسبة ٢٠٪.	

المطلوب:

١- تقدير تكلفة المخزون في ٢٠٠٢/١٢/٣١ باستخدام طريقة بحمل الدخل.

٢- إعداد قائمة الدخل لمحلات الهدى في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

السؤال العشرون: وضح متى يمكن استخدام طريقة بحمل الدخل وما الانتقادات التي يمكن توجيهها إلى هذه الطريقة؟

السؤال الحادي والعشرون: اشرح مفهوم طريقة التجزئة وأين تنصح باستخدامها؟ وبين العوامل المشجعة على استخدامها.

السؤال الثاني والعشرون: اشرح أوجه الاختلاف والتشابه بين طريقتي بحمل الربح وطريقة التجزئة.

السؤال الثالث والعشرون: تعود البيانات التالية إلى محلات العالم الجديد في ٢٠٠٣/٧/٣١.

البيان	أسعار التكلفة	أسعار التجزئة
- بضاعة أول المدة	٧٨٠٠	١٤٤٠٠
- مشتريات الفترة	١٠٧٠٠٠	١٦٣٢٠٠
- إضافات أثناء الفترة	-	٤٦٠٠
- إضافات ملغاة أثناء الفترة	-	٦٠٠
- تخفيضات أثناء الفترة	-	٥٩٠٠
- تخفيضات ملغاة أثناء الفترة	-	٥٠٠
- مبيعات حتى ٢٠٠٣/١٢/٣١	-	١٥١٦٠٠

المطلوب: تحديد تكلفة المخزون السلعي في ٢٠٠٣/٧/٣١ لمنشآت العام الجديد باستخدام طريقة التجزئة حيث ارتأت المحلات عدم القيام بالجرد الفعلي لأصناف المخزون لتمكنها من استغلال فصل الصيف في تصريف بضائعها. ملاحظة: استخدم طريقة التجزئة (الوارد أولاً- صادر أولاً) وطريقة التجزئة (متوسط التكلفة).

السؤال الرابع والعشرون: في ٢٠٠٢/١/١/ بلغ مخزون أول المدة في دفاتر إحدى الشركات ٢٠٠٠ ل.س، وقامت الشركة خلال العام بالعمليات التالية:

١- في ٢٠٠٢/١/١٥ باعت بضاعة على الحساب بمبلغ ١٢٠٠٠ ل.س، وسددت مبلغ ٥٠٠ ل.س نقداً مصاريف نقل المبيعات.

٢- في ٢٠٠٢/٢/١١ اشترت الشركة بضاعة بشيك على المصرف بمبلغ ٥٣٠٠٠ ل.س وسددت الشركة مبلغ ٢٠٠٠ ل.س مصاريف نقل المشتريات، وبلغت عمولة وكلاء الشراء ٢% من ثمن المشتريات.

٣- في ٢٠٢/٣/٢٠ رد الزبائن بضاعة بمبلغ ١٥٠٠ ل. س وسددوا بمبلغ ٧٥٠٠ ل. س نقداً.

٤- في ٢٠٢/٤/٤ باعت الشركة بضاعة نقداً بمبلغ ٢٠٠٠٠ ل. س بحسم تجاري ٥%.

٥- في ٢٠٢/٥/٨ اشترت الشركة بضاعة عمل الحساب بمبلغ ٢٧٠٠٠ ل. س وسددت الشركة بشيك مبلغ ٣٠٠٠ ل. س رسوم جمركية على المشتريات وبلغت عمولة وكلاء الشراء ٢% من ثمن المشتريات.

٦- في ٢٠٢/٦/٢٠ سدد الزبائن الرصيد المستحق عليهم وتم منحهم حسناً للتسديد النقدي بمعدل ٤%.

٧- في ٢٠٢/٧/١٥ باعت الشركة على الحساب بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ ل. س.

٨- في ٢٠٢/٨/١٠ سدد المدينون نصف المترتب عليهم نقداً ، وحرروا بالباقي أوراق قبض استحقاق ٢٠٢/١١/١ وبتاريخ ٨/٢١ أرسلت الشركة أوراق القبض للمصرف برسم الخصم.

٩- في ٢٠٢/٩/١ ورد إشعار من المصرف بخصم أوراق القبض بمعدل فائدة ٩% سنوياً عمولة تحصيل ٠,٦ % .

١٠- في ٢٠٢/١٠/٢٢ باعت الشركة بضاعة بمبلغ ٤٥٠٠٠ ل. س بشيك على المصرف.

١١- في ٢٠٢/١١/٣٠ ردت الشركة للموردين بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠ ل. س وذلك لعدم مطابقتها للمواصفات وسددت ٥٠% من المترتب عليها للموردين نقداً.

١٢- في ٢٠٢/١٢/١٥ سددت الشركة ١٠٠٠ ل. س لوكلاء الشراء عن العمولة المستحقة لهم.

المطلوب:

- ١- تسجيل قيود اليومية للعمليات أعلاه في دفاتر الشركة حتى غاية ٢٠٠٢/١٢/٣١ علماً بأن بضاعة آخر المدة بلغت ٢٨١٠٠ ل.س. بالتكلفة وسعر السوق ٢٧٠٠٠ ل.س.
- ٢- إعداد حساب المتاجرة كما يظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١ وبأن أثر الحسابات على حـ/الأرباح والخسائر.
- ٣- بيان أثر الحسابات أعلاه على الميزانية العمومية للشركة المعدة في ٢٠٠٢/١٢/٣١.



الفصل الرابع

اقتناء الأصول الثابتة والاستغناء عنها

القسم الأول : اقتناء الأصول الثابتة

- تصنيف الأصول الثابتة

- المبادئ المتبعة في محاسبة الأملاك والمصانع والتجهيزات

- تحديد تكلفة الحصول على الأصول الثابتة

- الخروج عن مبدأ التكلفة في الأصول الثابتة

القسم الثاني : المشكلات المتعلقة في محاسبة الأصول الثابتة

- الأصول المشيدة ذاتياً.

- رسملة فوائد القروض.

- النفقات التي تلي اقتناء الأصول.

- التخلص من الأصول الثابتة

القسم الثالث : أسئلة وتمارين



مقدمة:

سوف يتم في هذا الفصل دراسة فئة واسعة من الأصول والتي توصف عادة بالأصول طويلة الأجل لأنها تستخدم في عمليات المشروع وهي غير معدة لإعادة البيع، ولأغراض محاسبية فإن هذه الأصول تدعى أيضاً بـ (الأموال، المصانع والتجهيزات) أو تدعى بـ (الأصول الثابتة) ويمكن أن تصنف إلى أصول مادية وغير مادية، والأصول المادية لها جوهر مادي فيزيائي (لمسوس) بينما الأصول غير المادية لها مجرد قيمة ناتجة عن الحقوق الممنوحة للمالكين.

يهدف هذا البحث إلى مناقشة المفاهيم والمبادئ المحاسبية المستخدمة في تسجيل عمليات الحصول على الأصول الثابتة المادية والتخلص منها، ولإنجاز هذا الهدف تم تنظيم هذا الفصل على الشكل التالي:

القسم الأول : عملية اقتناء الأصول الثابتة :

أولاً- تصنيف الأصول الثابتة .

ثانياً- المبادئ المتبعة في محاسبة الأملاك، المصانع والتجهيزات.

ثالثاً- تحديد تكلفة الحصول على الأصول الثابتة :

١- الخصم النقدي.

٢- شراء الأصول الثابتة بالتقسيط.

٣- الحصول على الأصول الثابتة بالمبادلة.

رابعاً- الخروج عن مبدأ التكلفة في الأصول الثابتة.

القسم الثاني : المشكلات المتعلقة في محاسبة الأصول الثابتة :

١-الأصول المشيدة من قبل الشركة لاستخدامها الذاتي.

٢-رسملة الفائدة خلال فترة التشييد.

٣-النفقات التي تلي اقتناء الأصول.

٤-التخلص من الأصول الثابتة.



القسم الأول

عملية اقتناء الأصول الثابتة

أولاً- تصنيف الأصول الثابتة:

عادة ما تصنف الأصول الثابتة لأغراض محاسبية كالآتي:

١- الأملاك والمباني والتجهيزات المادية ولها خمس ميزات :

أ- هي أصول تستخدم في العمليات.

ب- غير معدة لإعادة البيع.

ج- عمرها الإنتاجي طويل نسبياً.

د- لها طبيعة مادية فيزيائية (لملموسة).

هـ- تقدم للشركة فوائد مستقبلية قابلة للقياس.

توصف هذه الأصول الثابتة بمصطلحات عديدة مثل : الأملاك والمصانع

والتجهيزات، الأصول الرأسمالية، الأصول المادية الثابتة.

وتقسم هذه المجموعة من الأصول إلى الفئات الثلاث التالية :

١- الأصول التي تخضع للاستهلاك مثل : المباني ، التجهيزات، الأدوات

والأثاث، وغيرها.

٢- الأصول التي تخضع للنفاذ مثل : المعادن، المناجم والغابات.

٣- الأصول التي لا تخضع للاستهلاك ولا للنفاذ مثل: الأرض التي يبنى

عليها المصنع.

٢- الأصول الثابتة غير المادية وهي تشبه الأصول الثابتة المادية غير أن الأصول

الثابتة غير المادية ليس لها طبيعة مادية وتمثل قيمتها فقط في حق الامتياز أو حق

العمل الذي يقدم بعض الأعمال أو ينتج دخلاً يحقق فوائد للمالك، ويتم استهلاك

تكلفة الأصول غير المادية دورياً على شكل مصروف وذلك خلال العمر الإنتاجي

للأصل مثل : شهرة المحل، براءات الاختراع، حقوق النشر والتأليف والعلامات التجارية، وسوف نتعرف على هذه الأصول بالتفصيل في فصل لاحق.

تتطلب محاسبة النفقات المتعلقة باقتناء واستخدام الأصول الثابتة أيضاً

التمييز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية.

- النفقات الرأسمالية هي تلك المتعلقة بالأصول التي تقدم منافع للشركة تمتد إلى أكثر من دورة محاسبية واحدة وخلال فترة اقتناء الأصل. تسجل مثل هذه النفقات في حساب الأصل المناسب، ومن خلال النفقات الرأسمالية يتم توزيع تكلفة الأصل المقتنى على الفترات المحاسبية المستقبلية ويطلق على هذا الجزء "مصرف استهلاك الأصل".

- النفقات الإيرادية هي المصاريف التي تتعلق باستعمال الأملاك أو المنافع الأخرى التي لا تتجاوز الدورة المحاسبية الجارية، ولذلك تسجل في حساب المصروف المناسب في الدورة الجارية. إن مصطلح النفقات الإيرادية يبين أن هذه النفقات يتم مقابلتها مع الإيرادات المتحققة في الدورة نفسها.

إن التمييز الصحيح بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية أمر في غاية الأهمية لأن الخلط بينهما سوف يؤدي إلى خطأ في احتساب الدخل السنوي من جهة وإلى خطأ في المحافظة على رأس المال الحقيقي من جهة أخرى، ولكن يمكن تصنيف النفقات الرأسمالية ضمن النفقات الإيرادية في بعض الحالات عندما تكون:

أ- النفقات الرأسمالية صغيرة نسبياً.

ب- الفوائد المستقبلية غير مهمة.

ج- مقاييس الفوائد المستقبلية غير دقيقة.

ثانياً : المبادئ المتبعة في محاسبة الأملاك، المصانع والتجهيزات :

تقوم محاسبة الأملاك والمصانع والتجهيزات على مبدأ التكلفة والمقابلة

حيث يتم تسجيل الأصول عند حيازتها في الحسابات بسعر التكلفة وذلك انسجاماً مع مبدأ التكلفة التاريخية، تقاس تكلفة اقتناء الأصل بالإنفاق النقدي اللازم للحصول على مثل هذا الأصل. وإذا أخذنا بالحسبان أموراً أخرى غير التكلفة عندها يتم تسجيل تكلفة الأصل بالقيمة السوقية وذلك في تاريخ الصفقة، أما إذا لم يكن بالإمكان تحديد القيمة السوقية لهذه الأصول بدقة، عندها يتم تسجيل تكلفة الأصل المقتنى، إضافة لذلك فإن جميع التكاليف اللازمة لوضع الأصل في الخدمة هي تكاليف إضافية تضاف لتكلفة الأصل. انسجاماً مع مبدأ المقابلة فإنه يتم تحميل التكاليف اللاحقة لاكتساب الأصول الثابتة في الحسابات وتسجيل :

- أ- بالتكلفة عندما لا تنخفض قيمتها الاقتصادية المستخدمة في تحقيق الإيرادات.
- ب- بالتكلفة مطروحاً منها الاستهلاك أو النفاية وذلك عندما تنخفض قيمتها الاقتصادية المستخدمة نتيجة للتشغيل وتحقيق الإيرادات.

ثالثاً : تحديد تكلفة الحصول على الأصول الثابتة :

إذا تم شراء الأصول الثابتة نقداً فإنه يجب أن تشمل جميع النفقات اللازمة لشراء الأصل ووضعه في الخدمة بما فيها تكلفة التركيب حتى يصبح الأصل جاهزاً للاستعمال وذلك انسجاماً مع مبدأ التكلفة. تتضمن التكاليف القابلة للرسملة السعر في الفاتورة مطروحاً منه الحسم ومضافاً إليه التكاليف الأخرى مثل ضريبة المبيعات، والتأمين على النقل، وأجرة الشحن، ورسوم الجمارك، والأبحاث، وتسجيل الملكية، والتركيب وتكاليف بداية التشغيل.

من الناحية العملية كثيراً ما يكتنف تحديد تكلفة الحصول على الأصول الثابتة الكثير من مشاكل القياس. وتتوقف كيفية معالجة هذه المشاكل على الطريقة التي تم الحصول بها على الأصل ومن أهم هذه المشاكل ما يلي:

١- الخصم النقدي:

إذا تضمنت شروط شراء أحد الأصول الثابتة بالأجل منح المنشأة خصماً نقدياً إذا تم التسديد خلال المدة الممنوحة للاستفادة من الخصم، فيعتبر الخصم النقدي بمثابة تخفيض في تكلفة الأصل سواء استفادت المنشأة منه أم لا. وتستند هذه القاعدة إلى أن التكلفة الحقيقية للأصل هي سعر شرائه النقدي، وفي حال الفشل في الحصول على الخصم النقدي فإن ذلك يقدم دليلاً على عدم كفاءة الإدارة، ويعالج الخصم المفقود في هذه الحالة كخسارة تحمل على إيرادات الفترة.

مثال: في ٢٠٠٣/٩/١ تم الاتفاق على شراء حاسب إلكتروني بمبلغ ٥٠٠٠٠ ل.س بشرط ١٠/٥ - صافي ٣٠، وفي ٢٠٠٣/٩/٢٥ سددت الشركة المبلغ المترتب عليها نقداً وبالتالي تسجل القيود المحاسبية لهذه العملية على الشكل التالي:

٩/١/٢٠٠٣	من حـ/ الحواسيب الإلكترونية إلى حـ/ الدائنين شراء حاسب بشرط ١٠/٥ - صافي ٣٠	٤٧٥٠٠	٤٧٥٠٠
٩/٢٥/٢٠٠٣	من حـ/ خصم نقدي مفقود إلى حـ/ الدائنين إثبات الخصم المفقود على الشركة	٢٥٠٠	٢٥٠٠
بتاريخه	من حـ/ الدائنين إلى حـ/ النقدية بالصندوق التسديد للدائنين	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
١٢/٣١/٢٠٠٣	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ خصم نقدي مفقود إقفال حـ/ الخصم النقدي المفقود	٢٥٠٠	٢٥٠٠

٢- شراء الأصول الثابتة بالتقسيط:

انسجماً مع مبدأ التكلفة تحدد تكلفة الأصل الذي تم شراؤه بالتقسيط إما بالنقدية التي تعادل السعر النقدي أو بالقيمة الحالية للدفعات النقدية المستقبلية اللازمة لسداد السندات أو سداد الدين والتي تم حسمها بالمعدل الجاري للفائدة. ينص مبدأ التكلفة على أن الأصول الثابتة المادية التي تم شراؤها بالدين يجب أن تسجل بالنقدية المساوية للسعر بعد أن يستبعد منها جميع الفوائد والأعباء المالية للدين. تسجل الفوائد والأعباء المالية الأخرى في حساب مصروف الفائدة عند حدوثها ولا تعامل كجزء من تكلفة الأصل (انظر إلى القسم ب من المقطع الذي يتحدث عن رسملة الفائدة خلال فترة التشديد). إذا لم يحدد عقد الدين الفائدة والأعباء المالية فيجب تقدير هذه المبالغ واستبعادها من تكلفة الأصل.

إذا كان السعر النقدي الجاري للأصل قابلاً للتحديد فإن المبلغ الإضافي والذي يجب دفعه بموجب عقد الدين يجب أن يعامل كمصروف فائدة توزع خلال الفترة المغطاة بالعقد، أما إذا كان السعر النقدي للأصل غير قابل للتحديد فيجب تمييز المبلغ الحقيقي للفائدة عند تسجيل عملية شراء الأصل. ولتوضيح شراء الأصل الثابت بالتقسيط نأخذ المثال التالي :

بفرض أنه في أول العام تم شراء آلة على الحساب مع قبول ورقة دفع بحيث يجب دفع مبلغ ٨٦١٥ ل.س في نهاية كل سنة ولمدة ثلاث سنوات وإذا كان معدل الفائدة السنوي ١٤% على الالتزامات في هذه الدرجة من الخطر وفي هذه المدة، نلاحظ أن العقد لم يحدد بشكل منفصل المبلغ أو معدل الفائدة، لهذا فإن المبلغ الاسمي للدين هو ٢٥٨٤٥ ل.س تم حسابه من خلال (3×8615) ، وإذا تم

تسجيل الأصل بـ ٢٥٨٤٥ ل.س فيمكن أن تتضمن تكلفة الأصل مصروف الفائدة المتعلقة بهذا الدين، وبما أن النقدية التي تعادل التكلفة غير معلومة فيجب تسجيل تكلفة الأصل على أساس القيمة الحالية للدفعات الثلاث بمعدل الفائدة ١٤% كالتالي :

القيمة الحالية = الدفعة السنوية $\times$ القيمة الحالية لوحدة العملة والمستلمة سنوياً
وخلال ثلاث سنوات بمعدل فائدة ١٤%

$$= ٨٦١٥ \times ٢,٣٢١٦٢ \text{ (من جداول القيمة الحالية) } = ٢٠٠٠٠ \text{ ل.س تقريباً}$$

وخلال فترة التسديد يظهر جدول بيان الدفعات على الشكل التالي :

في نهاية الدورة	الدفعة السنوية	مصروف الفائدة	الدفعة السنوية	المبلغ غير المدفوع
البداية	القيمة الأولية	—	—	٢٠٠٠٠
*العام الأول	٨٦١٥	٢٨٠٠	٥٨١٥	١٤١٨٥
العام الثاني	٨٦١٥	١٩٨٦	٦٦٢٩	٧٥٥٠
العام الثالث	٨٦١٥	١٠٥٩	٧٥٥٦	٠
المجموع	٢٥٨٤٥ ل.س	٥٨٤٥ ل.س	٢٠٠٠٠ ل.س	

بما أن القيمة الحالية للأصل هي ٢٠٠٠٠ ل.س فتكون فوائد الفترات الثلاث حسبت كمايلي :

$$١- \text{ السنة الأول} = ٢٠٠٠٠ \times ١٤\% = ٢٨٠٠ \text{ ل.س}$$

وبالتالي فإن المسدد من ثمن الأصل النقدي = مبلغ القسط السنوي - فوائد الفترة

$$= ٨٦١٥ - ٢٨٠٠ = ٥٨١٥ \text{ ل.س}$$

$$٢- \text{ السنة الثانية} = (٥٨١٥ - ٢٠٠٠٠) \times ١٤\% = ١٩٨٦ \text{ ل.س}$$

$$\text{والمسدد من الثمن النقدي للأصل} = ١٩٨٦ - ٨٦١٥ = ٦٦٢٩ \text{ ل.س}$$

٣-السنة الثالثة = $(١٤١٨٥ - ٦٦٢٩) \times ١٤\% = ١٠٥٩$ ل.س

والمسدد من الثمن النقدي للأصل = $٨٦١٥ - ١٠٥٩ = ٧٥٥٦$ ل.س

وبالتالي تكون إجمالي تسديدات الثمن النقدي للأصل = $٧٥٥٦ + ٦٦٢٩$

$٧٥٥٦ = ٢٠٠٠٠$ ل.س

والملاحظ تزايد المسدد من الثمن النقدي للأصل بسبب انخفاض عبء الفائدة

خلال الفترات المالية للتسديد وتسجل القيود المحاسبية لهذه العملية على الشكل

التالي :

عند التسديد	من /ـ الأصل (الآلة)	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
	إلى /ـ أوراق الدفع لشراء الآلة		
عند التسديد	شراء آلة بالتقسيط مع قبول ورقة دفع	٨٦١٥	٥٨١٥
	من المذكورين		
	ـ/ مصروف الفائدة		
	ـ/ أوراق الدفع لشراء الآلة		
١٢/٣١	إلى /ـ النقدية بالصندوق	٢٨٠٠	٢٨٠٠
	تسديد القسط الأول		
١٢/٣١	من /ـ الأرباح والخسائر	٢٨٠٠	٢٨٠٠
	إلى /ـ مصروف الفائدة		
	إقفال مصروف الفائدة		

ـ/ الآلة

١٢/٣١	رصيد	٢٠٠٠٠	إلى /ـ أ. دفع الشراء الآلة	٢٠٠٠٠
		٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠

حـ/ أوراق الدفع لشراء الآلة

١٢/٣١	من حـ/الأصل (الآلة)	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية بالصندوق	٥٨١٥
			رصيد ١٢/٢١	١٤١٨٥
		<u>٢٠٠٠٠</u>		<u>٢٠٠٠٠</u>

حـ/ مصروف الفائدة

١٢/٣١	من حـ/الأرباح والخسائر	٢٨٠٠	إلى حـ/ النقدية بالصندوق	٢٨٠٠
		<u>٢٨٠٠</u>		<u>٢٨٠٠</u>

ويظهر أثر الحسابات أعلاه على الميزانية العمومية للشركة المشتركة بعد تسديد القسط الأول على الشكل التالي :

الميزانية العمومية كما تظهر في ١٢/٣١

أصول ثابتة	التزامات طويلة الأجل
٢٠٠٠٠ آلة	١٤١٨٥ أوراق دفع لشراء الآلة

ملاحظة: إغفال حساب مصروف استهلاك الآلة عن الفترة في هذا المثال.

٣- الحصول على الأصول الثابتة بمبادلتها بأصول أخرى :

غالباً ما يتم الحصول على الأصول الثابتة بمبادلة أصول أخرى بها وذلك بشكل كامل أو جزئي، وتتم بعض الصفقات من خلال مبادلة نوعين أو أكثر من الأصول غير النقدية، وفي بعض الحالات يمكن الحصول على الأصل بمبادلته بأصل آخر إضافة إلى استلام أو دفع نقدي (غالباً ما يكون علاوة على السعر). قبل ظهور القاعدة رقم ٢٩ لهيئة المبادئ المحاسبية كانت تتم عملية التسجيل المحاسبي لحيازة الأصول الثابتة بمبادلة أصول غير نقدية بها بطرائق متعددة، كان يتم

تسجيل هذه المبادلات بالعديد من الطرائق وذلك بزيادة الجانب المدين لحساب الأصل المقتنى إما بـ :

١- السعر المحدد.

٢- النقدية المدفوعة بالإضافة إلى القيمة الدفترية للأصل القديم الذي تتم مبادلته.

٣- القيمة السوقية.

عندما صدرت القاعدة رقم ٢٩ لهيئة المبادئ المحاسبية حددت طرائق محاسبية لمعالجة الصفقات غير النقدية بما فيها تلك التي تخص الأصول الثابتة المادية على الرغم من أنه يتم تطبيقه أيضاً على بنود أخرى معدة لإعادة البيع مثل المخزون ولكن هذا الفصل يدرس فقط تطبيقاته على الأصول الثابتة، المبدأ الأساسي لهذه القاعدة موجود في الفقرة ١٨ وهي كالتالي :

يجب أن تكون محاسبة الأصول غير النقدية مبنية على القيم العادلة للأصول أو الخدمات والتي يتم استخدامها أيضاً في الصفقات النقدية.

يفترض هذا المبدأ أن هذه الصفقة تتضمن تجميع عمليات الإيرادات للأصل المتخلى عنه، بحيث إن الأصل القديم سوف لن يحقق أي إيرادات أخرى للشركة وإن الأصل الجديد سوف يبدأ بعمليات جديدة لتحقيق الإيرادات. في هذه الصفقة يتم تسجيل الأصل الجديد على أساس القيمة السوقية. إذا لم تقدم هذه الصفقة إيرادات فإن الأصل الجديد يأخذ القيمة الدفترية للأصل القديم، في هذا السياق حددت القاعدة ٢٩ لهيئة المبادئ المحاسبية أن صفقات المبادلة المباشرة (المقايضة) يمكن أن تتم معالجتها محاسبياً كالتالي :

١- تجميع الإيرادات : يحدث هذا عندما تتم مبادلة أصول غير متشابهة، وعندها نستخدم طريقة القيمة السوقية.

١- عدم تجميع الإيرادات : يحدث عندما تتم مبادلة أصول متشابهة وهنا نستخدم طريقة القيمة الدفترية.

تعرف الأصول الثابتة المتشابهة بأنها الأصول التي لها النمط نفسه وتؤدي الوظيفة ذاتها أو التي توظف في خط العمل نفسه، وجميع الأصول الأخرى التي لا تدخل ضمن هذا التعريف تعد أصولاً غير متشابهة.

مثال : مبادلة شاحنة قديمة بأخرى جديدة تعد عملية تبادل أصول متشابهة، وبالمقارنة فإن عملية تبادل قطعة أرض مقابل شاحنة تعد عملية تبادل أصول غير متشابهة لأهما يؤديان وظائف مختلفة للمنشأة.

الإجراءات المحاسبية المتبعة في عمليات التبادل :

تبادل الأصول غير المتشابهة: يتم تسجيل تبادل الأصول غير المتشابهة بحسب القيمة السوقية بحيث يتم قياس تكلفة الأصل الجديد بقيمته السوقية. وإذا كان هناك فرق نقدي تم دفعه عند تبادل الأصول غير المتشابهة فإن تكلفة الأصل الجديد تساوي القيمة النقدية المدفوعة مضافاً إليها القيمة السوقية للأصل القديم، أما إذا كان هناك فرق نقدي تم استلامه عند التبادل فإن تكلفة الأصل الجديد تساوي صافي القيمة الدفترية للأصل القديم مطروحة منه النقدية المستلمة، وتحسب أرباح أو خسائر المبادلة بالمعادلة التالية :

$$= (\text{الأصل الجديد} + \text{المبلغ المستلم}) - (\text{الأصل القديم} + \text{المبلغ المسلم})$$

من خلال محاسبة حيازة الأصول الثابتة بعملية المبادلة مع أصل آخر غير مشابه ودفع أو استلام فرق نقدي فإنه يتم تسجيل تكلفة الأصل الجديد على أساس سعر السوق انسجاماً مع مبدأ التكلفة ويتم الاعتراف بالربح أو الخسارة الناتجة عن عملية التبادل.

مثال : تملك الشركة A رافعة كبيرة تكلفتها ٥٠٠٠٠ ل.س، يجمع استهلاكها حتى هذا التاريخ ٤٥٠٠٠ ل.س (أي قيمتها الدفترية ٥٠٠٠ ل.س) وقد تم مرادفها مع قطعة ارض تملكها الشركة B و على الشركة A أن تدفع بالإضائة إلى الشركة مبلغ ١٢٠٠٠ ل.س، مع العلم أنه تم تحديد القيمة السوقية للرافعة بحسب ١٣٠٠٠ ل.س.

تسجل عملية التبادل في دفاتر الشركة A على الشكل التالي :

من المذكورين		
حـ/ الأرض (١٣٠٠٠ القيمة السوقية + ١٢٠٠٠ نقدية)		٢٥٠٠٠
حـ/ يجمع استهلاك الرافعة		٤٥٠٠٠
إلى المذكورين		
حـ/ الرافعة	٥٠٠٠٠	
حـ/ النقدية	١٢٠٠٠	
حـ/ أرباح مبادلة	٨٠٠٠	
مبادلة الرافعة بأرض		

لا يمكن للمبلغ المسجل في حـ/ الأرض أن يتجاوز القيمة السوقية للأرض إذا كانت معلومة. القيمة السوقية المحددة للرافعة ١٣٠٠٠ ل.س يطرح منها قيمتها الدفترية ٥٠٠٠ ل.س فنحصل على الربح ٨٠٠٠ ل.س.
تبادل الأصول المتشابهة :

عندما يتم تبادل أصول متشابهة ولا يوجد فرق نقدي مدفوع أو مستلم فإن كلا الطرفين يسجل العملية على أساس القيمة الدفترية وإن مثل هذا التبادل لا يحقق إيرادات. إذا كانت الأصول متشابهة وكان هناك فرق نقدي مدفوع أو مستلم فيتم تعديل أساس القيمة الدفترية. ولا يتم في أي حال من الأحوال (سواء كانت الأصول متشابهة أم لا) تسجيل الأصل المستلم بتكلفة تتجاوز القيمة السوقية

إذا كانت معلومة. وهكذا فإن الخسارة المرتبطة بالتبادل يتم الاعتراف بها عندما يحدث التبادل.

نصت القاعدة ٢٩ للمبادئ المحاسبية على بعض الاستثناءات وذلك عندما يكون الأصل الجديد والأصل المتخلى عنه متشابهين. القاعدة المتبعة في مبادلة الأصول المتشابهة هي :

- ١- عندما لا يتضمن التبادل أي فرق نقدي مدفوع أو مستلم:
 - أ- القيمة السوقية للأصل الجديد أكبر من القيمة الدفترية للأصل المتخلى عنه:
 - لا يتم الاعتراف بالربح.
 - يسجل الأصل الجديد بالقيمة الدفترية للأصل المتخلى عنه.
 - ب- القيمة السوقية للأصل الجديد أصغر من القيمة الدفترية للأصل المتخلى عنه :
 - يتم الاعتراف بالخسارة.
 - يسجل الأصل الجديد بقيمته السوقية.
- ٢- إذا تم دفع فرق نقدي بالإضافة إلى تبادل الأصول :
 - أ- القيمة السوقية للأصل الجديد أكبر من القيمة الدفترية للأصل المتخلى عنه + النقدية المدفوعة:
 - لا يتم الاعتراف بالربح.
 - يسجل الأصل الجديد بالقيمة الدفترية للأصل المتخلى عنه مضافاً إليها النقدية المدفوعة.
 - ب- القيمة السوقية للأصل الجديد أصغر من القيمة الدفترية للأصل المتخلى عنه + النقدية المدفوعة :
 - يتم الاعتراف بالخسارة.
 - يسجل الأصل الجديد بقيمته السوقية.

٣- إذا تم استلام فرق نقدي بالإضافة إلى تبادل الأصول :

أ- القيمة السوقية للأصل الجديد + النقدية المستلمة أكبر من القيمة الدفترية للأصل المتخلى عنه:

- الاعتراف بجزء من الربح والمتعلق بالجزء من الأصل القديم الذي عد مباعاً.

- يسجل الأصل الجديد بالقيمة الدفترية للجزء المتبادل من الأصل القديم .

ب- القيمة السوقية للأصل الجديد + النقدية المستلمة أصغر من القيمة الدفترية للأصل المتخلى عنه :

- يتم الاعتراف بالخسارة، ويسجل الأصل الجديد بقيمته السوقية.

يعتمد الملخص السابق على افتراض أن القيمة السوقية للأصل الجديد

تساوي القيمة السوقية للأصل القديم.

تعتمد المعالجة المحاسبية لتبادل الأصول المتشابهة على وجود فرق نقدي مدفوع أو مستلم عند التبادل على ثلاث حالات ممكنة وهي الآتية:

١- تبادل أصول متشابهة دون أن يكون هناك فرق نقدي مدفوع أو مستلم: يتم تسجيل الأصل الجديد بالقيمة الدفترية للأصل المتخلى عنه، وفي أي حال من الأحوال لا يمكن تسجيل الأصل الجديد بقيمة تزيد على قيمته السوقية، ويتم الاعتراف فقط بالخسارة الناتجة عن هذا النمط من التبادل في حين لا يتم الاعتراف بالربح.

مثال: قامت الشركة A بمبادلة رافعة كبيرة تكلفتها ٥٠٠٠٠ ل.س، ومجمع استهلاكها حتى هذا التاريخ يساوي ٤٥٠٠٠ ل.س، وذلك مقابل رافعة صغيرة

سعرها في السوق ٨٠٠٠ ل.س. مع العلم أنه لا يوجد فرق نقدي مدفوع مستلم في هذا التبادل. ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

من مذكورين		
حـ / رافعة جديدة	٥٠٠٠	
حـ / مجمع استهلاك الرافعة قديمة	٤٥٠٠٠	
إلى حـ / الرافعة القديمة		
مبادلة الرافعة القديمة بأخرى جديدة	٥٠٠٠٠	

لا يمكن للمبلغ ٥٠٠٠ ل.س المسجل في حـ / (الرافعة الجديدة) أن يتجاوز القيمة السوقية للرافعة الصغيرة. نلاحظ أن القيمة السوقية للأصل المتخلى عنه أكبر من القيمة الدفترية لذلك تم تجاهلها.

٢- تبادل أصول متشابهة مع وجود فرق نقدي مدفوع: يتم تسجيل الأصل الجديد بالقيمة النقدية المدفوعة مضافاً إليها القيمة الدفترية للأصل المتخلى عنه. وفي أي حال لا يمكن تسجيل الأصل الجديد بقيمة تزيد على قيمته السوقية وهكذا لا يمكن تسجيل أي ربح. أما إذا كانت القيمة السوقية للأصل الجديد أقل من مجموع النقدية المدفوعة مع القيمة الدفترية للأصل المتخلى عنه عندها يتم الاعتراف بالخسارة.

مثال: تملك الشركة A رافعة كبيرة تكلفتها ٥٠٠٠٠ ل.س، ومجمع استهلاكها حتى هذا التاريخ ٤٥٠٠٠ ل.س، قامت بمبادلة رافعة صغيرة بما قيمتها السوقية ٨٠٠٠ ل.س ودفعت بالإضافة إلى ذلك مبلغ ١٠٠٠ ل.س نقداً. يتم تسجيل هذه العملية كالتالي:

من مذكورين		
حـ/ الرافعة الجديدة	٦٠٠٠	
حـ/ مجمع استهلاك الرافعة القديمة.	٤٥٠٠٠	
إلى مذكورين		
حـ/ الرافعة القديمة	٥٠٠٠٠	
حـ/ النقدية	١٠٠٠	
مبادلة الرافعة وتسديد مبلغ نقدي		

وبفرض أن المبلغ الإضافي المدفوع نقداً كان ٤٥٠٠ ل.س، في هذه الحالة يتم تسجيل الأصل الجديد بقيمة ٨٠٠٠ ل.س، كما يجب تسجيل الخسارة الناتجة عن عملية التبادل والبالغة ١٥٠٠ ل.س ويكون القيد كما يلي:

من مذكورين		
حـ/ الرافعة الجديدة	٨٠٠٠	
حـ/ مجمع استهلاك الرافعة القديمة	٤٥٠٠٠	
حـ/ خسارة المبادلة	١٥٠٠	
إلى مذكورين		
حـ/ الرافعة القديمة	٥٠٠٠٠	
حـ/ النقدية	٤٥٠٠	
مبادلة الرافعة وتسديد مبلغ إضافي		

٣- تبادل الأصول المتشابهة مع وجود فرق نقدي مستلم: تبدو هذه العملية وكأنها بيع جزء من الأصل القديم ومبادلة الجزء المتبقي منه. وتتطلب القاعدة ٢٩ لهيئة المبادئ المحاسبية الاعتراف بالربح الناتج عن بيع جزء من الأصل المتخلى عنه وذلك إذا تجاوزت النقدية المستلمة القيمة الدفترية لذلك الجزء من الأصل الذي تم بيعه. بينما يتم تسجيل الأصل الجديد بمبلغ يعادل ذلك الجزء من القيمة الدفترية للأصل

الذي تمت مبادلاته. وهكذا فإن هذه الصفقة تسجل في جزء منها بالقيمة السوقية وفي الجزء الآخر بالقيمة الدفترية.

مثال: تملك الشركة A رافعة كبيرة تكلفتها ٥٠.٠٠٠ ل.س، مجمع استهلاكها ٤٥.٠٠٠ ل.س، قامت بمبادلة رافعة صغيرة بـ ما قيمتها السوقية ٨.٠٠٠ ل.س واستلمت بالإضافة إلى ذلك مبلغاً نقدياً قدره ٢.٠٠٠ ل.س، يتم تسجيل هذه الصفقة كالتالي:

من مذكورين		
حـ / النقدية		٢.٠٠٠
حـ / مجمع استهلاك الرافعة القديمة		٤٥.٠٠٠
حـ / الرافعة الجديدة		٤.٠٠٠
إلى مذكورين		
حـ / الرافعة القديمة	٥٠.٠٠٠	
حـ / أرباح المبادلة	١.٠٠٠	
مبادلة الرافعة واستلام مبلغ نقدي		

العمليات الحسابية:

تكلفة الرافعة الصغيرة = القيمة الدفترية للرافعة الكبيرة - الجزء المبيع من القيمة الدفترية للرافعة الكبيرة.

$$\text{القيمة الدفترية للرافعة الكبيرة} = ٥٠.٠٠٠ - ٤٥.٠٠٠ = ٥.٠٠٠$$

الجزء من القيمة الدفترية للرافعة الكبيرة الذي عدّ مبيعاً.

$$= \text{القيمة الدفترية للرافعة الكبيرة} \times \text{النقدية المتحققة من الجزء المبيع}$$

$$\text{النقدية المتحققة من الجزء المبيع} + \text{القيمة السوقية للرافعة الصغيرة}$$

$$\frac{2000 \times 5000}{8000 + 2000} = 1000$$

نعوض في المعادلة الأولى: تكلفة الرافعة الصغيرة = 5000 - 1000 = 4000
الربح الناتج عن بيع جزء من الرافعة الكبيرة = النقدية المستلمة - الجزء المبيع من القيمة الدفترية للرافعة الكبيرة

$$2000 - 1000 = 1000 \text{ ل.س. ربح بيع جزء من الرافعة الكبيرة.}$$

يمكن تقسيم هذا القيد الذي عبر عن هذه الصفقة إلى القيدتين كالتالي:

أ- تسجيل بيع 20% من الأصل القديم: $2000 \div (2000 + 8000) = 20\%$

من مذكورين		
حـ / النقدية	2000	
حـ / مجمع استهلاك الرافعة القديمة	9000	
($20\% \times 45000$)		
إلى مذكورين		
حـ / الرافعة القديمة	10000	
حـ / أرباح المبادلة	1000	

ب- تسجيل مبادلة 80% من الأصل القديم مقابل آخر مشابه (بالقيمة الدفترية):

من مذكورين		
حـ / الرافعة الجديدة	4000	
حـ / مجمع استهلاك الرافعة القديمة	36000	
حـ / الرافعة القديمة	40000	

في حال وجود خسارة فإن القاعدة تطلب الاعتراف بكامل مبلغ الخسارة،
إذا فرضنا في المثال السابق أن مجموع الاستهلاك يعادل ٣٩٠٠٠ في حالة الخسارة
يصح القيد كالتالي:

من مذكورين		
من -حـ/ (الرافعة الجديدة)	٨٠٠٠	
من -حـ/ مجموع استهلاك الرافعة القديمة	٣٩٠٠٠	
من -حـ/ النقدية	٢٠٠٠	
من -حـ/ خسارة بيع الرافعة الكبيرة	١٠٠٠	
حـ/ الرافعة القديمة	٥٠٠٠٠	

طريقة حساب الخسارة: القيمة المستلمة (٢٠٠٠ + ٨٠٠٠) ١٠٠٠٠

القيمة الدفترية للأصل القديم (٣٩٠٠٠ - ٥٠٠٠٠) ١١٠٠٠

١٠٠٠

الخسارة تعادل

نلاحظ أن كامل مبلغ الخسارة تم تسجيله لأنه لا يمكن أن نسجل الأصل
الجديد بقيمة تتجاوز قيمته السوقية والتي تبلغ في المثال السابق ٨٠٠٠ ل.س. ولهذا
لا يوجد حاجة لحساب الجزء من الرافعة الكبيرة الذي عدّ مباعاً، وقد تم تسجيل
الخسارة كنتيجة لعملية التبادل لأن القيمة الدفترية للأصل المتخلى عنه
١١٠٠٠ ل.س وهي أكبر من القيمة السوقية للأصل الجديد:

$$(١٠٠٠٠ = ٢٠٠٠ + ٨٠٠٠)$$

هذه القاعدة لا تعترف بلائحة الأسعار للأصل الجديد كقياس لتكلفة هذا
الأصل إلا إذا كان السعر الموجود في هذه اللائحة يعادل القيمة النقدية لهذا الأصل
(القيمة السوقية)، تعد لائحة الأسعار أساساً فقط عند المقايضة أكثر من كونها تمثل
التكلفة الحقيقية النقدية. ومن أجل تحديد القيمة السوقية عند تبادل الأصول الثابتة

فإن القاعدة ٢٩ لهيئة المبادئ المحاسبية نصت على أن القيمة السوقية يجب أن تحدد اعتماداً على (سعر السوق المعطى، خبر تقييم مستقل، تقدير قيم عادلة للأصول أو الخدمات المستلمة عند التبادل، وبعض الأدلة الأخرى المتوفرة).

إذا امتدت الأعمال إلى أجيال متعددة فإنه يتم استبدال الأصول الأكثر حداثة بالأصول الحديثة، ويمكن عد الأصول الحديثة جزءاً من ثمن الأصول الأكثر حداثة وهذا الأمر يؤثر في المعالجة المحاسبية للتبادل على القيمة الدفترية لأنه بموجب الشروط المحددة في القاعدة ٢٩ لهيئة المحاسبية قد يتم تزايد الأخطاء السابقة في القيمة الدفترية للأصل الحديث. مثال على هذه الأخطاء التي قد تؤثر في القيمة الدفترية: الأخطاء السابقة في حساب الاستهلاك ونفقات الترميم، وعند حدوث هذه الخسارة يختل توازن دورة التبادل وعندها يسجل الأصل الجديد بالقيمة السوقية.

٤- شراء مزيج لعدة أصول ثابتة :

غالباً ما يتطلب العمل اقتناء عدة أصول مختلفة ضمن مزيج واحد، هذا النمط يدعى غالباً سلة، مجموعة أو مزيج مشتريات، هذا الأمر يطرح مشكلة توزيع تكلفة هذا المزيج على الأصول العديدة المختلفة التي تم حيازتها، وهذا التوزيع ضروري من أجل الانسجام مع مبدأ التكلفة لكل أصل، هذا التوزيع يجب أن يكون مبنياً على بعض المؤشرات الواقعية للقيم النسبية للأصول، مثل القيمة التقديرية الجارية، الضرائب المقدرة، تكلفة الادخار أو القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المقدرة.

مثال: بفرض أنه تم شراء أملاك بمبلغ ٩٠.٠٠٠ ل.س تتضمن أرضاً ومبنى وبعض الآلات، وقد أظهر التقييم المستقل القيم التقديرية التالية: الأرض ٣٠.٠٠٠ ل.س،

المبنى ٥٠٠٠٠ ل.س، الآلات ٢٠٠٠٠ ل.س. فيكون توزيع تكاليف هذا المزيـج والقيد المحاسبي اللازم لتسجيل هذه العملية هو كالتالي:

الأصل	القيمة التقديرية	توزيع التكلفة	التكلفة الموزعة
الأرض	٣٠٠٠٠ ل.س	١٠/٣×٩٠٠٠٠	٢٧٠٠٠ ل.س
المبنى	٥٠٠٠٠ ل.س	١٠/٥×٩٠٠٠٠	٤٥٠٠٠ ل.س
الآلات	٢٠٠٠٠ ل.س	١٠/٢×٩٠٠٠٠	١٨٠٠٠ ل.س
المجموع	١٠٠٠٠٠ ل.س		٩٠٠٠٠ ل.س

قيد تسجيل عملية الشراء:

من مذكورين		
من حـ/ الأرض	٢٧٠٠٠	
من حـ/ المبنى	٤٥٠٠٠	
من حـ/ الآلات	١٨٠٠٠	
إلى حـ/ النقدية	٩٠٠٠٠	

تكاليف جعل الأصل جاهزا للاستخدام:

هناك تكاليف لاحقة لاقتناء الأصل الثابت قبل استخدامه في العمليات الإنتاجية. جميع النفقات اللازمة لجعل الأصل جاهزا للاستخدام يجب أن يتم رسملتها أي عدها جزءا من تكلفة الأصل. حتى بعض الأصول المستعملة قد تتطلب بعض النفقات الجوهرية لإصلاحها وتجديدها وإعادة بنائها وكذلك تكاليف إعادة تركيب وترتيب الآلات وإعادة ترتيب أقسام البناء وتجديد وإصلاح البناء والنفقات الأخرى المشاهدة والتي ترتبط مباشرة بشراء الأصول التشغيلية سواء أكانت جديدة أم مستعملة جميع هذه النفقات أيضا يجب أن ترسمل كجزء من تكلفة الأصل.

هناك نفقات أخرى غير مباشرة تظهر خلال فترة التحديد مثل : الضمانات والضرائب ورواتب المشرفين والمراقبين ونفقات أخرى طارئة مشابهة ترتبط مباشرة بالأصل المستعمل وجميعها يجب أن ترسل.

ملاحظة : لا يسجل الاستهلاك ضمن هذه النفقات قبل استخدام الأصل في العمليات الإنتاجية.

مثال: في ٢٠٠٣/٢/١١ اتفقت إحدى الشركات على شراء آلة من إيطاليا ثمنها ١٨٠٠٠ يورو بشرط (F.O.B). وقامت الشركة بتحويل ثمن الآلة بتاريخه. وفي ٢٠٠٣/٢/٢٠ وصلت الآلة لميناء طرطوس فحوّلت الشركة ١٥٠٠ يورو للشركة الناقلة عن طريق المصرف. وفي ٢٠٠٣/٢/٢٥ سددت الشركة للدوائر الجمركية ما يعادل ١٠% من التكلفة الأصلية للآلة رسوماً جمركية عن طريق المصرف. وبتاريخ ٢٠٠٣/٢/٢٨ سددت نقداً ١٤٣٠٠ ل.س مصاريف نقل الآلة إلى دمشق. وفي ٢٠٠٣/٣/٦ تم تركيب الآلة على قواعد خاصة لها بلغت تكلفتها ١٧٩٠٠ ل.س. علماً بأن كل كل ١ يورو = ٥٦ ل.س.

تسجل هذه العمليات في دفاتر الشركة على الشكل التالي:

٢٠٠٣	٢/١١	من حـ/ الآلات	١٠٠٨٠٠٠
٢٠٠٣	٢/٢٠	إلى حـ/ النقدية بالمصرف	١٠٠٨٠٠٠
		تحويل ثمن الآلة ١٨٠٠٠ E × ٥٦ =	
٢٠٠٣	٢/٢٠	من حـ/ الآلات	٨٤٠٠٠
٢٠٠٣	٢/٢٠	إلى حـ/ النقدية بالمصرف	٨٤٠٠٠
		تحويل ثمن شحن الآلة ١٥٠٠ E × ٥٦ =	
٢٠٠٣	٢/٢٥	من حـ/ الآلات	١٠٠٨٠٠
٢٠٠٣	٢/٢٥	إلى حـ/ النقدية بالمصرف	١٠٠٨٠٠
		تسديد الرسوم الجمركية على الآلة	

٢/٢٨ ٢٠٠٣	من حـ/ الآلات إلى حـ/ النقدية بالصندوق تسديد مصاريف نقل الآلة	١٤٣٠٠	١٤٣٠٠
٢٠٠٣/٣/٦	من حـ/ الآلات إلى حـ/ النقدية بالصندوق تسديد ثمن القواعد للآلة	١٧٩٠٠	١٧٩٠٠

وبالتالي تكون تكلفة الآلة حتى أصبحت جاهزة للاستخدام في هذا المثال ١٢٢٥٠٠٠ ل.س، علماً بأن الآلة لن تكون جاهزة للاستخدام دون أي من النفقات المذكورة أعلاه.

رابعاً: الخروج عن مبدأ التكلفة في الأصول الثابتة:

تعتمد محاسبة الأصول الثابتة على مبدأ التكلفة لكن هناك بعض الحالات التي يسمح فيها بالخروج من مبدأ التكلفة، وترتبط بالأمور التالية :

١- الأصول التي تم التبرع بها للمنشأة.

٢- القيمة العالية المكتشفة وغير المتوقعة للأصول المملوكة من قبل الشركة.

٣- التخفيض (الإضعاف) المستمر والمهم للقيمة الاستعمالية للشركة.

١- الأصول التي تم التبرع بها للمنشأة :

عادة يتم التبرع بالأصول من قبل البلدية أو المنظمات التي لا تهدف إلى الربح وذلك كدافع للحصول على مكانة وتسهيلات في المنطقة. غالباً تكون هذه التبرعات مرتبطة بسلوك خاص للمنشأة مثل توظيف عدد معين من الأفراد في تاريخ معين، وقد تحصل المنشأة أيضاً على مثل هذه التبرعات من أصحاب المنشأة.

إن التقيد والتمسك المتشدد بمبدأ التكلفة في هذه الحالة سيؤدي إلى تسجيل مثل هذه الأصول التي تم التبرع بها للمنشأة فقط في مبلغ التكلفة الثانوية المقبول للأصل واللازم لإنجاز الاتفاقية (العقد). على أي حال فإن المعالجة المحاسبية

لمصادر الشركة وقياس قدرتها في تحقيق الإيرادات تقترح أن يتم تسجيل الأصول الثابتة التي حصلت عليها الشركة واستخدمتها بالنقدية المعادلة لقيمتها بغض النظر عن مصدر هذا الأصل. نصت القاعدة ٢٩ لهيئة المبادئ المحاسبية على أن يتم تسجيل الأصل غير النقدي الذي تم الحصول عليه دون تبادل بالقيمة السوقية العادلة لهذا الأصل. تمثل عملية التبرع بالأصول عملية تحويل غير تبادلي فقد يحصل المتبرع على مقابل بسيط أو يتم التبرع دون مقابل. يجب أن يتم تسجيل الأصل المتبرع به من خلال التقدير الواقعي المستقل لقيمته السوقية الحالية بشرط أن يكون التبرع قد تم دون قيود. قد يفرض المتبرع بعض القيود التي تظهر في الشروط التي يفرضها وتدعى القيمة السلبية، يجب أن يتم تقدير هذه القيمة السلبية إن وجدت وطرحها من القيمة السوقية للأصل من أجل تحديد القيمة التي يجب أن يسجل بها الأصل. يجب أن يتم استهلاك الأصول المتبرع بها والقابلة للاستهلاك بالطريقة العادية على أساس القيمة المسجلة في الحسابات. لتوضيح هذا الأمر نفرض أنه في ٢٠٠٣/١/١ تبرعت البلدية لشركة G بمبنى بالإضافة إلى الأرض التي قام عليها هذا البناء وذلك من أجل إنشاء مصنع في هذا المكان. وقد سددت الشركة مبلغ ٥٠٠٠ ل.س مصاريف نقل الملكية، قدر العمر الإنتاجي للبناء بـ ٢٥ سنة يتم تسجيل هذه العملية كالتالي:

من مذكورين		
حـ/ مباني	٤٠٠٠٠	
حـ/ أراضي	١٠٠٠٠	
إلى مذكورين		
حـ/ النقدية بالصندوق	٥٠٠٠	
حـ/ رأس المال	٤٩٥٠٠٠	
إثبات استلام المبنى والأرض المتبرع بها		

١٦٠٠٠	من -/ مصروف استهلاك المباني	١٦٠٠٠	١٢/٣١ / ٢٠٠٣
	إلى -/ مجمع استهلاك المباني		
	إثبات استهلاك المباني		

وإذا كان المتبرع مشروطاً بتنفيذ بعض الالتزامات من قبل المتبرع له فإنه يجب أن تتم معاملة الأصل المتبرع به كأصل مشروط حتى يتم تنفيذ هذه الالتزامات، في هذه الحالة ينص المعيار الخامس لـ FASB المتعلق بمحاسبة الأمور الطارئة الاستثنائية على أن يتم الإفصاح عن الأصل المتبرع به في القوائم المالية بملاحظة فقط وأي نقدية مرتبطة مباشرة تمثل هذه الأمور الطارئة يجب أن تكون مدينة في حساب الأعباء المؤجلة، ومشروحة بشكل كامل في الملاحظة.

٢- القيمة المكتشفة:

قد تحدث زيادة مهمة وكبيرة في قيمة الأراضي والممتلكات التي تملكها الشركة وذلك بعد حيازتها نتيجة اكتشاف معادن ثمينة أو موارد طبيعية هامة أخرى، هنا لا تكون تكلفة الأصل الأصلية أساس معقول في المحاسبة. إن كلا من الـ FASB ولجنة بورصة الأوراق المالية SEC اعترفوا بالقيمة المكتشفة عند محاسبة شركات الغاز والنفط .

تعرف القيمة المكتشفة بالتقدير الأمثل للقيمة السوقية الدنيا للاحتياطات الموجودة ويجب إعادة تقدير هذه القيمة في نهاية كل عام. أصدرت لجنة بورصة الأوراق المالية عام ١٩٧٨ سلسلة نشرات محاسبية ٢٥٣ طالبت فيها بالتقدير المحاسبي للاحتياطات والذي هو شكل من أشكال محاسبة القيمة المكتشفة وقد طبق هذا في حسابات احتياطات شركات الغاز والنفط، وفي عام ١٩٨١ أسقطت

بورصة الأوراق المالية هذا الطلب. وقد عارض المحاسبون الاعتراف بقيمة محاسبية غير التكلفة في القوائم المالية الأساسية وذلك فيما يتعلق بالموارد الطبيعية.

٣- تدوين الأصول الثابتة التي انخفضت قيمتها:

يجب ألا تسجل الأصول كدليل محاسبي عام بقيمة مادية دفترية تتجاوز قيمتها الاقتصادية، أما إذا كان الأصل غير مستخدم فإنه يجب ألا يحمل بقيمة تتجاوز قيمته الصافية القابلة للتحقق.

إذا ما تعرض الأصل الثابت لانخفاض جوهري في قيمته التشغيلية فإما أن يسجل أو لا يسجل حسب الظروف، مثال: قد يصبح المصنع عديم القيمة بسبب عدة عوامل مثل الانخفاض المستمر والمتواصل في الطلب على بضائعه أو بسبب إهمال هذه البضائع أو بسبب تسهيلات تحويل غير مناسبة ونتيجة لذلك قد تصبح المبيعات قليلة أو قد لا يكون هناك مبيعات أبداً مما يؤدي إلى انخفاض قيمة المصنع، وإذا كان باستطاعة أحد المساعدة في أن ينقذ هذا المصنع، فالمبادئ المحاسبية في مثل هذه الحالات تفرض تسجيل الأصل فوراً بقيمته الصافية القابلة للتحقق والاعتراف بالخسارة الناتجة عن هذا الانخفاض في القيمة خلال الفترة المعينة، يتم التسجيل عادة بفتح حساب دائن لمجمع الاستهلاك (الاعتراف بانخفاض القيمة) وفتح حساب مدين للخسارة غير المتكررة في الفترة المعينة.

مثال : تبين في ٢٠٠٣/١٢/٣١ أن الخط الإنتاجي رقم (٣)، أصبح غير مجد اقتصادياً وقد انخفضت قيمته إلى ١٢٠.٠٠٠ ل.س، علماً بأن تكلفة إنشاء الخط كانت ١.٠٠٠.٠٠٠ ل.س، ومجمع استهلاكه حتى تاريخه ٤٠٠.٠٠٠ ل.س. يتم محاسبياً تسجيل هذه العملية على الشكل التالي:

٤٨٠٠٠٠	من حـ/ خسارة الخط الإنتاجي رقم (٣)	١٢/٣١
٤٨٠٠٠٠	إلى حـ/ مجمع استهلاك الخط الإنتاجي (٣)	٢٠٠٣
٤٨٠٠٠٠	إثبات خسارة تدني القيمة	
٤٨٠٠٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	بتاريخه
٤٨٠٠٠٠	إلى حـ/ خسارة الخط الإنتاجي رقم (٣)	
	إقفال خسارة الخط الإنتاجي رقم (٣)	

ثم حساب خسارة تدني قيمة الخط الإنتاجي رقم (٣) على الشكل التالي:

خسارة تدني القيمة = صافي القيمة الدفترية للأصل - القيمة القابلة للتحقق

$$= (١٠٠٠٠٠٠ - ٤٨٠٠٠٠) - ١٢٠٠٠٠ = ٤٨٠٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

حـ/ مجمع استهلاك الخط الإنتاجي رقم (٣)

٤٠٠٠٠٠	رصيد (بعد التسوية)	١٨٠٠٠٠
٤٨٠٠٠٠	من حـ/ خسارة الخط الإنتاجي	
٨٨٠٠٠٠		٨٨٠٠٠٠

وتظهر صافي القيمة الدفترية للخط الإنتاجي رقم (٣) في الميزانية العمومية المعدة في

٢٠٠٣/١٢/٣١ على الشكل التالي:

الميزانية العمومية كما تظهر في ٢٠٠٣/١٢/٣١

أصول ثابتة		
خط إنتاجي رقم (٣)	١٠٠٠٠٠٠	
- مجمع استهلاك الخط	<٨٨٠٠٠٠>	
		١٢٠٠٠٠

القسم الثاني

بعض المشكلات الخاصة المتعلقة في محاسبة الأصول الثابتة

أولاً : الأصول المشيدة من قبل الشركة لاستخدامها الذاتي:

قد تقوم بعض الشركات بتشييد أصولها الثابتة داخلياً ، مثل المؤسسات ذات المنفعة العامة التي قد تستخدم طاقم العمالة لتوسيع تسهيلات الانتقال وإنشاء خطوط أنابيب، وبعض الشركات الأخرى التي لا تقوم عادة بتشييد هذه التسهيلات والخدمات قد تقوم بذلك عندما يصبح موظفوها وممتلكاتها عاطلين عن العمل. يجب أن ترسم جميع تكاليف المواد والأجور المباشرة المعروفة والمرتبطة بهذا المشروع كتكلفة للأصل الذي يتم تشييده. إن موضوع تحديد التكاليف غير المباشرة العادية التي يجب أن توزع على المشروع الذي يتم تشييده هو موضوع مثير للجدل والنقاش وهنا تظهر مشكلتان محاسبيتان هما:

- ١- ما التكاليف غير المباشرة التي يمكن أن تضاف نتيجة التشييد الجديد؟
- ٢- هل سيتم توزيع التكاليف غير المباشرة العادية على الأصل المشيد داخلياً بالأساس نفسه المتبع في توزيع التكاليف على المنتجات النظامية التي تنتجها الشركة (المخزون)؟

يعتقد بعض المحاسبين أن الأساس السليم لتوزيع التكاليف غير المباشرة هو تحميل الأصل المشيد داخلياً فقط بالتكاليف غير المباشرة الإضافية الناشئة بسبب المشروع. وهناك محاسبون آخرون يعتقدون أن الأصل المشيد داخلياً يجب أن يحمل بالتكلفة غير المباشرة الإضافية بالإضافة إلى نصيبها نفسه من التكاليف غير المباشرة العادية التي تحمل بها المنتجات النظامية. وحسب اعتقادهم إذا ما كانت التكاليف غير المباشرة توزع على أساس ساعات العمل وكان نصيب الأصل المشيد داخلياً ٨٠% من ساعات العمل مثلاً، فإن ٨٠% من مجموع التكاليف غير المباشرة العادية

يجب أن تدخل في تكلفة الأصل المشيد داخلياً، إنهم يفضلون أن يتم توزيع التكاليف غير المباشرة العادية على هذا الأساس وأن تتم المحافظة على هذا الأساس الذي يعامل به المخزون في محاسبة الأصل المشيد داخلياً، وأنه إذا لم يتم اتباع هذا الأساس فستكون هناك معالجة خاصة للأصل المشيد داخلياً، بشكل خاص إذا لم يتم توزيع حصص التكاليف غير المباشرة العادية على الأصل المشيد داخلياً فإن ذلك سيؤدي إلى تقدير الأصل المشيد داخلياً بقيمة تقل عن قيمته والمغالاة في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة من المنتجات النظامية.

أما الفريق الآخر الذي يفضل أن يتم فقط توزيع التكاليف غير المباشرة الإضافية على الأصل المشيد داخلياً وذلك عندما لا يؤثر وجود طاقة الإنتاج العاطلة في تكلفة المنتجات العادية. في هذا الصدد فإن رسملة التكاليف غير المباشرة الأخرى غير تلك الناتجة عن الأصل المشيد داخلياً ستؤدي إلى المغالاة في تكلفة الأصل المشيد داخلياً وتخفيض قيمة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة.

ربما يكون الحل الوسط والسياسة المتبعة في الأصول المشيدة داخلياً هو رسملة:

١- جميع التكاليف غير المباشرة الإضافية.

٢- جزء من التكاليف غير المباشرة العادية على مدى طاقة الإنتاج العاطلة المستخدمة.

الزيادة والإفراط في تكلفة الأصل المشيد داخلياً: قد تختلف التكلفة الحقيقية للأصل المشيد داخلياً عن تكلفة الحصول على الأصل من مصادر خارجية، عندما تحدد الشركة تكلفة الأصل المشيد داخلياً بتكلفة تتجاوز التكلفة المتوقعة للحصول على أصل مشابه بالطاقة الإنتاجية نفسها والنوعية من مصادر خارجية، فإن الشركة يجب أن تعد هذه التكلفة الزائدة مصروف (خسارة) في الدورة التي يتم فيها الانتهاء من تشييد الأصل. إن عدم القيام بذلك سيؤدي إلى تحميل الأصل

بتكاليف زائدة لا تؤدي إلى تحقيق منافع مستقبلية. من جهة أخرى عندما تكون تكلفة الأصل المشيد داخلياً أقل من التكلفة المتوقعة للحصول على الأصل من مصادر خارجية عندها يجب أن يسجل الأصل بتكلفته الحقيقية، أما تسجيل الأصل بالتكلفة المتوقعة والاعتراف بالتكلفة المدخرة (الموفرة) كعائد أو ربح خلال الدورة المحاسبية غير مسموح به في المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

مثال: قامت إحدى المنشآت بتصنيع آلة لاستخدامها الذاتي، وبلغت التكاليف المباشرة للتصنيع ١٠٠٠٠٠ ل.س مواد مباشرة، و ٥٠٠٠٠ ل.س أجور مباشرة، وتبلغ التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ٢٠% من التكاليف المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة المخصصة لتلك الآلة ١٥٠٠٠ ل.س. والمطلوب: تسجيل القيود اللازمة لإثبات تصنيع الآلة في دفاتر المنشأة علماً أن تكلفة الحصول على آلة مماثلة من السوق تبلغ:

أ- ٢٠٠٠٠٠ ل. ب- ١٧٥٠٠٠ ل.س ج- ١٤٠٠٠٠ ل.س

الحل بحسب الافتراض (آ) :

١٩٥٠٠٠	من حـ/ الآلات	إلى المذكورين
١٠٠٠٠٠	حـ/ مراقبة المواد	
٥٠٠٠٠	حـ/ مراقبة الأجور	
٤٥٠٠٠	حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة	
	(١٥٠٠٠ + ٢٠% × ١٥٠٠٠)	
	إثبات تصنيع الآلة داخلياً	

وفق الافتراض الأول لا يمكن الاعتراف بأرباح على عملية التصنيع الداخلي وفقاً للحقيقة والحذر وتحقيق الإيراد .

الحل بحسب الافتراض (ب)

من المذكورين		
من حـ / الآلات		١٧٥٠٠٠
حـ / خسارة تصنيع الآلات		٢٠٠٠٠
إلى المذكورين		
حـ / مراقبة المواد	١٠٠٠٠٠	
حـ / مراقبة الأجور	٥٠٠٠٠	
حـ / مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة	٤٥٠٠٠	

الحل بحسب (جـ)

إن الحد الأقصى للخسارة التي يتم إثباتها هو مجموع مبالغ التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة على حساب الآلات المصنعة ذاتياً، أي إن الحد الأدنى الذي يمكن إثباته للأصول المصنعة ذاتياً هو مجموع مبالغ التكاليف المباشرة فقط أي :

من المذكورين		
حـ / الآلات		١٥٠٠٠٠
حـ / خسارة تصنيع الآلات		٤٥٠٠٠
إلى المذكورين		
حـ / مراقبة المواد	١٠٠٠٠٠	
حـ / مراقبة الأجور	٥٠٠٠٠	
حـ / مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة	٤٥٠٠٠	

ثانياً: رسملة فوائد القروض خلال فترة تشييد الأصول الثابتة :

سواء تم تشييد الأصل داخلياً أم تم الحصول عليه من مصادر خارجية فغالباً ما تكون الفترة طويلة بدءاً من الحصول على ترخيص ثم البدء بالمشروع حتى الانتهاء منه، والسؤال المثير للجدل هنا هل يجب رسملة تكلفة فوائد القروض خلال فترة التشييد (أي تسجيلها في الحساب المدين للأصل)، أو يجب أن يتم التعامل معها

كمصروف فائدة؟ هناك اتفاق على أن التكاليف المرتبطة بالفترة مثل الضرائب والتأمين خلال فترة التشييد يجب أن تضاف إلى تكلفة الأصل تحت التشييد بدلا من الاعتراف بها كمصروف جارٍ. إن المنطق الثابت العام يؤيد رسملة الفائدة خلال فترة التشييد. على كل الأحوال فإن رسملة الفائدة تسبب بعض التعقيدات مثل: عندما يكون هناك رأس مال مقترض خاص لتمويل التشييد تظهر صعوبة تحديد المبلغ المناسب الواجب رسملته.

تقوم المؤسسات الحكومية الخدمية برسملة الفائدة بشكل تقليدي، بدلا من مقابلة الفائدة على رأس المال المقترض لتمويل التشييد مع الإيرادات الجارية فإنه تتم رسملتها كجزء من تكلفة الأصل الذي يتم تشييده. أما موضوع الجدل هو حول المستثمرين المستفيدين الذين يأملون بمعدل منتظم من الأعباء من أجل:

١- إعطاء حملة الأسهم معدل عادل للعائد على استثماراتهم.

٢- تقديم معدل منفعة عادل للزبائن الحاليين والمتوقعين.

إذا تم الاعتراف بالفائدة كمصروف جارٍ فإن المستثمرين الحاليين سيدفعون معدل منفعة زائد من أجل تغطية هذا المصروف الزائد، وهذا سيؤثر في التسهيلات التمويلية التي تحقق منفعة للمستثمرين المتوقعين، أمل تحصيل الأصل المشيد داخليا بالفائدة (والذي يؤدي إلى ارتفاع مبلغ الاستهلاك في المستقبل) سيجعل المستثمرين الجدد المتوقعين الذين يحققون منافع من الأصل يدفعون من أجل هذه الفائدة التي تساعد على خلق الأصل والخدمات النفعية.

لم تكن رسملة الفائدة خلال فترة التشييد في المؤسسات غير الخدمية واسعة الانتشار، ولكن بدأ تطبيقها في بداية عام ١٩٧٠ وهكذا أصدرت لجنة معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) في عام ١٩٧٩ بياناً حول المحاسبة المتعلقة بالأموال التمويلية بالمعيار ٣٤ (رسملة تكلفة الفائدة) والذي يحكم عملية رسملة الفائدة (وقد

تم تعديله بالمعيار ٤٢ الصادر في ١١/١٩٨٠ ، والمعيار ٦٢ الصادر في ٦/١٩٨٢).

هذه المعايير تقدم الدليل التالي (المنسجم مع المعيار رقم ٣٤).

١- المفهوم الأساسي : تتضمن التكلفة التاريخية للأصل الجديد جميع التكاليف اللازمة لإحضاره ووضعه في الحالة والمكان الضروري للالزم للاستخدام المطلوب منه (مثال: بالنسبة للأصول الثابتة الاستعداد للاستخدام، أما المخزون الاستعداد للبيع).

٢- الأصول الشرعية المقبولة والمؤهلة للاستخدام: يجب أن تتم رسملة النفقات المتعلقة بالأنماط التالية من الأصول:

آ- الأصول التي شيدت أو أنتجت من أجل الاستخدام الذاتي للمشروع (وتتضمن الأصول التي يشيدها أو ينتجها الآخرون للشركة والتي تم دفع عربون أو دفعة مقدمة لها).

ب- الأصول المعدة للبيع أو التأجير والتي تم تشيدها أو إنتاجها لمشروع منفصل (مثل السفن أو التطوير الحقيقي للممتلكات).

٣- الفائدة التي لا تتم رسملتها: الفائدة التي لا يجب رسملتها تتعلق بالأمور التالية:

آ- المخزون الذي يصنع بشكل روتيني أو الذي ينتج بكميات كبيرة أو على أساس متكرر.

ب- الأصول المستخدمة والتي أصبحت جاهزة للاستخدام في العمل المطلوب منها في النشاطات الإرادية للمشروع.

ج- الأصول التي لا تستخدم في النشاطات الإرادية للمشروع والتي لا تخضع للنشاطات الضرورية لجعلها جاهزة للاستخدام.

د- الأراضي التي لا تخضع للنشاطات الضرورية لجعلها جاهزة للاستخدام المطلوب منها (مثل الأصول الثابتة للاستخدام الذاتي، أو المخزون المعد لإعادة البيع).

٤-فترة (دورة) رسملة الفائدة: يتم تحديد بداية ونهاية الفترة السليمة للرسملة كالتالي: آ-تبدأ فترة الرسملة عندما تتوفر الشروط الثلاثة التالية:

- النفقات الشرعية للأصل الشرعي قد حدثت فعلا.
- النشاطات الضرورية لجعل الأصل جاهزا للاستخدام المطلوب قد حدثت فعلا.
- تكلفة الفائدة قد استحققت فعلا.

ب-تستمر رسملة الفائدة فقط عندما تتحقق الشروط الثلاثة السابقة.

ج-تنتهي الرسملة عندما يكتمل الأصل فعليا ويصبح جاهزا للاستخدام المطلوب أو انسجاما مع ما ورد في الفقرة السابقة (٤-ب).

ولأغراض محاسبية إذا امتدت فترة الرسملة (مثلا إلى أكثر من ثلاثة أشهر) يجب في هذه الحالة تقسيم فترة رسملة الفائدة إلى فترات مؤقتة للرسملة (سنة واحدة أو أكثر).

مبلغ الفائدة الواجب رسملته:

المفهوم العام لمبلغ الفائدة الواجب رسملته هو الفائدة التي كان من الممكن تجنبها إذا لم تتحقق نفقات الأصول، ويتطلب تطبيق هذا المفهوم تحديد مبلغين هما:

١-متوسط مجموع النفقات.

٢-معدل الفائدة المطبق (والذي يدعى عادة معدل الرسملة). وقد حدد المعيار ٣٤

هذين المبلغين كالتالي:

آ-متوسط مجموع النفقات لكل فترة مؤقتة للرسملة: هي الدفعات المقدمة إلى المقاولين (والأطراف الأخرى ذات العلاقة بعملية التشييد) سواء تمت الدفعات بشكل نقدي أم بتحويل أصول أخرى أم استحقاق التزامات والتي يتم من خلالها الاعتراف بالفائدة ، يجب أن يحسب المتوسط المرجح لهذه النفقات لكل دورة رسملة مؤقتة .

ب-نسبة الفائدة التي يجب رسمتها هي معدل الفائدة المتوسط لجميع الديون غير المدفوعة خلال الفترة المؤقتة للرسملة يستبعد منها الديون قصيرة الأجل التي لا تخضع لفائدة مثل أوراق الدفع والإيجارات المستحقة، يجب أن يحسب المتوسط المرجح لمعدل الفائدة لكل دورة مؤقتة للرسملة.

طريقة حساب الفائدة الواجب رسمتها لكل فترة رسملة مؤقتة : غالباً ما يدعى موضوع التحديد (سقف الرسملة)، حيث يتم حساب مبلغ الفائدة القابل للرسملة لكل فترة بضرب المتوسط المرجح لمجموع النفقات مع المتوسط المرجح لمعدل الفائدة.

تحدد الفائدة المرسملة في كل دورة رسملة: لقد تم تحديد سقف الرسملة في المعيار ٣٤ للجنة معايير المحاسبة الأمريكية FASB والمتعلق بالمبلغ الإجمالي للفائدة الممكن رسمتها في كل دورة محاسبية كالاتي : المبلغ الإجمالي لتكلفة الفائدة المرسملة في الدورة المحاسبية في الدورة المحاسبية يجب ألا يتجاوز المبلغ الإجمالي لتكلفة الفائدة الناجمة عن المشروع في تلك الدورة، مع ملاحظة أن هذا المعيار يؤكد الدورة المحاسبية وليس دورة الرسملة، يؤثر هذا السقف في منع رسملة فائدة أسهم المالكين. إن حساب وتسجيل الفائدة الواجب رسمتها يتضمن الخطوات الأربع التالية :

الخطوة الأولى : حساب المتوسط المرجح لمجموع النفقات.

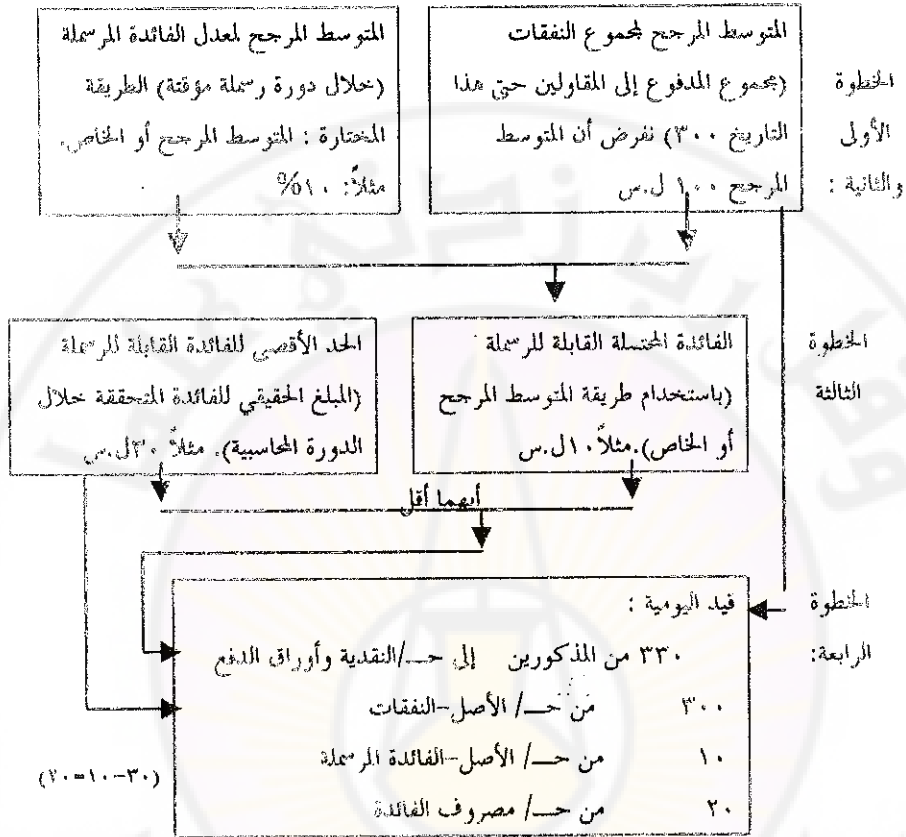
الخطوة الثانية : حساب المتوسط المرجح لمعدل الفائدة.

الخطوة الثالثة : حساب مبلغ الفائدة الواجب رسمتها، وهذا يتم من خلال ضرب المبلغ المحسوب في الخطوة الأولى مع معدل الفائدة المحسوب في الخطوة الثانية والتأكد من عدم تجاوز السقف المحدد.

الخطوة الرابعة : تحضير دفتر اليومية من أجل تسجيل القيود المتعلقة بنفقات التشييد بما فيها رسملة الفائدة.

الشكل (١) يعطي نظرة عامة لهذه الخطوات الأربع.

الشكل (١)



لا يعطي المعيار ٣٤ دليلاً مفصلاً حول حساب المتوسط المرجح لـ (مجموع النفقات، معدل الفائدة لكل دورة رسملة). يستخدم مصطلح المتوسط المرجح في الطرائق التقليدية ويتم ترجيحه بالمبلغ والوقت (كما في حساب المتوسط المرجح للأسهم العادية في حسابات الـ EPS) المعيار ٣٤ لا يحدد طول الدورة المؤقتة للرسملة. إذا كان المشروع الذي يتم تشييده يحتاج إلى أقل من سنة واحدة عندها نأخذ دورة الرسملة كاملة، أما إذا كانت الفترة اللازمة للتشييد أكثر من سنة في

هذه الحالة نستخدم دورات رسملة مؤقتة شهرية أو ربع سنوية. سنوضح في هذا البحث دورات الرسملة السنوية والمؤقتة الربع سنوية مع ملاحظة أن الحساب الشهري أو الربع سنوي يجب أن يحقق البقاء ضمن السقف المحدد في الدورات المحاسبية التي تختلف عن دورة الرسملة.

توضيح رسملة الفائدة: لتوضيح رسملة الفائدة نأخذ المثال التالي:

- شركة بسيطة تستخدم دورة الرسملة السنوية.

الشركة تستخدم طريقة المتوسط المرجح (بدلاً من استخدام الطرائق الخاصة التي ستناقش لاحقاً).

يظهر الشكل (٢) البيانات والمعلومات والحل للحالة المرتبطة بشركة بسيطة مع الإشارة إلى أنه يجب حساب المتوسط المرجح لمجموع النفقات والمتوسط المرجح لمعدل الفائدة. يجب أن يقارن ناتج ضرب هذين المتوسطين مع السقف المحدد من أجل تحديد مبلغ الفائدة الواجب رسملته والمبلغ الذي يجب أن يعد كمصروف، ثم يتم تسجيل القيود المطلوبة اعتماداً على هذه الحسابات. وإذا استمر العمل بالمشروع سنة أخرى من المعطيات نفسها تماماً فإن برنامج العمل والحساب يجب أن يكون نفسه. النقطة المهمة هنا هي أنه يجب القيام بهذه الحسابات لكل دورة رسملة مؤقتة مع الأخذ بالحسبان مجموع النفقات حتى ذلك اليوم والديون غير المدفوعة خلال الدورة المؤقتة الجديدة.

الشكل (٢) دورة الرسملة السنوية لشركة بسيطة (المتوسط المرجح).

الجدول آ- بيانات الحالة :

تعاقدت شركة بسيطة مع شركة بناء من أجل بناء مستودع على أرض تم شراؤها من عدة سنوات، البيانات التالية مرتبطة بهذا المشروع:

١- تبدأ عملية البناء في ١٩ X/١/١ ، ينتهي البناء في ١٩ X/١٢/٣١.

٢- المدفوعات النقدية خلال عام ١٩ X كانت كالتالي في ١/١ بلغت ٦٠ ل.س، في ٦/٣٠ بلغت ٨٠ ل.س ، في ١٢/٣١ بلغت ٦٠ ل.س.

٣- الديون (الدفعات) غير المدفوعة خلال عام ١٩ X بلغت في الفترة بين ١/١ وحتى ١٢/٣١ :

أوراق الدفع المتعلقة بعملية البناء ٥٠ ل.س بفائدة ١٢%، الديون المتبقية ٢٥٠ ل.س بفائدة ٩,٦%.

الجدول ب- حسابات الرسملة وقيود اليومية:

الخطوة الأولى : حساب المتوسط المرجح لإجمالي الدفعات المدفوعة للموردين:

التاريخ	النفقات	الأشهر المتبقية حتى ١٢/٣١	ل.س/شهر
١/١	٦٠ ل.س	١٢	٧٢٠ ل.س
٦/٣٠	٨٠ ل.س	٦	٤٨٠ ل.س
١٢/٣١	٦٠ ل.س	-	-
المجموع	٢٠٠ ل.س	١٨	١٢٠٠ ل.س

المتوسط = $1200 \div 12 = 100$ ل.س

الخطوة الثانية: حساب المتوسط المرجح لمعدل الرسملة (الفائدة) :

الدين	التاريخ	المبلغ الأصلي	معدل الفائدة الفعلية	مبلغ الفائدة
أوراق دفع	١/١ - ١٢/٣١	٥٠ ل.س	12%	$6 = 50 \times 12\%$ ل.س
الديون المتبقية	١/١ - ١٢/٣١	٢٥٠ ل.س	$9,6\%$	$24 = 250 \times 9,6\%$ ل.س
المجموع		٣٠٠ ل.س		٣٠ ل.س

المتوسط المرجح لمعدل الفائدة = $30 \div 300 = 10\%$

الخطوة الثالثة : الفائدة الواجب رسملتها والفائدة التي يجب عدها مصروفاً:
 الفائدة الممكنة القابلة للرسملة (١٠٠ ل.س. × ١٠%) ١٠ ل.س.
 الحد الأعلى للفائدة الحقيقية القابلة للرسملة (من الخطوة -٢-) ٣٠ ل.س.
 مبلغ الفائدة الواجب رسملتها (المبلغ الأقل) = ١٠ ل.س.
 مبلغ الفائدة الواجب عدها مصروفاً ٣٠ - ١٠ = ٢٠ ل.س.
 الخطوة الرابعة : قيود اليومية لعام X ١٩ :

من المذكورين		
من حـ/البناء(الدفعات المدفوعة للمقاولين)	٢٠٠	
من حـ/البناء (الفائدة التي تم رسملتها من الخطوة ٣)	١٠	
من حـ/مصروف الفائدة(من الخطوة ٣)	٢٠	
إلى حـ/النقدية وأوراق الدفع	٢٣٠	

الطريقة الخاصة لحساب الفائدة الواجب رسملتها :

استخدمنا طريقة المتوسط المرجح لشرح المثال السابق للشركة البسيطة ،
 هناك طريقة أخرى تدعى الطريقة الخاصة ، إن حساب المتوسط المرجح لمجموع
 النفقات متماثل في كلتا الحالتين. العملية الحسابية الوحيدة التي تختلف عن الطريقة
 السابقة ترتبط مباشرة بمعدل الرسملة (الفائدة) ، تأخذ طريقة المتوسط المرجح في
 الحساب جميع الديون غير المدفوعة لذلك يحسب فقط معدل فائدة واحد لكل
 دورة رسملة مؤقتة، أما الطريقة الخاصة فتستخدم معدلين لكل دورة رسملة مؤقتة
 تتضمن :

١- الديون الخاصة المرتبطة بالمشروع الذي يتم تشييده.

٢- الديون الأخرى غير المدفوعة.

وهكذا يتم حساب الفائدة الواجب رسملتها لكل من النوعين السابقين من الديون:

١- الفائدة التي ترتبط بالديون الخاصة.

٢- المبلغ المتبقي من متوسط مجموع النفقات والمرتبطة بالديون غير المدفوعة،

وللتوضيح نطبق هذه الطريقة على المعطيات نفسها المتعلقة بالشركة البسيطة أي

تطبيق الطريقة البسيطة في دورة الرسملة السنوية لشركة بسيطة :

الخطوة الأولى :

متوسط مجموع النفقات (محسوب في الجدول ب) ١٠٠ ل.س.

الخطوة الثانية : معدل الفائدة الخاصة والمعدل المتوسط :

القرض الخاص بالتشديد ٥٠ ١٢%

المعدل المتوسط على الديون المتبقية ٢٥٠ ٩,٦%

الخطوة الثالثة : الفائدة الممكنة القابلة للرسملة :

على القرض الخاص (١٢% × ٥٠) ٦

على الديون المتبقية (٩,٦% × (١٠٠ - ٥٠) ٤,٨

بشكل خاص الحد الأعلى القابل للرسملة : ١٠,٨

الحد الأعلى القابل للرسملة

(١٢% × ٥٠ = ٦) + (٩,٦% × ٢٥٠ = ٢٤) ٣٠

الفائدة الواجب رسملتها (الأقل) ١٠,٨

الفائدة التي تحسب كمصروف (٣٠ - ١٠,٨) ١٩,٢

الخطوة الرابعة : قيد اليومية :

من المذكورين		
من حـ/ البناء (الدفعات المدفوعة للمتعاقدین)	٢٠٠	
من حـ/ البناء (الفائدة المرسلة)	١٠,٨	
من حـ/ مصروف الفائدة	١٩,٢	
إلى حـ/ النقدية وأوراق الدفع	٢٣٠	

يعتمد الاختيار بين هاتين الطريقتين طريقة المتوسط المرجح والطريقة الخاصة على أمرين :

١- إذا كان للقرض الخاص غير المدفوع معدل أعلى أو أقل من المتوسط المرجح للقروض المتبقية غير المدفوعة.

٢- إذا كانت الشركة ترغب في زيادة الفائدة المرسلة إلى الحد الأعلى أو تخفيضها إلى الحد الأدنى.

يمنع مبدأ الثبات الانتقال من طريقة لأخرى في معالجة مبلغ الفائدة المرسلة وصافي الدخل للدورة. والطريقة الخاصة نادرة الاستخدام ولا تضمن أي مفهوم جديد عن الطريقة السابقة وإنما هي مجرد اختلاف ثانوي غير مهم.

ثالثاً: النفقات التي تلي اقتناء الأصل :

بعد الحصول على الأصل يظهر العديد من التكاليف المتعلقة باستخدام الأصل الثابت مثل الإصلاح، الصيانة والتحسين. والمشكلة التي تظهر هنا هي كيفية التعامل مع مثل هذا الإنفاق، هل يجب أن يضاف إلى حساب الأصل أو يجمع الاستهلاك أو إلى حساب المصاريف أو إلى جميع هذه الحسابات السابقة وهو أمر في غاية الأهمية لصعوبة التمييز بين الأنماط المختلفة للإنفاق مثل الإصلاح العادي والإصلاح الاستثنائي غير العادي، وإن التمييز بين أنماط الإنفاق مهم لأن كل نمط من الأنماط يتطلب معالجة محاسبية ومالية مختلفة.

وتعتبر النفقات على الأصل رأسمالية إذا أدت إلى تحقيق أحد الشروط الثلاثة التالية:

١-زيادة العمر الإنتاجي الأصل.

٢-زيادة معدل إنتاجية الأصل .

٣-زيادة جودة السلع والخدمات التي يقدمها الأصل.

ويمكن حصر النفقات التي تتم بعد الحصول على الأصول الثابتة في الأنواع التالية:

١-نفقات الصيانة والإصلاح العادي : نفقات الصيانة هي تلك النفقات المرتبطة بالتزيت والتنظيف والتعديل والطلاء والتي تدفع بشكل أساسي ومستمر من أجل الحفاظ على الأصل الثابت في وضع يكون فيه صالحاً للاستخدام، أما نفقات الإصلاح العادي (والتي تختلف عن نفقات الإصلاح غير العادي) فهو ذلك الإنفاق على قطع الغيار والعمال والمرتبطة بالمتطلبات الضرورية للحفاظ على الأصل في وضعه التشغيلي وتختلف عن الإضافة النسبية للقيمة الاستعملية للأصل والإطالة الجوهرية للعمر الإنتاجي للأصل. نفقات الإصلاح العادي نفقات متكررة وغالباً تتضمن نفقات صغيرة نسبياً. مثل إصلاح مقياس مكسور أو دارة كهربائية. وبما أن نفقات الصيانة والإصلاح العادي متشابهة لذلك تضم عادة في مجموعة واحدة عند المعالجة المحاسبية.

تدعى نفقات الصيانة والإصلاح العادي بالنفقات الإيرادية والتي تتم معالجتها محاسبياً بإحدى الطريقتين:

آ- طريقة الحدوث : هذه الطريقة مبنية على أساس المبالغ الفعلية، حيث يضاف هذا المصروف لكل نمط عند حدوثه لأن استعمال الأصل يسبق الإصلاح، وفي بعض الأحيان نجد أن مبدأ المقابلة غير ممكن التطبيق. إن الطبيعة اللامادية لأي فرق في مبلغ المصروف المسجل بطريقة الحدوث يعالج بطريقة التوزيع (الموضحة في الأسفل). وإن الفترة القصيرة بين استعمال الأصل والإصلاح المتكرر يمكن أن يخفف من انتهاك هذه النظرية المشددة.

ب- طريقة التوزيع: تعتمد هذه الطريقة على تقدير المبالغ. فبالنسبة للأصل الجديد تكون نفقات الصيانة والإصلاح منخفضة في البداية لكنها تزداد كلما تم استخدام الأصل أكثر. كما أن نفقات الإصلاح تتنوع مع تنوع الاستخدام. عوضاً عن تسجيل نفقات التشغيل مثل نفقات الإصلاح عند حدوثها يفضل في بعض الأحيان استخدام طريقة التوزيع. تتطلب طريقة التوزيع تقديراً مرتفعاً لإجمالي نفقات الصيانة والإصلاح خلال :

(أ) فترة حياة الأصل ، (ب) خلال السنة الجارية.

وهذا يتوقف على الدورة التي نرغب بتوزيع النفقات فيها. يتم توزيع المبلغ المقدر للإصلاح لكل دورة مؤقتة على أساس الزمن (هو مبلغ متساو كل شهر أو سنة حسب الحال) والأفضل أن يتم التوزيع على أساس الإنتاجية أو المحصول وهذا يتوقف على الحالة المدروسة. ويتم الاعتراف بنفقات الصيانة والإصلاح في كل دورة ويظهر حساب دائن للمبالغ المقدرة ثم تقارن هذا الحساب مع نفقات الصيانة والإصلاح الفعلية عند حدوثها.

لتوضيح هذه الطريقة نفرض أن المبلغ المقدّر لنفقات الصيانة والإصلاح لهذا العام ١٨٠٠٠ ل.س، يتم توزيع هذا المبلغ على ١٢ شهراً بالتساوي، وقد بلغت نفقات الصيانة والإصلاح الفعلية في الشهر الأول ١١٠٠ ل.س وبالتالي تكون القيود على الشكل الآتي :

أ- تسجيل نفقات الصيانة والإصلاح الشهرية المقدرة بفتح حساب دائن :

١٥٠٠	من حـ/ نفقات الصيانة والإصلاح (١٢ ÷ ١٨٠٠٠)	
١٥٠٠	إلى حـ/ المبلغ المقدّر لنفقات الصيانة والإصلاح	

ب- تسجيل نفقات الصيانة والإصلاح الفعلية في الشهر الأول :

١١٠٠	من حـ/ المبلغ المقدّر لنفقات الصيانة والإصلاح	
١١٠٠	إلى حـ/ النقدية وأوراق الدفع	

يتم تسجيل نفقات الصيانة والإصلاح في قائمة الدخل بمبلغ ١٥٠٠ للشهر، أما الرصيد الدائن البالغ ٤٠٠ للحساب الدائن في المطالبات فيسجل في القائمة المؤقتة للوضع الحالي كالتزام جارٍ، وذلك لأنها تعكس الطلب على الأصل الحالي في المستقبل. يتم ترحيل أي رصيد في هذا الحساب في نهاية السنة ويضاف مع حساب النفقات المتعلقة، حيث يتم تسوية نفقات الصيانة والإصلاح في نهاية السنة لتعكس النفقات الحقيقية للإصلاح في ذلك العام.

تعد طريقة التوزيع بالنسبة لنفقات الصيانة والإصلاح ملائمة وتلقى قبولاً عاماً من مهنة المحاسبة، غالباً ما يتم في الأعمال الموسمية تأجيل نشاطات الإصلاح إلى نهاية الفصل النشط إذا كان ذلك ممكناً. في مثل هذه الظروف فإن مبدأ المقابلة يخدم طريقة التوزيع أكثر من طريقة الحدوث.

وفي بعض الحالات يكون استخدام طريقة التوزيع لمعالجة الدخل غير ملائمة ولا سيما عند استخدام دورات توزيع طويلة (مثل : ١٠ سنوات).

٢- نفقات التجديد والإصلاح الاستثنائي غير العادي :

تتضمن نفقات الإصلاح غير العادي أو نفقات الإصلاح الرئيسة مبالغ ضخمة من النفقات غير المتكررة بطبيعتها وعادة تؤدي إلى زيادة القيمة الاستعمالية للأصل (الكفاءة ومنفعة الاستخدام) أو زيادة العمر الإنتاجي للأصل إلى أكثر مما كان عليه قبل الإصلاح. مثال على هذه النفقات : نفقات التجديد الرئيس، التحسين الرئيس للنظام الكهربائي وتقوية أساسات البناء. تدعى مثل هذه النفقات بالنفقات الرأسمالية.

وبشكل تقليدي فإن البدائل أو الطرائق المستخدمة لمعالجة نفقات الإصلاح غير العادي محاسبياً هي :

١- إضافتها إلى حساب الأصل : إذا كانت هذه النفقات تهدف بشكل أساسي إلى زيادة القيمة الاستعمالية للأصل (المنفعة) يتم تسجيلها بالطرف المدين لحساب الأصل المرتبطة به.

٢- تخفيض حساب مجمع الاستهلاك : إذا كانت هذه النفقات تهدف بشكل أساسي إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل (وربما القيمة المتبقية) فإن هذه النفقات تسجل بالطرف المدين لحساب مجمع الاستهلاك وفي كلتا الحالتين تكون القيمة الدفترية المعدلة نفسها (التكلفة مطروحة منها مجمع الاستهلاك، ويتم استهلاك القيمة الدفترية المعدلة (مع الأخذ بالحسبان قيمة النفاية) من خلال العمر التقديري المتبقي.

ويمكن استخدام أي من الطريقتين وذلك لصعوبة الفصل والتمييز بين زيادة المنفعة وزيادة العمر الإنتاجي الناتجة عن نفقات الإصلاح غير العادي، كلتا الطريقتين تعطي النتيجة الصافية نفسها في قائمة الوضع المالي وقائمة الدخل (وذلك عند الانطلاق من الحقائق نفسها).

٣- الاستبدال والتحسين : يتضمن الاستبدال انتقال قسم أو مجموعة عناصر من المصنع أو التجهيزات وإحلال قسم أو عناصر أخرى جديدة والتي يكون لها بشكل أساسي النمط نفسه وكفاية الأداء، قد يتضمن الاستبدال وحدات خاصة أو عدداً من البنود التي تتشابه مع الإصلاح غير العادي الاستثنائي، في الحقيقة غالباً ما يصعب تحديد أو رسم الخط الفاصل بين الاستبدال والإصلاح غير العادي.

بالمقابل فإن التحسين أو التطوير يتضمن انتقال قسم أو مجموعة عناصر من المصنع وإحلال قسم أو عناصر أخرى أكثر تطوراً ولها تقنية أداء أعلى، بحيث يزيد البديل

المتطور من كفاية الأصل ككل كما يزيد في العمر الإنتاجي للأصل، مثلاً وضع سقف قرميد مقاوم للنار عوضاً عن سقف خشبي قديم وإن تركيب محرك له قوة أكبر في مركب صيد وتركيب نظام كهربائي متطور في البناء أمثلة على التحسينات.

ويعد الاستبدال والتحسين نفقات رأسمالية وذلك للظروف المختلفة التي نقوم بها بالاستبدال والتحسين، هناك ثلاث طرائق مختلفة للمعالجة المحاسبية للاستبدال والتحسين وهي :

آ-الإبدال : هذه الطريقة تفرض في الظروف المناسبة التخلص من الوحدات القديمة والحصول على وحدات جديدة لذلك يتم تسجيل هذين الحدثين كالتالي:

١ - استبعاد تكلفة الوحدات القديمة من حساب الأصل وأيضاً ترحيل حساب بجمع استهلاك الوحدات القديمة، كما يتم الاعتراف بالخسارة.

٢ - إضافة تكلفة الوحدات الجديدة إلى حساب الأصل.

لتوضيح ذلك نفرض أن تكلفة السقف الخشبي القديم للبناء كان ٢٠٠٠٠ ل.س. وقد تم استهلاك بنسبة ٨٠% ثم قامت الشركة بإبداله بسقف قرميد مقاوم للنار تكلفته ٦٠٠٠٠ ل.س، تكون القيود كالتالي :

أولاً : إبعاد تكلفة السقف القديم من حساب الأصل:

من المذكورين		
من -/ مجمع الاستهلاك (للسقف القديم ٨٠% × ٢٠٠٠٠ ل.س)	١٦٠٠٠	
من -/ خسارة استبدال الأصل	٤٠٠٠	
إلى -/ البناء (السقف القديم)	٢٠٠٠٠	

ثانياً : تسجيل تكلفة السقف الجديد :

٦٠٠٠٠	من حـ/ البناء (السقف الجديد)	
٦٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	

هذه الطريقة سليمة من حيث المفهوم وتستخدم فقط عندما تكون تكلفة الأصل القديم ومجمع استهلاكه معلومتين أو يمكن تقديرها بشكل دقيق.

ب- زيادة حساب الأصل : تستخدم هذه الطريقة عندما تكون تكلفة الأصل القديم ومجمع استهلاكه قيماً غير معلومة، ويمكن تطبيقها أيضاً عندما يكون الهدف الرئيس للاستبدال هو زيادة الكفاية (التحسين) أكثر من إطالة العمر الاقتصادي للأصل. ويتم إضافة تكلفة التحسينات إلى حساب الأصل انسجاماً مع مبدأ التكلفة، في هذه الطريقة لا يتم استبعاد تكلفة ومجمع استهلاك الوحدات القديمة لأنه لا يمكن تحديدها بدقة، وعلى الأغلب يجب تعديل معدل الاستهلاك.

ج- تخفيض مجمع الاستهلاك : تستخدم هذه الطريقة عندما يكون الهدف الرئيس هو إطالة العمر المتبقي للأصل (الاستبدال)، وعلى أي حال فإنها تستخدم كبديل مقبول عن الطريقة الثانية، ويتم إضافة تكلفة الاستبدال إلى حساب مجمع الاستهلاك على أساس أنه قد تم استرداد الاستهلاك السابق وإطالة عمر الأصل. وهنا لا يتم استبعاد تكلفة ومجمع استهلاك الوحدات القديمة من الحسابات ولكن غالباً يتم تعديل معدل الاستهلاك.

٤- الإضافات : هي توسيع وإطالة وإضافة وامتداد لوجود الأصل مثل بناء جناح أو غرفة إضافية في أحد المباني أو إضافة وحدة إنتاج جديدة للآلات، وتعد هذه الإضافات نفقات رأسمالية وتسجل في حساب الأصل بتكلفة الحصول عليها. العمل المنجز من أجل إيجاد البناء مثل : دعم الأساسات من أجل

الإضافة أو فتح ممر إلى المدخل من خلال حائط موجود هو جزء من تكلفة الإضافة ويجب أن تتم رسميتها.

إذا كانت الإضافة جزءاً متمماً للأصل القديم فإن تكلفتها مطروحاً منها القيمة المقدرة للنفاية يجب أن يتم استهلاكها بشكل عادي خلال العمر الإنتاجي الخاص بها أو العمر المتبقي للأصل العادي أيهما أقل، أما إذا لم تكن هذه الإضافة جزءاً متمماً للأصل فإنه يجب استهلاكها خلال العمر الإنتاجي الخاص بها.

قام الكثير من الشركات بإضافة جهاز تحكم بالتلوث وذلك استجابة للقوانين ودور القضاء والأوامر الحكومية، في بعض الأحيان قد يكون ذلك من أجل الأصل الرئيس (الذي هو سبب التلوث) الذي تم الحصول عليه عندما كانت الأسعار منخفضة أو قد يكون ذلك بحكم القانون الصارم. إن تكلفة الجهاز المضاد للتلوث عالية جداً مقارنة مع تكلفة الأصل الرئيس في هذه الحالة يجب رسملة هذا الجهاز بشكل منفصل و يتم استهلاكه كإضافة للمصنع.

السؤال الذي يظهر هنا حول التصنيف المحاسبي للغرامات والأضرار والعقوبات الحكومية المحددة للتلوث. يرى بعض المحاسبين أن مثل هذه التكاليف يجب أن تعد مصروفاً في الدورة الجارية، وفريق آخر يرى أن هذه التكاليف يجب أن ترسم كتكلفة للأصل الرئيس واستهلاكها خلال الدورة المستقبلية. ولكن المؤلفين يفضلون حسابها كمصروف.

٥- إعادة ترتيب الأصول : إن تكلفة إعادة تأسيس وتوجيه ترتيب آلات المصنع من أجل زيادة الكفاية هي مصاريف رأسمالية وذلك إذا كانت فوائد إعادة الترتيب تمتد إلى أبعد من الدورة المحاسبية الجارية.

يجب أن تتم رسملة مثل هذه النفقات كأعباء مؤجلة ويجب استهلاكها في الدورة المستفيدة من إعادة الترتيب، أما إذا لم يكن بالإمكان تحديد الفوائد

المستقبلية أو الدورة المستفيدة بشكل دقيق فإن هذه النفقات تعد مصروفا عند حدوثها.

رابعا : التخلص من الأصول الثابتة :

قد يكون التخلص من الأصل الثابت اختياريا كالبيع أو المبادلة أو التنازل أو غير اختياري (إجباري) كنتيجة لوقوع كارثة مثل حريق أو إعصار. إذا كان الأصل خاضعا للاستهلاك فيجب أن يتم استهلاكه حتى تاريخ التخلص منه وكذلك يجب أن يتم تحميل الضرائب وتكاليف أقساط التأمين والتكاليف الأخرى المشابهة حتى تاريخ التخلص من الأصل. في يوم التخلص من الأصل يجب استبعاد تكلفة الأصل ومجمع استهلاكه من الحسابات.

مثال: تم شراء شاحنة في ١٩٩٩/٢/١ بتكلفة ٣٢٠٠٠ ل.س، ثم بيعت في ٢٠٠٣/٧/١ بمبلغ ٨٠٠٠ ل.س. وكانت طريقة الاستهلاك المتبعة هي طريقة القسط الثابت وتم تقدير العمر الإنتاجي للشاحنة خمس سنوات وقيمة النفاية ٢٠٠٠ ل.س مع العلم أن نهاية السنة المالية للشركة في ١٢/٣١ وتكون القيود المتعلقة بالبيع كالتالي :

١- تسجيل استهلاك ستة أشهر من عام ٢٠٠٣ على أساس ٥٠٠ ل.س لكل شهر حسب كالتالي :

$$\text{المبلغ الواجب استهلاكه} (٢٠٠٠ - ٣٢٠٠٠) = ٣٠٠٠٠ \text{ ل.س}$$

العمر الإنتاجي خمس سنوات أو ستون شهرا

$$\text{قسط الاستهلاك الشهري} = ٣٠٠٠٠ \div ٦٠ = ٥٠٠ \text{ ل.س كل شهر}$$

$$\text{استهلاك ستة أشهر} = (٦ \times ٣٠٠٠٠) \div ٦٠ = ٣٠٠٠ \text{ ل.س}$$

٣٠٠٠	من -/ الاستهلاك	١/٧
٣٠٠٠	إلى -/ مجمع استهلاك الشاحنة	٢٠٠٣

٢- تسجيل بيع الشاحنة :

٧/١	من المذكورين		٨٠٠٠
٢٠٠٣	من حـ/ النقدية		٢٦٥٠٠
	من حـ/ مجمع الاستهلاك		
	إلى المذكورين		
	إلى حـ/ الشاحنة	٣٢٠٠٠	
	إلى حـ/ ربح بيع الشاحنة	٢٥٠٠	

٨٠٠٠ ل.س		سعر البيع
	٣٢٠٠٠ ل.س	التكلفة الأصلية
		يطرح مجمع الاستهلاك
	٥٥٠٠	عام ١٩٩٩ / ١١ شهرا
	٦٠٠٠	عام ٢٠٠٠ / ١٢ شهرا
	٦٠٠٠	عام ٢٠٠١ / ١٢ شهرا
	٦٠٠٠	عام ٢٠٠٢ / ١٢ شهرا
	٣٠٠٠	عام ٢٠٠٣ / ١٢ شهرا
	<u>٢٦٥٠٠</u>	
<u>٥٥٠٠</u>		
٢٥٠٠		ربح بيع الشاحنة

إذا تم التخلص من الأصل الثابت أو التنازل عنه لأنه أصبح بلا قيمة فيجب استبعاد تكلفته ومجمع استهلاكه من الحسابات والاعتراف بالخسارة الناجمة عن التنازل متضمنة تكاليف التخلص من الأصل.

يجب حساب الإنفاق من أجل ترميم وإصلاح الأصل غير المؤمن عليه والمتضرر بحريق أو إعصار أو كوارث طبيعية أخرى على أنها خسارة، أما النفقات اللاحقة لأضرار الكوارث والتي تزيد بشكل جوهري الحالة للأصل الثابت أكثر مما كان عليه سابقاً قبل الكارثة فإنه يجب تقسيم هذه النفقات وتوزيعها بين حساب الأصل والخسائر وفق أساس معقول. أما الأصل المتضرر والذي لم يتم ترميمه فيجب أن يخفض إلى قيمته الحقيقية بعد الضرر مع انخفاض الاستفادة من مبدأ الاستمرارية.

خلاصة للسياسات المحاسبية في ما يتعلق بالمتلكات والمصانع والتجهيزات :

يتم رسملة جميع النفقات التي تدفع على الممتلكات والمصانع والتجهيزات من أجل التجديد والتحسين والتي تمتد على فترة العمر الأصلي الاقتصادي التقديري للأصل. أما نفقات الصيانة والإصلاح والتجديدات الأخرى فهي أعباء وتعامل كالمصاريف. تتم المحافظة على حسابات ممتلكات الشركة من خلال وجود حسابات متعددة للأصول. في حالة التخلص العادي فإن تكلفة الممتلكات المباعة أو المتبرية تستبعد من الحسابات وتعد عبئاً على مجمع الاستهلاك ولا يتم تسجيل أي ربح أو خسارة. أما عندما يتم التخلص من الأصل جوهرياً فيتم الاعتراف بالربح أو الخسارة.

عندما تقرر منشأة معينة الاستغناء عن بعض أصولها الثابتة لعدم حاجتها إليها أو بسبب التلف أو لتقادمها على شكل خردة، أو بالبيع أو بمبادلة أصول أخرى جديدة بها ويجب مراعاة أمرين هما :

- ١- احتساب مصروف استهلاك الأصل حتى تاريخ الاستغناء عنه.
- ٢- إلغاء القيمة الدفترية للأصل الذي يتم الاستغناء عنه من الحسابات وذلك بقفل حساب الأصل وحساب مجمع استهلاكه في الدفاتر المحاسبية.

مثال شامل :

على فرض أن منشأة صناعية اشترت آلات في ١/١/١٩٩٠ بمبلغ ٨٠٠٠٠ ل.س. وتقرر استهلاكها بطريقة القسط الثابت خلال عمر إنتاجي قدره ١٠ سنوات وقيمة نفاية في نهاية عمرها الإنتاجي ٨٠٠٠ ل.س. وفي ١/١/٩٧ أظهرت حسابات الأستاذ رصيدي حساب الآلات وحساب مجمع استهلاك الآلات كمايلي :

منه	حـ / الآلات	له
٨٠٠٠٠ رصيد ١/١/١٩٩٧		
	حـ / مجمع استهلاك آلات	
	٥٠٤٠٠ رصيد ١/١/١٩٩٧	

وفي ٣٠/٩/١٩٩٧ قررت المنشأة الاستغناء عن آلة تكلفتها ٢٠٠٠٠ ل.س. في هذه الحالة أمام المنشأة الاحتمالات التالية :

- ١- لا يوجد قيمة بيعية للآلة
- ٢- بيع الآلة نقداً بمبلغ ٦٠٥٠ ل.س.
- ٣- بيع الآلة نقداً بمبلغ ٨٠٠٠ ل.س.
- ٤- بيع الآلة نقداً بمبلغ ٦٠٠٠ ل.س.
- ٥- استبدال آلة أخرى جديدة مشابهة تؤدي الغرض نفسه بها بالشروط التالية:

تكلفة الآلة الجديدة ٢٤٠٠٠ ل.س.

قيمة الاستبدال للآلة القديمة ٦٠٠٠ ل.س.

الدفع نقداً ١٨٠٠٠ ل.س.

- ٦- استبدال آلة أخرى جديدة مشابهة تؤدي الغرض نفسه بها بالشروط التالية:

تكلفة الآلة الجديدة ٢٣٠٠٠ ل.س.

قيمة الاستبدال للآلة القديمة

٨٠٠٠ ل.س

الدفع نقدا

١٥٠٠٠ ل.س

٧- استبدال آلة جديدة غير مشاهمة بالشروط السابقة نفسها بالآلة القديمة

المطلوب :

١- إثبات قيود اليومية الخاصة بكل حالة من الحالات السابقة من خلال توسيط حساب الآلة المباعة.

٢- تصوير الحسابات اللازمة.

الحل : في البداية يجب إثبات استهلاك الآلة حتى ١٩٩٧/٩/٣٠ وهو تاريخ الاستغناء عنها كما يلي :

١٣٥٠	من حـ/ مصروف استهلاك الآلات	٩٧/٩/٣٠
١٣٥٠	إلى حـ/ مجمع استهلاك الآلات	
	إثبات استهلاك الآلة لمدة ٩ أشهر حتى تاريخ الاستغناء عنها.	

حـ/ مصروف استهلاك الآلة

١٣٥٠ إلى حـ/ مجمع استهلاك آلات

حـ/ مجمع استهلاك الآلة

٥٠٤٠٠	رصيد ٩٧/١/١	
١٣٥٠	من حـ/ مصروف الاستهلاك ٩/٣٠	
	حـ/ الآلات	
٨٠٠٠٠	رصيد ٩٧/١/١	

ويمكن إثبات قيود اليومية الخاصة بكل حالة كمايلي :

١- عدم وجود قيمة بيعية للآلة مع توسط حـ / نفاية الآلة :

٩٧/٩/٣٠	من مذكورين حـ / نفاية الآلة		٦٠٥٠
	حـ / مجمع استهلاك الآلات		١٣٩٥٠
	إلى حـ / الآلات	٢٠٠٠٠	
	الاستغناء عن الآلة		
٩٧/١٢/٣١	من حـ / الأرباح والخسائر		٦٠٥٠
	إلى حـ / نفاية الآلة	٦٠٥٠	
	إقفال النفاية		

ملاحظة : يمكن إجراء القيد المتعلق بالاستغناء عن الآلة مع حالة عدم توسط حـ / نفاية الآلة وذلك يجعل كل من حساب الأرباح والخسائر ومجمع استهلاك الآلات مدينا مقابل دائنية حساب الآلات كمايلي :

	من مذكورين		
	حـ / مجمع استهلاك الآلات		١٣٩٥٠
	حـ / الأرباح والخسائر		٦٠٥٠
	إلى حـ / الآلات	٢٠٠٠٠	

وإذا عدت النفاية غير قابلة للبيع وتم التخلص منها فإن حـ / النفاية في القيد السابق يحل محله حـ / خسائر نفاية الآلة ويقفل هذا الحساب الأخير في نهاية السنة المالية في حساب الأرباح والخسائر كما تظهر هذه الخسائر في قائمة الدخل للسنة التي تم فيها . أما إذا تم بيع النفاية ونتج عن ذلك ربح أو خسارة فإن هذه الأرباح أو الخسائر تظهر بقائمة الدخل تحت بند الإيرادات أو المصروفات الأخرى.

٢- بيع الآلة نقدا بمبلغ ٦٠٥٠ ل.س (عدم تحقيق أرباح أو خسائر) :

عندما تقرر المنشأة بيع الآلة لابد أولا من فصل قيمة الآلة عن بقية الآلات، ثم معالجتها محاسبيا بتوسيط حساب الآلة المباعة يجعله مدينا بقيمة الآلة أو الآلات المباعة ودائنا بمجمع الاستهلاك والقيمة المقبوضة نقدا أو بشيك والتي هي في حالتنا هنا ٦٠٥٠ ل.س نقدا على الشكل التالي :

٩٧/٩/٣٠	من حـ/ آلة مباعة إلى حـ/ الآلات فصل الآلة تمهيدا لبيعها	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
١٩٩٧/٩/٣٠	من مذكورين حـ/ الصندوق حـ/ مجمع استهلاك الآلات إلى حـ/ آلة مباعة بيع الآلة دون تحقيق خسارة	٢٠٠٠	٦٠٥٠ ١٣٩٥٠

وتظهر الحسابات على الشكل التالي :

حـ/ الآلات

٩٧/٩/٣٠	٢٠٠٠٠ من حـ/ آلة مباعة	٩٧/١/١	٨٠٠٠٠ رصيد
٩٧/٩/٣٠	٦٠٠٠٠ رصيد مدين		
	<u>٨٠٠٠٠</u>		<u>٨٠٠٠٠</u>

حـ/ مجمع استهلاك آلات

٩٧/١/١	٥٠٤٠٠ رصيد	١٣٩٥٠	إلى حـ/ آلة مباعة
٩٧/٩/٣٠	١٣٥٠ من حـ/ مصروف الاستهلاك	٣٧٨٠٠	رصيد ٩٧/٩/٣٠
	<u>٥١٧٥٠</u>	<u>٥١٧٥٠</u>	

حـ/ آلة مبيعة

٦٠٥٠ من حـ/ الصندوق ٩/٣٠	٢٠٠٠٠ إلى حـ/ الآلات ٩/٣٠
١٣٩٥٠ من حـ/ مجمع استهلاك الآلات	
<u>٢٠٠٠٠</u>	<u>٢٠٠٠٠</u>

٣- بيع الآلة نقدا بمبلغ ٨٠٠٠ ل.س (تحقيق ربح) : في هذه الحالة تكون القيود على الشكل التالي :

١٩٩٧/٩/٣٠	من حـ/ آلة مبيعة إلى حـ/ آلات فصل الآلة تمهيدا لبيعها	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٩٧/٩/٣٠	من مذكورين حـ/ النقدية حـ/ مجمع استهلاك الآلات إلى حـ/ آلة مبيعة بيع الآلة نقدا	٢١٩٥٠	٨٠٠٠ ١٣٩٥٠
٩٧/١٢/٣١	من حـ/ آلة مبيعة إلى حـ/ أرباح وخسائر إقفال حـ/ آلة مبيعة	١٩٥٠	١٩٥٠

ويكون حساب الآلة المباعة على الشكل التالي :

حـ/ آلة مبيعة

٨٠٠٠ من حـ/ الصندوق ٩/٣٠	٢٠٠٠٠ إلى حـ/ الآلات ٩/٣٠
١٣٩٥٠ من حـ/ مجمع استهلاك آلة ٩/٣٠	١٩٥٠ إلى حـ/ أ.خ ١٢/٣١
<u>٢١٩٥٠</u>	<u>٢١٩٥٠</u>

٤- بيع الآلة نقدا بمبلغ ٦٠٠٠ ل.س (بخسارة) : في هذه الحالة تكون القيود على الشكل التالي :

٩٧/٩/٣٠	من حـ / آلة مبيعة إلى حـ / آلات	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٩٧/٩/٣٠	من مذكورين حـ / الصندوق حـ / مجمع استهلاك آلات إلى حـ / آلة مبيعة	١٩٩٥٠	٦٠٠٠ ١٣٩٥٠
٩٧/٩/٣٠	من حـ / الأرباح والخسائر إلى حـ / آلة مبيعة	٥٠	٥٠

ويظهر حساب آلة مبيعة على الشكل التالي :

حـ / آلة المبيعة

٩٧/٩/٣٠	من حـ / الصندوق ٦٠٠٠	٢٠٠٠٠ إلى حـ / آلات ٩/٣٠
٩/٣٠	من حـ / مجمع استهلاك الآلات ١٣٩٥٠	
٩٧/١٢/٣١	من حـ / الأرباح والخسائر ٥٠	
	<u>٢٠٠٠٠</u>	<u>٢٠٠٠٠</u>

٥- استبدال بالآلة القديمة آلة جديدة مشابهة (تحقيق خسائر استبدال):

قد يتم استبدال بالآلة القديمة آلة أخرى جديدة ودفع الفرق بين القيمتين نقداً، فإذا ما تمت عملية الاستبدال لأصل قديم بأصل جديد مشابه يجب عند إظهار أي أرباح من عملية الاستبدال واستخدام تلك الأرباح في تخفيض قيمة الأصل الجديد، أما الخسائر فلا بد من إثباتها في الدفاتر المحاسبية.

وطبقاً للشروط المذكورة في هذا المثال حققت المنشأة خسائر في عملية

الاستبدال قدرها ٥٠ ل.س كما يلي :

قيمة الآلة الجديدة ٢٤٠٠٠ ل.س

ما دفعته المنشأة :

القيمة الدفترية للآلة القديمة ٦٠٥٠ ل.س

٢٤٠٠٠

٥٠

خسائر استبدال

وبشكل آخر يمكن أن نقول إن قيمة الاستبدال للآلة القديمة ٦٠٠٠ ل.س وهي أقل من القيمة الدفترية لها (ثمن الآلة مطروحا منها مجمع استهلاكها حتى تاريخ الاستبدال) والبالغة ٦٠٥٠ ل.س والفرق هنا هو خسائر الاستبدال. وتكون قيود اليومية بتوسيط حـ / آلة مستبدلة كمايلي :

٩٧/٩/٣٠	من حـ / آلة مستبدلة إلى حـ / آلات فصل الآلة المراد استبدالها	٢٠٠٠	٢٠٠٠٠
٩٧/٩/٣٠	من حـ / الآلات إلى مذكورين حـ / الصندوق حـ / آلة مستبدلة القيام بعملية المبادلة ودفع الفرق نقدا	١٨٠٠٠ ٦٠٠٠	٢٤٠٠٠
٩٧/٩/٣٠	من حـ / مجمع استهلاك آلات إلى حـ / آلة مستبدلة إقفال حصة الآلة المستبدلة من مجمع الاستهلاك	١٣٩٥٠	١٣٩٥٠
٩٧/٩/٣٠	من حـ / الأرباح والخسائر إلى حـ / آلة مستبدلة إقفال حـ / آلة مستبدلة	٥٠	٥٠

وتكون الحسابات على الشكل التالي :

حـ / آلة مستبدلة

٢٠٠٠٠ إلى حـ / آلات ٩/٣٠	٦٠٠٠ من حـ / الآلات ٩/٣٠
	١٣٩٥٠ من حـ / مجمع استهلاك الآلات ٩/٣٠
	٥٠ من حـ / الأرباح والخسائر ٩٧/٩/٣٠
<u>٢٠٠٠٠</u>	<u>٢٠٠٠٠</u>

حـ / الآلات

٨٠٠٠٠ رصيد ٩٧/١/١	٢٠٠٠٠ من حـ / آلة مستبدلة ٩٧/٩/٣٠
٢٤٠٠٠٠ إلى مذكورين ٩/٣٠	٨٤٠٠٠ رصيد ٩٧/٩/٣٠
<u>١٠٤٠٠٠</u>	<u>١٠٤٠٠٠</u>

٦- استبدال بالآلة القديمة آلة جديدة مشابهة (وتحقيق أرباح استبدال) :

إذا حققت المنشأة أرباح استبدال تكون المعالجة كمايلي :

قيمة الآ الجديدة ٢٣٠٠٠ ل.س

ما دفعته المنشأة :

القيمة الدفترية للآلة القديمة ٦٠٠٠ ل.س

نقدية مدفوعة ١٥٠٠٠

٢١٠٠٠

أرباح استبدال ١٩٥٠ ل.س

والجدير بالذكر هنا أن مثل هذه الأرباح لا يعترف بها حسب معايير

المحاسبة الأمريكية والدولية وإنما تعد تخفيضاً لقيمة الأصل الجديد.

وبشكل آخر يمكن القول إن قيمة الاستبدال للآلة القديمة ٨٠٠٠ ل.س هي أكبر

من القيمة الدفترية ٦٠٠٠ ل.س بمقدار ١٩٥٠ ل.س وهو أرباح الاستبدال التي

تخفف من قيمة الآلة الجديدة.

وفي هذه الحالة تكون القيود والحسابات على الشكل التالي:

٩٧/٩/٣٠	من حـ / آلة مستبدلة إلى حـ / آلات فصل قيمة الآلة قيد الاستبدال	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٩٧/٩/٣٠	من حـ / الآلات إلى مذكورين حـ / آلة مستبدلة حـ / النقدية استبدال الآلة ودفع الفرق نقدا	٦٠٥٠ ١٥٠٠٠	٢١٠٥٠
٩٧/٩/٣٠	من حـ / مجمع استهلاك آلات إلى حـ / آلة مستبدلة إقفال حصة آلة مستبدلة من مجمع الاستهلاك.	١٣٩٥٠	١٣٩٥٠

أو يمكن إجراء القيد التالي بدل القيدتين الأخيرتين

من مذكورين من حـ / آلات من حـ / مجمع استهلاك الآلات إلى مذكورين إلى حـ / آلة مستبدلة إلى حـ / الصندوق استبدال الآلة	٢١٠٥٠ ١٣٩٥٠ ٢٠٠٠٠ ١٥٠٠٠	
---	----------------------------------	--

حـ / الآلات

٩٧/٩/٣٠	٢٠٠٠٠ من حـ آلة قيد الاستبدال	٩٧/١/١	٨٠٠٠٠ رصيد
٩٧/٩/٣٠	٨١٠٥٠ رصيد مدين	٩٧/٩/٣٠	٢١٠٥٠ إلى مذكورين
	<u>١٠١٠٥٠</u>		<u>١٠١٠٥٠</u>

حـ / آلة مستبدلة

٢٠٠٠٠ إلى حـ / الآلات ٩/٣٠	٦٠٥٠ من حـ / الآلات ٩/٣٠
	١٣٩٥٠ من حـ / مجمع استهلاك الآلات ٩/٣٠
<u>٢٠٠٠٠</u>	<u>٢٠٠٠٠</u>

ومما يجب ملاحظته أن عدم إقفال أرباح الاستبدال في حساب الأرباح والخسائر في هذه الحالة لا يعني إهمالها بل تأجيلها إلى فترات لاحقة فإثبات الآلة الجديدة بقيمة ٢١٠٥٠ ل.س بدلا من ٢٣٠٠٠ ل.س سيقلل قسط الاستهلاك السنوي خلال العمر الإنتاجي للآلة وبالتالي زيادة أرباح المنشأة خلال تلك السنوات.

٧- استبدال بالآلة القديمة آلة جديدة غير مشابهة (مع تحقيق الأرباح):

المعالجة المحاسبية المتعلقة بإثبات أرباح وخسائر الاستبدال الناتجة عن عملية استبدال أصل جديد غير مشابه بأصل قديم تكون (أيضا بتوسيط حـ / آلة مستبدلة) على الشكل التالي:

٩٧/٩/٣٠	من حـ / آلة مستبدلة	٢٠٠٠٠	
	إلى حـ / الآلات	٢٠٠٠٠	
	فصل الآلة تمهيدا لاستبدالها		
٩٧/٩/٣٠	من حـ / الآلات	٢٣٠٠٠	
	إلى المذكورين		
	حـ / آلة مستبدلة	٨٠٠٠	
	حـ / الصندوق	١٥٠٠٠	
	استبدال الآلة ودفع الفرق نقدا		

٩٧/٩/٣٠	من حـ/ مجمع استهلاك الآلات إلى حـ/ آلة مستبدلة	١٣٩٥٠	١٣٩٥٠
٩٧/١٢/٣٠	من حـ/ آلة مستبدلة إلى حـ/ الأرباح والخسائر إقفال حساب آلة مستبدلة واعتبار الفرق ربح	١٩٥٠	١٩٥٠

حـ/ آلة مستبدلة

٨٠٠٠ من حـ/ الآلات	٢٠٠٠٠ إلى حـ/ الآلات ٩/٣٠
١٣٩٥٠ من حـ/ مجمع استهلاك آلات ٩/٣٠	١٩٥٠ إلى حـ/ الأرباح والخسائر ١٢/٣١
<u>٢١٩٥٠</u>	<u>٢١٩٥٠</u>

حـ/ آلات

٢٠٠٠٠ من حـ/ آلة مستبدلة ٩/٣٠	٨٠٠٠٠ رصيد ٩٧/١/١
٨٣٠٠٠ رصيد ٩/٣٠	٢٣٠٠٠ إلى مذكورين ٩/٣٠
<u>١٠٣٠٠٠</u>	<u>١٠٣٠٠٠</u>

مثال : بتاريخ ٩٧/١/١ اتفق مشروع غيث مع مؤسسة ليث على استبدال بالسيارة المستعملة التي قيمتها الدفترية في ذلك التاريخ ٢٤٠٠٠٠ ل.س سيارة جديدة أكبر حجماً واستطاعة، سعر بيعها ٨٠٠٠٠٠ ل.س مقابل مبلغ ٥٠٠٠٠٠ ل.س دفعت بشيك.

المطلوب : إثبات ذلك في يومية غيث:

الحل :

٩٧/١/١	من حـ/ السيارة الجديدة إلى مذكورين حـ/ سيارة قديمة	٢٤٠.٠٠٠	٨.٠٠٠.٠٠٠
	حـ/المصرف	٥٠.٠٠٠	
	حـ/ أرباح تبادل سيارة	٦.٠٠٠	

السجلات المحاسبية الخاصة بالأصول الثابتة:

تستطيع المنشآت الحصول على الأصول الثابتة بطرائق متعددة وتعتمد كيفية التوصل إلى تكلفة الأصل على الوسيلة المتبعة في الحصول عليه، وفيما يلي أهم هذه الوسائل:

- آ- شراء الأصل بشكل منفرد حيث تضاف له كل المصاريف حتى يصبح جاهزاً.
- ب- شراء الأصل مع غيره من الأصول حيث يتم توزيع التكاليف المشتركة.
- ج- إنتاج الأصل بالمنشأة وتكون التكلفة مواد مباشرة + عمل مباشر + مصاريف أخرى غير مباشرة.

عملياً هناك حسابات إجمالية أو حسابات مراقبة تفتح في دفتر الأستاذ العام لكل نوع من الأصول الثابتة. ولذلك فإن تفصيلات البيانات الخاصة بكل أنواع الأصول الثابتة لا يمكن إظهارها في حسابات الأستاذ العام. وبدلاً من ذلك تقوم المنشآت بالاحتفاظ بسجلات تفصيلية (بطاقات) تقابل كل نوع من حسابات المراقبة في دفتر الأستاذ العام. فمثلاً يكون هناك بالإضافة لحساب السيارات في دفتر الأستاذ العام والذي يشمل جميع السيارات. بطاقة لكل سيارة بمثابة أستاذ فرعي لحساب الأصل الذي يظهر في دفتر الأستاذ العام. ويلاحظ أن مجموع أرصدة الحسابات الفرعية أو المساعدة يكون مساوياً رصيد حساب الأصل الثابت في دفتر الأستاذ العام.

ومن بين البيانات المهمة التي تبينها سجلات الأصول التفصيلية (بطاقة الأصل أو الأستاذ الفرعي) ما يلي:

- ١- تكلفة اقتناء الأصل وأي تكاليف لازمة لوضعه في حالة قابلة للاستعمال.
 - ٢- العمر الإنتاجي وقيمة الخردة (النفاية) إن وجدت.
 - ٣- وصف شامل للأصل وتحديد موقعه ورقمه وتاريخ تشغيله.
 - ٤- طريقة الاستهلاك المستخدمة لاستهلاك الأصل.
 - ٥- تحديد الشخص المسؤول عن الأصل.
 - ٦- الجهة الموردة للأصل.
 - ٧- قسط الاستهلاك السنوي للأصل.
 - ٨- التحسينات الإضافية للأصل إن وجدت.
 - ٩- اسم حساب المراقبة في دفتر الأستاذ العام.
 - ١٠- تاريخ الاستغناء عن الأصل.
 - ١١- أي مصروفات إضافية ناتجة عن تغيير مكان الأصل أو إعادة تركيبه.
- ولتوضيح العلاقة بين أستاذ فرعي للأصول الثابتة (أو ما تدعى ببطاقة الأصول الثابتة كل على حدة) وحساب المراقبة في دفتر الأستاذ العام نفترض أن شركة تمتلك سيارتي النقل التاليتين:
- ١- سيارة نقل حمولة ٣ طن طراز تويوتا ٩٤ اشترت بتاريخ ١/١/١٩٩٤ بمبلغ ١٠٨٠٠٠٠ ل.س. عمرها الإنتاجي ٦ سنوات وقيمتها في نهاية فترة الاستعمال كخردة ١٢٠٠٠٠ ل.س. ومعدل الاستهلاك السنوي لها ١٦٠٠٠٠ ل.س.
 - ٢- سيارة نقل حمولة ٤ طن طراز آسيا ٩١ اشترت بتاريخ ١/١/١٩٩٥ بمبلغ ١٢٤٠٠٠٠ ل.س. وعمرها الإنتاجي ٦ سنوات وقيمتها كخردة ١٦٠٠٠٠ ل.س. ومعدل الاستهلاك السنوي ١٨٠٠٠٠ ل.س.

طبقاً لهذه البيانات يظهر كل من حسابات سيارات النقل وحساب مجمع استهلاك سيارات النقل بدفتر الأستاذ العام في الشركة كما يلي:

له

حـ/ سيارات النقل

منه

١٠٨٠٠٠٠ رصيد مدين ١٩٩٤/١٢/٣١	١٠٨٠٠٠٠ إلى حـ/المصرف ١٩٩٤/١/١
<u>١٠٨٠٠٠٠</u>	<u>١٠٨٠٠٠٠</u>
٢٣٢٠٠٠٠ رصيد مدين ١٩٩٥/١٢/٣١	١٠٨٠٠٠٠ رصيد ١٩٩٥/١/١
<u>٢٣٢٠٠٠٠</u>	١٢٤٠٠٠٠ إلى حـ/المصرف ١٩٩٥/١/١
	<u>٢٣٢٠٠٠٠</u>

له

حـ/ مجمع استهلاك سيارات النقل

منه

١٦٠٠٠٠ من حـ/مصرف الاستهلاك ١٢/٣١	١٦٠٠٠٠ رصيد دائن ١٩٩٤/١٢/٣١
<u>١٦٠٠٠٠</u>	<u>١٦٠٠٠٠</u>
١٦٠٠٠٠ رصيد ١٩٩٥/١/١	٥٠٠٠٠٠ رصيد دائن ١٩٩٤/١٢/٣١
٣٤٠٠٠٠ من حـ/مصرف الاستهلاك ١٢/٣١	<u>٥٠٠٠٠٠</u>
<u>٥٠٠٠٠٠</u>	٨٤٠٠٠٠ رصيد دائن ١٩٩٧/١٢/٣١
٥٠٠٠٠٠ رصيد ١٩٩٦/١/١	<u>٨٤٠٠٠٠</u>
٣٤٠٠٠٠ من حـ/مصرف الاستهلاك ١٢/٣١	
<u>٨٤٠٠٠٠</u>	

كما تظهر البيانات المتعلقة بهاتين السيارتين في بطاقتي الأستاذ الفرعي

للأصول الثابتة وسجل الاستهلاك كما يلي:

أستاذ فرعي للأصول الثابتة وسجل الاستهلاك :

بطاقة أستاذ فرعي (بطاقة) للأصول الثابتة وسجل الاستهلاك أصل ثابت (١)									
البند: سيارة نقل ٣ طن تويوتا الأستاذ العام حـ/سيارات نقل مكان وجودها: مستودع الشركة الشخص المسؤول: مشرف المستودع العمر الإنتاجي: ٦ سنوات طريقة الاستهلاك: القسط الثابت			رقم مسلسل: ٥٥٥ مصدر الشراء: شركة تويوتا قيمة النفاية: ١٢٠٠٠٠ ل.س الاستهلاك السنوي: ١٦٠٠٠٠ ل.س						
التاريخ	الشرح	التاريخ	حساب الأصل			حـ/مجمع الاستهلاك			القيمة المتبقية
			مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	
٩٤/١/١			١٠٨٠٠٠						١٠٨٠٠٠
٩٤/١٢/٣١						١٦٠٠٠	١٦٠٠٠		٩٢٠٠٠
٩٥/١٢/٣١						٣٢٠٠٠	١٦٠٠٠		٧٦٠٠٠
٩٦/١٢/٣١						٤٨٠٠٠	١٦٠٠٠		٦٠٠٠٠

بطاقة أستاذ فرعي للأصول الثابتة وسجل الاستهلاك								
أصل ثابت (٢)								
البند: سيارة نقل ٤ طن فيات			رقم مسلسل : ٥٧٥					
الأستاذ العام : حـ/سيارات نقل			مصدر الشراء : شركة المحركات					
مكان وجودها : مستودع الشركة			قيمة النفاية : ١٦٠٠٠٠ ل.س					
الشخص المسؤول : مشرف المستودع			الاستهلاك السنوي : ١٨٠٠٠٠ ل.س					
العمر الإنتاجي : ٦ سنوات								
طريقة الاستهلاك : القسط الثابت								
التاريخ	المبلغ	الدين	حساب الأصل			حـ/مجمع الاستهلاك		
			مبلغ	دين	مبلغ	مبلغ	دين	مبلغ
٩٥/١/١			١٢٤٠٠٠			١٨٠٠٠		١٢٤٠٠٠
٩٥/١٢/٣١						١٨٠٠٠		١٠٦٠٠٠
٩٦/١٢/٣١						١٨٠٠٠		٨٨٠٠٠

ويلاحظ أن مجموع أرصدة سيارات النقل من واقع الأستاذ الفرعي تكون مساوية تماماً رصيد حـ/ سيارات النقل في دفتر الأستاذ العام. كما أن مجموع أرصدة مجمع الاستهلاك من واقع الأستاذ الفرعي تكون مساوية رصيد حـ/ مجمع استهلاك سيارات النقل في دفتر الأستاذ العام.

الأسئلة والتمارين

السؤال الأول: تصنف الأصول الثابتة إلى مادية وغير مادية. ميز بين النوعين مع إعطاء أمثلة. في أي من قوائم الوضع المالي تسجل الأصول الثابتة المادية؟ أعط على الأقل بنداً واحداً لكل عنوان محدد.

السؤال الثاني: كيف يتم تطبيق مبدأ التكلفة عند اقتناء الأصول الثابتة؟ ما التطبيقات المستخدمة لمبدأ المقابلة في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة؟
السؤال الثالث: قارن بين النفقات الرأسمالية والإيرادية وما التطبيقات المحاسبية التي تتضمنها؟

السؤال الرابع: كيف يتم التعامل مع البنود التالية من أجل تحديد تكلفة الأصل الثابت :

السعر في الفاتورة وأجور الشحن والحسميات وتكاليف سند الملكية وتكاليف التركيب وتكاليف بداية التشغيل وتكاليف الفحص قبل استخدام الأصل.

السؤال الخامس: تم شراء آلة بالشروط التالية : دفعة نقدية ١٠٠٠٠٠ ل.س إضافة إلى خمس دفعات سنوية قيمة كل منها ٥٠٠٠ ل.س كيف يتم تحديد تكلفة اقتناء الأصل. اشرح ذلك.

السؤال السادس: كيف يتم تسجيل تكلفة الأصل إذا تم الحصول عليه بمبادلة أصل آخر به؟

السؤال السابع: متى يمكن أن تحدث عملية تجميع الإيرادات عند تبادل الأصول؟
السؤال الثامن: متى يتم تبادل الأصول غير المتشابهة ، وما القيمة المستخدمة كتكلفة للأصل الجديد؟

السؤال التاسع: عندما يتم شراء عدة أصول ثابتة في مزيج (كتلة) واحدة عادة يتم توزيع التكلفة. اشرح الإجراءات المتبعة. ولماذا يكون التوزيع ضرورياً؟

السؤال العاشر: هل يجب تسجيل الأصول التي تم التبرع بها للشركة ضمن الحسابات؟ إذا كان الجواب الإيجاب فكيف يتم التسجيل وبأي قيمة؟

السؤال الحادي عشر: ما القيمة المكتشفة؟ وهل يتم الاعتراف بها في الحسابات وما أثرها في المصاريف اللاحقة؟

السؤال الثاني عشر: تقوم بعض المشاريع بإنشاء وبناء المصنع الخاص بها . ما التكلفة التي يجب رسمتها لهذا الأصل؟ اشرح كيفية التعامل مع : التكاليف العادية غير المباشرة للشركة وأي تكاليف إضافية أخرى، تكاليف البناء إذا تجاوزت ثمن شراء الأصل من مصادر خارجية.

السؤال الثالث عشر : ما مبلغ الفائدة الذي يجب رسمته كجزء من تكلفة الأصل؟

السؤال الرابع عشر: لأي نمط من الأصول التي تتطلب إتماماً جوهرياً تكون رسملة الفائدة غير مناسبة؟

السؤال الخامس عشر: إذا كان من الممكن رسملة الفائدة لأصل يحتاج فترة إتمام جوهري، متى يجب أن تبدأ رسملة الفائدة ومتى تتوقف؟

السؤال السادس عشر: اقترضت شركة مبلغ ٢ مليون ليرة سورية بفائدة ١٠% لتمويل بناء جسر تحميل والذي يكلف ٣ مليون ليرة سورية دون الفائدة المرسملة. وقد اقترضت الشركة ديوناً أخرى. إلى أي مدى يمكن للفائدة التي سوف ترسمل أن تتجاوز ٢٠٠.٠٠٠ ل.س في سنة كاملة مازال الجسر فيها قيد الإنشاء؟ من أجل الديون الأخرى كيف يتم تحديد معدل الفائدة من أجل أغراض الرسملة؟

السؤال السابع عشر: قامت إحدى الشركات ببناء جناح جديد تكلفته ٣٠٠.٠٠٠ ل.س بالإضافة إلى ١٠.٠٠٠ ل.س تكلفة إنشاء ممر غير حائط في مبنى

قدم للمصنع الموجود. تم الحصول على المصنع من عشر سنوات ماضية وقد تم استهلاكه بقسط متساوٍ كل عام على طول عمره الإنتاجي البالغ ٣٠ سنة. بالنسبة لأي فترة يجب حساب استهلاك الجناح الجديد.

السؤال الثامن عشر: قارن بين الصيانة والإصلاح العادي وبين الإصلاح غير العادي.

السؤال التاسع عشر: اشرح المعالجة المحاسبية لـ: الإصلاح غير العادي، الاستبدال، التحسينات.

السؤال العشرون: لخص الخطوات المتبعة في المعالجة المحاسبية المتعلقة في التخلص من الأصول الثابتة على افتراض أنه لم يتم مبادلة أصل آخر بها.

السؤال الحادي والعشرون: قامت إحدى الشركات بشراء تجهيزات بالدين بالشروط التالية :

١٤٠٠٠ ل.س دفعة نقدية مقدمة، بالإضافة إلى دفعة ١٠٠٠٠ ل.س في نهاية كل من السنتين القادمتين. معدل الفائدة الضمني للبائع هو ١٤%. السعر المحدد للتجهيزات بلغ ٣٤٠٠٠ ل.س. والمطلوب:

- اكتب القيد اللازم لتسجيل عملية الشراء.

- اكتب القيد اللازم لتسجيل آخر دفعة.

السؤال الثاني والعشرون: إليك الحالات التالية المستقلة :

- ١- تم شراء سيارة السعر المحدد لها في اللائحة ٣٠٠٠٠ ل.س، وتم شراؤها بالشروط التالية: ١٠/٢ صافي ٣٠ يوماً. وقد تم الدفع خلال فترة الحسم.
- ٢- تم شراء سيارة، السعر المحدد لها في اللائحة ٢٠٠٠٠ ل.س، وتم شراؤها بالشروط التالية: ١٠/٢ صافي ٣٠ يوماً. وقد تم الدفع بعد فترة الحسم.

٣- تم شراء سيارة، السعر المحدد لها في اللائحة ٩٠٠٠ ل.س وكانت شروط الفاتورة ١٠/٢ صافي ٣٠ يوماً ومن أجل الاستفادة من الحسم اقترضت ٨٠٠٠ ل.س من سعر الشراء لمدة ٦٠ يوماً بفائدة ١٥% والتي تم دفعه مع الفائدة في تاريخ الاستحقاق. المطلوب :

اكتب كلاً من القيود المتعلقة بالتكلفة والاقتراض والمصاريف المتضمنة لكل من الحالات الثلاث المستقلة.

السؤال الثالث والعشرون: اشترت شركة قطعة أرض وعليها مستودع ومبنى الشركة. وقد كان السعر النقدي للشراء ١٤٠٠٠ ل.س بالإضافة إلى ١٠٠٠٠ ل.س رسوم الملكية المتعلقة بالشراء. وتم جمع البيانات التالية المتعلقة بهذه العملية:

الضريبة المفروضة	القيمة الدفترية للبائع	التكلفة الأصلية
الأرض	٢٠٠٠٠ ل.س	٣٠٠٠٠ ل.س
المستودع	٤٠٠٠٠ ل.س	٦٠٠٠٠ ل.س
مبنى الشركة	٦٠٠٠٠ ل.س	٨٠٠٠٠ ل.س

المطلوب : سجل القيود المتعلقة بالشراء ووضح العمليات الحسابية.

السؤال الرابع والعشرون: اشترت شركة آلة مقابل دفعات محددة زمنياً، وبلغ سعر الشراء النقدي لها ٢٥٦١٥ ل.س. وكانت الشروط:

٧٠٠٠ ل.س دفعة نقدية بالإضافة إلى أربع دفعات سنوية متساوية في نهاية كل عام بقيمة ٦٠٠٠ ل.س والتي تتضمن فائدة على الرصيد غير المدفوع بمعدل ١١% سنوياً. والمطلوب:

-سجل القيد المتعلق بعملية الشراء مع إظهار العمليات الحسابية (قرب إلى أقرب ليرة سورية).

-قم بإعداد قائمة تعكس القيود المحاسبية للدفعات الأربع.

السؤال الخامس والعشرون: تعاقدت إحدى الشركات من أجل بيع تجهيزات ووافقت على ذلك مقابل دفعات سنوية متساوية قيمة كل منها ١٠٨٣٢ ل.س في نهاية أربع السنوات القادمة. السعر المحدد لهذه التجهيزات في اللائحة هو ٣٢٩٠٠ ل.س وهو أيضاً السعر النقدي لها. العمر الإنتاجي التقديري لها خمس سنوات، القيمة التقديرية للنفاية ٢٠٠٠ ل.س.

والمطلوب: (بالتقريب إلى أقرب ليرة سورية):

١- حدد المعدل التقريبي للفائدة المتضمن في العقد، وإعداد بيان يوضح أقساط الدين لفترة أربع سنوات، مع تسجيل شراء التجهيزات انسجاماً مع GAAP.

٢- بفرض أن السنة المالية تنطبق على تاريخ الدفعات والمطلوب تسجيل:

آ- الدفعة الأولى، ب- الاستهلاك في نهاية السنة الأولى باستخدام القسط الثابت.

السؤال السادس والعشرون: تملك الشركة (آ) تجهيزات قديمة تكلفتها ٧٠٠٠٠ ل.س، مجمع استهلاكها ٤٠٠٠٠ ل.س قامت بمبادلة آلة جديدة سعرها المحدد في اللائحة ٨٠٠٠٠ ل.س بالقديم، ويمكن شراء الآلة الجديدة دون تبادل بمبلغ ٧٥٠٠٠ ل.س. سوف يتم دفع الفرق بين القيمة السوقية للأصل الجديد والقيمة السوقية للأصل القديم نقداً. والمطلوب :

-اكتب القيد اللازم لتسجيل الحصول على الآلة الجديدة لكل من الحالات التالية المستقلة:

-تم شراء الآلة الجديدة نقداً دون تبادل.

- الآلة الجديدة والتجهيزات القديمة أصول متشابهة وتمت عملية التبادل ودفع مبلغ ٥٠٠٠٠ ل.س نقداً.

- الحالة السابقة نفسها لكن الآلة الجديدة والتجهيزات أصول غير متشابهة.
السؤال السابع والعشرون: في ١/١/٢٠٠٠ قامت الشركة (آ) بمبادلة تجهيزات قديمة تكلفتها ١٠٠٠٠ ل.س ومجمع استهلاكها ٤٥٠٠ ل.س بتجهيزات جديدة قيمتها السوقية ٨٠٠٠ ل.س. ولا يمكن تقدير القيمة السوقية للتجهيزات القديمة بدقة. والمطلوب:

- اكتب القيود اللازمة لتسجيل الحصول على التجهيزات الجديدة لكل من الحالات التالية:

- ١- الأصول غير متشابهة ولا يوجد أي دفع نقدي.
 - ٢- الأصول غير متشابهة ودفعت الشركة (آ) فرق نقدي قيمته ٣٠٠٠ ل.س.
 - ٣- الأصول متشابهة ولا يوجد أي دفع نقدي.
 - ٤- الأصول متشابهة ودفعت الشركة (آ) فرق نقدي قيمته ١٠٠٠ ل.س.
 - ٥- الأصول متشابهة واستلمت الشركة (آ) فرق نقدي قيمته ٢٠٠٠ ل.س.
- السؤال الثامن والعشرون: الشركة (آ) لها سياسة تتضمن المتاجرة (مبادلة) التجهيزات بعد سنة من الاستخدام. تم الحصول على المعلومات التالية من سجلات الشركة:

- ١/١/٢٠٠٠: اقتناء الأصل (آ) بمبلغ ١٢٠٠٠ ل.س نقداً.
- ١/١/٢٠٠١: مبادلة الأصل (آ) مقابل الأصل (ب)، حيث القيمة السوقية للأصل (ب) ١٤٠٠٠ ل.س، تم دفع مبلغ ٣٠٠٠ ل.س نقداً عند التبادل.
- ١/١/٢٠٠٣: مبادلة الأصل (ب) بالأصل (ج)، حيث القيمة السوقية للأصل (ج) ١٦٠٠٠ ل.س، تم دفع مبلغ ٤٠٠٠ ل.س نقداً عند التبادل.

١/١/٢٠٠٤: مبادلة الأصل (ج) بالأصل (د)، حيث القيمة السوقية للأصل (د) ١١٠٠٠ ل.س، تم استلام مبلغ ٢٠٠٠ ل.س نقداً عند التبادل.

بفرض أن العمر الإنتاجي التقديري للأصول خمس سنوات ولا يوجد قيمة للنفاية، تستخدم طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك. المطلوب:

١- بفرض أن الأصول متشابهة سجل قيود اليومية اللازمة لكل عملية تبادل.

٢- بفرض أن الأصول غير متشابهة سجل قيود اليومية اللازمة لكل عملية تبادل.

السؤال التاسع والعشرون:

القسم الأول: تملك الشركة (أ) آلة مستعملة تكلفتها الأصلية ١٣٠٠٠ ل.س بجمع استهلاكها حتى هذا التاريخ ١٠٠٠٠ ل.س، تم تبادل هذه الآلة مع آلة مشابهة سعرها النقدي ٣٧٠٠ ل.س. بفرض وجود هاتين الحالتين:

الحالة الأولى: كان التبادل مباشراً ولا يوجد فرق نقدي مدفوع أو مستلم.

الحالة الثانية: قامت الشركة (أ) بمبادلة الآلة القديمة مع آلة أخرى بها واستلمت فرقاً نقدياً مقداره ٥٠٠ ل.س.

القسم الثاني: تملك الشركة (ب) آلة مستعملة تكلفتها الأصلية ١٦٠٠٠ ل.س بجمع استهلاكها حتى هذا التاريخ ١١٥٠٠ ل.س تم تبادل هذه الآلة مع آلة أخرى مشابهة سعرها النقدي ٥٠٠٠ ل.س. بفرض وجود هاتين الحالتين المستقلتين.

الحالة الثالثة: كان التبادل مباشراً ولا يوجد فرق نقدي مدفوع أو مستلم.

الحالة الرابعة: قامت الشركة (ب) بمبادلة الآلة القديمة مع آلة أخرى ودفعت فرقاً نقدياً مقداره ٢٠٠٠ ل.س.

المطلوب : (بالتقريب إلى أقرب ليرة سورية) :

١- تسجيل قيود اليومية للتبادل في الحالات الأربع.

٢- تسجيل القيود لكل حالة من الحالات بافتراض أن الأصول غير متشابهة.

السؤال الثالثون: اشترت الشركة (ب) التجهيزات المستعملة التالية في مزاد علني بمبلغ ٨٠٠٠٠ ل.س : آلة حراثة، مخرطة ، آلة لضغط الهواء. وكانت هذه التجهيزات في حالة ممتازة ما عدا المحرك الكهربائي للمخرطة والذي تبلغ تكلفته استبدال محرك جديد بالقديم ١٨٠٠ ل.س . وحددت الشركة سعر شراء الأصول المستعملة في السوق المحلي تقريباً كالتالي: آلة الحث ١٦٨٠٠ ل.س، المخرطة ذات المحرك الجديد ٤٨٠٠٠ ل.س ، آلة ضغط الهواء ٢١٠٠٠ ل.س. والمطلوب:

اكتب القيود المتعلقة بـ : الحصول على الأصول التشغيلية واستبدال المحرك.

السؤال الحادي والثلاثون: أعطت البلدية للشركة (آ) بناء، بالإضافة إلى الأرض التي قام عليها لتشجيع استخدام تقنيات عالية للتشغيل في المحافظة. قدرت هذه الممتلكات بقيمة ١٦٠٠٠٠ ل.س (ربع هذه القيمة للأرض)، دفعت الشركة تكاليف تحويل ٤٠٠٠ ل.س، العمر التقديري المتبقي للبناء ٢٥ سنة ولا يوجد قيمة نفاية.

والمطلوب: تسجيل القيود المتعلقة بـ: تكاليف التحويل والاستهلاك في نهاية العام الأول. بفرض أنه يتم حساب الاستهلاك لكامل العام بطريقة القسط الثابت.

السؤال الثاني والثلاثون: تملك الشركة الصناعية (آ) مصنعاً لم يتم استخدامه لعدة سنوات بسبب انخفاض الطلب على منتجاته ولا تتوقع الشركة استخدامه في المستقبل وحاولت بيعه بمبلغ ٣٥٠٠٠ ل.س ولكن المبلغ الصافي الذي يغطيه المصنع ٢٠٠٠٠ ل.س وأظهرت السجلات المحاسبية أن تكلفته ١٤٥٠٠٠ ل.س ومجمع استهلاكه ٨٠٠٠٠ ل.س . والمطلوب:

تسجيل القيود اللازمة في دفاتر الشركة لتسجيل الانخفاض المستمر في قيمته الاستعمالية.

السؤال الثالث والثلاثون: تملك الشركة (س) عدة ممتلكات ثابتة المصنع يحتوي ممتلكات ومصنعاً وتجهيزات قد أصبحت بلا قيمة منذ ثلاث سنوات مضت بسبب الانخفاض المستمر في الأسعار وبسبب انخفاض الطلب على منتجاته. وقد نصح المراجع الشركة أنه من الأفضل إغلاق المصنع في المستقبل القابل للتنبؤ وأن يتم تسجيله بالقيمة الصافية المتوقعة القابلة للتحقق. وقد أظهرت الحسابات أن التكلفة الأصلية لهذه الممتلكات والمصنع والتجهيزات كانت ٨٠٠٠٠٠ ل.س، مجمع الاستهلاك ٣٠٠٠٠٠ ل.س. القيمة التقديرية الصافية القابلة للتحقق ٥٠٠٠٠ ل.س. مع العلم أنه لم يتم تسجيل الضريبة المفروضة على الأملاك والتي تبلغ في العام الحالي ٦٠٠٠ ل.س. المطلوب :

١- ما القيود التي يجب على الشركة تسجيلها للاعتراف بالانخفاض في القيمة الاستعمالية؟

٢- تسجيل كامل ملاحظات الإفصاح الملزمة.

السؤال الرابع والثلاثون: قامت إحدى الشركات بتصنيع آلة لاستخدامها الذاتي. وقد أظهر دفتر الأستاذ الحسابات المدينة والدائنة التي سجلت في حساب الآلة خلال العام علماً أن الآلة أصبحت جاهزة للاستخدام في نهاية السنة.

حساب الآلة الجديدة

٢٠٠٠ النقدية الناتجة عن بيع الآلة القديمة	٢٤٠٠ تكلفة تفكيك الآلة القديمة
	١٨٠٠٠ أجور العمال
	٢٤٠٠ المواد الأولية المستخدمة
	٣٠٠٠ تكلفة التركيب
	٨٠٠ المواد التالفة
	٣٠٠٠ أرباح التصنيع
	٣٥٠٠ الأجزاء الاحتياطية
	٣٠٠٠ الأدوات المساعدة

وقد أظهر البحث الحقائق الإضافية التالية :

- ١- الآلة القديمة التي تم استبعادها كانت تكلفتها الأصلية ٤٠.٠٠٠ ل.س، مجمع استهلاكها ٣٨.٥٠٠ ل.س.
- ٢- رصيد التكاليف الصناعية غير المباشرة ١٠.٠٠٠ ل.س، ٩٥% منها تتعلق بعمليات التصنيع العادية للشركة والباقي خاص بتصنيع الآلة للاستخدام الذاتي.
- ٣- متوسط الحسم النقدي على المواد الأولية المشتراة ٢% وقد تم تسجيل كامل مبلغ الحسم المستفاد منه كحسم شراء.
- ٤- تم دفع تكاليف التركيب إلى المساعد التقني الذي قدم المساعدة خلال فترة بداية تشغيل الآلة.
- ٥- تكلفة المواد الأولية النافقة هي تكلفة المواد الأولية المستخدمة خلال فترة الفحص وبداية التشغيل.
- ٦- سجلت أرباح التصنيع في الجانب الدائن من الحساب بهذا الاسم. وقد قدرت الشركة أنها وفرت على الأقل ٣.٠٠٠ ل.س نتيجة تصنيع الآلة داخلياً عوضاً عن شرائها.
- ٧- الأجزاء الاحتياطية هي الأجزاء المشتراة والتي وضعت جانباً لتغطية الأعطال والصيانة خلال العامين الأولين للاستخدام العادي للآلة.
- ٨- تم استخدام الأدوات المساعدة مع الآلة. العمر الإنتاجي التقديري لهذه الأدوات خمس سنوات. ويتوقع أن تعمل الآلة من ١٠ إلى ٢٠ عاماً. والمطلوب:
تسجيل القيود اللازمة لتصحيح حساب الآلة والحسابات الأخرى للشركة. وإذا كان ممكناً رتب القيود بأرقام متسلسلة توضح التاريخ. بفرض أن المشروع غير مؤهل لرسملة الفائدة.

السؤال الخامس والثلاثون: قامت الشركة (آ) ببناء مصنع لاستخدامها الذاتي. واعتمدت في رسملة الفائدة الأساس السنوي . وتم دفع النفقات التالية خلال عام ٢٠٠٠ : في ١/١/٣٠٠٠٠ ل.س، ١/٧/٢٩٠٠٠٠ ل.س، ٩/١/٨٠٠٠٠٠ ل.س، وفي ١٢/٣١/٢١٠٠٠٠ ل.س. والديون التالية كانت غير مدفوعة خلال العام:

ديون البناء، ١٢%	١٠٠٠٠٠ ل.س
أوراق دفع قصيرة الأجل، ١٥%	٢٤٠٠٠٠ ل.س
أوراق دفع (بدون فائدة)	٤٠٠٠٠٠ ل.س

قامت الشركة برسملة الفائدة أولاً باستخدام معدل الفائدة على الديون المباشرة المرتبطة بالبناء ثم استخدمت طريقة المتوسط المرجح لمعدل الفائدة على جميع الديون. والمطلوب:

- ١- احسب مبلغ الفائدة الواجب رسملته والمبلغ الواجب حسابه كمصروف.
- ٢- سجل القيد المتعلق بالبناء والفائدة.

السؤال السادس والثلاثون: قامت الشركة (آ) بتشييد بناء لاستخدامها الذاتي واعتمدت على رسملة الفائدة باستخدام متوسط النفقات على أساس ربع سنوي عند بداية تطور المشروع. وقد دفع النفقات التالية خلال العام الأول كالتالي: ١/١/٢٨٠٠٠٠٠ ل.س، ١/٢/٢٥٠٠٠٠٠ ل.س، ٣/٣١/٣٦٥٠٠٠٠ ل.س وكانت الديون غير المدفوعة خلال الربع الأول كالتالي:

أوراق دفع لتمويل البناء، ١٠%	١٦٠٠٠٠ ل.س
أوراق دفع قصيرة الأجل، ١٥%	٢٥٠٠٠٠٠ ل.س
أوراق دفع لرهن العقارات، ٨%	١٢٠٠٠٠٠ ل.س

والمطلوب: ١- حساب مبلغ الفائدة الواجب رسمته والمبلغ الواجب حسابه كمصروف في العام الأول باستخدام طريقة المتوسط المرجح.

٢- اكتب القيد اللازم لتسجيل النفقات والفائدة.

٣- وضح أثر تكلفة الأرض التي تم إقامة البناء عليها في مبلغ الفائدة الواجب القابل للرسملة.

السؤال السابع والثلاثون: قامت الشركة (آ) بتشغيل مصنعين منفصلين، المعالجة المحاسبية المتبعة في المصنع الأول هي تسجيل نفقات الإصلاح العادي كمصروف عند حدوثها. بالمقابل فإن المصنع الثاني يستخدم طريقة التوزيع التي تضيف نفقات الصيانة والإصلاح بقسط متساوٍ في كل دورة. تتميز منتجات الشركة بأنها شبيه موسمية. وفيما يلي البيانات المتعلقة بعام ١٩A:

المصنع الأول	المصنع الثاني	
٥٠٠٠ ل.س	٥٠٠٠ ل.س	نفقات الإصلاح المقدرة في الموازنة لهذا العام
		نفقات الإصلاح الفعلية التي حدثت فعلاً ودفعت :
١٢٠٠ ل.س	٤٠٠ ل.س	الربع الأول
٨٠٠ ل.س	١٥٠٠ ل.س	الربع الثاني
١٠٠٠ ل.س	١١٠٠ ل.س	الربع الثالث
٢١٠٠ ل.س	٢٢٠٠ ل.س	الربع الرابع

والمطلوب: ١- تسجيل القيود في عمودين متوازيين في كل مصنع ولكل ربع عام.

٢- هل تنصح بأي تغيير في السياسات المحاسبية؟ وضح وعلل إجابتك.

السؤال الثامن والثلاثون: هذه الصفات التالية ترتبط بالأصول الثابتة :

١- تم شراء أرض وبناء نقداً بمبلغ ٧٨٩٠٠ ل.س. وافق المشتري على دفع ٩٠٠ ل.س. من أجل الضريبة المفروضة حالياً. وكان المشتري قد اقترض من المصرف مبلغ ٥٠٠٠٠ ل.س. بفائدة ١٥% (يستحق مبلغ الفائدة خلال عام

واحد) وذلك للمساعدة على الدفع النقدي. وقد تم تقويم هذه الممتلكات لأغراض ضريبية كالتالي: الأرض ٢٥٠٠٠ ل.س. ، البناء ٥٠٠٠ ل.س.

٢- قبل استخدام هذه الممتلكات التي تم شراؤها في الفقرة السابقة ١، تم دفع النفقات التالية :

إصلاح وتحديد البناء ٨٠٠٠ ل.س.
تركيب شبكة كهربائية ٢٢٠ فولت ٢٠٠٠ ل.س.
استبعاد المخزن غير المستعمل (تم بيع نفاية بـ ٥٠ ل.س) ٣٠٠ ل.س.
تشديد طريق جديد ١٥٠٠ ل.س.
إصلاح الطريق القديمة الموجودة ٦٠٠ ل.س.
كتابة اسم الشركة على جانبي البناء ٩٠٠ ل.س.
تركيب سياج كهربائي حول الممتلكات ٢٥٠٠ ل.س.

٣- شراء قطعة أرض بمبلغ ٣٢٠٠٠ ل.س، تبلغ الضريبة المفروضة حالياً عليها ١٨٠٠ ل.س. إجمالي الرسوم المدفوعة ٥٠٠ ل.س، رسوم المحامي المتعلقة بعملية الشراء ٣٠٠ ل.س، تم دفع هذه النفقات نقداً.

٤- كانت الأرض التي تم شراؤها في الفقرة السابقة مستوية ومنبسطة لذلك تم بناء حائطين عليها لمنع تآكل الأرض الذي خلف أحدودين كبيرين عبر الأرض، بلغت إجمالي التكاليف النقدية لهذا العمل ٣٠٠٠ ل.س. وتم تهئية الأرض لتكون موقعاً لمصنع في المستقبل.

٥- تم شراء آلة مستعملة نقداً بقيمة ٨٥٠٠ ل.س وتم دفع النفقات اللاحقة للشراء كالتالي :

تكاليف الفحص العام قبل الاستخدام ١٢٠٠ ل.س.
تكاليف تركيب الآلة ٣٠٠ ل.س.

١٥٠ ل.س.	تكاليف نقل الآلة
١٠٠ ل.س.	تكاليف استبعاد آلتين صغيرتين لنقل الآلة الضخمة المشتراة
٤٠٠ ل.س.	تكاليف تقوية الأرض قبل تركيب الآلة
٦٠ ل.س.	تكاليف الفحص قبل التشغيل
	تكاليف مجموعة الأدوات الجديدة الأساسية لضبط
٢٢٠ ل.س.	الآلة لعدة أنماط من العمل
	المطلوب :

تسجيل قيود اليومية اللازمة لتسجيل كل من الصفات السابقة. مع الانتباه إلى تكلفة كل أصل من الأصول. مع تسوية الوضع في كل الحالات المشكوك فيها.

السؤال التاسع والثلاثون: تبلغ تكلفة إحدى التجهيزات في ١٩٩١/١/١ مبلغ ١٨٠٠٠ ل.س، تم بيعه في ١٩٩٦/٦/٣٠ بمبلغ ١٠٠٠٠ ل.س كان قد تم استهلاكه خلال عمره الإنتاجي عشر سنوات باستخدام طريقة القسط الثابت بفرض أن قيمة النفاية تبلغ ١٥٠٠ ل.س.

تملك الشركة مستودعا تكلفته ١٥٠٠٠ ل.س، قيمة النفاية ١٥٠٠ ل.س، تم استهلاكه خلال عشرين عاما باستخدام طريقة القسط الثابت. عندما مضى على البناء ١٥ عاما قامت الشركة بإضافة جناح حيث بلغت تكلفة تشييد الجناح ٩٠٠٠٠ ل.س. العمر التقديري الخاص بالجناح ١٥ عاما، قيمة النفاية الخاصة بالجناح ١٠٠٠٠ ل.س إذا علمت أن الدورة المحاسبية في ١٢/٣١ المطلوب:

١- اكتب جميع القيود اللازمة لتسجيل:

- بيع التجهيزات.

- الإضافات مع العلم أن الدفع كان نقدا.

-استهلاك المستودع واستهلاك الجناح الجديد المضاف بعد استخدامه (حسب الاستهلاك لمدة سنة واحدة فقط).

٢- وضح كيفية الإفصاح عن البناء والجناح المرتبط به في قائمة الوضع المالي التي يتم إعدادها مباشرة بعد تسجيل القيد المتعلق بالاستهلاك في الطلب السابق.

السؤال الأربعون: بلغ الثمن في فاتورة الآلة ٢٠٠٠٠ ل.س، ولكن هناك العديد من النفقات المرتبطة بالحصول على الآلة وتركيبها والتي تبلغ ٥٠٠٠ ل.س، تتضمن بعض الأمور مثل نفقات النقل والتوصيل الكهربائي ووضع قاعدة للآلة وغيرها من النفقات. مع العلم أن العمر الإنتاجي المقدّر للآلة عشر سنوات ولا يوجد قيمة نفاية.

اقترح صاحب المشروع أن هذه النفقات الثانوية التي تبلغ ٥٠٠٠ ل.س يجب أن تضاف إلى حساب المصاريف فوراً لثلاثة أسباب:

١- لا يمكن استرداد مثل هذه النفقات إذا تم بيع الآلة.

٢- إضافة مبلغ ٥٠٠٠ ل.س (النفقات الثانوية) في حساب الآلة سوف لا يؤدي بالضرورة إلى الاقتراب من سعر السوق بالنسبة لهذا الأصل نظراً لإمكانية تغير مستوى الأسعار.

٣- إضافة مبلغ ٥٠٠٠ ل.س (النفقات الثانوية) إلى حساب المصاريف فوراً سوف يؤدي إلى تخفيض الضريبة المفروضة على الدخل.

المطلوب :

ناقش كلا من النقاط التي أوضحها صاحب المشروع.

السؤال الحادي والأربعون: بناء المصنع للشركة (آ) قديم (العمر الإنتاجي التقديري المتبقي له ١٢ سنة) ويحتاج إلى عمليات صيانة وإصلاح مستمرة وقد

أظهرت حسابات الشركة تكلفته الأصلية ٦٠٠٠٠٠ ل.س، مجمع استهلاكه في بداية السنة الحالية ٤٠٠٠٠٠ ل.س. وتم دفع النفقات التالية المرتبطة ببناء المصنع:

- إصلاحات مستمرة متكررة بتكلفة قليلة ٣٤٠٠٠ ل.س
- إضافة مخزن حديد ملحق بالبناء عمره الإنتاجي

التقديري ٨ سنوات ٧٢٠٠٠ ل.س

- استبدال بالسطح الأصلي (تكلفة ٨٠٠٠٠ ل.س)

سطحاً حديثاً مضموناً ١٠٠٠٠٠ ل.س

- إصلاحات غير عادية غير متكررة بسبب أضرار الطوفان، هذا

الإصلاح لا يزيد القيمة الاستعمالية للعمر الاقتصادي ١٢٠٠٠ ل.س

- إتمام إصلاح نظام أنابيب المياه (التكلفة غير معلومة). ٢٥٠٠٠ ل.س

والمطلوب: تسجيل قيود اليومية لكل من البنود السابقة مع توضيح أساس المعالجة المحاسبية المتبع في كل بند من البنود السابقة.

السؤال الثاني والأربعون: اختر أفضل إجابة لكل من الأمور التالية مع تعليل سبب الاختبار لكل فقرة.

١- اشترت الشركة (آ) مصنعاً معيناً بالدين. وافقت الشركة على دفع ١٠٠٠٠ ل.س كل عام لمدة خمس سنوات.

يتم تسجيل المصنع بقيمة:

آ- ٥٠٠٠٠ ل.س.

ب- ٥٠٠٠٠ ل.س مضافاً إليها معدل الفائدة السائد في السوق.

ج- القيمة الحالية لـ ١٠٠٠٠ ل.س سنوياً لمدة خمس سنوات بمعدل الفائدة السائد في السوق.

د- القيمة الحالية لـ ١٠٠٠٠ ل.س سنوياً لمدة خمس سنوات بمعدل الفائدة السائد في المصرف.

٢- ضريبة المبيعات المفروضة والمدفوعة لشراء الآلة يجب أن تسجل بـ:

أ- حساب أعباء مؤجلة مستقل.

ب- مصروف الضرائب المتنوعة (الذي يضم جميع الضرائب ما عدا ضريبة الدخل).

ج- مجمع استهلاك الآلة.

د- حساب الآلة.

تعتمد الفقرات ٣، ٤، ٥ على المعلومات التالية:

الشركتان المستقلتان (آ) ، (ب) تعملان في مجال البناء وكل منهما يملك قطعة أرض معدة للبناء ولكن كل شركة تفضل البناء على أرض الشركة الأخرى وحسب ذلك اتفقا على تبادل الأراضي وتم استئجار خبير في التقييم وقد أظهرت التقارير والسجلات في الشركتين المعلومات التالية:

الشركة (ب)	الشركة (آ)	
٥٠٠٠٠ ل.س	٨٠٠٠٠ ل.س	التكلفة (تعادل القيمة الدفترية)
٩٠٠٠٠ ل.س	١٠٠٠٠٠ ل.س	القيمة السوقية المقدرة من قبل الخبير

تم تبادل الأراضي ونظرا لاختلاف القيمة دفعت الشركة (ب) للشركة (آ) مبلغ ١٠٠٠٠ ل.س نقدا

٣- لأغراض التقرير المالي سوف تعترف الشركة (آ) بربح قبل الضريبة بمبلغ:

أ- ٢٠٠٠ ل.س.

ب- ٦٠٠٠ ل.س.

ج- ١٠٠٠٠ ل.س.

د- ٢٠٠٠٠ ل.س.

٤- لأغراض التقرير المالي سوف تعترف الشركة (ب) بربح قبل الضريبة بمبلغ:

أ- صفر .

ب- ١٠٠٠٠ ل.س.

ج- ٣٠٠٠٠ ل.س.

د- ٤٠٠٠٠ ل.س.

٥- بعد التبادل سوف تسجل الشركة (أ) الأرض الجديدة بمبلغ :

أ- ٧٠٠٠٠ ل.س.

ب- ٧٢٠٠٠ ل.س.

ج- ٨٠٠٠٠ ل.س.

د- ٩٢٠٠٠ ل.س.

٦- تم تطوير آلة مما أدى إلى زيادة قيمتها السوقية وطاقاتها الإنتاجية بـ ٢٥%

دون زيادة عمرها الإنتاجي يجب أن تعامل تكلفة التطوير:

أ- كمصروف.

ب- بإضافتها إلى مجمع الاستهلاك.

ج- برسمتها في حساب الآلة.

د- بتوزيعها بين مجمع الاستهلاك وحساب الآلة.

الفصل الخامس

استهلاك الأصول الثابتة

أولاً- المبادئ الأساسية والطرائق المستخدمة في الاستهلاك

- ١- المصطلح
- ٢- طبيعة الاستهلاك
- ٣- العوامل المساعدة على تحديد الاستهلاك
- ٤- طرائق الاستهلاك.
- ٥- بعض المشاكل الخاصة بالاستهلاك

ثانياً- محاسبة الموارد الطبيعية :

- ١- تعريف الاستنزاف
- ٢- محاسبة الاستنزاف
- ٣- حقائق الاستهلاك والاستنزاف

ثالثاً - الأسئلة والتمارين



مقدمة :

كما لاحظنا في الفصل السابق فإن اقتناء الأصول الثابتة يكون بغرض استخدامها وليس بغرض إعادة بيعها، أي تستمد هذه الأصول قيمتها من الخدمات التي تقدمها وليس من قيمتها البيعية المتوقعة. كما تتميز هذه الأصول بطول عمرها الإنتاجي، حيث تتضمن على خدمات ومنافع اقتصادية تستفيد منها عدة فترات محاسبية في المستقبل، فجميع الأصول الثابتة -فيما عدا الأراضي- لها حياة إنتاجية محدودة، الأمر الذي يستوجب تخصيص تكلفة الأصل الثابت على الفترات المستفيدة من خدماته وفقاً لدرجة استفادتها منها، ويطلق على هذا الجزء من تكلفة الأصل الثابت الذي يحمل على كل فترة محاسبية "مصرف استهلاك الأصل".

إن الغرض من هذا الفصل هو وصف الطرائق المختلفة المستخدمة في العمليات المحاسبية لتحصيل تكلفة الممتلكات الملموسة والمصادر الطبيعية على طول حياتها الإنتاجية. ولإنجاز هذا الغرض، فقد صمم الفصل كالتالي:

أولاً - المبادئ الأساسية والطرائق المستخدمة في الاستهلاك:

١-المصطلح.

٢-طبيعة الاستهلاك.

٣-العوامل المساعدة في تحديد الاستهلاك.

٤-طرائق الاستهلاك.

٥-بعض المشاكل الخاصة بالاستهلاك.

ثانياً - محاسبة الموارد الطبيعية :

١-تعريف الاستنزاف.

٢-محاسبة الاستنزاف.

٣-حقائق الاستهلاك والاستنزاف.

أولاً - المبادئ والطرائق الأساسية المستخدمة في الاستهلاك:

١- المصطلح:

فيما يتعلق بهذا الموضوع، توجد ثلاثة مصطلحات محاسبية يجب التفريق بينها هي:

١- الاستهلاك (Depreciation) يرى الكثير من المحاسبين أن الاستهلاك عبارة عن التناقص أو التدهور التدريجي للخدمات والمنافع التي يمكن الحصول عليها من الأصل المادي الملموس، وبالتالي فهو توزيع لتكلفة الممتلكات المادية (المعمل، المعدات القابلة للاستهلاك) على فترات العمر الإنتاجي.

٢- الاستنزاف (Depletion) يرتبط باستخراج الموارد الطبيعية بصورة مستمرة حتى تنضب هذه الموارد مثل البترول والمعادن والأخشاب ... الخ وبالتالي فهو توزيع تكلفة الأصول الطبيعية كالمناجم وآبار النفط بحسب استخدامها أو استنزافها.

٣- الاستنفاد (الاستهلاك الرأسمالي): (Amortization) يتعلق الاستنفاد بالأصول غير الملموسة لتحديد تناقص منافع هذه المجموعة من الأصول، وبالتالي فهو توزيع تكلفة الأصول غير المادية القابلة للاستهلاك والمتمثلة بالحقوق الخاصة أو المنافع، مثل براءات الاختراع، وحقوق الطبع والنشر، والأراضي المستغلة بالإيجار، خلال العمر الإنتاجي للأصل.

يستخدم في بعض الأحيان "مصطلح استهلاك" كمصطلح عام يتضمن جميع أنواع التقسيمات الثلاثة السابقة.

في كل من الحالات الثلاثة السابقة الذكر، وبالنسبة للبضائع المصنعة مسن قبل الشركة، إن جزءاً من التكلفة الدورية بما فيها الاستهلاك سيكون متضمناً في

بضاعة آخر المدة؛ لذلك، تجري مقابلة هذا الجزء من خلال تكلفة البضاعة المباعة عند بيع هذه البضائع.

تجدر الإشارة إلى أن الاستهلاك من الناحية المحاسبية لا يعتبر وسيلة لتقييم الأصول الثابتة، وإنما هو العملية التي يتم بموجبها توزيع قيمة الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك **Depraciable Asset** بطريقة منطقية ومنظمة على الفترات المحاسبية المتوقعة أن تستفيد من حيازة واستخدام الأصل.

٢- طبيعة الاستهلاك:

إن تكلفة الممتلكات، المصانع، والتجهيزات هي نفقة طويلة الأجل مدفوعة مقدماً، وهذه النفقة دفعت سلفاً عند استخدام الأصل، لذلك، فإنها تسجل كأصل من الأصول.

يعرف الاستهلاك في قائمة الدخل، بأنه نفقة بيعية، إدارية، أو صناعية (مثال، تكلفة البضاعة المباعة)، واعتمد في ذلك على طبيعة واستخدام الموجودات ذات العلاقة، لأن الاستهلاك يمكن أن يؤثر في قائمة الدخل بطريقتين: الطريقة الأولى حساب الاستهلاك كنفقة مباشرة، مثلاً، استهلاك سيارات الشركة المستخدمة من قبل رجال البيع يصنف بأنه نفقة بيعية. وبالمقابل فإن استهلاك الآلات المستخدمة في المصنع ليس نفقة مباشرة، بل يسجل كجزء من تكلفة الإنتاج، وعندما تباع هذه البضاعة، فإن تكلفة بضاعة آخر المدة (متضمنة عنصر الاستهلاك) تسجل كتكلفة البضاعة المباعة، ذلك الجزء من الاستهلاك المتبقي من تكلفة بضاعة آخر المدة المتوفرة في المخزن في نهاية الفترة يسجل كأصل من الأصول (بضاعة) حتى يتم بيعه.

لذلك ينخفض الدخل في الفترة المعطاة بسبب الاستهلاك الأولي المتضمن في تكلفة البضاعة المباعة فقط ويمكن أن تصنف عوامل الاستهلاك على الشكل التالي:

عوامل وظيفية	عوامل طبيعية
١- عدم الكفاية. ٢- الإهمال، متضمناً بطلان الاستخدام بالإضافة إلى التقادم الفني.	١- التآكل والبلي الناتج عن تشغيل الموجودات. ٢- عامل الزمن وعناصر أخرى. ٣- التدهور والانهيار.

إن التغيير في القيمة السوقية لأي من الموجودات الثابتة سوف لن يُعسرف على أنه واحد من حالات الاستهلاك حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP، إذ إن العوامل الطبيعية الثلاثة تنبئ باستمرار إلى التأثير في الحياة الإنتاجية للعديد من الموجودات الثابتة المادية، أما العوامل الوظيفية فإنها غالباً ما تكون أكثر تقلباً. إن أسباب عدم الكفاية تأتي جراء التوسع بالأعمال الناتجة عن الفشل في تشغيل الموجودات نتيجة زيادة الخدمات المطلوبة منها، حتى في حال كون الأصل ما يزال يخضع للظروف الجيدة وقادراً على تقديم المنفعة الأصلية المتوقعة منه.

قد يظهر نتيجة عدم الكفاية، الإهمال وبطلان الاستخدام، وأسباب أخرى مثل انعدام الطلب على المنتج أو الخدمة أما بطلان الاستخدام فإنه يحدث عندما يصبح لدينا موجودات بديلة جديدة تستطيع تقديم خدمة محسنة. في مثل هذه الحالات، سيكون من المرغوب به التخلص من الموجودات القديمة.

يعتمد التوزيع الدوري لتكلفة اقتناء الأصل على كل العوامل الوظيفية والطبيعية للاستهلاك، هذه العوامل التي تعمل تقريباً بلا انقطاع ستعطينا القيم الأولية لحاسبة الاستهلاك. وعلى أي حال، فإن العوامل الفجائية وغير المتوقعة مثل

العواصف، والفيضانات، والتغير المفاجئ في الطلب، والإهمال الجذري لاستعمال الموجودات غالباً ما يكون لها معالجة خاصة . وعلى سبيل المثال، يمكن تطبيق معالجة خاصة عند تسجيل الحريق، وذلك نتيجة الاستبعاد الفوري للأصل من الحسابات وتسجيله كخسائر عائدة للحادثة.

يمكن أن تتأثر الحياة الإنتاجية للموجودات الثابتة أيضاً بسياسات الإصلاح والصيانة التي تقوم بها الشركة. فسياسات الإصلاح والصيانة غير الكافية يمكن أن تنقص النفقة مؤقتاً ، ويؤدي ذلك إلى تناقص الحياة الإنتاجية للأصل. لذلك ستكون هناك زيادة في نفقة الاستهلاك الدورية.

تسجيل الاستهلاك:

يسجل الاستهلاك الدوري في الطرف المدين من حساب مصاريف التشغيل وفي حالة الشركة الصناعية، فيسجل في حساب تكاليف الصنع (تكاليف صناعية غير مباشرة)، ويسجل في الطرف المقابل للموجودات بالميزانية وتحت عنوان مجمع الاستهلاك، بدلاً من وضعها مباشرة في الطرف الدائن للأصل التي تعود له، وهذا الحساب المقابل الخاص والذي يسجل فيه الاستهلاك بالطرف الدائن سيحافظ على انفصال التكلفة الأصلية للأصل عن مبلغ التكلفة الذي يمكن أن يقابل إيراد الاستهلاك. حساب الأصل المقابل من الأفضل أن لا يدعى احتياطي استهلاك وذلك لأن الاستهلاك لا يقدم أي "احتياطي".

يتم التسجيل المحاسبي للاستهلاك وفق الخطوات التالية:

١- احتساب قسط الاستهلاك وفق إحدى الطرائق التي يتم ذكرها لاحقاً.

٢- إثبات الاستهلاك في دفتر اليومية بالقيّد التالي:

× ×	من حـ/ مصروف الاستهلاك	
× ×	إلى حـ/ مجمع الاستهلاك	

٣- إقفال الاستهلاك بحساب ملخص الدخل أو حساب الأرباح والخسائر:

× ×	من حـ/ الأرباح والخسائر (ملخص الدخل)	
× ×	إلى حـ/ مصروف الاستهلاك	

٤- تتكرر القيود السابقة سنوياً في نهاية العام حيث إن حـ/ مصروف الاستهلاك يعد حساباً مؤقتاً يفتح ويقفل في التاريخ نفسه ولا يظهر له أي أثر في القوائم المالية وأما حساب مجمع الاستهلاك فيزداد رصيده في كل عام بمقدار قسط الاستهلاك السنوي ويظهر هذا الحساب في الميزانية مخصصاً من تكلفة الأصل الذي يعود له.

٣- العوامل المساعدة على تحديد الاستهلاك:

تنعكس مصاريف الاستهلاك الدورية على تخصيص التكلفة الأصلية لاقتناء الأصل (بعد تخفيض قيمة النفاية المقدرة) على عمليات التشغيل وذلك بالمقارنة مع المنافع الاقتصادية المستلمة في كل فترة من فترات استخدام الأصل. والمتغيرات التي يجب أخذها بالحسبان لحساب مصاريف الاستهلاك الدورية هي كالتالي:

أ- القيمة القابلة للاستهلاك.

ب- العمر الإنتاجي المقدر.

ج- اختيار واحدة من طرائق الاستهلاك.

لذلك، فإن حساب الاستهلاك يعتمد على عاملين أولاً العوامل الفعلية وثانياً العوامل التقديرية.

آ- القيمة القابلة للاستهلاك : Depraciabile Value

يشير مصطلح القيمة القابلة للاستهلاك إلى الأساس الذي يحسب على أساسه الاستهلاك ويمثل الفرق بين تكلفة اقتناء الأصل وقيمته المقدرة كنفاية في نهاية عمره الإنتاجي أو هي المبلغ المقدر والذي من الممكن استرداده خلال عملية البيع، أو بعدة طرائق أخرى عندما يقوم المستخدم باستبعاد الأصل من الخدمة. ولتقدير قيمة النفاية المسموح بها، يجب تقدير تكاليف التفكيك وتكاليف التخلص من الأصل المستبعد. مثال على ذلك، افترض بأن قيمة بيع الأصل المستبعد من الخدمة تقدر بـ ٢٥٠٠٠ ل.س وتكاليف البيع والتفكيك تقدر بـ ٥٠٠٠ ل.س في هذه الحالة، فإن القيمة المتبقية ستكون ٢٠٠٠٠ ل.س.

وغالباً ما يتم تجاهل هذه القيمة ويعد هذا إجراء مقبولاً عندما يتوقع أن تكون مبالغ التخلص من الأصل واسترداده متعادلة (وفي هذه الحالة ستكون القيمة المتبقية مساوية للصفر)، أو عندما تكون المبالغ ذات العلاقة غير مهمة، بالإضافة إلى أن القيمة المتبقية تقدر لعدة سنوات قادمة، ويجب أن تساوي هذه القيمة قيمتها الحالية من جراء حسابات الاستهلاك وغالباً ما تكون القيمة الحالية لقيمة النفاية المقدرة مستقبلاً غير جديرة بالذكر.

ب- العمر الإنتاجي المقدر : Economic life

العمر الإنتاجي للأصل هو تلك الفترة الزمنية التي يتوقع أن تستفيد المنشأة من خدمات الأصل.

وهنا لابد من التمييز بين العمر الإنتاجي للأصل Usefull life وهو ما يطلق عليه أيضاً العمر الاقتصادي للأصل Economic life، وبين العمر

الطبيعي للأصل **Physical life** الذي يعكس الفترة التي يمكن أن يستمر الأصل خلالها من الناحية الطبيعية في تقديم الخدمات ويكون الأصل قادراً على الإنتاج. وتفضل المنشآت استهلاك الأصول الثابتة خلال عمره الاقتصادي الذي يشكل جزءاً من عمره الطبيعي وتتوقع المنشأة خلالها تحقيق وفورات في تكاليف التشغيل. يتعلق تقدير العمر الإنتاجي للأصل وللأغراض المحاسبية بما يلي:

- ١- استخدام الأصل من قبل المالك الحالي.
 - ٢- استخدام الأصل للغرض الذي اقتني من أجله.
 - ٣- سياسات الإصلاح والصيانة المحددة على طول الحياة الإنتاجية للأصل.
- يعتمد المبلغ الدوري لاستهلاك الأصل على استخدام "إمكانات الخدمة الاقتصادية" للأصل في المشروع ، لذلك ، يحدد العمر الإنتاجي على أساس القواعد التي ترتبط مع مدة الصلاحية وكمثال على ذلك، فإن العمر الإنتاجي يمكن أن يحسب من حيث:

- ١- فترات الوقت المحدد كإجمالي الأشهر أو السنوات.
 - ٢- إجمالي المخرجات.
 - ٣- إجمالي عدد ساعات التشغيل.
- كما ويعتمد قياس العمر الإنتاجي مبدئياً على طبيعة الأصل والحالات الأولية للاستهلاك.

ج- اختيار واحدة من طرائق الاستهلاك:

تؤثر الطريقة المتبعة في توزيع القيمة القابلة للاستهلاك على فترات العمر الإنتاجي في تحديد مقدار الاستهلاك السنوي، ومهما كانت الطريقة المستخدمة فإن المبادئ المحاسبية المقبولة عمولة GAAP تفرض توزيع القيمة القابلة للاستهلاك بأسلوب منطقي ومنظم ولا بد من الاستمرار في تطبيق تلك الطريقة من

سنة لأخرى التزاماً "بالثبات المحاسبي" ..، وإذا ما اضطرت المنشأة إلى الانتقال لطريقة أخرى فلا بد من الإفصاح عن أثر الطريقة في القوائم المالية وبيان مبرراته. ولاهمية طرائق الاستهلاك لا بد من دراستها بشيء من التفصيل.

٤- الطرائق المستخدمة في حساب الاستهلاك:

هناك العديد من الطرائق التي طورت لحساب مصاريف الاستهلاك، وكل واحدة من هذه الطرائق تقدم مبلغاً مختلفاً لمصروف الاستهلاك لكل فترة من الفترات المحاسبية على طول الحياة الإنتاجية للأصل، ويمكن أن تصنف هذه الطرائق كالتالي:

آ- على أساس التوزيع المتساوي على طول العمر الإنتاجي:

١- طريقة القسط الثابت (SL).

ب- على أساس المخرجات وقد تسمى أيضاً أساس الطاقة الإنتاجية: بحيث تتحمل سنوات العمر الإنتاجي للأصل بأقساط متغيرة تبعاً لمخرجات الأصل وتقسم إلى:

٢- طريقة عدد ساعات التشغيل (SH).

٣- طريقة عدد وحدات الإنتاج (PO).

ج- طريقة الاستهلاك المتناقص (الاستهلاك المعجل): ويتم بموجبها توزيع القيمة القابلة للاستهلاك على أساس مصاريف الاستهلاك المتناقصة خلال فترات العمر الإنتاجي للأصل وتقسم إلى :

٤- طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام (SYD).

٥- طريقة النسبة الثابتة على الرصيد المتناقص (DB).

د- على أساس الاستثمار والفائدة.

هـ- نظم استهلاك خاصة:

٦- نظام تقييم الأصول الثابتة.

٧- نظام الاستهلاك طبقاً للمجموعات.

٨- نظام الاستبعاد والاستبدال (الإحلال).

حددت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً سياسات الاستهلاك في الشركة حيث لن تعتمد على مميزات واستخدامات موجودات الشركة الثابتة، لذلك، فإن اختيار طريقة للاستهلاك من بين الطرائق المختلفة يعد اختياراً حراً، وإنه من المرغوب فيه بالنسبة للشركات أن يتم الإفصاح عن الأسباب التي جعلتها تختار طريقة استهلاك محددة من بين الطرائق الموجودة. وأهم طرائق الاستهلاك هي :

٩- طريقة القسط الثابت: Straight line Method

تعتمد طريقة القسط الثابت على افتراض أن الموجودات المستخدمة ستخسر قيمتها مع مرور الوقت، لذلك فإن هذه الطريقة مرتبطة مباشرة بمرور الوقت أكثر من عامل استخدام الأصل، وتدعى طريقة القسط الثابت لأنها صممت لتحميل السنوات المختلفة لحياة الأصل بقيم استهلاك متساوية. وبالتمثيل البياني لكل من مصاريف الاستهلاك الدورية أو مجمع الاستهلاك، والقيمة الدفترية للأصل، وذلك بالمقابلة مع الوقت، فإنها ستمثل جميعها بخطوط متساوية.

يحتسب قسط الاستهلاك حسب هذه الطريقة وفقاً للمعادلة:

تكلفة اقتناء الأصل - صافي قيمة النفاية

$$\text{قسط الاستهلاك} = \frac{\text{تكلفة اقتناء الأصل - صافي قيمة النفاية}}{\text{العمر المقدّر}}$$

مثال:

يبين الجدول (١) مجموعة البيانات المستخدمة لتوضيح طرائق الاستهلاك:

المبلغ التوضيحي	البند
٦٦٠٠٠	تكلفة الاقتناء (التكلفة التاريخية)
٦٠٠٠	القيمة المتبقية
	العمر الإنتاجي المقدر :
٥	عدد السنوات
٢٠٠٠٠ ساعة	عدد ساعات التشغيل
١٠٠٠٠ وحدة	عدد الوحدات المنتجة

$$٦٦٠٠٠ - ٦٠٠٠$$

$$\text{قسط الاستهلاك} = \frac{٦٦٠٠٠ - ٦٠٠٠}{٥} = ١٢٠٠٠ \text{ ل.س لكل فترة}$$

كثيراً ما يعبر عن قسط الاستهلاك الثابت كنسبة مئوية، أي يتم التعبير عن المعدل الدوري (السنوي) للاستهلاك كنسبة مئوية من القيمة القابلة للاستهلاك وفي المثال السابق هي ٢٠% من صافي القيمة القابلة للاستهلاك حيث إن:

$$٢٠\% = ٦٠٠٠٠ \div ١٢٠٠٠$$

$$\text{أو } ١٨\% \text{ من تكلفة الاقتناء } (١٨\% = ٦٦٠٠٠ \div ١٢٠٠٠)$$

ويوضح الجدول (٢) طريقة قسط الاستهلاك الثابت على طول العمر الإنتاجي للأصل المبين في الجدول (١).

الجدول (٢): جدول الاستهلاك حسب طريقة القسط الثابت:

السنة	قسط الاستهلاك مدين	مجمع الاستهلاك دائن	رصيد مجمع الاستهلاك	الرصيد غير المستهلك (القيمة الدفترية)
٠				٦٦٠٠٠
١	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	٥٤٠٠٠
٢	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	٢٤٠٠٠	٤٢٠٠٠
٣	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٠٠٠٠
٤	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	٤٨٠٠٠	١٨٠٠٠
٥	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠
المجموع	<u>٦٠٠٠٠</u>	<u>٦٠٠٠٠</u>		

تقييم طريقة القسط الثابت: إن طريقة القسط الثابت طريقة مبسطة، وتقابل معياري المنطقية والمنهجية وتعد من الطرائق المناسبة ولا سيما عندما تكون الظروف التالية هي السائدة عمليا:

١- هبوط وبشكل متساو تقريبا في القدرة الإنتاجية للأصل لكل فترة من فترات العمر الإنتاجي، وهذا الأمر عائد لمرور الوقت والتقدم أكثر منه للاستخدام.

٢- الاستخدام الجوهرى للأصل نفسه في كل الفترات.

٣- مصاريف الصيانة والإصلاح هي في الحقيقة نفسها من فترة لأخرى.

وبالنسبة لنقاط الضعف في هذه الطريقة فهي:

أ- يحسب الاستهلاك بموجب طريقة القسط الثابت كجزء من الوقت أكثر منه كجزء من استخدام الأصل، ولا يعتبر الوقت المثل الحقيقي لمساهمة الأصل بالأرباح.

ب- من الممكن أن لا تتم مقابلة المصاريف مع الإيرادات.

ج-تسبب هذه الطريقة تحريفاً رئيساً بالنسبة لمفهوم معدل العائد المطلق ضمن حسابات معدل العائد على الأصول، وغالباً ما تعاني طرائق الاستهلاك التي تعتمد على الأساس الزمني من قصور حساب معدل العائد على الاستثمار.

٢-طريقة عدد ساعات التشغيل:

تعتمد طريقة عدد ساعات التشغيل على افتراض أن نقصان العمر الإنتاجي للأصل الثابت تتحدد بالدرجة الأولى بالوقت الفعلي للإنتاج أكثر من استمرارية مرور الزمن، وبدلاً من جعل نفقة الاستهلاك ذات مبالغ دورية متساوية، تعمل نتائج هذه الطريقة التي تعتمد على وقت العمل الفعلي في استهلاك الموجودات خلال الفترة المحاسبية على تحميل الفترات المختلفة بمصاريف استهلاك متفاوتة تبعاً لعدد ساعات التشغيل الفعلية.

إذا تم تشغيل الآلة وريدين في الفترة الجارية أكثر منها في الفترة السابقة (وردية واحدة) فإن قسط الاستهلاك بالنسبة للفترة الجارية سيكون الضعف بالنسبة للفترة السابقة ، ولاستعمال هذه الطريقة، فإن العمر الإنتاجي للأصل يجب أن يقدر على أساس إجمالي عدد ساعات التشغيل المقدمة من الأصل قبل التخلص منه، وبعد ذلك يمكننا حساب معدل الاستهلاك لكل ساعة تشغيل مقدمة بافتراض أن العمر الإنتاجي قدر بـ ٢٠,٠٠٠ ساعة تشغيل فإن معدل الاستهلاك لكل ساعة تشغيل سيصاغ على النحو التالي:

التكلفة التاريخية-القيمة المتبقية

معدل الاستهلاك لكل ساعة تشغيل =
إجمالي عدد ساعات التشغيل المقدرة

$$= \frac{66000 - 6000}{20000} = 3 \text{ ل.س لكل ساعة تشغيل}$$

وبافتراض أن عدد الساعات الفعلية خلال السنة الأولى ٣٨٠٠ ساعة

تشغيل فإن قسط الاستهلاك سيحسب كالتالي:

قسط الاستهلاك = معدل الاستهلاك لكل ساعة تشغيل × عدد ساعات التشغيل
في الفترة الحالية

$$\text{قسط الاستهلاك} = 3 \text{ ل.س} \times 3800 \text{ ساعة} = 11400 \text{ ل.س}$$

يوضح لنا الجدول (٣) عدد ساعات التشغيل خلال العمر الإنتاجي للأصل.

الجدول (٣): جدول الاستهلاك حسب طريقة ساعات التشغيل:

السنة	عدد ساعات التشغيل	قسط الاستهلاك مدين	مجموع الاستهلاك دائن	رصيد مجمع الاستهلاك	الرصيد غير المستهلك (القيمة الدفترية)
٠					٦٦٠٠٠
١	٣٨٠٠	$11400 = (3 \times 3800)$	١١٤٠٠	١١٤٠٠	٥٤٦٠٠
٢	٤٠٠٠	$12000 = (3 \times 4000)$	١٢٠٠٠	٢٣٤٠٠	٤٢٦٠٠
٣	٤٥٠٠	$13500 = (3 \times 4500)$	١٣٥٠٠	٣٦٩٠٠	٢٩١٠٠
٤	٤٢٠٠	$12600 = (3 \times 4200)$	١٢٦٠٠	٤٩٥٠٠	١٦٥٠٠
٥	٣٥٠٠	$10500 = (3 \times 3500)$	١٠٥٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠
المجموع	٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠		

بفرض أن هذا الأصل قد تم استخدامه فعلياً بهذه الطريقة وأن التقدير

الأصلي للعمر الإنتاجي قد تم اعتماده بـ ٢٠,٠٠٠ ساعة تشغيل.

تقييم طريقة عدد ساعات التشغيل :

تتفق طريقة عدد ساعات التشغيل مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP لكونها طريقة منهجية منطقية، وتؤدي أيضاً إلى موضوعية المقابلة بين المصاريف والإيرادات إذا تم استخدام الأصل على أسس وقواعد تشغيلية. إن مبالغ أقساط الاستهلاك في هذه الطريقة ستكون مختلفة وذلك حسب عدد الوحدات المنتجة والمقدمة من الأصل إلى المدى الذي يتم فيه الاستخدام الفعلي للأصل دون أي مخراجات، لكن هذه العلاقة لم تثبت بعد. طريقة عدد ساعات التشغيل هي الطريقة الملائمة عادة وذلك عندما يكون العامل الرئيس للتقادم هو الاستعمال، إلا أن طريقة عدد ساعات التشغيل غير ممكنة (أو صعبة) التطبيق بالنسبة للعديد من الموجودات، مثل المباني، الأثاث والآلات المكتبية، بالمقارنة مع كونها مناسبة للموجودات مثل معدات التسليم، الآلات الحاسبة، ومعدات حفر آبار النفط وما شابه.

عندما تستخدم الموجودات القابلة للاستهلاك في العمل الصناعي، فإن طريقة عدد ساعات التشغيل ستسجل قسط الاستهلاك بمبالغ متغيرة في كل فترة وبمبلغ ثابت لكل وحدة من المخراجات عندما ترتبط المخراجات بساعات التشغيل بشكل مباشر.

٣- طريقة عدد وحدات الإنتاج:

تشابه كل من طريقتي عدد ساعات التشغيل وعدد وحدات الإنتاج بكل شيء عدا الأساس في قياس المخراجات، فطريقة عدد وحدات الإنتاج تعتمد على افتراض أن النقص في العمر الإنتاجي للأصل الثابت يحدد قبل كل شيء بعدد

وحدات المخرجات الناتجة (أكثر من وقت التشغيل)، لذلك وبالاتماد على هذه الطريقة فإن العمر الإنتاجي للأصل سيقدر حسب عدد وحدات المخرجات الناتجة. يوزع الجزء الرئيس من إجمالي تكلفة الأصل الخاضع للاستهلاك (التكلفة مطروحاً منها القيمة المتبقية) على كل وحدة من وحدات المخرجات كتكلفة إنتاج، وهكذا فإن مبالغ الاستهلاك تتقلب مع التغيرات في حجم المخرجات، وهنا يكمن الاختلاف بين هذه الطريقة وطريقة القسط الثابت، حيث يتم توزيع مبلغ متباين من قسط الاستهلاك لكل وحدة من المخرجات، وذلك إذا اختلفت المخرجات من فترة لأخرى.

لاشتقاق معدل الاستهلاك لكل وحدة من المخرجات فإنه لا بد من تقسيم تكلفة الأصل المراد استهلاكه على العمر الإنتاجي المقدر بعدد الوحدات، وبضرب هذا المعدل بعدد الوحدات المنتجة في الفترة الحالية نحصل على قسط الاستهلاك لهذه الفترة.

ويكون حساب معدل الاستهلاك لكل وحدة من المخرجات، بفترض أن العمر الإنتاجي يقدر بـ ١٠,٠٠٠ وحدة من المخرجات، كالتالي:

التكلفة التاريخية-القيمة المتبقية

$$\text{معدل الاستهلاك لكل وحدة من المخرجات} = \frac{\text{إجمالي عدد الوحدات المنتجة المقدرة}}{\text{١٠٠٠٠}} = \frac{٦٦٠٠٠ \text{ ل.س.} - ٦٠٠٠ \text{ ل.س.}}{١٠٠٠٠}$$

$$R = \frac{٦ \text{ ل.س. لكل وحدة من المخرجات}}{١٠٠٠٠}$$

وبافتراض أن المخرجات الفعلية خلال السنة الأولى كانت ١٨٠٠ وحدة فإن قسط الاستهلاك سيحسب على الشكل التالي:

قسط الاستهلاك = معدل الاستهلاك لكل وحدة من المخرجات × عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة الحالية.

قسط الاستهلاك = $1800 \times 6 = 10800$ ل.س

وبافتراض أن الأصل الثابت قد أنتج خلال عمره الإنتاجي البالغ خمس سنوات
الوحدات التالية: $1800 - 2000 - 2400 - 1800 - 2000$ وحدة في كل
سنة على التوالي فيمكننا إعداد جدول الاستهلاك حسب عدد وحدات الإنتاج
على الشكل التالي:

الجدول (٤) : جدول الاستهلاك حسب طريقة عدد وحدات الإنتاج.

السنة	عدد الوحدات المنتجة	قسط الاستهلاك مدين	مجموع الاستهلاك دائن	رصيد مجمع الاستهلاك	الرصيد غير المستهلك (القيمة الدفترية)
٠					٦٦٠٠٠
١	١٨٠٠	$1800 - (6 \times 1800)$	١٠٨٠٠	١٠٨٠٠	٥٥٢٠٠
٢	٢٠٠٠	$2000 - (6 \times 2000)$	١٢٠٠٠	٢٢٨٠٠	٤٣٢٠٠
٣	٢٤٠٠	$2400 - (6 \times 2400)$	١٤٤٠٠	٣٨٢٠٠	٢٨٨٠٠
٤	١٨٠٠	$1800 - (6 \times 1800)$	١٠٨٠٠	٤٨٠٠٠	١٨٠٠٠
٥	٢٠٠٠	$2000 - (6 \times 2000)$	١٢٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠
المجموع	١٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠		

تقييم طريقة الاستهلاك حسب عدد وحدات الإنتاج:

إن طريقة الاستهلاك حسب عدد وحدات الإنتاج هي طريقة منهجية ومعقولة في
الحالات التالية :

(آ) إمكان قياس المخرجات الفعلية. (ب) إمكان التقدير المضمون للعمر الإنتاجي
حسب عدد وحدات المخرجات. (جـ) عندما يكون التقادم ليس هو العامل
الرئيس للاستهلاك.

إن الاختلاف بالاستهلاك الدوري بين كل من طريقي عدد ساعات التشغيل وعدد وحدات الإنتاج يعود للتغير في كفاية التشغيل، فالأصل كان يستخدم بكفاءة في بعض الفترات أكثر من الفترات الأخرى. تقود هذه الملاحظة إلى استنتاج أنه في الحالات التي لا يمكن تطبيق أي طريقة فيها يكون من المفضل اتباع طريقة عدد وحدات الإنتاج.

تسجل طريقة عدد وحدات الإنتاج قسط الاستهلاك بمبالغ متغيرة خلال فترات العمر الإنتاجي للأصل، أما نصيب الوحدة الواحدة من الاستهلاك فهو ثابت.

مثال:

بفرض أن التكلفة التاريخية للأصل هي ١٠٠٠٠ ل.س (بدون قيمة متبقية)، والعمر الإنتاجي مقدر بـ ٥ سنوات، أو بـ ٢٠٠٠ وحدة منتجة. وبفرض أن عدد الوحدات المنتجة الفعلية خلال فترة استهلاكه هي كالتالي :

السنة ١	٣٥٠ وحدة
السنة ٢	٤٠٠ وحدة
السنة ٣	٤٥٠ وحدة
السنة ٤	٥٠٠ وحدة
السنة ٥	<u>٣٠٠ وحدة</u>

٢٠٠٠ وحدة (إجمالي عدد الوحدات المنتجة)

سنقارن مبالغ أقساط الاستهلاك ومعدلات الاستهلاك لكل وحدة من المخرجات وذلك حسب طريقي القسط الثابت وعدد وحدات الإنتاج كما هو مبين في الجدول التالي :

السنة	عدد الوحدات المنتجة	طريقة الاستهلاك حسب عدد وحدات الإنتاج		طريقة الاستهلاك حسب القسط الثابت للإنتاج	
		قسط الاستهلاك	معدل الاستهلاك لكل وحدة	قسط الاستهلاك	معدل الاستهلاك لكل وحدة
١	٣٥٠	١٧٥٠ ل.س.	٥ ل.س.	٢٠٠٠ ل.س.	٥,٧١ ل.س.
٢	٤٠٠	٢٠٠٠ ل.س.	٥ ل.س.	٢٠٠٠ ل.س.	٥ ل.س.
٣	٤٥٠	٢٢٥٠ ل.س.	٥ ل.س.	٢٠٠٠ ل.س.	٤,٤٤ ل.س.
٤	٥٠٠	٢٥٠٠ ل.س.	٥ ل.س.	٢٠٠٠ ل.س.	٤ ل.س.
٥	٣٠٠	١٥٠٠ ل.س.	٥ ل.س.	٢٠٠٠ ل.س.	٦,٦٧ ل.س.
	<u>٢٠٠٠</u>	<u>١٠٠٠٠ ل.س.</u>		<u>١٠٠٠٠ ل.س.</u>	

لهذه الحسابات أهمية كبيرة في تحليل التكاليف المستخدمة لعملية التشغيل، وفي الرقابة، وفي أغراض اتخاذ القرارات الأخرى.

٤- طرائق الاستهلاك المعجلة (المتناقصة) : Decreasing charge methods

صممت هذه الطرائق لتوزيع تكلفة الاقضاء بشكل متناقص على سنوات العمر الإنتاجي للأصل الثابت، حيث تكون مبالغ الاستهلاك الدورية كبيرة خلال السنوات الأولى وتنخفض في السنوات الأخيرة من حياة الأصل الثابت، وتعتمد هذه الطرائق على افتراض أن الموجودات الجديدة أكثر كفاءة من الموجودات القديمة، وبالتالي فإن القدرة الإنتاجية للأصل تكون أكبر في سنوات الاستخدام الأولى من عمره الإنتاجي. وبمقارنة تكلفة هذه الزيادة بالقدرة الإنتاجية للأصل مع الإيراد الناتج ستصبح هذه الطريقة هي الأفضل.

تستطيع طرائق الاستهلاك المعجل أيضا أن تدافع عن القاعدة القائلة إنه كلما أصبح الأصل أقدم، ازدادت تكاليف الإصلاح والصيانة بشكل ملحوظ،

بالتالي، فإن قسط الاستهلاك السنوي سينقص مع زيادة مصاريف إصلاح الأصل، وهذا يؤدي إلى مزيج مناسب من المصاريف الكلية لاستخدام الموجودات الثابتة (مثل الاستهلاكات + المصاريف) وبالتالي، يقدم رؤية حقيقية لإجمالي تكلفة الأصل الثابت في كل سنة في سنوات عمره الإنتاجي.

اقترحت طرائق عديدة لحساب قسط الاستهلاك المعجل، وعلى أي حالة، فإن الطرائق المستخدمة بصورة شائعة هي التالية :

أولاً- طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام

Sum of the Year Digits (SYD)

ثانياً- طريقة النسبة الثابتة على الرصيد المتناقص

Double Declining Balance (DDB).

أولاً - طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام (SYD):

تعتبر هذه الطريقة من أكثر طرائق الاستهلاك المعجل استخداماً بحيث تؤدي إلى تحميل السنوات الأولى من الأصل باستهلاك أعلى من ذلك المحمل على السنوات اللاحقة، وذلك باستخدام مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي للأصل الثابت بحيث يستخدم كسر مقامه مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي للأصل، أما بسطه فهو متغير من فترة لأخرى ويمثل سنة الاستخدام وبترتيب معكوس، فلو أن عمر الأصل مقدر مثلاً بـ ٥ سنوات فإن المقام لكل الكسور هو مجموع أرقام السنوات (SYD) : $1+2+3+4+5 = 15$.

أما البسوط فهي أرقام السنوات بالترتيب العكسي بحيث تأخذ السنة الأولى رقم السنة الخامسة والعكس صحيح: ٥، ٤، ٣، ٢، ١. وتكون الكسور بالنسبة لكل سنة من سنوات الاستخدام المتعاقبة كمايلي : (١٥/٥) للسنة الأولى، (٥/٤) للسنة

الثانية، (٥/٣) للسنة الثالثة، (٥/٢) للسنة الرابعة، (٥/١) للسنة الخامسة، والإجمالي (١٥/١٥).

يوضح لنا الجدول (٥) طريقة (SYD) في ظل العمر الإنتاجي للأصل المعطى في الجدول (١)

الجدول (٥) : جدول الاستهلاك حسب طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام :

السنة	قسط الاستهلاك مدين	مجموع الاستهلاك دائن	رصيد مجمع الاستهلاك	الرصيد غير المستهلك (القيمة الدفترية)
٠				٦٦٠٠٠
١	$٢٠٠٠٠ = (٦٠٠٠٠ \times ١٥/٥)$	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٦٠٠٠
٢	$١٦٠٠٠ = ٦٠٠٠ \times ١٥/٤$	١٦٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٠٠٠٠
٣	$١٢٠٠٠ = (٦٠٠٠ \times ١٥/٣)$	١٢٠٠٠	٤٨٠٠٠	١٨٠٠٠
٤	$٨٠٠٠ = (٦٠٠٠ \times ١٥/٢)$	٨٠٠٠	٥٦٠٠٠	١٠٠٠٠
٥	$٤٠٠٠ = (٦٠٠٠ \times ١٥/١)$	٤٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠
المجموع	<u>٦٠٠٠٠</u>	<u>٦٠٠٠٠</u>		

* العمر الإنتاجي المقدر هو ٥ سنوات .

ويلاحظ بأنه يمكن حساب قسط الاستهلاك لكل فترة بضرب القيمة القابلة للاستهلاك بكسر متناقص خلال سنوات الاستخدام، وفي حال كان العمر الإنتاجي للأصل طويل، فإنه من الممكن تحديد مجموع المقام باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{مجموع أرقام السنين (SYD)} = \frac{ن + ١}{٢} \times ن$$

ولأصل عمره الإنتاجي ٢٥ سنة سيكون لدينا :

$$(SYD) = 20 = \left[\frac{1 + 20}{2} \right] 320 =$$

ويمكن تطبيق معادلة أخرى لاحتساب قسط الاستهلاك وفق هذه الطريقة وهي:
العمر المتبقي للأصل

$$\text{قسط الاستهلاك السنوي} = \frac{\text{القيمة القابلة للاستهلاك} \times \text{العمر المتبقي للأصل}}{\text{مجموع أرقام السنوات}}$$

تقييم طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام :

توافق طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام مع المبادئ المحاسبية عموماً
GAAP لكونها طريقة منهجية ومعقولة، عندما يكون مبلغ قسط الاستهلاك
السنوي المتناقض ملائماً.

تطبق طرائق الاستهلاك المعجلة عندما تكون الخدمات الاقتصادية الناتجة
عن استخدام الأصل أكبر مما يمكن في السنوات الأولى من استخدامه (عندما يكون
هناك انخفاض بالكفاءة الإنتاجية والإيرادات المقدمة من الأصل) أو عندما تزداد
مصاريف الصيانة والإصلاح مع مرور العمر الإنتاجي.

ثانياً- طريقة النسبة الثابتة على الرصيد المتناقص (DDB) :

طورت هذه الطريقة بالاعتماد على دستور الإيرادات الداخلية كما يطلق
عليها أيضاً اسم "طريقة المضاعف".

يحدد معدل النسبة الثابتة للاستهلاك The DB rate أولاً بحساب معدل
القسط الثابت لصافي تكلفة الأصل الخاضع للاستهلاك ثم ضربه بالنسبة المتناقصة
المختارة acceleration. وهذه النسبة المتناقضة تتباين نموذجياً بين حد أعلى
٢٠% (يدعى غالباً المعدل الثابت من القيمة الدفترية) وحد أدنى ١٥%، وذلك

مع الأخذ بالحسبان نوع الأصول المملوكة وتاريخ اقتنائها، وحساب قسط الاستهلاك حسب هذه الطريقة بضرب المعدل السنوي الثابت The DB rate بالقيمة الدفترية المتناقصة لكل سنة من سنوات العمر الإنتاجي.

وبالاعتماد على البيانات المعطاة في الجدول (١) وبافتراض أن النسبة المتناقصة تبلغ ٢٠٪، فإن معدل النسبة الثابتة للاستهلاك يبلغ ٤٠٪ لأصل عمره الإنتاجي ٥ سنوات أي $(20\% \times 20\%)$. فإن قسط الاستهلاك السنوي سيحسب كما هو مبين في الجدول (٦) :

الجدول (٦) : جدول الاستهلاك حسب طريقة النسبة الثابتة على الرصيد المتناقص

السنة	المعدل السنوي الثابت للاستهلاك	قسط الاستهلاك مدين (ل.س)	مجموع الاستهلاك دائن	رصيد مجمع الاستهلاك	الرصيد غير المستهلك (القيمة الدفترية)
٠					٦٦٠٠٠ ل.س
١	٤٠٪	$24600 = (66000 \times 40\%)$	٢٤٦٠٠	٢٤٦٠٠	٣٩٤٠٠
٢	٤٠٪	$10840 = (39600 \times 40\%)$	١٠٨٤٠	١٠٨٤٠	٢٨٧٦٠
٣	٤٠٪	$9000 = (28760 \times 40\%)$	٩٠٠٠	٩٠٠٠	١٩٧٦٠
٤	٤٠٪	$5700 = (19760 \times 40\%)$	٥٧٠٠	٥٧٠٠	١٤٠٦٠
٥	٤٠٪	$2560 = (57440 - 60000)$	٢٥٦٠	٢٥٦٠	٦٠٠٠
المجموع		٦٠٠٠ ل.س	٦٠٠٠٠		

**الحد الأقصى للاستهلاك السنوي (٢٥٦٠) ل.س حتى لا تقل القيمة الدفترية في

نهاية السنة الخامسة عن قيمة النفاية (٦٠٠٠ ل.س)

وفي حال كانت النسبة المتناقصة ١٥٪ فإن معدل النسبة الثابتة للاستهلاك ٣٠٪ $(15\% \times 20\%)$ ، فإن قسط الاستهلاك السنوي سيحسب بطريقة

مشاهدة. لكن من غير الممكن الاستمرار بتطبيق هذه الطريقة عندما تكون قيمة الأصل المحملة مساوية القيمة المتبقية المقدرة.

تقييم طريقة النسبة الثابتة على الرصيد المتناقص:

هذه الطريقة قابلة للتطبيق في حالات طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام نفسها وكلتا الطريقتين تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP.

فالمعيار المبدئي المهم ولأي طريقة استهلاك، بما فيها طريقة النسبة الثابتة على الرصيد المتناقص، هو مقابلة مصروف قسط الاستهلاك لفترة ما، مع إيرادات هذه الفترة.

٥- الاستهلاك المعتمد على مبادئ الاستثمار : اهتمت الأقسام السابقة بمناقشة طرائق الاستهلاك المختلفة والتي تقدم:

١- مبلغاً ثابتاً للاستهلاك بالنسبة لكل فترة من فترات العمل الإنتاجي للأصل (طريقة القسط الثابت).

٢- مبلغاً متناقصاً للاستهلاك خلال فترات العمر الإنتاجي للأصل (طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام SYD وطريقة النسبة الثابتة على الرصيد المتناقص DB).

٣- مبالغ متفاوتة للاستهلاك خلال فترات العمر الإنتاجي للأصل (طرائق الاستهلاك على أساس المخرجات).

فعندما يعتمد الاستهلاك على مبادئ الاستثمار، فإن الأصل الثابت سيعبر عنه بالاستثمار، والقسط السنوي سيمثل مقدار العائد السنوي على هذا الاستثمار، المفهوم الضمني لهذه النظرة هو مبدأ العائدات السنوية للاستثمار، وعلى طول العمر الإنتاجي والذي يشمل كلاً من المبلغ الأساسي والفائدة، ولذلك فإن مبلغ الاستهلاك - لكل فترة - يفترض أن يتضمن عنصرين :

١- استرداد الاستثمار (المبلغ الأساسي) والتي تمثل رصيـداً دائئاً في مجمع الاستهلاك.

٢- الباقي ويمثل الإيراد المقدّر للفائدة على الاستثمار بالنسبة للأصل الثابت. خلال عمر الأصل، ستخفـض إيرادات الفائدة المقدرة وستزداد بالمقابل مبالغ نفقات الاستهلاك السنوية.

٦-نظم الاستهلاك الخاصة :

المميزات الوحيدة للموجودات القابلة للاستهلاك أن لها تكيفات عملية مع طرائق الاستهلاك والتي تمت مناقشتها سابقاً، وأكثر هذه التكيفات اتصلت بالأنظمة (أكثر من الطرائق)، وستتم مناقشتها في هذا القسم بالعناوين التالية:

١- نظام إعادة تقييم الموجودات.

٢- أنظمة الاستهلاك المركبة وطبقاً للمجموعات.

٣- نظام الاستبعاد والاستبدال (الإحلال).

كل نظام من هذه الأنظمة يتوافق مع GAAP في حال تم تطبيقه بدقة فقط وبحالة وحيدة عندما يصمم كل نظام بشكل ملائم، هذه الأنظمة عادة ما تحقق المستوى المقبول من الموثوقية، ولاسيما عندما تؤخذ العوامل المادية بالحسبان.

آ-نظام إعادة تقييم الموجودات :

يسمى أيضاً طريقة المخزون وتستخدم في استهلاك الأصول الثابتة ذات القيم الصغيرة، نظراً لعدم إمكانية الاحتفاظ بسجلات منفصلة. وحسب نظام الاستهلاك الخاص بتقوم الموجودات، فإن تكاليف اقتناء الموجودات القابلة للاستهلاك ستكون مدينة ضمن حساب الأصل الثابت، وبالوقت نفسه يُجعل دائئاً بمقدار الاستهلاك المحسوب على أساس الموجود الفعلي.

يتم تحديد المبلغ المسجل كمصروف استهلاك بالنسبة لهذه الفترة وذلك بتقويم الموجودات المملوكة حالياً بالنسبة للمشروع وفي نهاية فترة التسجيل وبالظروف السائدة وبالنسبة لقيد التسوية فإنه سينخفض حساب الأصل بمقدار مبلغ التقويم، وبالتالي سيكون مصروف الاستهلاك مديناً بالفرق بين القيمة الدفترية السابقة وقيمة التقويم الحالية للأصل، أما الاسترداد المتبقية بالنسبة لأي أصل من الأصول المتخلص منها ستسجل كإخفاض في مصروف الاستهلاك بالنسبة لفترة الاسترداد، وهكذا نجد أن قيمة الأصل في نهاية الفترة (وحسب الظروف السائدة) تتحدد بالتقويم أو بعمل تقدير لتكلفة الاقتناء الجارية لهذا الأصل وبالظروف السائدة، إن نظام تقويم الموجودات مشابه للإجراءات المستخدمة في النظام الدوري لحاسبة مخزون البضاعة.

ولتوضيح نظام إعادة تقييم الموجودات، نفترض أن حساب الأدوات اليدوية أظهر في نهاية السنة رصيداً وقدره ١٩٠٠ ل.س وقد قومت الأدوات وحسب تكلفة الاقتناء الجارية، والتي تمت تسويتها حسب الظروف السائدة بقيمة ١٠٨٠ ل.س في نهاية السنة، وبالتالي فإن القيود المحاسبية اللازمة لإثبات تسوية الأدوات اليدوية في نهاية العام ستكون على الشكل التالي:

١٢/٣١	من حـ/ مصروف استهلاك الأدوات اليدوية إلى حـ/ الأدوات اليدوية إثبات مصروف استهلاك الأدوات اليدوية	٨٢٠	٨٢٠
بتاريخه	من حـ/ الأرباح والخسائر (أو ملخص الدخل) إلى حـ/ مصروف استهلاك الأدوات اليدوية إقفال مصروف الاستهلاك	٨٢٠	٨٢٠

أما إذا تمكنت المنشأة من بيع الأدوات المتقادمة والتالفة بمبلغ ٧٠ ل.س فرضاً فتكون القيود المحاسبية على الشكل التالي :

١٢/٣١	من المذكورين من حـ/ مصروف استهلاك الأدوات اليدوية من حـ/ النقدية إلى حـ/ الأدوات اليدوية إثبات مصروف الاستهلاك وثمان بيع الأدوات اليدوية	٧٥٠ ٧٠ ٨٢٠	
بتاريخه	من حـ/ الأرباح والخسائر (أو ملخص الدخل) إلى حـ/ مصروف استهلاك الأدوات اليدوية إقفال مصروف الاستهلاك	٧٥٠ ٧٥٠	

وفي كلتا الحالتين يجب أن يظهر حساب الأدوات اليدوية قيمة الموجود الفعلي منها على الشكل التالي:

حـ/ الأدوات اليدوية

١٢/٣١	من حـ/ مصروف استهلاك الأدوات اليدوية (أو من المذكورين) رصيد ١٢/٣١ (بعد التسوية	٨٢٠ ١٠٨٠ ١٩٠٠	رصيد (قبل التسوية)	١٩٠٠ ١٩٠٠
-------	--	-------------------------	--------------------	----------------------

إن نظام إعادة تقييم الموجودات ملائم في الحالات التي يحتوي فيها حسابه الأصل بنوداً عديدة وبتكلفة منخفضة للوحدة، مثل الأدوات اليدوية، أدوات الآلات، النماذج والقوالب.

ب- أنظمة الاستهلاك المركبة طبقاً للمجموعات :

تقوم العديد من الشركات ولأغراض الاستهلاك بتجميع أصولها الثابتة ضمن مجموعة واحدة كمجموعة عربات النقل مثلاً، أو ضمن تجميع لكامل القيمة الثابتة كالمصنع أو مصفاة التكرير مثلاً، والتي يمكن أن تستهلك بشكل إفرادي لكل وحدة، في مثل هذه الحالات فإنه سيتم تطبيق معدل استهلاك وسطي لمجموعة الموجودات المتجانسة (التي تتشابه بأعمارها الإنتاجية وبمميزات أخرى) كعربات النقل مثلاً. يدعى هذا الإجراء عادة الاستهلاك طبقاً للمجموعات، أما في حال تطبيق معدل استهلاك وسطي أو مركب ولعدد من الأصول غير المتجانسة والتي لا تتشابه بميزاتها وبأعمارها الإنتاجية كالمصنع، مصفاة التكرير، فهذا الإجراء يدعى عادة بالاستهلاك المركب، وبالتالي فإن هذين النظامين يتشابهان في التطبيق الآلي للمعدل الوسطي بالمعالجة المحاسبية ، أما الاختلاف الأساسي بينهما فهو مجموعة الأصول المطبقة (حيث نطبق طريقة استهلاك المجموعة بالنسبة لمجموعة الأصول المتجانسة، وطريقة الاستهلاك المركب لمجموعة الأصول غير المتجانسة).

بالنسبة لهذين النظامين، فإن جميع الأصول ضمن المجموعة تسجل في حساب ضبط واحد وحساب واحد لمجمع الاستهلاك يوضع لكامل المجموعة، القيمة الدفترية أو المحملة تنعكس في هذين الحسابين وتطبق على المجموعة بأكملها وليس على كل أصل على حدة أما الاقتناء اللاحق والمنتج للمجموعة فإنه يضاف لحساب مجموعة الأصل بالتكلفة.

يحسب مصروف الاستهلاك بضرب معدل الاستهلاك الوسطي برصيد حساب مجموعة الأصل، وذلك بصرف النظر عن العمر الإنتاجي لكل أصل من أصول المجموعة، وهذا المعدل يمكن ان يحسب ويطبق على التكلفة أو على التكلفة بعد تخفيض قيمة النفاية، وذلك حسب الرغبة وقيد الاستهلاك سيكون فيه

مصرف الاستهلاك مديناً ومجمع الاستهلاك دائناً. وعندما يستبعد الأصل من المجموعة فإن حساب مجموعة الأصل سيكون دائماً بالتكلفة الأصلية للأصل المستبعد وحساب مجمع الاستهلاك سيكون مديناً بالمبلغ نفسه بعد تخفيض أي قيمة مستردة، لذلك فإن هذه الأنظمة لا تقوم بحساب الأرباح والخسائر الناتجة عن استبعاد أي أصل من أصول المجموعة.

توضيح نظام الاستهلاك حسب المجموعات :

لتوضيح هذا النظام (للبنود المتجانسة) نفترض أن شركة الأهلية المساهمة اشترت ١٠ عربات نقل بسعر ١٥٠٠٠ ل.س (للعربة الواحدة) وتم تقدير قيمة النفاية لكل منها بمبلغ ١٥٠٠ ل.س والعمر الإنتاجي يقدر بخمس سنوات لكل منها، مع العلم أن الشركة تتبع قواعد الاستهلاك حسب المجموعات وبافتراض أن قسط الاستهلاك يحتسب بالاعتماد على الرصيد النهائي لحساب الأصل وبالتالي ستكون قيود اليومية حسب هذا النظام كمايلي:

١- تسجيل الشراء الأولي لـ ١٠ عربات نقل وبسعر ١٥٠٠٠ ل.س للعربة الواحدة:

١٥٠٠٠	من حـ / عربات النقل	
١٥٠٠٠	إلى حـ / النقدية	

٢- تسجيل قسط استهلاك المجموعة في نهاية السنة الأولى :

٢٧٠٠٠	من حـ / مصروف الاستهلاك	
	(١٨٪ × ١٥٠٠٠)	
٢٧٠٠٠	إلى حـ / مجمع الاستهلاك	

الحساب :

١٥٠٠٠

تكلفة الاقتناء (١٥ عربة نقل)

١٥٠٠

قيمة النفاية المقدرة

١٣٥٠٠

القيمة المقدرة للاستهلاك خلال ٥ سنوات

الاستهلاك السنوي ١٣٥٠٠٠ ÷ ٥ = ٢٧٠٠٠

معدل الاستهلاك بالنسبة لرصيد الأصل $18\% = 100000 \div 27000$

أما إذا ما تم استبعاد أي عنصر من عناصر المجموعة سواء لتلفها أم لبيعها أم تخريبها، فيتم إقفال الفرق بين تكلفته والنقدية المتحصلة في حال وجودها في حساب مجمع الاستهلاك بدلاً من تحميلها على حساب الأرباح والخسائر. ففرض أنه تم استبعاد عربة النقل في نهاية السنة الثانية نتيجة الضرر الذي أصابها، وتم استلام مبلغ من شركة التأمين يساوي ٩٠٠٠ ل.س، فتسجل العملية بالقيد:

٩٠٠٠	من حـ/ النقدية	
٦٠٠٠	من حـ/ مجمع الاستهلاك (التكلفة الأصلية للأصل المستبعد بعد تزيل القيمة المستردة)	
١٥٠٠٠	إلى حـ/ عربات النقل (التكلفة الأصلية)	

وبفرض تم شراء عربتي نقل إضافيتين بسعر ١٥٥٠٠ ل.س للعربة الواحدة، فتسجل العملية بالقيد :

٣١٠٠٠	من حـ/ عربات النقل	
٣١٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	

كما تم استبعاد إحدى عربات النقل والتي استخدمت لمدة خمس سنوات ونصف ثم بيعت كنفاية بمبلغ ٦٠٠ ل.س مع العلم أن تكلفتها الأصلية ١٥٠٠٠ ل.س فتسجل العملية بالقيد :

٦٠٠	من حـ/ النقدية	
١٤٤٠٠	من حـ/ مجمع الاستهلاك (١٥٠٠٠-٦٠٠)	
١٥٠٠٠	إلى حـ/ عربات النقل	

عند استخدام نظام الاستهلاك حسب المجموعات، فإنه من الضروري حساب القيمة الدفترية للأصل المحدد في المجموعة، مثلاً: عندما يتحرك أصل ما من قسم

تنظيمي في الشركة إلى قسم آخر فإنه لابد من تحويل تكلفة اقتنائه الأصلية ومجمع استهلاكه حتى هذا التاريخ من المجموعة السابقة إلى المجموعة الجديدة ، وفي مثل هذه الحالة فإن مجمع الاستهلاك بالنسبة لأصل ما يمكن أن يحسب كالتالي :

$$\frac{\text{العمر الحالي}}{\text{العمر الإنتاجي}} \times (\text{تكلفة الاقتناء} - \text{القيمة المتبقية})$$

نفترض أنه قد تم تحويل عربة نقل من القسم A إلى القسم B أن التكلفة الأصلية لهذه العربة هي ١٥٠٠٠ ل.س وأنها ستستخدم لمدة سنتين مع العلم أن عمرها الإنتاجي يقدر بخمس سنوات وقيمتها المتبقية تقدر بـ ١٥٠٠ ل.س وأنها تستهلك حسب قواعد المجموعات، المعدل الوسطي للاستهلاك في المجموعة هو ١٨% لكل سنة، وسيكون قيد تحويل الأصل مسجلا كالتالي :

١٥٠٠٠	من حـ / عربة النقل / القسم B	
٥٤٠٠	من حـ / مجمع الاستهلاك / القسم A	
١٥٠٠٠	إلى حـ / عربات النقل / القسم A	
٥٤٠٠٠	إلى حـ / مجمع الاستهلاك القسم B	

الحساب : (٢ سنة ÷ ٥ سنة) × (١٥٠٠ - ١٥٠٠٠) = ٥٤٠٠
إذا حدثت تغيرات في تقديرات العمر الإنتاجي أو القيمة المتبقية بالنسبة للموجودات في المجموعة فإنه لابد من حساب معدل استهلاك وسطي جديد بالنسبة لهذه المجموعة معتمدا على التقديرات المعدلة.
توضيح نظام الاستهلاك المركب :

حسب هذا النظام فإن لكل أصل من أصول المجموعة الواحدة مجالا واسعا من سنوات الخدمة الإنتاجية، هذا المجال الذي سبب اعتراضات مبدئية على تطبيق طريقة استهلاك العمر الإنتاجي المركب، وذلك لأنه عند هذا المجال الواسع من

سنوات الخدمة، فإن معدل الاستهلاك الوسطي سيحسب بالاعتماد على العمر الإنتاجي المركب الموجودات المجموعة.

العمر الإنتاجي المركب هو الوسط المرجح لأعمار الوحدات المختلفة في المجموعة. يحسب معدل الاستهلاك المركب بتوزيع إجمالي مصروف الاستهلاك السنوي المقدّر بالنسبة لكل الموجودات في المجموعة على إجمالي تكلفة هذه الموجودات، وذلك كما هو موضح في الجدول (٧) بالنسبة لعمليات التجميع: تتألف المجموعة من العناصر الأساسية A-B-C-D والتي اقتنيت بتكلفة إجمالية ٨٠.٠٠٠ ل.س. وهذه العناصر لها أعمار إنتاجية تتراوح بين ٣ إلى ١٥ سنة.

في حال عدم وجود تغيرات مؤقتة في حساب الأصل الموضح في الجدول فإن عناصر هذه المجموعة ستستهلك بقيمة متبقية حتى نهاية السنة الحادية عشر (العمر الإنتاجي المركب) $70.400 \div 64.00 = 11$ سنة بالإضافة إلى أن الأجزاء المتخلص منها حسب هذا النظام ستسجل كما في طريقة نظام الاستهلاك طبقاً للمجموعات والذي تم إيضاحه سابقاً.

الجدول (٧): حساب معدل الاستهلاك حسب طريقة نظام الاستهلاك المركب:

العناصر الأساسية	التكلفة الأصلية	القيمة المتبقية	المبلغ القابل للاستهلاك	العمر الإنتاجي المقدّر بالسنوات	الاستهلاك السنوي *
A	٥.٠٠٠	٥.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	١٥	٣.٠٠٠
B	٢.٠٠٠	٤.٠٠٠	١٦.٠٠٠	١٠	١.٦٠٠
C	٧.٠٠٠	٦.٠٠٠	٦٤.٠٠	٨	٨.٠٠
D	٣.٠٠٠	.	٣.٠٠٠	٣	١.٠٠٠
	<u>٨.٠٠٠</u>	<u>٩٦.٠٠</u>	<u>٧٠.٤٠٠</u>		<u>٦٤.٠٠</u>

معدل استهلاك التكلفة المركب : $8\% = 80.000 \div 64.00$

العمر الإنتاجي (الوسطي) المركب : $11 = 64.00 \div 70.400$ سنة

مصروف الاستهلاك في السنوات المتعاقبة يمكن أن يتغير في حال:
 أ) تم إضافة أو استبدال بنود أخرى. (ب) تم تعديل التقديرات الموضوعة
 ويسجل الاستهلاك في الدفاتر المحاسبية في نهاية السنة الأولى بالقيود:

١٢/٣١	من حـ/ مصروف الاستهلاك ($8\% \times 80.000$) إلى حـ/ مجمع الاستهلاك	٦٤٠٠	٦٤٠٠
١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ مصروف الاستهلاك	٦٤٠٠	٦٤٠٠

تقويم أنظمة الاستهلاك المركبة وطبقا للمجموعات:

إن أنظمة الاستهلاك الخاصة بالمجموعات المركبة الأساسية تحسب تقديرات الاستهلاك غالبا بشكل واقعي بالاعتماد على المعدلات. وحسب هذين النظمين، فإن الإضافات والاستبعادات والتي تختلف بأعمارها الإنتاجية، وقيمتها المتبقية، أو تكاليفها تستلزم إحداث تغيير في معدل الاستهلاك المركب أو معدل استهلاك المجموعة.

بالإضافة إلى ذلك تستخدم التقديرات الأساسية المهمة في أن الأرباح والخسائر على تنظيم الموجودات المفردة هي غير مهمة غالبا.

الاعتراضات الرئيسة على كل من نظامي الاستهلاك المركب وحسب المجموعات يمكن أن تكون مقبولة نتيجة التقديرات الطويلة للعمر الإنتاجي والقيمة المتبقية إضافة إلى الإخفاق في حساب الأرباح والخسائر، وبالتالي فإن هذه الأنظمة غير قادرة على تصحيح التغيرات الناتجة عن استخدام الأصل أو الأخطاء الأخرى وهذه الأنظمة ستخفض الرقابة على الموجودات الثابتة، وذلك لأن التسجيلات التفصيلية غير مستخدمة، كذلك سيتم إهمال قيمة الأصل الواحد ضمن المجموعة

بالنسبة لباقي عناصر المجموعة، والاستهلاك بالنسبة لهذه الأصول المهمة يمكن أن يحسب بدقة أكبر حسب فرق الاستهلاك للوحدة (مقابل طريقة الاستهلاك المركب أو حسب المجموعات)، في مثل هذه الحالات فإنه لابد من تحويل الموجودات من المجموعة ووضعها في حسابات منفصلة، إن استخدام الحواسيب الإلكترونية ساهم بشكل ملحوظ في الحد من استخدام أنظمة المجموعات.

ج- نظام الاستبعاد والاستبدال:

تستخدم طريقة الاستبعاد أو الاستبدال كأساس لاحتساب مصروفات الاستهلاك في المنشآت التي يوجد لديها مجموعة كبيرة من الأصول المتماثلة صغيرة القيمة التي يكثر استخدامها واستبدالها بشكل متكرر مثل مؤسسات الهاتف والكهرباء والمياه.... وما شابه عند القيام باستهلاك أعمدة الكهرباء والخطوط والعدادات والمحولات الكهربائية... الخ.

تختلف طريقة الاستبعاد أو الاستبدال عن غيرها في أنها لا توزع تكلفة الأصل على سنوات عمره الإنتاجي وفق أسس ثابتة أو منطقية. ففي نظام الاستبعاد يتم إثبات مصروفات الاستهلاك عند استبعاد أو إزالة الأصل الثابت من الخدمة أو الإنتاج، أما في ظل نظام الاستبدال فيتم إثبات مصروفات الاستهلاك عند استبدال الأصل بأصل آخر.

بموجب الاستبعاد يتم حساب مصروف الاستهلاك المحمل على الفترة التي حدثت فيها عملية الاستبعاد بقيمة تكلفة الأصل القديم أو المستبعد مطروحاً منه القيمة المحصلة من بيع الأصل المستبعد (إن وجدت)، بينما بموجب نظام الاستبدال يتم حساب مصروف الاستهلاك المحمل على الفترة التي حدثت فيها عملية الاستبدال بقيمة تكلفة الأصل الجديد مطروحاً منه القيمة المحصلة من بيع الأصل

القديم (إن وجدت)، ويترتب على ذلك أن تبقى التكلفة الأصلية للأصل، الذي تم استبدال أصل بدلا منه ثابتة في الدفاتر المحاسبية إلى ما نهاية.

للتمييز بين نظامي الاستبعاد والاستبدال نذكر أن تكلفة الأصل القديم (مطروحا منه قيمته المتبقية) بموجب نظام الاستبعاد تكون مدينة بالنسبة لمصروف الاستهلاك عندما يستبدل الأصل (بافتراض أننا نطبق طريقة الوارد أولا صادر أولا) وفي نظام الاستبدال فإن تكلفة الأصل الجديد (مطروحا منه القيمة المتبقية للأصل القديم) ستكون مدينة بالنسبة لمصروف الاستهلاك، وذلك عند استبدال الأصل القديم (بافتراض أننا نطبق طريقة الوارد أخيرا صادر أولا) وبتطبيق إحدى هاتين الطريقتين فإن أي قيمة مستردة ستسجل كتخفيض في مصروف الاستهلاك.

ولتوضيح هذه الأنظمة افترض أن إحدى الشركات استبدلت بعشرة أعمدة قديمة عشرة أخرى جديدة وبتكلفة ٣٠٠ ل.س للوحدة، مع العلم أن التكلفة الأصلية للأعمدة القديمة المستبدلة ١٠٠ ل.س للعمود الواحد وعند تاريخ الاستبدال كانت القيمة المتبقية لكل عمود ٢٠ ل.س (صافي القيمة القابلة للتحقق) وستكون القيود العائدة لهذه الأعمدة كالتالي :

القيود الأساسية العائدة لكلا النظامين :

١ - اقتناء الأعمدة القديمة (عند تاريخ الشراء) :

١٠٠٠	من حـ/ الأعمدة (١٠ × ١٠٠)	
١٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	

٢ - تركيب الأعمدة القديمة (عند تاريخ التركيب) :

١٠٠٠	من حـ/ خط النقل (١٠ × ١٠٠)	
١٠٠٠	إلى حـ/ الأعمدة	

٣- شراء الأعمدة الجديدة للاستبدال (عند تاريخ الشراء) :

٣٠٠٠	من حـ/ الأعمدة (١٠ × ٣٠٠)	
	إلى حـ/ النقدية	٣٠٠٠

قيود الاستهلاك (ليست نفسها في النظامين) :

أ- نظام الاستبعاد (بتطبيق FIFO) :

٤- لتمويل الأعمدة القديمة تسجل مصروف الاستهلاك :

٢٠٠	من حـ/ النفاية (صافي القيمة القابلة للتحقق للأعمدة القديمة ١٠ × ٢٠)	
	إلى حـ/ مصروف الاستهلاك.	٢٠٠
١٠٠٠	من حـ/ مصروف الاستهلاك (١٠ × ١٠٠) حسب تكلفة الأعمدة القديمة	
	إلى حـ/ خط النقل	١٠٠٠

٥- تسجيل تركيب الأعمدة الجديدة :

٣٠٠٠	من حـ/ خط النقل (تكلفة الأعمدة الجديدة ١٠ × ٣٠٠)	
	إلى حـ/ (الأعمدة) (تكلفة الأعمدة الجديدة)	٣٠٠٠

ب- نظام الاستبدال (بتطبيق LIFO) :

٤- لتمويل الأعمدة الجديدة من النفاية تسجل مصروف الاستهلاك :

٢٠٠	من حـ/ النفاية (صافي القيمة القابلة للتحقق للأعمدة القديمة ١٠ × ٢٠)	
	إلى حـ/ مصروف الاستهلاك.	٢٠٠
٣٠٠٠	من حـ/ مصروف الاستهلاك (١٠ × ٣٠٠) حسب تكلفة الأعمدة الجديدة	
	إلى حـ/ الأعمدة (تكلفة الأعمدة الجديدة)	٣٠٠٠

٥- تسجيل تركيب الأعمدة الجديدة :

لا حاجة لهذا القيد لأنه بافتراض تطبيق طريقة LIFO فإن الأعمدة كانت دائنة في القيد ٤.

بعد تسجيل القيود السابقة ستكون أرصدة الحسابات لكل نظام على الشكل التالي:

	FIFO الاستبعاد	LIFO الاستبدال
صفر	صفر	(الأعمدة)
٣٠٠٠ تكلفة جديدة	١٠٠٠ تكلفة قديمة	خط النقل
٨٠٠	٢٨٠٠	مصرف الاستهلاك

تقييم طريقة الاستبعاد أو الاستبدال :

يرينا هذا المثال أن نظام الاستبعاد متمثل بتطبيق طريقة FIFO في حين يتمثل نظام الاستبدال بتطبيق طريقة LIFO وذلك بتوزيع تكلفة الأصل على الاستهلاك.

يقدم نظام الاستبعاد مبالغ أقساط الاستهلاك بالاعتماد على التكاليف القديمة وتقارير الأصول الثابتة بأحدث التكاليف، أما نظام الاستبدال فإنه يقدم مبالغ أقساط الاستهلاك بالاعتماد على التكاليف الحديثة وتقارير الأصول الثابتة بأقدم التكاليف، نجد أيضاً أن هذه الأنظمة غير مصممة لمقابلة المصاريف بالإيرادات، وذلك لأن الاستهلاك يحسب فقط عند استبدال الأصول وهذا يعني أنه لا يتم حساب أي مصرف استهلاك بين تاريخي تركيب واستبعاد الأصول.

عندما تصل الشركة إلى مستوى مستقر من النمو فإن مبلغ الاستهلاك الدوري يمكن أن يقارب المبالغ التي ستحسب حسب إحدى طرائق الاستهلاك الشائعة (مثل طريقة القسط الثابت).

تستخدم شركات المنافع العامة هذه الأنظمة بسبب صعوبة حساب الاستهلاك لأعداد ضخمة من البنود ذات التكاليف المنخفضة نسبياً مثل : الأعمدة، والرفوف، والأنايب، في هذه الحالة فإن التمييز بين الإصلاحات العادية والاستبدالات الرأسمالية نجد أنه من الصعب إثباتها وتطبيقها بالنسبة لكل أصل على حدة على الرغم من الحاجة لتسويغات المبدأ. نظام الاستبعاد لديه بعض المبررات العملية ولاسيما عندما يقوم نظام الاستبعاد بتقريب مصروف الاستهلاك لواحد من طرائق الاستهلاك الشائعة.

٥- بعض المشاكل الخاصة بالاستهلاك :

آ- الاستهلاك السنوي الجزئي :

افترضت التوضيحات السابقة التطابق بين سنة اقتناء الأصل وسنة تسجيله محاسبياً في الشركة، لكن ما يحدث أن الموجودات نادراً ما يتم شراؤها في اليوم الأول من سنة التسجيل ونادراً ما يتم استبعادها من الخدمة في نهاية سنة التسجيل، لذلك فإنه لا بد من حساب الاستهلاك على أجزاء مختلفة من السنة وفق السياسة المحاسبية المتبعة من قبل الشركة، وبالتالي سنناقش لاحقاً تسجيل الاستهلاك للأجزاء المختلفة من العام وفق الطرائق المختلفة .

طريقة القسط الثابت :

تعد الموجودات المقتناة في اليوم الخامس عشر من الشهر أو قبله مستهلكة من بداية الشهر، وفي حال تم اقتناؤها بعد هذا التاريخ فإنها لن تستهلك على أساس الشهر الجزئي أما الموجودات المتخلص منها في الخامس عشر من الشهر أو قبله فإنها

لن تستهلك على أساس الشهر الجزئي وفي حال تم التخلص منها بعد هذا التاريخ فإنها تسجل كاستهلاك كامل الشهر ولتحديد مبلغ الاستهلاك الشهري نقسم مبلغ الاستهلاك السنوي على ١٢.

مثال:

في ٢٢/٨/٢٠٠٣ وضعت إحدى الآلات التي بلغت تكلفتها ١٨٠٠٠٠ ل.س في التشغيل وتم تقدير العمر الإنتاجي للآلة بخمس سنوات. والمطلوب حساب قسط استهلاك الآلة عن عام ٢٠٠٣ وتسجيله محاسبياً.

بما أن الآلة وضعت بالتشغيل في النصف الثاني من الشهر الثامن، فيتم البدء بحسب استهلاكها اعتباراً من ٢٠٠٣/٩/١، وبالتالي يكون مصروف الاستهلاك الخاص بعام ٢٠٠٣ $= ١٨٠٠٠٠ \times ٢٠\% \times (١٢ \div ٤) = ١٢٠٠٠$ ل.س

١٢٠٠٠	من حـ/ مصروف استهلاك الآلات إلى حـ/ مجمع استهلاك الآلات تسجيل مصروف استهلاك الآلة	١٢/٣١ ٢٠٠٣
١٢٠٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ مصروف استهلاك الآلات إقفال حـ/ مصروف استهلاك الآلات	بتاريخه

وتظهر هذه البيانات في الميزانية العمومية المعدة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ على الشكل التالي:

الميزانية العمومية في ٢٠٠٣/١٢/٣١

أصول ثابتة آلات	١٨٠٠٠٠	
- مجمع استهلاك آلات	<١٢٠٠٠>	
		١٦٨٠٠٠

طرائق الاستهلاك المعجلة :

نقوم بحساب الاستهلاك السنوي باستخدام طرائق الاستهلاك المعجلة طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام SYD أو طريقة النسبة الثابتة على الرصيد المتناقص DB ثم يتم تقسيمه على عدد الأشهر التي سيتم استخدام الأصل خلالها. لنفترض أن الأصل المستخدم في الجدول (٥) قد اقتني في ١/ أيار من عام ١٩٩٣ وأن السنة تنتهي بتاريخ ٣١ كانون الأول وباستخدام طريقة الاستهلاك حسب مجموع أرقام سنوات الاستخدام SYD كما مر معنا في الجدول (٥) ستكون النتائج والحسابات موضحة كالتالي :

السنة	الاستهلاك السنوي الجدول	العدد	الحسابات	مصرف الاستهلاك
١٩٩٣	٢٠٠٠	٨	$(١٢/٨ \times ٢٠٠٠)$	١٣٣٣٠
١٩٩٤	١٦٠٠	١٢	$(١٢/٨ \times ١٦٠٠) + (١٢/٤ \times ٢٠٠٠)$	١٧٣٣٠
١٩٩٥	١٢٠٠	١٢	$(١٢/٨ \times ١٢٠٠) + (١٢/٤ \times ١٦٠٠)$	١٣٣٣٠
١٩٩٦	٨٠٠	١٢	$(١٢/٨ \times ٨٠٠) + (١٢/٤ \times ١٢٠٠)$	٩٣٣٠
١٩٩٧	٤٠٠	١٢	$(١٢/٨ \times ٤٠٠) + (١٢/٤ \times ٨٠٠)$	٥٣٣٠
١٩٩٨	صفر	٤	$(١٢/٤ \times ٤٠٠)$	١٣٥٠
		<u>٦٠</u>		<u>٦٠٠٠٠</u>

في المثال السابق، الاستهلاك للجزء الأول ١٩٩٣ هو عن الأشهر الثمانية الأولى (١ أيار، ١٩٩٣ حتى كانون الأول ١٩٩٣) من سنة الاستخدام الأولى للأصل والاستهلاك بالنسبة للجزء الثاني ١٩٩٤ هو عن الأشهر الأربعة الأخيرة (١ كانون الثاني، ١٩٩٤ حتى ٣٠ نيسان ١٩٩٤) من سنة الاستخدام الأولى للأصل وعن الأشهر الثمانية الأولى (أيار ١٩٩٤ - ٣١ كانون الأول ١٩٩٤) من سنة الاستخدام الثانية للأصل ويحسب الاستهلاك بالنسبة لكل سنة من السنوات المتبقية بالأسلوب نفسه.

ب- تعديل معدل الاستهلاك:

قد تظهر بعض المستجدات التي لم تكن معروفة بالنسبة للمنشأة عند شراء الأصل تؤدي إلى تغيير الظروف الاقتصادية المحيطة بالأصل الثابت، مما يتطلب إعادة النظر في تعديل معدل استهلاك الأصل الثابت لتغيير مصروف استهلاكه السنوي. وفي رأي مجلس مبادئ المحاسبة APB رقم (٢٠)، فيجب أن ينصب أثر التغيير على السنة الحالية (التي حدث فيها التعديل) والسنوات اللاحقة، دون احتساب أي تأثير لهذا التغيير على السنوات السابقة، والإجراء المحاسبي الذي يجب اتباعه عند تعديل معدلات الاستهلاك، هو توزيع صافي القيمة الدفترية للأصل على السنوات المقدرة الباقية من عمره الإنتاجي.

مثال:

في ١/١/١٩٩٠ اشترت منشأة العلاف آلة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ ل.س، وقدرت عمرها الإنتاجي بعشر سنوات وقيمة النفاية المقدرة في نهاية العمر الإنتاجي هي ٤٠٠٠٠ ل.س. وفي ٣١/١٢/١٩٩٣ تم تقدير العمر الإنتاجي لهذه الآلة بأربع سنوات وقيمة النفاية المقدرة ١٠٠٠٠ ل.س، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في حساب مصروف استهلاك الآلة.

في هذه الحالة سنقوم بإعداد الجدول التالي لبيان مصروف الاستهلاك السنوي، ومجمع استهلاك الآلة وقيمتها الدفترية خلال سنوات العمر الإنتاجي لها على الشكل التالي:

السنة	مصرف الاستهلاك	مجمع الاستهلاك	القيمة الدفترية للآلة
١٩٩٠	$36.000 = 10\% \times (40.000 - 4.000.000)$	٣٦.٠٠٠	٣٦٤.٠٠٠
١٩٩١	$36.000 = 10\% \times 36.000$	٧٢.٠٠٠	٣٢٨.٠٠٠
١٩٩٢	$36.000 = 10\% \times 36.000$	١٠٨.٠٠٠	٢٩٢.٠٠٠
١٩٩٣	$36.000 = 10\% \times 36.000$	١٤٤.٠٠٠	٢٥٦.٠٠٠
١٩٩٤	$610.000 = 25\% \times (1.000.000 - 256.000)$	٢.٥٥٠.٠٠٠	١٩٤.٥٠٠
١٩٩٥	$610.000 = 25\% \times 246.000$	٢٦٧.٠٠٠	١٣٣.٠٠٠
١٩٩٦	$610.000 = 25\% \times 246.000$	٣٢٨.٥٠٠	٧١٥.٠٠٠
١٩٩٧	$610.000 = 25\% \times 246.000$	٣٩٠.٠٠٠	١.٠٠٠.٠٠٠

* تم حساب مصرف الاستهلاك للآلة السنوي عن الأعوام ١٩٩١ حتى ١٩٩٣ بضر ب قيمة الآلة القابلة للاستهلاك والبالغة: $4.000.000 - 40.000 = 36.000$ ل.س. بمعدل الاستهلاك البالغ ١٠% سنويا، وبالتالي فإن قسط الاستهلاك السنوي هو ٣٦.٠٠٠ ل.س.

** عندما تغيرت التقديرات المتعلقة بالآلة فإن القيمة الدفترية للآلة بداية عام ١٩٩٤ تعدد كما لو كانت تكلفت أصلا جديدا ويتم توزيعها على سنوات العمر الإنتاجي المقدرة الباقية لهذه الآلة. وبالتالي في ١٩٩٣/١٢/٣١ بلغت القيمة الدفترية للآلة ٢٥٦.٠٠٠ ل.س، وتعد قيمة الآلة القابلة للاستهلاك اعتبارا من ١/١/١٩٩٤ هي القيمة الدفترية للآلة مطروحا منها القيمة المقدرة الجديدة للنفاية أي: $256.000 - 1.000.000 = 246.000$ ل.س، وتوزع هذه القيمة على العمر الإنتاجي الجديد المقدر بأربع سنوات أي بمعدل ٢٥% سنويا.

الملاحظ من الافتراض السابق هو انخفاض العمر الإنتاجي المقدر للأصل، وتتبع الخطوات نفسها فيما لو تم تقدير العمر الإنتاجي بفترة أطول من الفترة الأصلية.

وتجدر الإشارة إلى أن معيار المحاسبة الدولية الرابع في الفقرة الثامنة منه قد نص على أنه: "يجب إعادة النظر دوريا في الأعمار الإنتاجية للأصول الرئيسة أو لمجموعات الأصول القابلة للاستهلاك وتعديل معدلات الاستهلاك للفترات الحالية والمستقبلية إذا كانت التوقعات مختلفة بشكل عام عن التقديرات السابقة، ويجب إظهار آثار هذا التغير في الفترة المحاسبية التي يحدث فيها".

ج- تغيير طريقة الاستهلاك:

وفقا لمفهوم الثبات يجب عدم تغيير تطبيق طريقة الاستهلاك من سنة لأخرى كما ذكرنا سابقا إلا أنه لا يوجد ما يمنع من تغيير طريقة الاستهلاك إذا ما دعت الحاجة إلى ذلك، ويتطلب الأمر ضرورة الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغير، وضرورة احتساب الأثر التراكمي الناتج عن هذا التغير. ويقاس الأثر التراكمي بالفرق بين نتائج تطبيق طريقة الاستهلاك القديمة، والنتائج التي يمكن التوصل إليها -بأثر رجعي- فيما لو طبقت الطريقة الجديدة على السنوات السابقة، وحتى بداية العام الذي حدث فيه التغير، على أن يعتبر هذا الفرق التراكمي تعديلا بالزيادة أو النقص لرصيد مجمع استهلاك الأصل في بداية العام الذي حدث فيه التغير، وينبغي إظهاره بطريقة مستقلة في قائمة الدخل بالعام الذي اتخذ فيه قرار التغير.

مثال :

في ١٩٩٧/١/١ اشترت شركة النعيم مجموعة حواسيب إلكترونية بمبلغ ٢٤٠.٠٠٠ ل.س، وقررت استهلاكها على ٥ سنوات بطريقة القسط الثابت. وفي عام ٢٠٠٠ قررت الشركة استخدام طريقة الاستهلاك المعجل بطريقة المضاعف نظرا للتطور السريع في صناعة الحواسيب الآلية.

بطريقة القسط الثابت يلاحظ أن مجمع استهلاك الحواسيب الإلكترونية حتى غايبة

$$١٩٩٩/١٢/٣١ = ٢٤٠.٠٠٠ \text{ ل.س} \times ٢٠\% \times ٣ = ١٤٤٠.٠٠٠ \text{ ل.س}$$

أما بموجب طريقة الاستهلاك المعجل - المضاعف - فيصبح مجمع استهلاك الحواسيب يساوي :

$$= 24000 \times 40\% + 144000 \times 40\% + 86400 \times 40\%$$

$$= 9600 + 57600 + 34560 = 188160 \text{ ل.س.}$$

وبالتالي لابد من الإفصاح في قائمة المركز المالي عن القيمة الدفترية للحواسيب مع الأخذ بعين الاعتبار التعديل في طريقة الاستهلاك ومصرف الاستهلاك الخاص بعام ٢٠٠٠، أما التعديل فينصب كما ذكرنا أعلاه على مجمع الاستهلاك في ٢٠٠٠/١٢/٣١ وتسجل العملية بالقيود التالية :

١٢/٣١ / ٢٠٠٠	من -/ فرق تعديل الاستهلاك إلى -/ مجمع استهلاك الحواسيب إثبات فرق الاستهلاك عن السنوات السابقة $44160 - 144000 - 188160$	٤٤١٦٠	٤٤١٦٠
بتاريخه	من -/ مصرف استهلاك الحواسيب إلى -/ مجمع استهلاك الحواسيب إثبات مصرف الاستهلاك عن العام الحالي $-(24000 - 188160) \times 40\%$	٢٠٧٣٦	٢٠٧٣٦
بتاريخه	من -/ الأرباح والخسائر (أو ملخص الدخل) إلى المذكورين إلى -/ فرق تعديل الاستهلاك إلى -/ مصرف استهلاك الحواسيب إقفال الحسابات الثانية	٤٤١٦٠ ٢٠٧٣٦	٦٤٨٩٦

ويظهر حساب مجمع استهلاك الحواسيب على الشكل التالي :

حـ/ مجمع استهلاك الحواسيب الإلكترونية

رصيد ٢٠٠٠/١/١	١٤٤٠٠٠	رصيد	٢٠٨٨٩٦
من حـ/ فرق تعديل	٤٤١٦٠	٢٠٠٠/١٢/٣١	
الاستهلاك ٢٠٠٠/١٢/٣١			
من حـ/ مصروف استهلاك	٢٠٧٣٦		
الحواسيب ٢٠٠٠/١٢/٣١			
	٢٠٨٨٩٦		٢٠٨٨٩٦

ويظهر أثر هذه العمليات على الميزانية العمومية المعدة بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١ على الشكل التالي :

الميزانية العمومية كما تظهر في ٢٠٠٠/١٢/٣١

أصول ثابتة	٢٤٠٠٠٠		
الحواسيب			
- مجمع استهلاك الحواسيب	<٢٠٨٨٩٦>		
			٣١١٠٤

د- الخطأ المحاسبي في الاستهلاك :

أخطاء الاستهلاك الحاصلة في سنوات سابقة ستصحح في حال وجودها لكن في حال كان تأثير الخطأ في الفترة الحالية فقط، فإنه بإمكاننا عكس القيد الخاطيء وتسجيل القيد الصحيح، وفي حال أثر الخطأ في واحدة أو أكثر من السنوات السابقة، فإن قيد التصحيح يستلزم عمل تسويات للفترة السابقة (تسجل في قائمة الأرباح المحتجزة) بالنسبة لصافي تأثير الخطأ في بداية السنة وخلالها حتى يتم تصحيحه.

بفرض أن التكلفة التاريخية للألة ١٠٠٠٠ ل.س والعمر الإنتاجي المقدر خمس سنوات ولا توجد قيمة متبقية وهناك خطأ في تسجيل المصروف مدين عند الاقتناء، وقد تم تغطية هذا الخطأ خلال السنة الثالثة بعد تاريخ الاقتناء.

قيد التصحيح وقيد الاستهلاك بالنسبة للسنة الثالثة هما كالتالي (مع تجاهل

الضرائب على الدخل):

أ- قيد التصحيح :

١٠٠٠٠	من حـ/ الآلة	
٤٠٠٠	إلى حـ/ مجمع الاستهلاك (٥/٢ × ١٠٠٠٠)	
٦٠٠٠	إلى حـ/ تسوية الفترة السابقة- تصحيح الخطأ	

ب- قيد التسوية بالنسبة لمصروف الاستهلاك، في نهاية السنة الثالثة:

٢٠٠٠	من حـ/ مصروف الاستهلاك (٥ ÷ ١٠٠٠٠)	
٢٠٠٠	إلى حـ/ مجمع الاستهلاك	

ثانياً- محاسبة الموارد الطبيعية :

١- تعريف الاستنزاف :

يعد الاستنزاف للأغراض المحاسبية تخصيصاً لتكلفة الموارد الطبيعية (مثل الاستخدام المتضائل للموجودات) لمواجهة إيرادات استغلال هذه الموارد وبيعها وذلك مثل المعدن الخام، والزيت، والفحم، والخشب والحصي، ومن أجل حساب مثل هذه الموجودات تسجل التكلفة الأصلية وفقاً لمبدأ التكلفة وتوزع هذه التكلفة على كامل الإنتاج المقدّر (المخرجات) طبقاً لمبدأ المقابلة.

٢- محاسبة الاستنزاف :

إن تخصيص تكلفة الموارد الطبيعية على عدد وحدات البضاعة وتكلفة البضاعة المباعة يعتمد على معدل الاستنزاف للوحدة، والذي يحسب بتقسيم تكلفة الأصل بعد تنزيل أي قيمة متبقية على عدد الوحدات المقدرة، والتي يمكن سحبها اقتصادياً، هذا التقريب يستخدم أيضاً في طريقة الاستهلاك حسب عدد وحدات

الإنتاج (المخرجات) ولتحديد مبلغ الاستنزاف لفترة التسجيل المحاسبي فإن معدل الاستنزاف للوحدة يضرب بعدد الوحدات المسحوبة فعلياً خلال الفترة. وبالنسبة للموجودات الملموسة الأخرى هناك ثلاثة عوامل:

١- التكلفة الفعلية، متضمنة تكاليف التطوير العائدة للمصادر الطبيعية.

٢- الإنتاج المقدّر على طول العمر الإنتاجي للمصدر الطبيعي.

٣- القيمة المتبقية المقدرة للممتلكات وذلك بعد استنزاف المصادر الطبيعية.

إن مبلغ الاستنزاف لفترة مدين بالنسبة لحساب البضاعة من المصادر الطبيعية (مثل الزيت، والفحم، أو الحصى) ودائن بالنسبة لحساب الأصل وفي حال بيعت هذه البضاعة فإن تكلفتها متضمنة الاستنزاف ستصرف كتكلفة على البضائع المباعة وبأسلوب العادي، لذلك، وعند نهاية الفترة المحاسبية فإن جزءاً من مبالغ الاستنزاف الدوري سيكون متضمناً في حساب البضاعة إلى المدى الذي نستنتج فيه استرجاع وحدات المصادر الطبيعية خلال هذه الفترة وليس بيعها.

ضريح محاسبة الاستنزاف، نفترض أن تقديرات علماء الجيولوجية للاحتياطي المعطى في عقد الإيجار أعطت إمكانات إنتاج لـ ١٠٠٠٠٠ وحدة أما التكلفة الإجمالية لعقد الإيجار متضمنة تكاليف الإعداد للإنتاج، كانت ٣٠٠٠٠٠ ل.س وبدون قيمة متبقية، معدل الاستنزاف المقدّر وتطبيقاته بالنسبة لكل وحدة من المعدن سيحسب على النحو الآتي مع افتراض أن ١٠٠٠٠ وحدة يمكن استخراجها خلال الفترة:

معدل الاستنزاف المقدّر: ٣٠٠٠٠٠ ل.س ÷ ١٠٠٠٠٠ وحدة = ٣ ل.س لكل وحدة من المعدن.

الإنتاج الفعلي خلال الفترة: ١٠٠٠٠ وحدة من المعدن.

مبلغ الاستنزاف خلال الفترة: 10000×3 ل.س = 30000 ل.س. ويسجل بالقييد :

١٢/٣١	من حـ/ مصروف استنفاد الموارد الطبيعية إلى حـ/ الموارد الطبيعية إثبات مصروف الاستنفاد	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
-------	--	-------	-------

وبفرض أنه تم بيع ٨٠٠٠ وحدة خلال الفترة وبقي لدينا ٢٠٠٠ وحدة في نهاية الفترة وبالتالي سيتضمن حساب البضاعة المتبقية مبلغ الاستنزاف بمقدار ٦٠٠٠ ل.س (2000×3 ل.س) أما تكلفة البضاعة المباعة والمسجلة في قائمة الدخل ستتضمن مبلغ الاستنزاف بقيمة ٢٤٠٠٠ (8000×3 ل.س). وتسجل بالقييد:

١٢/٣١	من المذكورين من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة من حـ/ المخزون السلعي إلى حـ/ مصروف استنفاد الموارد الطبيعية إقفال مصروف الاستنفاد	٢٤٠٠٠ ٦٠٠٠ ٣٠٠٠٠	
-------	--	------------------------	--

تكاليف الاقتناء والإعداد والإنتاج وتكاليف الممتلكات الملموسة تكون مرافقة عادة للمصادر الطبيعية وتسجل في حساب الموجودات بشكل منفصل وتستهلك حسب قواعد الإنتاج، وفي حال وجود تسهيلات معينة كالأبنية مثلاً فإنه من الأفضل أخذ فترة قصيرة للاستنزاف، وبالتالي فإن تكاليف الاقتناء بعد تنزيل أي قيمة متبقية مقدرة ستستهلك خلال الفترة القصيرة هذه.

أما صعوبات تقدير الرواسب للمعادن، والمعلومات الإضافية التي اشتقت خلال الفترة الطويلة اللازمة لإعداد الإنتاج، وبسبب ذلك فإن معدل الاستنزاف سيحتاج إلى العديد من التسويات من وقت إلى آخر والمعدل الجديد للاستنزاف

يتحدد بتقسيم التكلفة غير المستهلكة للمعدن إضافة إلى أي تكاليف إنتاجية إضافية على المتبقي من الاحتياطات المقدرة.

ومبالغ الاستنزاف السابقة لن تتغير، أما التغير فهو بمعدل الاستنزاف الذي يحسب بشكل احتمالي اعتماداً على التغير في التقديرات المحاسبية (والتي وضعت حالاً) طبقاً للمخصصات حسب رأي APB (٢٠) التغيرات المحاسبية.

حقائق الاستهلاك والاستنزاف:

بسبب تأثيرات طرائق الاستهلاك المستخدمة على كل من الوضع المالي ونتائج العمليات عادت وأكدت لجنة المبادئ المحاسبية APB الحقائق التي يمكن أن تظهر في القوائم المالية أو في الملاحظات المرافقة على الشكل التالي:

آ- مصروف الاستهلاك بالنسبة للفترة.

ب- أرصدة الأصناف الرئيسة من الموجودات القابلة للاستهلاك طبيعياً أو من خلال الأداء عند تاريخ وضع قائمة المركز المالي.

ج- مجمع الاستهلاك، سواء كان بالنسبة للأصناف الرئيسة من الموجودات القابلة للاستهلاك أم كان بالنسبة لإجمالي الموجودات، وذلك عند تاريخ وضع قائمة المركز المالي.

د- الوصف العام للطرائق المستخدمة في حساب الاستهلاك بالاعتماد على الأصناف الرئيسة من الموجودات القابلة للاستهلاك.

هذه المتطلبات الحقيقية ازدادت حسب رأي APB ٢٢ (حقيقة السياسة المحاسبية) والتي تشيد بطرائق الاستهلاك وطرائق التقسيط وسياساتهم كأمثلة عن الحقائق المطلوبة كما أن المتطلبات الحقيقية ذاتها يمكن أن تطبق على الاستنزاف.

تمارين محلولة وغير محلولة

أولاً- تمارين محلولة :

١- حول الخسائر الرأسمالية وطريقة القسط الثابت:

اشترت شركة آلة لتصنيع المعادن في ١٩٩٠/٢/٢٧ وقد تم تركيبها وتشغيلها في ١٩٩٠/٧/١ وقد اشترت الآلة بما يعادل ٣٦٠.٠٠٠ ل.س وبلغت الرسوم الجمركية ومصاريف التخلص ٢٦.٠٠٠ ل.س سددت نقداً في ١٩٩٠/٣/٢٩، كما بلغت مصاريف نقل الآلة وإعداد قواعدها وتركيبها ٣٢.٠٠٠ ل.س نقداً، ويقدر العمر الإنتاجي للآلة بخمس سنوات، تقدر قيمتها خردة بمبلغ ١٨.٠٠٠ ل.س وتستهلك الآلة بطريقة القسط الثابت. وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١/ من كل عام. غير أن الشركة قررت في ١٩٩٣/٩/٣٠ بيع الآلة واستبدالها بأخرى أكثر كفاءة، وقد قامت الشركة ببيع الآلة في هذا التاريخ بمبلغ ١٠٠.٠٠٠ ل.س. والمطلوب : توضيح المعالجة الحسابية الملائمة لهذه العمليات وتصوير الحسابات اللازمة في تاريخ بيع الآلة.

أولاً : إثبات تكلفة الآلة وإعدادها للاستخدام سنة ١٩٩٠

٩٠/٢/٢٧	من حـ/ الآلة إلى حـ/ النقدية ثمن الشراء	٣٦٠.٠٠٠	٣٦٠.٠٠٠
٩٠/٣/٢٩	من حـ/ الآلة إلى حـ/ النقدية الرسوم الجمركية ومصاريف التخلص	٢٦.٠٠٠	٢٦.٠٠٠
٩٠/٧/١	من حـ/ الآلة إلى حـ/ النقدية مصاريف التركيب	٣٢.٠٠٠	٣٢.٠٠٠

وبذلك يظهر حساب الآلة رصيداً مدينياً بتكلفتها يبلغ ٤١٨.٠٠٠ ل.س. في ١٩٩٠/٧/١ تاريخ بدء التشغيل، ويكون قسط الاستهلاك السنوي على أساس طريقة القسط الثابت كالتالي:

$$١٨.٠٠٠ - ٤١٨.٠٠٠$$

$$\text{قسط الاستهلاك السنوي} = \frac{\text{٨.٠٠٠ ل.س.}}{\text{٥}}$$

ولما كانت سنة ١٩٩٠ لم تستفد إلا بنصف سنة فهي تتحمل استهلاك = ٤.٠٠٠ ل.س. حيث يكون قيد التسوية في ١٩٩٠/١٢/٣١ كالتالي :

١٢/٣١	من -/ مصروف استهلاك الآلة	٤.٠٠٠	٤.٠٠٠
١٩٩٠	إلى -/ مجمع استهلاك الآلة		
	استهلاك الآلة عن الفترة من ١/٧ حتى ١٩٩٠/١٢/٣١		

ويقفل -/ مصروف استهلاك الآلة في الحساب الأرباح والخسائر، ويخصم رصيد مجمع الاستهلاك ٤.٠٠٠ من -/ الآلة في الأصول الثابتة في الميزانية ليبقى فيها القيمة الدفترية في ١٩٩٠/١٢/٣١ بمبلغ ٣٧٨.٠٠٠ ل.س.

وحيث تم بيع الآلة في ١٩٩٣/٩/٣٠، فإن كلاً من السنتين ١٩٩١ و ١٩٩٢ تتحمل بالاستهلاك عن سنة كاملة. ويجري قيد مماثل للقيد السابق لإثبات التسوية، ثم يجري إقفال الاستهلاك بمبلغ ٨.٠٠٠ ل.س. في ١٩٩١/١٢/٣١، وفي ١٩٩٢/١٢/٣١ يصبح رصيد حساب مجمع الاستهلاك بمبلغ ٢٠.٠٠٠ ل.س.

(٨.٠٠٠ + ٨.٠٠٠ + ٤.٠٠٠) وتصبح القيمة الدفترية للآلة في التاريخ نفسه ٢١٨.٠٠٠ ل.س.

وفي سنة ١٩٩٣ التي تم في ٩/٣٠ منها بيع الآلة يتم إجراء القيود المالية في تاريخ البيع.

- حساب مصروف الاستهلاك عن الفترة من ١/١/١٩٩٣ حتى تاريخ البيع
١٩٩٣/٩/٣٠ وتسوية المجموع.

مصروف الاستهلاك عن ٩ أشهر = $80.000 \times (9 \div 12) = 60.000$ ل.س

١/٣٠	من حـ/ مصروف استهلاك الآلة	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
١٩٩٣	إلى حـ/ مجمع استهلاك الآلة		

وبترحيل هذا القيد لحساب المجموع يصبح رصيده ٢٦٠٠٠٠ ل.س وحيث تم بيع الآلة فإنه لا يصبح هناك مسوغ لوجود المجموع الخاص بها، وبالتالي يقفل حساب المجموع في حـ/ الآلة بالقيد التالي:

٩/٣٠	من حـ/ مجمع الاستهلاك	٢٦٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠
١٩٩٣	إلى حـ/ الآلة		

ويصبح رصيد الآلة مساوياً لقيمتها الدفترية في ذلك التاريخ ويبلغ ١٥٨٠٠٠ وحيث إن الآلة قد تم بيعها بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ل.س فإن الشركة تكون قد تكبدت خسائر رأسمالية بالقيد التالي:

٩/٣٠	من مذكورين		
١٩٩٣	من حـ/ النقدية (أو حـ/ المدينين) بـ/ ثمن البيع	١٠٠٠٠٠	
	من حـ/ الخسائر الرأسمالية (الفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية)	٥٨٠٠٠	
	إلى حـ/ الآلة	١٥٨٠٠٠	

ويقفل حـ/ مصروف الاستهلاك في الأرباح والخسائر ويقفل حـ/ الخسائر الرأسمالية في حـ/ الأرباح والخسائر بعد تحديد صافي ربح العمليات التشغيلية، وذلك عند انتهاء السنة المالية ١٩٩٣/١٢/٣١ ويظهر حساب الآلة وحـ/ مجمع الاستهلاك وحـ/ الخسائر الرأسمالية في ١٩٩٣/٩/٣٠ بعد التسوية وإثبات البيع كالآتي:

منه	حـ/ الآلة	له
٤١٨٠٠٠	٩٣/١/١ رصيد	٩٣/٩/٣٠ من حـ/مجمع الاستهلاك
		٩٣/٩/٣٠ من حـ/النقدية
		٩٣/٩/٣٠ من حـ/ الخسائر
		الرأسمالية
<u>٤١٨٠٠٠</u>		<u>٤١٨٠٠٠</u>

منه	حـ/ مخصص استهلاك الآلة	له
٢٦٠٠٠٠	٩٣/١/١ إلى حـ/ الآلة	٩٣/١/١ رصيد
		٩٣/٩/٣٠ من حـ/الاستهلاك
<u>٢٦٠٠٠٠</u>		<u>٢٦٠٠٠٠</u>

منه	حـ/ الخسائر الرأسمالية	له
٥٨٠٠٠	٩٣/٩/٣٠ إلى حـ/ الآلة	١٢/٣١ من حـ/الأرباح
		والخسائر
<u>٥٨٠٠٠</u>		<u>٥٨٠٠٠</u>

ومن الجدير بالذكر أنه كان من الممكن توسط حساب لبيع الآلة يقفل فيه رصيد أول الفترة للآلة ومجمع الاستهلاك بعد التسوية ويجعل دائماً بثمن بيع الآلة، ليحدد رصيده بعد ذلك الأرباح أو الخسائر الرأسمالية التي تقفل في حـ/ الأرباح والخسائر في نهاية العام.

٢- حول الأرباح الرأسمالية وطريقة الاستهلاك المعجل:

اشترت إحدى الشركات سيارة نقل في حالة معدة للاستخدام في ١٩٩٦/٩/٣٠ وبلغت تكلفة شرائها ٥٠٠٠٠٠ ل.س ومصاريف تجهيزها ٤٠٠٠٠ ل.س وقدر عمرها الإنتاجي بخمس سنوات تنتهي في ٢٠٠١/٩/٣٠

بقيمة كخردة ٦٠٠٠٠ ل.س كما تقرر استهلاك السيارة بطريقة الاستهلاك المعجل. وفي ٢٠٠٠/١٢/٣١ قررت الشركة بيع السيارة واستبدالها بسيارة شاحنة جديدة، وتم بيع السيارة القديمة في ذلك التاريخ بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ل.س، بينما بلغت تكلفة السيارة الجديدة ١٠٦٠٠٠٠ ل.س تقرر استهلاكها على خمس سنوات بطريقة الاستهلاك المعجل، حيث قدرت قيمتها البيعية بمبلغ ١٦٠٠٠٠ ل.س.

المطلوب : توضيح المعالجة المحاسبية للسيارة القديمة حتى بيعها بتوسط حساب السيارة المبيعة، وبيان ما يلزم من تسويات في ٢٠٠١/١٢/٣١، حيث تنتهي السنة المالية للشركة في ١٢/٣١ من كل عام.

أولاً: إثبات شراء السيارة في ١٩٩٦/٩/٣٠ وتحديد قسط الاستهلاك السنوي.

عند شراء السيارة يتم إثبات القيد التالي:

٥٤٠٠٠٠	من حـ/ السيارة	٩/٣٠
٥٤٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	١٩٩٩

- ويتم حساب الاستهلاك كالتالي:

$$٦٠٠٠٠ - ٥٤٠٠٠٠$$

$$١ - \text{قسط الاستهلاك السنوي} = \frac{٩٦٠٠٠}{٥} = ٩٦٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$٩٦٠٠٠$$

$$٢ - \text{نسبة القسط الثابت} = ١٠٠ \times \frac{٩٦٠٠٠}{٤٨٠٠٠٠} = ٢٠\%$$

$$٣ - \text{نسبة الاستهلاك المعجل} = ٢ \times ٢٠\% = ٤٠\%$$

السنة من عمر السيارة	القيمة الدفترية	النسبة	قسط الاستهلاك	السنة المالية المنتهية في	نصيب السنة المالية من الاستهلاك	مجموع الاستهلاك في تاريخ نهاية السنة المالية
١	٥٤٠٠٠	%٤٠	٢١٦٠٠	٩٦/١٢/٣١	٥٤٠٠٠	٥٤٠٠٠
٢	٣٢٤٠٠	%٤٠	١٢٩٦٠	٩٧/١٢/٣١	١٦٢٠٠ ٣٢٤٠٠	٢٤٨٤٠٠
٣	١٩٤٤٠	%٤٠	٧٧٧٦٠	٩٨/١٢/٣١	٩٧٢٠٠ ١٩٤٤٠	٣٦٥٠٤٠
٤	١١٦٦٠	%٤٠	٤٦٦٤٠	٩٩/١٢/٣١	٥٨٤٣٢٠ ١١٦٦٠	٤٣٥٠٢٠
٥	٧٠٠٠	الباقى	١٠٠٠	٢٠٠٠/١٢/٣١	٣٤٩٨٠ ٢٥٠٠	٤٧٢٥٠٠
الرصيد	٦٠٠٠			٢٠٠١/١٢/٣١	٧٥٠٠	٤٨٠٠٠٠

ويلاحظ أن استهلاك سنة ١٩٩٦ لمدة ثلاثة أشهر، أي :

$$٥٤٠٠٠ = (١٢ \div ٣) \times ٢١٦٠٠$$

بينما استهلاك سنة ٩٧ مثلاً لمدة ١٢ شهراً، منها :

٩ أشهر من السنة الأولى من عمر السيارة استهلاكها =

$$١٦٢٠٠٠ = (١٢ \div ٩) \times ٢١٦٠٠$$

٣ أشهر من السنة الثانية من عمر السيارة استهلاكها =

$$٣٢٤٠٠ = (١٢ \div ٣) \times ١٢٩٦٠$$

١٩٤٤٠٠

الاستهلاك التي تتحمل به سنة ١٩٩٧

ويلاحظ أيضاً أنه في ظل هذه الطريقة يمكن حساب الاستهلاك الذي يخص كل سنة مالية بضرب القيمة الدفترية في بداية السنة (التكلفة - مجمع الاستهلاك) في نسبة الاستهلاك مباشرة وبذلك يكون حساب الاستهلاك كما هو موضح بالجدول التالي:

السنة المالية المنتهية في	المدة المستفيدة	القيمة الدفترية	النسبة	الاستهلاك	مجمع الاستهلاك
٩٦/١٢/٣١	٣ أشهر	٥٤٠٠٠	٤٠ %	٥٤٠٠٠	٥٤٠٠٠
٩٧/١٢/٣١	سنة	٤٨٦٠٠	٤٠ %	١٩٤٤٠	٢٤٨٤٠
٩٨/١٢/٣١	سنة	٢٩١٦٠	٤٠ %	١١٦٦٤	٣٦٥٠٤
٩٩/١٢/٣١	سنة	١٧٤٩٦	٤٠ %	٦٩٩٨	٤٣٥٠٢
٢٠٠٠/١٢/٣١	سنة	١٠٤٩٨	٤٠ %	٤١٩٩	٤٧٧٠١
٢٠٠١/٩/٣٠	٩ أشهر	٦٢٩٩	باقي	٢٩٩	٤٨٠٠٠
٢٠٠١/١٢/٣١	الرصيد	٦٠٠٠			

ويلاحظ الاختلافات فيما تحملت به سنتي ٢٠٠٠ و ٢٠٠١ في ظل هذه الطريقة عن الطريقة السابقة. غير أن كلتا الطريقتين مقبولة ولو أن الأولى أدق مادامت هناك قيمة معينة كنفاية أو كخردة يراد عدم استهلاكها.

كما يلاحظ أن ما يتم استهلاكه في السنة الخامسة من عمر السيارة يبلغ ١٠٠٠ ل.س كما هو موضح في الجدول الأول، وهو أقل من ٤٠ % من القيمة الدفترية، ولكنه يمثل الفرق بين القيمة الدفترية في بداية العام والقيمة المقدرة خردة في نهاية العام الخامس من عمر السيارة.

ثانياً: تسوية مجمع الاستهلاك سنوياً: يتم إثبات استهلاك سنة ١٩٩٦ وتسوية المجمع بالقيد التالي:

٥٤٠٠٠	من حـ/ مصروف استهلاك السيارة	/١٢/٣١
٥٤٠٠٠	إلى حـ/ مجمع استهلاك	١٩٩٦

ويقل حساب مصروف الاستهلاك في حساب الأرباح والخسائر ويظهر
المجمع مطروحاً من رصيد السيارة طرْحاً شكلياً ليعطي قيمة دفترية لها في
١٢/٣١/٩٦ تبلغ ٤٩٦٠٠٠ ل.س في الأصول الثابتة في الميزانية.

ويتم إجراء القيد نفسه في ١٢/٣١/٩٧ بمبلغ ١٩٤٤٠٠ ل.س ليصبح
رصيد المجمع ٢٤٨٤٠٠ ل.س، ويقل مصروف الاستهلاك في حساب الأرباح
والخسائر.

ويتم إجراء القيد السابق نفسه في ١٢/٣١/١٩٩٨ بمبلغ ١١٦٦٤٠ ل.س ليصبح
رصيد المجمع ٣٦٥٠٤٠ ل.س ويعالج المعالجة نفسها.

ويتم إجراء القيد نفسه في ١٢/٣١/١٩٩٩ بمبلغ ٦٩٩٨٠ ل.س ليصبح رصيد
المجمع ٤٣٥٠٢٠ ل.س، وفي ١٢/٣١/٢٠٠٠ بمبلغ ٤١٩٩٠ ل.س ليصبح رصيد
المجمع في تاريخ بيع السيارة، ٤٧٧٠٠ ل.س.

ثالثاً : إثبات بيع السيارة وتسوية المجمع وإقفال الحسابات في ١٢/٣١/٢٠٠٠:
سوف نقوم في هذا المثال بتوسيط حساب للأصل الثابت المبيع، وهو في هذا المثال
حساب السيارة المبعة، وتكون القيود الدفترية في ١٢/٣١/٢٠٠٠ تاريخ بيع
السيارة بفرض البيع تم نقداً وبفرض اتباع الطريقة الحسابية الأولى، لمنشأة تجارية
كالاتي:

٣٧٤٨٠	من حـ/ مصروف استهلاك السيارة	/١٢/٣١
٣٧٤٨٠	إلى حـ/ مجمع استهلاك السيارة	٢٠٠٠
	إثبات مصروف الاستهلاك عن الفترة	

١٢/٣١ ٢٠٠٠	من حـ/ السيارة المباعة إلى حـ/ السيارة إقفال حساب السيارة في حساب السيارة المباعة	٥٤٠٠٠٠	٥٤٠٠٠٠
١٢/٣١ ٢٠٠٠	من حـ/ مجمع استهلاك السيارة إلى حـ/ السيارة المباعة إقفال مجمع استهلاك السيارة في السيارة المباعة	٤٧٢٥٠٠	٤٧٢٥٠٠
١٢/٣١ ٢٠٠٠	من حـ/ النقدية إلى حـ/ السيارة المباعة ثمن بيع السيارة	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
١٢/٣١ ٢٠٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ مصروف استهلاك السيارة إقفال استهلاك السيارة عن العام	٣٧٤٨٠	٣٧٤٨٠
١٢/٣١ ٢٠٠٠	من حـ/ السيارة المباعة إلى حـ/ الأرباح الرأسمالية أرباح بيع السيارة	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠
١٢/٣١ ٢٠٠٠	من حـ/ الأرباح الرأسمالية إلى حـ/ الأرباح والخسائر إقفال حـ/ الأرباح الرأسمالية	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠

وعليك بإجراء قيود مماثلة إذا ما اتبعت الطريقة الحسابية الثانية.

ويظهر حساب السيارة وحساب المجمع وحساب السيارة المباعة وحساب الأرباح

الرأسمالية في ١٢/٣١/٢٠٠٠ بعد التسوية والإقفال كالتالي :

منه	حـ/ السيارة	له
٥٤٠٠٠٠	٢٠٠٠/١/١	٢٠٠٠/١٢/٣١
رصيد	من حـ/ السيارة	
	المبيعة	
	<u>٥٤٠٠٠٠</u>	

منه	حـ/ مجمع استهلاك السيارة	له
٤٧٢٥٠٠	٢٠٠٠/١٢/٣١	٢٠٠٠/١/١
إلى حـ/ السيارة	٤٣٥٠٢٠	رصيد
المبيعة	٣٧٤٨٠	من حـ/ مصروف
	<u>٤٧٢٥٠٠</u>	الاستهلاك

منه	حـ/ السيارة المبيعة	له
٥٤٠٠٠٠	٢٠٠٠/١٢/٣١	٢٠٠٠/١٢/٣١
إلى حـ/ السيارة	٤٧٢٥٠٠	من حـ/ مجمع استهلاك
إلى حـ/ الأرباح	٢٠٠٠/١٢/٣١	السيارة
الرأسمالية	١٠٠٠٠٠	من حـ/ النقدية
	<u>٥٧٢٥٠٠</u>	

منه	حـ/ الأرباح الرأسمالية	له
٣٢٥٠٠	٢٠٠٠/١٢/٣١	٢٠٠٠/١٢/٣١
إلى حـ/ أ. الأرباح	٣٢٥٠٠	من حـ/ السيارة المبيعة
والخسائر	<u>٣٢٥٠٠</u>	

أو يمكن إثبات بيع السيارة بالقيد التالي:

١٢/٣١	من المذكورين		
٢٠٠٠	من حـ/ مجمع استهلاك السيارة		٤٧٢٥٠٠
	من حـ/ النقدية		١٠٠٠٠٠
	إلى المذكورين		
	إلى حـ/ السيارة	٥٤٠٠٠٠	
	إلى حـ/ أرباح رأسمالية	٣٢٥٠٠	
	بيع السيارة		

رابعاً: التسويات الواجب إجراؤها في ١٢/٣١/٢٠٠٠ بالنسبة للسيارة الجديدة:
يُجعل حـ/ السيارة مدينياً في ١٢/٣١/٢٠٠٠ تاريخ الشراء بمبلغ ١٠٦٠٠٠٠ ل.س مقابل جعل حـ/ النقدية دائناً. ويلاحظ أن سنوات عمر السيارة تتمشى مع السنوات المالية.

ويتم حساب الاستهلاك عن سنة ٢٠٠١ كآتي :

$$\text{مجموع أرقام السنوات} = ١٥ = ٥ + ٤ + ٣ + ٢ + ١$$

استهلاك السنة الأولى من عمر السيارة (٢٠٠١) =

$$٣٠٠٠٠٠ = (١٦٠٠٠٠ - ١٠٦٠٠٠٠) \times (١٥ \div ٥)$$

ويجري إثبات القيد التالي :

١٢/٣١	من حـ/ مصروف استهلاك السيارة		٣٠٠٠٠٠
٢٠٠١	إلى حـ/ مجمع استهلاك السيارة	٣٠٠٠٠٠	

ثم يقفل حـ/ مصروف الاستهلاك في حساب الأرباح والخسائر في ١٢/٣١/٢٠٠١ ويظهر مجمع الاستهلاك مطروحاً من حـ/ السيارة في الميزانية.

ثانياً- التمارين غير المحلولة :

التمرين الأول : قامت شركة النفط بحساب الاستنفاد لأحد آبار النفطية بمعدل ٢٠٠ ل.س للبرميل وقد تمكنت خلال إحدى الأشهر من استخراج ٨٠٠٠٠٠ برميل من النفط وبيع ٧٤٠٠٠٠ برميل فقط. ما مقدار الاستنفاد الذي يحمل لإيرادات ذلك الشهر، وبيان كيفية تسجيله محاسبياً

التمرين الثاني : اشترت شركة مقلعاً للرخام بمبلغ ١٨٠٠٠٠٠ ل.س وقد قدر احتياطي الرخام القابل للاستخراج من هذا المقلع بنحو ٤٠٠٠٠٠ طن ويقدر أن يكون للمقلع قيمة كنفاية بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ ل.س، وقد تم استخراج ١٠٠٠٠ طن من الرخام وبيع ٦٠٠٠ طن خلال السنة الأولى من استغلال المقلع.

المطلوب :

- ١- إجراء قيود اليومية لإثبات الاستنفاد.
 - ٢- إظهار حسابات المخزون السلعي، وتكلفة المقلع، وجمع الاستنفاد في ميزانية الشركة في نهاية السنة الأولى.
- التمرين الثالث : قامت منشأة بشراء آلة بمبلغ ١٠٠٠٠ ل.س قدر عمرها الإنتاجي بعشر سنوات.
- المطلوب : احتساب مصروف الاستهلاك السنوي خلال العمر الإنتاجي للآلة
- باتباع :

- ١- طريقة القسط الثابت.
 - ٢- طريقة الرصيد المتناقص (حسب أسلوب مجموع عدد السنوات).
- التمرين الرابع : في ١/٥/٢٠٠٣ اشترت منشأة تجهيزات قيمتها ٢٠٠٠٠ ل.س وبشروط ١٥/٢، صافي ٤٠/، وقدر عمرها الإنتاجي بخمس سنوات.
- في ٥/٢ دفعت المنشأة مصاريف نقل بلغت ١٠٠٠ ل.س .

في ٥/٨ سددت المنشأة المصروفات الجمركية وقيمتها ٢٤٠٠٠ ل.س.
 في ٥/١٢ سددت المنشأة المستحق عليها نتيجة شراء التجهيزات نقداً.
 في ٥/١٤ سددت المنشأة مصروفات تركيب بلغت ٤٠٠٠ ل.س، ووضعت
 بالتشغيل بتاريخه.

المطلوب :

- ١- تحديد تكلفة التجهيزات وإجراء القيود اللازمة لإثباتها.
- ٢- حساب مصروف الاستهلاك عن عام ٢٠٠٣، وتسجيله محاسبياً وبيان أثر الحسابات على الميزانية العمومية في ٢٠٠٣/١٢/٣١.
- التمرين الخامس : في ٢٠٠١/١/١ قامت منشأة عبد الحميد بشراء شاحنة بلغت تكلفتها ١١٠٠٠٠ ل.س وقدر عمرها الإنتاجي بخمس سنوات كما قدرت قيمتها كنفاية صفر.

المطلوب : احتساب قسط الاستهلاك السنوي عن خمس السنوات باتباع:

- ١- طريقة القسط الثابت.
- ٢- طريقة مجموع أرقام السنوات (القسط المتناقص).
- ٣- طريقة المضاعف.

التمرين السادس : هذا بيان بالأصول الثابتة تمتلكها منشأة الجواد الصناعية:

الأصل	التكلفة	قيمة النفاية	تاريخ الشراء	العمر الإنتاجي
أثاث	٦٨٠٠٠	٧٠٠٠٠	٩٧/١/١	٦ سنوات
سيارات	١٨٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٩٦/١/١	٥ سنوات
آلة	٨٠٠٠٠	صفر	٩٦/١/١	٤ سنوات

المطلوب :

أولاً : حساب قسط الاستهلاك لكل أصل في ٩٧/١٢/٣١.

ثانياً: تحديد رصيد مجمع الاستهلاك لكل أصل في ٩٧/١٢/٣١ بافتراض اتباع الطرائق الآتية :

- ١- طريقة القسط الثابت بالنسبة للأثاث.
 - ٢- طريقة مجموع أرقام السنوات بالنسبة للآلة (القسط المتناقص).
 - ٣- طريقة الرصيد المتناقص (النسبة الثابتة) بالنسبة للسيارات.
- التمرين السابع : المطلوب تحديد قسط الاستهلاك ومجمع الاستهلاك للسنة الثالثة من عمر أصل ثابت تم شراؤه في ٢٠٠١/١/١ بمبلغ ٢١٠٠٠٠ ل.س وقدر عمره الإنتاجي بـ ١٠ سنوات وقدرت قيمته كنفاية صفر، كما قدر عدد الوحدات التي يمكن أن ينتجها الأصل بـ ١٦٠٠٠٠ وحدة وذلك بافتراض اتباع :

- ١- طريقة القسط الثابت.
 - ٢- طريقة الرصيد المتناقص.
 - ٣- طريقة مجموع أرقام السنوات.
 - ٤- طريقة وحدات الإنتاج علماً بأن الأصل قد أنتج ٢٠٠٠٠ وحدة في السنة الأولى و ١٦٠٠٠ وحدة في السنة الثانية و ١٨٠٠٠ وحدة في السنة الثالثة.
- التمرين الثامن : فيما يلي معلومات عن آلة قامت إحدى المنشآت بشراؤها في ١٩٩١/١/١م تكلفه الآلة ٨٠٠٠٠ ل.س قيمتها كنفاية ٥٠٠٠ ل.س تستهلك الآلة بطريقة القسط الثابت، القسط الخاص بسنة ١٩٩٧ بلغ ١٥٠٠ ل.س.
- المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة في كل حالة من الحالات الآتية :

- ١- إثبات قسط الاستهلاك في ٩٧/١٢/٣١م.
- ٢- بيع الآلة في ٩٨/١/١ بافتراض المبالغ التالية ٩٥٠٠ ل.س، ٦٠٠٠٠ ل.س، ٥٠٠٠ ل.س، ٤٠٠٠ ل.س.

التمرين التاسع : في ٢٠٠٠/٤/١ اشترت إحدى المنشآت ثلاث رافعات شوكية متشابهة بلغت تكلفتها ٢٤٠٠٠٠ ل.س وقدر عمرها الإنتاجي بخمسة سنوات وقيمتها كنفاية بـ ٤٠٠٠٠ ل.س وفي نهاية السنة ٢٠٠١/١٢/٣١ تم الاستغناء عن رافعة واحدة وبيعها بمبلغ ٤٥٠٠٠ ل.س.

المطلوب :

- ١- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات اقتناء الأصل في تاريخ الشراء.
 - ٢- إثبات قيود استهلاك الرافعات علماً أن المنشأة قررت استهلاكها بطريقة القسط الثابت وكحزمة واحدة من الأصول .
 - ٣- إجراء قيود اليومية اللازمة للتخلص من الرافعة في ٢٠٠١/١٢/٣١.
- التمرين العاشر : قامت منشأة كنان الصناعية بشراء آلة بتاريخ ١٩٩١/١٠/١ بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ل.س وبلغت مصاريف الاستيراد والشحن والتأمين ٢٠٠٠٠ ل.س فإذا علمت أن الآلة وصلت إلى المنشأة في ١٩٩١/١٢/١٥ وبدأ باستخدامها في ١٩٩٢/١/١ وقدر عمرها المنتج بـ ١٠ سنوات وقد تم بيع الآلة بتاريخ ١٩٩٧/١٢/٣١ بمبلغ ٧٠٠٠٠ ل.س.

المطلوب :

- ١- إثبات قيود الشراء ، وقيود التسويات الجردية وبيع الآلة في ١٩٩٧/١٢/٣١.
 - ٢- تصوير الحسابات اللازمة في ١٩٩٧/١٢/٣١.
- وذلك حسب الافتراضين :
- أولاً: إن المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت وقيمة نفاية الآلة ١٢٠٠٠ ل.س.
- ثانياً: إن المنشأة تستخدم طريقة القسط المتناقص (الاستهلاك المعجل).
- التمرين الحادي عشر : تمتلك منشأة الدواجن أراضي بمساحة عشرة هكتارات وبتاريخ ٩٧/١٢/٣١ قامت المنشأة ببيع هكتارين من الأراضي لزيادتها على الحاجة

ورغبة منها في استثمار هذه الأموال في شراء آلات حديثة للتفقيس، وقد بلغ ثمن البيع ٣٠.٠٠٠ ل.س وبلغت مصاريف البيع المدفوعة كعمولات ٢% من القيمة البيعية.

فإذا علمت :

١- أن قيمة الأراضي ١٠٠.٠٠٠ حسب التكلفة.

٢- أن جميع العمليات تمت بوساطة البنك.

المطلوب :

١- إثبات القيود اليومية التي تتعلق بعملية البيع.

٢- تصوير الحسابات اللازمة.

٣- تصوير حساب الأرباح والخسائر عن المدة المنتهية بتاريخ ٩٧/١٢/٣١.

٤- إظهار بند الأراضي في الميزانية الختامية.

التمرين الثاني عشر : ظهر حساب المباني في الميزانية الختامية بتاريخ ٩٧/١٢/٣١

بمبلغ ١٠٠.٠٠٠ ل.س، وحساب مجمع استهلاك المباني بمبلغ ٣٠.٠٠٠ ل.س.

فإذا علمت أن المنشأة قامت خلال العام بدفع المبالغ التالية بشيك على البنك.

١- دفعت مبلغ ١٠.٠٠٠ ل.س مقابل بناء مدخل رئيس وغرفة للاستعلامات.

٢- دفعت مبلغ ١٥٠٠ ل.س مقابل أعمال دهان المباني القديمة.

المطلوب :

١- إثبات القيود اليومية اللازمة خلال عام ١٩٩٧.

٢- تصوير الحسابات اللازمة.

٣- تصوير حساب الأرباح والخسائر عن المدة المنتهية بتاريخ ٩٧/١٢/٣١.



الفصل السادس

الأصول غير الملموسة

Intangible Assets

- أولاً- تصنيف الأصول غير الملموسة.
- ثانياً- المفاهيم الأساسية المتعلقة بالحاسبة عن الأصول غير الملموسة.
- ثالثاً- استنفاد الأصول غير الملموسة.
- رابعاً- تخفيض قيمة الأصول غير الملموسة.
- خامساً- بيع الأصول غير الملموسة.
- سادساً- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة.
- سابعاً- الأسئلة والتمارين.

تقسم الأصول لأغراض محاسبية إلى أصول ملموسة وأصول غير ملموسة. الأصول الملموسة هي الأصول التي تتمتع بالوجود المادي الملموس. والأصول غير الملموسة هي الأصول التي تفتقر للوجود المادي الملموس. والأصول غير الملموسة ليست محددة بشكل دقيق في المحاسبة، لأن أهم خصائص الأصول غير الملموسة هو عدم التأكد من المنافع المحتمل الحصول عليها من استخدام هذه الأصول، وذلك بسبب صعوبة التنبؤ بالعمر الإنتاجي لهذا النوع من الأصول نظراً لعدم وجود عمر مادي للأصل من ناحية، وصعوبة التنبؤ بالفترة التي يمكن أن يحقق فيها الأصل منافع للمنشأة من ناحية أخرى.

وقد عرف معيار المحاسبة الدولية رقم ٣٨ الأصل غير الملموس على أنه: "أصل قابل للتحديد وغير نقدي بدون مادة ملموسة يحتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد بضائع أو خدمات، ولتأجيله للآخرين أو لأغراض إدارية، والأصل هو مورد: أ- تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة.

ب- يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة".

وعلى كل حال، تتمتع الأصول غير الملموسة بالخصائص التالية:

١- افتقارها للوجود المادي الملموس.

٢- تمتعها بمنافع اقتصادية مستقبلية من الصعب قياسها عادة.

٣- لها عمر إنتاجي ومن الصعب تحديده أحياناً.

٤- تقتنى عادة بقصد استعمالها لتشغيل المنشأة.

٥- تعرضها لدرجة كبيرة من التقلبات.

وسوف نقوم في هذا الفصل بمناقشة الأصول غير الملموسة طويلة الأجل حيث تقسم إلى المواضيع التالية:

- ١- تصنيف الأصول غير الملموسة.
 - ٢- المحاسبة عن الأصول غير الملموسة.
 - ٣- استنفاد الأصول غير الملموسة.
 - ٤- تخفيض قيمة الأصول غير الملموسة.
 - ٥- بيع الأصول غير الملموسة.
 - ٦- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة.
- أولاً- تصنيف الأصول غير الملموسة:

تصنف الأصول غير الملموسة الطويلة الأجل والتي تستخدم في الشركة عادةً في قائمة المركز المالي كأصول غير ملموسة. والأصول غير الملموسة الأكثر شيوعاً هي براءة الاختراع، وحقوق النشر، والامتيازات والعلامات التجارية، ومصاريف التأسيس، وشهرة المحل، ولأغراض محاسبية، تصنف الأصول غير الملموسة كما يلي:

- ١- من حيث القابلية للتحديد:
 - أ- الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد: وهي الأصول غير الملموسة التي لها هوية مستقلة ويمكن أن تباع أو تشتري بشكل منفرد أو مستقل عن الأصول الأخرى أو عن الوحدة الاقتصادية التابعة لها، مثل براءة الاختراع، حق الامتياز والعلامات التجارية.
 - ب- الأصول غير الملموسة غير القابلة للتحديد: وهي الأصول غير الملموسة التي لا يمكن فصلها عن الوحدة الاقتصادية التابعة لها ولا يمكن أن تباع أو تشتري بشكل منفصل عنها، مثل شهرة المحل للشركة.
- ٢- من حيث طريقة التملك:

آ-الحصول على الأصل غير الملموس من خارج الشركة حيث غالباً ما يتم اقتناء الأصول غير الملموسة من مصادر خارجية بعملية الشراء، مثل الامتيازات.

ب-تطوير الأصل غير الملموس داخلياً حيث يمكن أن تطور الأصول غير الملموسة في الشركة من خلال سير عملياتها، مثل براءة الاختراع.

ثانياً- المفاهيم الأساسية المتعلقة بمحاسبة الأصول غير الملموسة:

تتطلب المبادئ والإجراءات المحاسبية التقويم المحاسبي للأصول غير الملموسة كما هو الحال بالنسبة إلى الممتلكات الملموسة، كالألات، والمعدات. هذه المبادئ هي:

آ-عند الحصول على الأصول غير الملموسة يجب تطبيق مبدأ التكلفة.

ب-خلال مدة الاستخدام، لابد من تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات والنفقات.

ج-عند بيع الأصل غير الملموس يتوجب تحديد ربح أو خسارة الأصل المباع والمساوي للفرق بين التعويض المالي المستلم لقاء بيع الأصل والقيمة الدفترية للأصل.

بالعودة إلى الرأي رقم ١٧ لهيئة المبادئ المحاسبية (Accounting

Principles Board)، تستهلك الأصول غير الملموسة على أساس العمر المحتمل.

حيث تستهلك الأصول غير الملموسة ذات الأعمار المحددة خلال فترتها المقدرة للاستعمال المستقبلي. أما الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة فلن

تستهلك حتى يصبح بالإمكان وضع التحديد الواقعي لعمرها الإنتاجي. لكن هذا

التحديد لن يوضع غالباً، لذلك فإن تكلفة مثل هذه الأصول غير الملموسة لن

تستهلك أبداً. أوقف العمل بهذه الفكرة للأصول المملوكة بعد تشرين الأول عام

١٩٧٠. حيث تعامل على النحو التالي:

آ-التكاليف المسجلة للأصول غير الملموسة يجب أن تستهلك بأرصدة مدينة كعبء على الدخل وبشكل دوري خلال الفترة المقدرة لأنها تكون ذات منفعة.

ب-تكلفة كل نوع من الأصول غير الملموسة يجب أن تستهلك خلال العمر المقدر لتلك الأصول النوعية.

ج-فترة الاستهلاك يجب أن لا تتجاوز على أي حال ٤٠ سنة.

ويجب أن تسجل الأصول غير الملموسة عند امتلاكها بتكلفتها العادلة الجارية النقدية، بالانسجام مع مبدأ التكلفة، وتتضمن هذه التكلفة المصروفات المنفقة لامتلاك الأصل والمتضمنة سعر الشراء، أجور نقل الملكية والرسوم القانونية، وأي مصروفات أخرى مرتبطة بامتلاك الأصل. تكلفة امتلاك الأصل هي القيمة السوقية الجارية لكل التعويضات المالية المدفوعة للأصل الممتلك، والتي هي غالباً قابلة للتحديد بواقعية أكثر، عندما يمتلك الأصل غير الملموس بمقابل غير نقدي، كلياً أو جزئياً، فإن تكلفته هي أي مبلغ نقدي مدفوع مضافاً إليه القيمة السوقية الجارية لذلك المقابل غير النقدي المقدم. فإن لم يكن بالإمكان أن تحدد تلك القيمة بواقعية، عندها تستعمل القيمة السوقية للحق الممتلك.

مثال: إذا امتلكت براءة اختراع من قبل شركة مساهمة بإصدار أسهم رأسمالها الخاص كتعويض مالي، فتكلفة براءة الاختراع يجب أن تقاس بالقيمة السوقية الجارية لحصص رأسمال الأسهم المصدرة. فإذا لم يكن للأسهم المصدرة قيمة سوقية معروفة فالدليل على القيمة السوقية لبراءة الاختراع نفسها يجب أن يستخدم كقياس لتكلفة صفقة براءة الاختراع.

ثالثاً- استنفاد تكلفة الأصول غير الملموسة: Amortization of Intangible Assets

يجب أن توزع تكلفة الأصل غير الملموس كمصاريف بطريقة معقولة

ومنتظمة خلال العمر الإنتاجي المقدر للأصل بالانسجام مع مبدأ مقابلة الإيرادات والنفقات. عملية التوزيع هذه تسمى الإطفاء (الاستنفاد). وإذا كان من الصعب تقدير العمر الإنتاجي الاقتصادي للأصل غير الملموس فإن هيئة المبادئ المحاسبية (APB) اقترحت بأن العوامل التالية يجب أن تؤخذ بالحسبان عند تقدير العمر الإنتاجي وهي:

أ- شروط قانونية، منظمة، أو متعاقد عليها والتي يمكن أن تحدد الحد الأعلى للعمر الإنتاجي.

ب- شروط لأجل التحديد أو التمديد التي يمكن أن تغير المدة المحددة للعمر الإنتاجي.

ج- تأثيرات بطلان الاستعمال، الطلب، وعوامل اقتصادية أخرى التي يمكن أن تخفض العمر الإنتاجي.

د- العمر الإنتاجي الذي يمكن أن يعادل توقعات العمر الخدمي لأفراد أو جماعات الموظفين.

هـ- أفعال متوقعة من المنافسين والآخرين والتي يمكن أن تقلص المزايا التنافسية الحالية.

و- العمر الإنتاجي الذي يبدو غير محدد، والذي يمكن أن يكون في الحقيقة غير واضح، والمنافع من الأصل والتي ليس بالإمكان التنبؤ بها بشكل معقول.

ز- الأصل غير الملموس الذي يمكن أن يكون خليطاً لعوامل شخصية متعددة بأعمار إنتاجية فعالة ومتنوعة .

ونادراً ما يكون للأصول غير الملموسة قيمة نفاية وذلك بسبب خصائصها، فتكلفة الحصول على الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد بشكل موثوق به يجب أن تستهلك بشكل نظامي خلال فترة عمرها الإنتاجي، أما تكلفة الأصل

غير الملموس والتي ليس لها عمر إنتاجي محدد فيجب على الأقل أن تستهلك على أسس من التقدير المعقول للعمر الإنتاجي.

حددت هيئة المبادئ المحاسبية (APB) بالرأي رقم (١٧) بأن فترة الاستهلاك - في كل الحالات - يجب أن لا تزيد على ٤٠ سنة. لكي تمنع سوء الاستعمال الكامن في مبدأ تقابل الإيرادات والنفقات بمعالجة الدخل المصرح به. وبسبب الصعوبة المتأصلة بالنسبة لتقدير العمر الإنتاجي الاقتصادي للأصل غير الملموس، فإن تقييمات دورية يجب أن تتم لتحديد فيما لو كان التقدير يحتاج إلى تعديل، فكل تغيير في العمر الإنتاجي المقدر هو تغيير في التقدير المحاسبي، وعند تغيير التقديرات المحاسبية، فإن التكاليف غير المستهلكة يجب أن تستهلك خلال العمر الإنتاجي المعدل الباقي.

على كل حال، لا يمكن أن تتجاوز مدة الاستهلاك الكلي ٤٠ عاماً من تاريخ التملك تحت تأثير الظروف كلها.

تذكر هيئة المبادئ المحاسبية (APB) بالرأي رقم (١٧) بأنه يجب تطبيق "طريقة القسط الثابت في الاستنفاد ما لم توضح الشركة بأن طريقة منسقة أخرى تكون مناسبة أكثر.

يتطلب استنفاد الأصول غير الملموسة عادة إثبات قيد محاسبي بنهاية العلم. فالمبالغ المحددة للاستنفاد تسجل بالطرف المدين كمصروف وبالطرف الدائن إما بحساب الأصل أو بحساب مجمع الاستنفاد.

مثال: في ٢٠٠٣/١/١ اشترت إحدى الشركات براءة اختراع لمدة ١٥ سنة بمبلغ ١٦٠.٠٠٠ ل.س وقامت بتسجيله لدى الدوائر المختصة وبلغت رسوم تسجيل ملكية براءة الاختراع ٢٠.٠٠٠ ل.س ولا توجد أي قيمة مقدرة لبيع براءة الاختراع في نهاية العمر الإنتاجي المقدر.

المطلوب: تسجيل قيود اليومية الخاصة باقتناء براءة الاختراع واستنفادها خلال السنة الأولى والإفصاح عنها في الميزانية العمومية للشركة المعدة في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

١٨٠٠٠٠	من حـ/ براءة الاختراع إلى حـ/ النقدية	١٨٠٠٠٠	١/١ ٢٠٠٣
	إثبات شراء وتسجيل براءة الاختراع رقم...		
١٢٠٠٠٠	من حـ/ مصروف استنفاد براءة الاختراع إلى حـ/ براءة الاختراع	١٢٠٠٠٠	١٢/٣١ ٢٠٠٣
	إثبات مصروف استنفاد براءة الاختراع ١٨٠٠٠٠		
	$120000 = \frac{180000}{15}$		
١٢٠٠٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ مصروف استنفاد براءة الاختراع	١٢٠٠٠٠	بتاريخه
	إقفال مصروف استنفاد براءة الاختراع		

الميزانية العمومية كما تظهر في ٢٠٠٣/١٢/٣١

أصول غير ملموسة :	
براءة الاختراع ١٦٨٠٠٠٠	

آ- استنفاد الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد:

الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد هي الأصول غير الملموسة التي يمكن أن تحدد بشكل خاص ومنفصل عن المشروع نفسه. وهكذا، يمكن أن تباع بشكل منفصل عنه. ومن الأمثلة عليها براءات الاختراع، وحقوق النشر، والامتيازات،

والعلامات التجارية (لكن ليست شهرة المحل). هذا النوع من الأصول يمكن أن يكون:

أ- مقتنى خارجياً بالشراء، أو

ب- مطوراً داخلياً.

وعلى أي حال، فهي تسجل بشكل مبدئي بالتكلفة، بالانسجام مع مبدأ التكلفة. وبما أن قيمة الخدمة الاقتصادية من الأصل تتناقص، فإن تكلفتها تستهلك كمصروف بالانسجام مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

١- براءات الاختراع:

براءة الاختراع هي حق كامل يعترف به القانون ومسجل رسمياً من قبل مكتب براءات الاختراع. فبراءة الاختراع تمكن صاحبها من استخدام، وتصنيع وبيع منتج معين، والتحكم بهذه البراءة ودون أي مخالفة منهم. وفي الحقيقة إن تسجيل براءة الاختراع في مكتب براءات الاختراع هو ليس ضماناً كافية للحماية، لذلك فإن براءة الاختراع لا تصبح حقاً كاملاً لصاحبها إلا عندما تحصل على حكم حماية من المحكمة. لهذا السبب، هناك إجماع بأن تكلفة المحكمة الناجحة يجب أن ترسم كجزء من تكلفة براءة الاختراع. إذا خسرت القضية فإن الكلفة القانونية بالإضافة للتكلفة غير المستهلكة تستبعد، فالمقدار المحمل لبراءة الاختراع يخفض إلى قيمته الدنيا. والتي تصبح صفراً. هذه الخسارة يجب أن تجعل مدينة كمقدار أي استهلاك. إن تكلفة براءة الاختراع المملوكة خارجياً بالشراء تحدد بالانسجام مع مبدأ التكلفة كما بينا أعلاه.

مثال: في ٢٠٠٠/١/١ اشترت إحدى الشركات براءة اختراع، وبلغت تكلفة شرائها ورسوم تسجيل ملكيتها ١٥٠٠٠٠٠ ل.س، وذلك لمدة ١٠ سنوات ولا توجد أي قيمة بيعية لها في نهاية العمر الإنتاجي المقدّر، وفي ٢٠٠٣/١٠/٣١،

سددت الشركة مبلغ ٢٠٠٠٠٠ ل.س رسوم دعوى قضائية على إحدى الشركات لإنتاجها المنتج نفسه ، وفي ٢٠٠٣/١٢/٣١ صدر حكم المحكمة كما يلي:

آ- رفض الدعوى.

ب- قبول الدعوى والحصول على تعويض مقداره ٣٠٠٠٠٠ ل.س.

المطلوب: تسجيل قيود اليومية اللازمة وفق الاحتمالين أعلاه.

١- وفق الاحتمال الأول فيتوجب على الشركة استبعاد القيمة غير المستنفذة لبراءة الاختراع حتى غاية ٢٠٠٣/١٢/٣١ إضافة إلى مصاريف رسوم الدعوى القضائية على الشكل التالي:

القيمة غير المستنفذة لبراءة الاختراع =

$$١٥٠٠٠٠ - (١٥٠٠٠٠ \times ٣ \div ١٠) = ١٠٥٠٠٠٠ \text{ ل.س}$$

تسجيل القيود المحاسبية لعام ٢٠٠٣ على الشكل التالي:

٢٠٠٠٠	من حـ/ رسوم دعوى قضائية إلى حـ/ النقدية	٢٠٠٠٠٠	تسديد رسوم الدعوى القضائية	١٠/٣١ ٢٠٠٣
١٢٥٠٠٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى المذكورين	١٠٥٠٠٠٠	حـ/ براءة الاختراع	١٢/٣١ ٢٠٠٣
	حـ/ رسوم الدعوى القضائية	٢٠٠٠٠٠	تسجيل الخسارة الناجمة عن فقدان ملكية براءة الاختراع	

٢- وفق الاحتمال الثاني فإن براءة الاختراع محمية من قبل المحكمة، وهذا معناه أن الشركة تستطيع الاستمرار في استنفاد براءة الاختراع لديها، إلا أنه يتوجب زيادة

مبلغ رسوم الدعوى القضائية على القيمة غير المستنفذة لبراءة الاختراع اعتباراً من
٢٠٠٣/١٢/٣١ على الشكل التالي:

١٠/٣١ ٢٠٠٣	من حـ/ رسوم دعوى قضائية إلى حـ/ النقدية تسديد رسوم الدعوى القضائية	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
١٢/٣١ ٢٠٠٣	من حـ/ مصروف استنفاد براءة الاختراع إلى حـ/ براءة الاختراع تسجيل مصروف استنفاد براءة الاختراع	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
بتاريخه	من حـ/ براءة الاختراع إلى حـ/ رسوم دعوى قضائية الحصول على حكم بحماية ملكية براءة الاختراع	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
بتاريخه	من حـ/ النقدية إلى حـ/ براءة الاختراع استلام تعويض الدعوى القضائية لحماية براءة الاختراع	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
بتاريخه	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ مصروف استنفاد براءة الاختراع إقفال مصروف براءة الاختراع	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠

حـ/ براءة الاختراع

١٢/٣١	من حـ/مصرف	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٣/١/١	رصيد	١٠٥٠٠٠٠
	استنفاد براءة الاختراع			إلى حـ/ رسوم دعوى	٢٠٠٠٠
١٢/٣١	من حـ/ النقدية	٣٠٠٠٠٠		قضائية	
/١٢/٣١	رصيد (يظهر في الميزانية)	٨٠٠٠٠٠			
٢٠٠٣					
		١٢٥٠٠٠٠			١٢٥٠٠٠٠

وتستنفذ القيمة الجديدة لبراءة الاختراع، على الباقي من العمر الإنتاجي المقدر.

براءات الاختراع المطورة داخلياً والناجمة عن أنشطة البحث والتطوير (DR) الخاصة بالشركة يجب أن تحسب بشكل دقيق حسب المعيار (٢) من هيئة معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standard Board) (FASB) هذا المعيار يوضح أن تكاليف المخير التي تقود إلى تطوير براءة الاختراع يجب أن تعالج كمصاريف إيرادية، أما تكاليف براءة الاختراع المطورة داخلياً والتي يمكن أن ترسل هي فقط الرسوم القانونية والتكاليف الأخرى المتعلقة بتسجيل حق الاختراع مثل النماذج والأشكال المطلوبة للتسجيل.

لبراءات الاختراع عمر قانوني يساوي سبع عشرة سنة، لكن العمر الإنتاجي للعديد من براءات الاختراع يمكن أن يكون أقل من سبع عشرة بسبب التقدم التقني وظهور المنتجات البديلة، وتحسينات أخرى تسبب فقدان المنتجات والعمليات التي تغطيها براءات الاختراع مزاياها التنافسية قبل أن تمر السبع عشرة سنة، يجب أن تستنفذ تكلفة براءة الاختراع خلال العمر الإنتاجي المقدر أو العمر القانوني أيهما أقل. لأن العمر القانوني لبراءة الاختراع هو سبع عشرة سنة، والذي هو الحد الأعلى عادةً، ففي بعض الأحيان تحسن أو تعدل براءة الاختراع القديمة لذلك تسجل براءة الاختراع الجديدة. وإن سببت براءة الاختراع الجديدة فقدان براءة الاختراع القديمة لقيمتها، فهناك معالجة منطقية يمكن إجراؤها لإضافة تكلفة

براءة الاختراع القديمة وغير المستهلكة إلى تكلفة براءة الاختراع الجديدة خلال فترة استهلاك السبع عشرة سنة الجديدة. على أي حال تعتمد أغلب الشركات على محددات الحيلة والحذر وتستهلك حلاً التكلفة غير المستهلكة من براءة الاختراع القديمة.

لتوضيح المعالجة المحاسبية في حالة براءة اختراع نموذجية، نفترض أنه في أول كانون الثاني عام ٢٠٠٠، اشترت الشركة (أ) براءة اختراع كلفتها (٢٧٢٠٠) ل.س عمرها القانوني سبع عشرة سنة علماً أن براءة الاختراع تم شراؤها بعد سنة من تسجيلها وخلال عام ٢٠٠١ ربحت الشركة (أ) قضية تعدي على استخدام براءة الاختراع. تكلفة الرسوم القانونية وتكاليف المحكمة كانت (٤٧٥٠) ل.س، قيود اليومية هي :

في بداية عام ٢٠٠٠ شراء براءة الاختراع :

٢٧٢٠٠	من حـ/ براءة الاختراع	
٢٧٢٠٠	إلى حـ/ النقدية	

في نهاية عام ٢٠٠٠ الاستنفاد :

١٧٠٠	من حـ/ مصروف استنفاد براءة الاختراع	
١٧٠٠	إلى حـ/ براءة الاختراع	
	(أو مجمع استنفاد براءة الاختراع)	

$$(٢٧٢٠٠ \text{ ل.س} \div ١٦ \text{ سنة}) = ١٧٠٠ \text{ ل.س}$$

خلال عام ٢٠٠١ - قضية التعدي على براءة الاختراع :

٤٧٥٠	من حـ/ براءة الاختراع	
٤٧٥٠	إلى حـ/ النقدية	

بنهاية عام ٢٠٠١ الاستنفاد:

٢٠١٧	من حـ / مصروف استنفاد براءة الاختراع	
٢٠١٧	إلى حـ / براءة الاختراع	
	(أو مجمع استنفاد براءة الاختراع)	

$$(٢٧٢٠٠ - ١٧٠٠ + ٤٧٥٠ = ٣٠٢٥٠ \div ١٥ \text{ سنة} = ٢٠١٧ \text{ ل.س})$$

يدخل عادة مالكو براءة الاختراع في اتفاقية معقودة مع جماعة أخرى للسماح لهم باستعمال براءة الاختراع مقابل مبلغ دوري مشروط بالاتفاقية يعطى للمالك . وفي مثل هذه الحالات، يجب أن يعترف بالمبالغ المكتسبة كإيراد بالانسجام مع مبدأ الإيراد.

٤- حقوق النشر :

حق النشر هو شكل من الحماية الممنوحة من القانون للمؤلفين في المجال الأدبي، والموسيقي، والفني ، والأعمال المشاهدة. إن مالكي حقوق النشر يمنحون حقوقاً مؤكدة وكاملة، مثل:

أ- الطباعة، إعادة الطباعة، ونسخ عمل المؤلف.

ب- بيع أو توزيع النسخات.

ج- إنجاز وتسجيل العمل.

انطلاقاً من نص قانون حق النشر عام ١٩٧٨ في الولايات المتحدة مثلاً حيث النشر يُحمى خلال حياة المؤلف بالإضافة إلى خمسين سنة زيادة عنها، كما أنه يمكن أن تباع حقوق النشر أو تحول بشكل تعاقدى لأشخاص آخرين.

إن تكلفة حق النشر تقاس بالانسجام مع مبدأ التكلفة، ولا يملك حق النشر غالباً قيمة اقتصادية خلال عمره القانوني الكامل. إن تكلفة حق النشر يجب أن تستنفد خلال الفترة التي يتوقع أن يبقى فيها بند حق النشر ينتج الإيراد. على أي حال يجب أن لا تستنفد حقوق النشر بزيادة على العمر القانوني لها (حياة المؤلف +

خمسين سنة زيادة عليها)، أو بزيادة على الأربعين عاماً المحددة كحد أقصى في الرأي ١٧ لهيئة المبادئ المحاسبية (APB).

أما المعالجة المحاسبية لحق النشر فهي مشابهة لقيود براءة الاختراع.

٣- العلامات التجارية والأسماء التجارية :

العلامات التجارية والأسماء التجارية (مثل أديداس، بنيتون) يمكن أن تسجل وتحدد في مكتب براءة الاختراع لتساعد المالكين على النجاح بالانفراد باستخدامها.

وهكذا تعطى الأسماء، والرموز، أو أي هوية متميزة أخرى للمنتج حماية قانونية ويرسم المبلغ المعادل النقدي المدفوع لشراء العلامة التجارية يجب أن ترسم المبالغ المتكبدة مباشرة في التطوير، والحماية، والتوسع، والتسجيل، أو الدفاع عن العلامة التجارية مثل هذه المبالغ المرسمة يجب أن تستنفد خلال العمر الإنتاجي للعلامة التجارية أو خلال أربعين سنة، أيهما أقل.

٤- الامتيازات :

تمنح الامتيازات غالباً من قبل :

أ- الوحدات الحكومية لأجل الحق في استخدام ممتلكات عامة أو تجهيز خدمات ذات نفع عام (مثل الكهرباء).

ب- الشركات كوحدات اقتصادية لأجل الحق في استخدام تصميم خاص وخدمات محددة.

يحدد لكل عقد امتياز مدة زمنية يكون خلالها الامتياز قانونياً وتحدد الحقوق والواجبات لكل من يمنح الامتياز ومن يحصل على الامتياز.

تكون تكلفة الحصول على الامتياز عادةً مرتفعة. إن التكلفة الأولية للامتياز يجب أن ترسم ثم تستهلك كنفقات ، إذا كان الامتياز لمدة محدودة من الزمن فإن تكلفته

يجب أن تستنفد خلال تلك الفترة بأسلوب نظامي ومنطقي، وإذا كان الوقت غير محدد للامتياز، فإن الاستنفاد يجب أن يستند إلى العمر المقدر بشكل موثوق به، مع تقويمات دورية. هذه التقويمات تحدد فيما إذا كان التقدير السابق يحتاج إلى إعادة النظر به، وعلى كل الأحوال، فإن مدة الاستنفاد الكلية يجب أن لا تزيد على الأربعين سنة.

إن الدفعات السنوية والجارية التي يدفعها من يحصل على الامتياز لمن يمنحه الامتياز مقابل خدمات، مثل المساعدة بحملات الترويج، المحاسبة، حل مشكلات التنظيم يجب أن يصرفها من يحصل على الامتياز كنفقة إرادية لأنها لا تخلق منافع مستقبلية قابلة للقياس بالنسبة للامتياز، وإذا أصبح الامتياز عديم القيمة أو بطل بنظر القانون فالمقدار غير المستنفد من الامتياز يجب أن يحذف حالاً كتخفيض لقيمة الموجودات.

ب- استنفاد الأصول غير الملموسة غير القابلة للتحديد :

الأصول غير الملموسة غير القابلة للتحديد تملك الخصائص التالية :

أ- انعدام الوجود المادي للموس.

ب- تنتج عن عدد من العوامل الاقتصادية المترامنة.

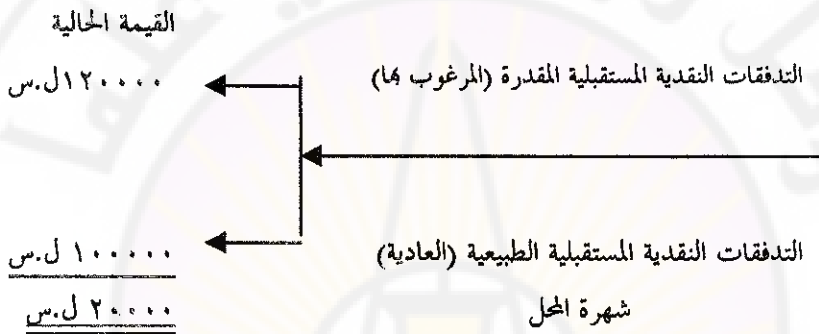
ج- لا يمكن أن تكون لها صلة بالأصول القابلة للتحديد والمحددة (مثل براءة الاختراع أو الآلة).

د- لا يمكن أن تحدد بشكل منفصل عن كيان الشركة.

إن الأصل الوحيد غير القابل للتحديد هو شهرة المحل حيث تملك شهرة المحل قيمة كأصل لأنها تمثل توقعات بأداء مالي (فوق العادي) بالمستقبل وتنوع العوامل التي تسبب وجود شهرة المحل للشركة. والعوامل الشائعة هي : منتجات ذات جودة وخدمة الزبون، وإعلان فعال، وموقع استراتيجي، ونجاح تسويقي، وإدارة

متفوقة، وأداء مالي (فوق العادي) في الماضي القريب، بمعنى آخر هي المقدرة الزائدة على تحقيق الأرباح مقارنة بالشركات المماثلة.

يمكن أن ينظر إلى شهرة المحل إما من منظور إدراكي (معرفي - تصويري) أو من منظور تطبيقي. ومن الناحية الإدراكية تمثل شهرة المحل الفرق بين القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة (المرغوب فيها) من الاستثمار في الشركة والقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الطبيعية (العادية) في الشركة. ويمكن أن يوضح هذا المنظور كمايلي :



وتطبيق المنظور الإدراكي لأغراض محاسبية حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) هو كالتالي :

شهرة المحل = سعر الشراء الفعلي للوحدة الاقتصادية - القيمة السوقية المقدرة لصافي الأصول القابلة للتحديد

$$٢٢٠٠٠٠ \text{ ل.س} - ٢٠٠٠٠٠ \text{ ل.س} = ٢٠٠٠٠ \text{ ل.س}$$

المفاوض عليها المقدرة الفرق (قيمة الشهرة)

ترى الفقرة ٨٧، من الرأي ١٦ هيئة المبادئ المحاسبية أو (APB) أنه يجب أن تسجل الزيادة في تكلفة الشركة المالكة (أي سعر الشراء الفعلي) عن مجموع المبالغ المحولة لها والمكونة من الأصول المملوكة القابلة للتحديد - الخصوم المفترضة

كشهرة محل، وحاء في المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً: إن شهرة المحل تعطي اعترافاً محاسبياً فقط عندما تشتري الشخصية المعنوية للشركة وذلك بسبب :

أ- لا يمكن أن تفصل شهرة المحل عن الشخصية المعنوية التي أنتجتها.

ب- الوسيلة الموضوعية الوحيدة لقياس تكلفة شهرة المحل هي التملك بالشراء لذلك فهي تنسجم مع مبدأ التكلفة.

يمكن أن تطور شهرة المحل داخلياً خلال فترة من الزمن، وعلى كل حال فإن وجود شهرة المحل وتقويمها في غياب صفة السوق الحر، لا يمكن أن يكون مقاساً بشكل موضوعي، لهذا السبب يجب أن لا ترسمل شهرة المحل المنتجة داخلياً بواسطة الوحدة الاقتصادية التي أنتجتها.

تتضمن صافي الأصول القابلة للتحديد كل الأصول الملموسة وغير الملموسة القابلة للتحديد المملوكة مطروحاً منها كل الخصوم المفترضة، لذلك، تعرف شهرة المحل غالباً بأنها الزيادة في التكلفة عن القيمة السوقية لصافي الأصول القابلة للتحديد والمشتراة.

من خلال التقدير المحاسبي، شهرة المحل تعاني من مشكلتين :

أ- قياس مقدار شهرة المحل للتعرف على قيمتها.

ب- تسجيل واستهلاك شهرة المحل التي عرفت قيمتها.

قياس تسجيل واستهلاك شهرة المحل:

عندما يتم شراء الوحدة الاقتصادية كاملة، يسجل المشتري الممتلكات بجعل كل الأصول القابلة للتحديد وشهرة المحل مدينة، وجعل كل الخصوم المفترضة دائنة بالانسجام مع مبدأ التكلفة. يشير مبدأ التكلفة إلى أن كل البنود يجب أن تسجل بقيمتها السوقية كما قيست عند صفقة الشراء.

مثال : في بداية السنة السادسة اشترت الشركة (أ) كل الأصول والخصوم العائدة للشركة البائعة بسعر متفاوض عليه (١٢٠.٠٠٠ ل.س) نقداً، وقدمت الشركة البائعة بيان الوضع المالي لها (باستثناء النقدية) على الشكل التالي:

الجدول (١) بيان بالوضع المالي لإحدى الشركات (كيفية تقدير شهرة المحل)

نهاية السنة (٥)		البيان
القيم الدفترية للشركة	القيم السوقية كما تم الاتفاق عليها	
ل.س	ل.س	الأصول
٠	٠	النقدية
٣٧.٠٠٠	٣٥.٠٠٠	المدينون (بالصافي)
٦١.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	المخزون السلمي
٧٩.٠٠٠	٩٣.٠٠٠	آلات والمعدات (بالصافي)
٣.٠٠٠	٢.٠٠٠	براءة اختراع
١٨٠.٠٠٠	١٩٠.٠٠٠	المجموع
		الخصوم
٣.٠٠٠	٣.٠٠٠	الخصوم قصيرة الأجل
٦.٠٠٠	٦.٠٠٠	الخصوم طويلة الأجل
٩.٠٠٠	—	حقوق الملكية
١٨٠.٠٠٠	٩٠.٠٠٠	المجموع
	١٠٠.٠٠٠	القيمة السوقية المقدرة لصافي الأصول القابلة للتحديد

إن هذه القيم السوقية للشركة التي اتفق عليها مسبقاً باستعمال قوائم الأسعار، التقييمات، هي القيم السوقية لأصول مشاهمة.

وبنهاية السنة الخامسة كما ظهر في الجدول (١) يظهر العمود الأول، القيم الدفترية. جمعت الشركة (أ) حالاً البيانات التي تعكس تقديرها الأفضل للقيمة السوقية للشركة البائعة في العمود (٢).

اعتماداً على البيانات المعطاة بالجدول (١)، فإن قيمة شهرة المحل المشتراة يمكن أن تحسب كما يلي :

سعر شراء الشركة ١٢٠,٠٠٠ ل.س

مطروحاً منه القيمة السوقية المقدرة لصافي

الأصول القابلة للتحديد المشتراة ١٠٠,٠٠٠ ل.س

شهرة المحل المشتراة من قبل الشركة (أ)

٢٠,٠٠٠ ل.س

سوف تعد الشركة (أ) القيود التالية خلال السنة السادسة.

في بداية السنة السادسة يكون تسجيل شراء الشركة :

من المذكورين		
حـ/ المدينين (بالصافي)	٣٥٠٠٠	
حـ/ المخزون السلعي	٦٠٠٠٠	
حـ/ الآلات والمعدات (بالصافي)	٩٣٠٠٠	
حـ/ براءة الاختراع	٢٠٠٠	
حـ/ شهرة المحل	٢٠٠٠٠	
إلى المذكورين		
حـ/ الخصوم قصيرة الأجل	٣٠٠٠٠	
حـ/ الخصوم طويلة الأجل	٦٠٠٠٠	
حـ/ النقدية	١٢٠٠٠٠	

وفي نهاية السنة، ينظم قيد لتسجيل الاستنفاد السنوي لشهرة المحل، مع افتراض عمر إنتاجي مقدّر بعشر سنوات :

٢٠٠٠	من -/ مصروف استنفاد شهرة المحل	
٢٠٠٠	إلى -/ شهرة المحل (أو مجمع الاستنفاد)	
	(٢٠٠٠ ل.س ÷ ١٠ سنوات = ٢٠٠ ل.س)	

وتقدم القوائم المالية للشركة أ في نهاية السنة السادسة تقريراً عن شهرة المحل
كمايلي :

قائمة الدخل

المصروفات التشغيلية		
مصروف استهلاك شهرة المحل		٢٠٠٠ ل.س

قائمة المركز المالي

الأصول غير الملموسة		
شهرة المحل (غير المستنفذة)		١٨٠٠٠ ل.س

في المثال أعلاه، سجلت شهرة المحل بـ ٢٠٠٠٠ ل.س لاحقاً للملكية، يجب أن
تستنفد شهرة المحل كمصروف خلال عمرها الإنتاجي المقدر بالانسجام مع الرأي
١٧/ هيئة المبادئ المحاسبية (APB)، وعلى كل حال فإن فترة الاستنفاد يمكن أن
لا تزيد على أربعين سنة.

إن حساب تكلفة شهرة المحل كان مستنداً إلى مبلغ فعلي وهو سعر شراء الوحدة
الاقتصادية- وآخر مقدر- وهو القيمة السوقية لصافي الأصول القابلة للتحديد
العائدة للوحدة الاقتصادية المشتراة- انظر الجدول (١)، العمود (٢)- سعر السوق
لكل أصل ولكل خصم يجب أن يقدر من قبل المشتري في محاولة لتسجيل
الممتلكات بشكل مناسب. في الجدول (١)، لاحظ أن الشركة (أ) قدرت بعض
أصول الشركة المباعة لتحصل على قيم سوقية أعلى من القيم الدفترية (أي،
الآلات والمعدات) و قدرت بعضها الآخر لتحصل على قيم سوقية أدنى (أي،
المدينين، والمخزون السلعي، وبراءة الاختراع). وبالمقارنة نجد أن القيم الدفترية

للخصوم تقارب عادةً قيمهم السوقية الجارية ويمكن أن تتوقع الاختلاف في تقويمات الأصل لأن القيم الدفترية المحاسبية لا تمثل القيم السوقية الجارية. عندما يتم شراء الوحدة الاقتصادية فإن التكاليف المسجلة للأصول الفردية المشتراة هي (التقدير الأفضل) للقيم السوقية الجارية بالانسجام مع مبدأ التكلفة.

ج- استنفاد الأصول غير الملموسة الأخرى :

تضمن قوائم المركز المالي ضمن عناصر الأصول غير الملموسة الأخرى بعض العناصر مثل نفقات مؤجلة وغيرها، بعض من هذه الأصول غير الملموسة تمتاز بسمتين خاصتين :

أ- كونها مصاريف طويلة الأجل مدفوعة مقدماً.

ب- ولا يمكنها منح أي حق للمالكها.

النفقات المؤجلة :

النفقات المؤجلة، كما تسمى بشكل شائع في المحاسبة، هي نفقات رأسمالية على خدمات ستساهم في خلق الإيرادات المستقبلية، وهي نفقات طويلة الأجل مدفوعة مقدماً. تصنف النفقات المؤجلة في قائمة المركز المالي كأصول طويلة الأجل لأن تأثيرها في الإيرادات يمتد لفترة أكبر من فترة تأثير الأصول المتداولة فيها. النفقات المؤجلة ليس لها وجود مادي ملموس. ومن الأمثلة على النفقات المؤجلة تكاليف إعادة ترتيب الآلات، أقساط التأمين طويلة الأجل المدفوعة مقدماً، تكاليف الأصول المستأجرة المدفوعة مقدماً. إن تكاليف البحث والتطوير ومصاريف التأسيس والتنظيم لا تدرج تحت الرأي ١٧ لهيئة المبادئ المحاسبية (ABP). على كل حال، عندما يتم رسملتها فهي تصنيف عادة كنفقات مؤجلة. تستهلك النفقات المؤجلة خلال الفترة المستقبلية التي ستبقى خلالها تساهم في خلق الإيرادات ويطبق الحد الأقصى للعمر الإنتاجي والذي تستهلك خلاله الأصول غير

الملموسة والمحدد بالرأي ١٧ هيئة المبادئ المحاسبية (ABP) هو أربعون عاماً على النفقات المؤجلة أيضاً ونادراً ما يمتد عمر النفقات المؤجلة إلى أربعين عاماً. وستعرف على بعض عناصر النفقات المؤجلة التالية:

١- القيمة التأجيلية للأصول المستأجرة :

تستأجر الشركة عادةً الأصول من مالكيها بعقود إيجار تشغيلية وتدفع القيمة التأجيلية لها مقدماً، تغطي هذه المدفوعات المقدمة كل مدة الإيجار. ويجب أن تجعل مثل هذه المدفوعات بشكل أولي مدينة بحساب يسمى غالباً مصروفات الإيجار المدفوعة مقدماً. يجب أن تستهلك تكلفة هذا الأصل خلال مدة الاستفادة منه والتي غالباً ما تكون مدة الإيجار بشكل دوري يجعل القيمة المستهلكة مدينة بحساب مصروف الإيجار ودائنة بحساب الأصل المستهلك.

مثال: في ١/١/٢٠٠٣ استأجرت إحدى شركات النفط حفارة لمدة ١٢ سنة بمبلغ إجمالي ٢٤٠٠٠٠٠ ل.س سددها بتاريخه.

المطلوب : المعالجة المحاسبية اللازمة خلال سنة الإيجار الأولى.

١/١/٢٠٠٣	من حـ/ مصروف الإيجار المدفوع مقدماً إلى حـ/ النقدية استئجار حفارة لمدة ١٢ سنة	٢٤٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠
١٢/٣١/٢٠٠٣	من حـ/ مصروف إيجار الحفارة إلى حـ/ مصروف الإيجار المدفوع مقدماً إثبات مصروف الإيجار الخاص بالسنة	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
بتاريخه	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ مصروف إيجار الحفارة إقفال حـ/ مصروف إيجار الحفارة	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

	أصول غير ملموسة ٢٢٠٠٠٠٠ مصروف الإيجار المدفوع مقدماً
--	---

إن تكلفة التحسينات المنفقة على الأصل المستأجر، مثل إجراء تعديلات على الأصل المستأجر، يجب أن تجعل مدينة بحساب تحسين الأصل المستأجر وتصنف التحسينات على الأصل المستأجر عادةً كأصول غير ملموسة لأن الأصول المستأجرة لا تعود ملكيتها للمستأجر. إن التحسينات على الأصل المستأجر يجب أن تستهلك كمصروفات خلال المدة الباقية من الإيجار أو عمر التحسينات، والتي هي أقصر من مدة الإيجار.

٢- تكاليف البحث والتطوير :

تعد من المصروفات الأكثر أهمية والتي تنفقها شركات عديدة. قبل عام ١٩٧٥ كانت تكاليف البحث والتطوير غير المستهلكة معلومة مهمة لقائمة المركز المالي وكان يفصح عنها كنفقة مؤجلة وقد ساهم تحديد استهلاك تكاليف البحث والتطوير، في الحد من طرق التلاعب بالدخل.

عالج المعيار (٢) هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB)، المحاسبة على تكاليف البحث والتطوير في عام ١٩٧٤ كما يلي :

- ١- كل تكاليف البحث والتطوير المشمولة بالمعيار يجب ان تجعل مدينة كمصروف عندما يتم تكبدها. هذا يعني، أن مصاريف البحث والتطوير (ما عدا الاستثناءات بالبند ٣ بالأسفل)، لا يمكن أن ترسم.

٢- يجب إظهار كل تكاليف البحث والتطوير مدينة كمصروف عن كل فترة يقدم قائمة دخل عنها.

٣- الاستثناءات- البند (١) أعلاه لا يسري على تكاليف البحث والتطوير عندما تنفق لأجل وحدات اقتصادية خارجية بوساطة عقد وقد وضعت الاستثناءات لأجل بعض الوحدات الاقتصادية الحكومية المنظمة. إن أي تكاليف متكبدة للبحث والتطوير في مثل هذه القضايا يستلزمها التعاقد ترسمل في حساب البضاعة تحت الصنع. عند إتمام العقد، أو جزء معين من العقد، فإن تكاليف البحث والتطوير هذه تنقل من حساب البضاعة تحت الصنع وتعالج كمصروف (بشكل مشابه لتكلفة البضاعة المباعة). وهكذا، فالاستثناء يحدد رسملة تكاليف البحث والتطوير بتعلقها بالعقد منذ تكبد النفقات وحتى تنتهي خطة العقد (كمخالفة للاستهلاك الدوري).
٤- إن تكاليف البحث والتطوير غير المستهلكة والتي رسلت مسبقاً يجب ان يتم إزالتها كتسويات فترة سابقة.

حدد المعيار (٢) لهيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) تكاليف البحث والتطوير بكل مصروفات أنشطة البحث والتطوير والمتضمنة تكاليف المواد، والقوى العاملة، والأصول غير الملموسة المشتراة من الآخرين، وخدمات العقد، والتكاليف غير المباشرة المخصصة والمتعلقة بأنشطة البحث والتطوير. ويوضح المعيار (٢) لهيئة معايير المحاسبة المالية بأن المعدات والتجهيزات والمرافق التي تم الحصول عليها أو التي شيدت لأنشطة البحث والتطوير يجب أن ترسمل، وبحسب استهلاك مثل هذه الأصول كمصروف على البحث والتطوير في الفترات التي استخدمت فيها لأغراض البحث والتطوير. وأهم الأمثلة على تكاليف البحث والتطوير مايلي :

- أ- البحث المخيري المصمم لاكتشاف معرفة جديدة.
- ب- التفصي عن تطبيقات نتائج البحث الجديد أو المعارف الأخرى.

- ج- الصيغة التصورية وتصميم بدائل المنتج المحتمل أو عمليات التصنيع.
- د- الفحص والاختبار، أو التقويم لبدايل المنتج أو عمليات التصنيع.
- هـ- تعديل صيغة أو تصميم المنتج أو عمليات التصنيع.
- و- تصميم، إنشاء، وفحص أشكال ونماذج المنتجات السابقة.
- ز- تصميم الأدوات، والتي تحتاج إلى تقنية جديدة.
- ح- تصميم، إنشاء، وتشغيل الآلات التمهيدية لمشروع المنتجات التجارية.
- ط- النشاطات الهندسية اللازمة لتطوير تصميم المنتج حيث تحتاج إلى أعمال محددة ومتطلبات اقتصادية لتصبح جاهزة للتصنيع.
- لا يمكن أن تتضمن تكاليف براءة الاختراع مصروفات البحث والتطوير التي تقود إلى تطوير براءة الاختراع ويعطي المعيار (٢) لهيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) حلاً عملياً للمشكلة الجوهرية فقد أظهرت دراسات البحث أنه من الصعب إنشاء معيار لتحديد تكاليف البحث والتطوير التي سوف يكون لها فوائد مستقبلية معينة. وكانت القضية الأساسية لإيقاف رسملة العديد من المصاريف الواقعة ضمن تكاليف البحث والتطوير.
- و غالباً ما تتكبد الشركات في مرحلة التطوير مبالغ كبيرة من تكاليف البدء بالتشغيل قبل أن تحصل على الإيرادات المهمة مقابل مثل تلك التكاليف بحيث يمكن أن تقابلها، الشركات التي يتم تأسيسها غالباً ما ترسل مثل هذه التكاليف كأصول غير ملموسة وفي السنوات التالية تستهلكها عندما تصبح الإيرادات جوهرية.
- ٣- تكلفة أقساط التأمين المدفوعة مقدماً :
- عندما تدفع مقدماً أقساط التأمين ضد الحوادث والمسؤولية المهنية، ينشأ أصل غير ملموس، يسمى التأمين المدفوع مقدماً.

إذا كانت الأقساط المدفوعة للتأمين تغطي فترة تزيد على سنة واحدة أو إلى ما بعد تاريخ قائمة المركز المالي الحالية، يجب أن يوزع الأصل غير الملموس بين الأصول المتداولة والأصول طويلة الأجل لأغراض الإفصاح.

مثال : في ١/كانون الثاني /٢٠٠٠، دفعت إحدى الشركات ٢٥٠٠ ل.س كأقساط لبوليصة تأمين ضد المسؤولية المهنية لمدة خمس سنوات. المحاسبة والإفصاح خلال عام ٢٠٠٠ هي كما يلي :

القيود :

٢٥٠٠	من حـ/ التأمين المدفوع مقدماً إلى حـ/ التقديرة دفع أقساط التأمين	٢٥٠٠	١/١ ٢٠٠٠
٥٠٠	من حـ/ مصروف التأمين إلى حـ/ التأمين مدفوع مقدماً تسوية أقساط التأمين (٢٥٠٠ ل.س ÷ ٥ = ٥٠٠ ل.س)	٥٠٠	١٢/٣١ ٢٠٠٠

الإفصاح في ٣١/ كانون الثاني / ٢٠٠٠ :

قائمة الدخل :

مصروف التأمين	٥٠٠ ل.س
---------------	---------

قائمة المركز المالي

الأصول المتداولة :	
تأمين مدفوع مقدماً	٥٠٠ ل.س
نفقات مؤجلة :	
تأمين مدفوع مقدماً، طويل الأجل	١٥٠٠ ل.س

ملاحظة: استعملت خمس السنوات فقط لأغراض التوضيح وتدفع حالياً معظم أقساط التأمين سنوياً.

٤- مصاريف التأسيس :

هي المصروفات التي تدفع عادةً عند تأسيس الشركة، وهي مصروفات تتعلق بشكل مباشر بأنشطة التأسيس، مثل المصاريف القانونية، والمحاسبية، والترويج، والأنشطة الكتابية والتي يمكن أن ترسل كمصاريف تأسيس. إن مصاريف التأسيس غير محتواة بشكل أولي بكاملها في العجز المجموع خلال مرحلة التطوير وأساس الرسملة هو أن مثل هذه التكاليف يكون لها منافع على التشغيل في السنوات المستقبلية. وبالتالي فإن استهلاك كامل هذه التكلفة كمصروف بالسنة الأولى للتشغيل ستنتج عدم مقابلة الإيرادات بالنفقات. وبما أن عمر الشركة عادةً غير محدد، فإن طول فترة الحصول على المنافع من هذا النوع من التكاليف هو غير محدود، لهذا السبب، أن اعتبار تكاليف التأسيس كأصل يعتمد على المنافع غير الملموسة التي يمكن افتراضها والمتصلة بعمل الشركة الخاص فإن تكاليف التأسيس تستهلك عادةً خلال فترة قصيرة من الزمن ومختارة بشكل تعسفي (تحكمي). إن تطبيق الحيلة والحذر يشجع من قبل القواعد الضريبية، فالقواعد الضريبية تسمح للشركة باستهلاك معظم تكاليف التأسيس الموجودة في فترة التكاليف الضريبي خلال أي فترة لا تقل عن خمس سنوات، وعادةً لا تتجاوز فترة استهلاك تكاليف التأسيس قاعدة الحد الأقصى التي هي أربعون عاماً بسبب خصائصها غير المحددة.

رابعاً- تخفيض قيمة الأصول غير الملموسة :

خلال الفترة التي يستخدم فيها الأصل غير الملموس أو النفقة المؤجلة، فإن تقويمات دورية لقيمة المنافع المستقبلية مقارنة بالأصل يمكن أن تظهر بأن قيمتها

الدفترية الجارية تفوق منفعتها الاقتصادية (أي، استعمال القيمة) للمشروع. في مثل هذه الحالات، يجب أن تخفض قيمة الأصول غير الملموسة، وتحدد الخسارة بما يعكس انخفاض القيمة ويجب أن تستهلك القيمة المعدلة خلال العمر الإنتاجي الباقي المقدّر، بحيث لا يزيد على أربعين سنة من تاريخ الملكية (الفقرة ٣١، الرأي ١٧ لهيئة المبادئ المحاسبية (APB)). عندما يحصل التسجيل الناجم عن انخفاض القيمة، ويحتاج الإفصاح إلى ملاحظات بالقوائم المالية).

خامساً- بيع الأصول غير الملموسة :

عندما يباع الأصل غير الملموس، فالتكلفة غير المستهلكة (أو صافي التكلفة بعد طرح مجمع الاستهلاك، إذا كان مسجلاً بشكل منفصل) يجب أن تستبعد من الحسابات ويسجل ربح البيع أو خسارته.

غالباً ما ينظر المحلل المالي إلى الأصول غير الملموسة على أنها تملك قيمة مشكوك فيها وبسبب مبدأ الحيطة والحذر فإن التطبيق المحاسبي في الماضي شجع على الاستهلاك التعسفي (التحكمي) للقيمة الاسمية للأصول غير الملموسة إما باستهلاك المبلغ الإجمالي في فترة واحدة أو خلال عمر إنتاجي قصير مقدر غير واقعي.

مثال: في ٢٠٠٣/١/١ ظهر بند العلامات التجارية في دفاتر إحدى الشركات بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ ل.س، علماً بأنها كانت قد حصلت عليها قبل أربع سنوات بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ ل.س. وتقرر آنذاك استنفادها على ١٢ سنة. وفي ٢٠٠٣/١٠/١ باعت الشركة العلامات التجارية بمبلغ ٣٨٠٠٠٠ ل.س.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة لإثبات بيع العلامات التجارية وأثرها على قائمة الدخل في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

٣٧٥٠٠	من حـ/ مصروف استنفاد العلامات التجارية إلى حـ/ العلامات التجارية إثبات مصروف استنفاد العلامات التجارية $(١٢ \div ٦٠٠٠) \times (١٢ \div ٩) = ٣٧٥٠٠$ ل.س	٣٧٥٠٠	١٠/١ ٢٠٠٣
٣٨٠٠٠	من حـ/ النقدية إلى المذكورين حـ/ العلامات التجارية حـ/ أرباح بيع العلامات التجارية بيع العلامات التجارية	٣٦٢٥٠٠ ١٧٥٠٠	بتاريخه
٣٧٥٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر (أو حـ/ ملخص الدخل) إلى حـ/ مصروف استنفاد العلامات التجارية إقفال حـ/ مصروف استنفاد العلامات التجارية	٣٧٥٠٠	١٢/٣١ ٢٠٠٣
١٧٥٠٠	من حـ/ أرباح بيع العلامات التجارية إلى حـ/ الأرباح والخسائر (أو حـ/ ملخص الدخل) إقفال حـ/ أرباح بيع العلامات التجارية	١٧٥٠٠	بتاريخه

سادساً- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة :

يفصح عن الأصول غير الملموسة المصنفة ضمن الأصول طويلة الأجل بعنوانين ضمن قائمة المركز المالي كأصول غير ملموسة، نفقات مؤجلة، وأصول أخرى. تتنوع الأساليب التي تفصح من خلالها الشركات عن الأصول غير الملموسة في قوائم المركز المالي. إن كل أصل غير ملموس رئيس مفصح عنه في قائمة المركز المالي يوصف في تفاصيل ملاحظات قائمة المركز المالي. فيما يلي مثال نموذجي مكيف لكل الظروف للإفصاح عن الأصول غير الملموسة.

٢٠٠١	٢٠٠٠	شركة الشرق
		الأصول الأخرى
١٤٥٦١٧ ل.س	٢٠٩٠٦٤ ل.س	شهرة المحل مطروح منها مجمع الاستهلاك (٥٧,٨٢٧ ل.س في ٢٠٠١ و ٤٤,٣٨١ ل.س في ٢٠٠٠)
٣٧١٠٠٥	٣٧٢١٤٦ ل.س	براءات الاختراع والرخص والعلامات التجارية مطروحاً منها مجمع الاستهلاك (١٩٨٠٢٦ ل.س في ٢٠٠١ و ١٣٧٨٢٤ ل.س في ٢٠٠٠)
٣٠٧٩٣١ ل.س	—	تكلفة معاشات التقاعد المدفوعة مقدماً
١٢٠٢١٤ ل.س	١١٤٩٢٤ ل.س	أصول غير ملموسة مختلفة أخرى
٩٤٤٧٦٧ ل.س	٦٩٦١٣٤ ل.س	

ملاحظات قوائم المركز المالي الموحدة :

(بشكل جزئي): خلاصة السياسات المحاسبية ذات الشأن.

الأصول غير الملموسة : تستهلك براءات الاختراع على أساس القسط
الثابت خلال أعمارها الإنتاجية، وتستهلك الرخص عادةً على أساس القسط
الثابت خلال فترات من ٥ إلى ٧ سنوات.
تستهلك شهرة المحل خلال فترات من ٧ إلى ٢٠ سنة.

الخلاصة : ناقش هذا الفصل امتلاك الأصول الثابتة غير الملموسة واستنفادها
وبيعها، حيث اتسمت الأصول غير الملموسة بالخصائص التالية:

أ- افتقارها للوجود المادي الملموس.

ب- حقوق خاصة تترافق مع ملكيتها.

تسجل الأصول غير الملموسة بشكل مبدئي بالتكلفة بالانسجام مع مبدأ التكلفة.
وبعد الحصول على الأصل فإن تكلفة الأصل غير الملموس (مطروحاً منها أي قيمة
متبقية للأصل، والتي هي نادرة) تستهلك كنفقة، في أسلوب معقول ونظامي،

خلال العمر الإنتاجي المقدر للأصل، والذي لا يزيد على أربعين عاماً، تصنف الأصول غير الملموسة بشكل عام إلى :

أ- الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد (مثل ، براءة الاختراع) أو غير قابلة للتحديد (مثل ، شهرة المحل).

ب- الأصول غير الملموسة المملوكة خارجاً بالشراء أو داخلياً (المطورة من قبل الشركة).

إذا فقد الأصل غير الملموس قيمته بشكل دائم وغير متوقع، فإن قيمة الأصل يجب أن تخفض إلى القيمة الصافية القابلة للتحديد. ويجب ان تسجل كل المصاريف المتعلقة بالأصل غير الملموس (كالاستهلاك) في تاريخ البيع، ثم يجب أن تحول القيمة المحملة من الحسابات وتحدد خسارة أو ربح البيع، بسبب طبيعة الأصول غير الملموسة المتنوعة، فإن كل أصل مصنف يمكن أن يحتوي واحداً أو أكثر من الأصول غير الملموسة.

مثال : على فرض أن منشأة اشترت حق اختراع نوع جديد من المنظفات في ٩٧/١/١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ ل.س نقداً ويقدر أن تستفيد منه ٥ سنوات .

يتم إثبات عمليات الشراء والاستهلاك كمايلي :

٩٧/١/١	من حـ/ حق الاختراع إلى حـ/ التقديمية بالصندوق	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٩٧/١٢/٣١	إثبات شراء حق الاختراع من حـ/ مصروف استنفاد حق الاختراع إلى حـ/ حق الاختراع	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٩٧/١٢/٣١	إثبات مصروف الاستنفاد من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ مصروف الاستنفاد	٤٠٠٠	٤٠٠٠

٢٠٠٠٠

إذ إن قسط الاشتراك السنوي = $\frac{20000}{5} = 4000$ ل.س

٥

أسئلة ومقارن

السؤال الأول : كيف يمكن تصنيف الأصول غير الملموسة للأغراض المحاسبية.

السؤال الثاني : ما العوامل التي يجب أن تؤخذ بالاعتبار لتقدير العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة؟

السؤال الثالث: هل يصبح حق الشركة كاشطة في شراء براءة الاختراع، أو تسجيلها أو الاثنين أو غير ذلك؟

السؤال الرابع : هل تتناقص تكلفة امتياز حصلت عليه إحدى الشركات لمدة ١٥ سنة من الحكومة، طالما أن هذا الحق لن يمنح لغيرها من الشركات أو الأطراف.

السؤال الخامس : ما تعريف شهرة المحل، وما العوامل التي تؤدي لوجود شهرة المحل؟

السؤال السادس : يعرف بعض المحاسبين شهرة المحل بأنها المقدرة الزائدة للشركة على تحقيق الأرباح مقارنة بالشركات المماثلة، وطالما أن أرباح الشركة في ازدياد وبالتالي زيادة شهرة المحل، فلماذا يلجأ البعض إلى استنفاد الشهرة وإطفاء تكلفتها.

السؤال السابع : في ٢٠٠٣/٤/١ استأجرت شركة الطرق "كاشطة إسفلت" لمدة ١٥ سنة بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ ل.س سددها بشيك بتاريخه.

المطلوب : إثبات المعالجة اللازمة في دفاتر شركة الطرق عن عقد الإيجار وبيان أثر الحسابات على الميزانية العمومية للشركة خلال السنتين الأولى والثانية من العقد.

السؤال الثامن : في ٢٠٠٣/٧/١ اشترت شركة النور جميع الأصول والخصوم لشركة القمر بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ ل.س، وبتاريخه تم إعادة تقدير عناصر الأصول والخصوم على الشكل التالي:

٤٥.٠٠٠ آلات - ٢٠.٠٠٠ مخزون سلعي - ١٨.٠٠٠ مدينون - ٤.٠٠٠ أوراق قبض - ٦.٠٠٠ استثمارات قصيرة الأجل - ١٢.٠٠٠ علامات تجارية - ٢٨.٠٠٠ خصوم طويلة الأجل - ٧.٠٠٠ خصوم قصيرة الأجل.

المطلوب :

- ١- تسجيل القيد المحاسبي لإثبات شراء شركة القمر في دفاتر شركة النور.
- ٢- تسجيل قيود استنفاد شهرة المحل التي قررت شركة النور استنفادها على ٢٠ سنة .

السؤال التاسع : في ٢٠٠٠/٧/١ اشترت منشأة حق اختراع نوع جديد من المنظفات بتكلفة ٥٠.٠٠٠ ل.س نقداً ويقدر أن تستفيد منه في التصنيع ومنافسة المشروعات المماثلة خلال سبع سنوات قادمة. المطلوب :

- ١- إثبات قيود اليومية المتعلقة بالشراء.
- ٢- إجراء قيود التسويات في ٢٠٠٠/١٢/٣١.
- ٣- إعداد جدول الاستهلاك خلال العمر المقدّر للأصل.
- ٤- الإفصاح عن حق الاختراع في الميزانية العمومية في ٢٠٠٠/١٢/٣١.

الفصل السابع
الخصوم قصيرة الأجل
Short- Term Liabilities

- أولاً - الخصوم قصيرة الأجل المؤكدة
- ثانياً - الخصوم قصيرة الأجل المحتملة
- ثالثاً - الأسئلة والتمارين



تتضمن الخصوم قصيرة الأجل الالتزامات المالية المترتبة على المنشأة والتي يستحق سدادها في الفترة المالية القادمة ومنها مثلاً: الأجور المستحقة والضرائب المستحقة، والدائنون وأوراق الدفع وتتصف الخصوم قصيرة الأجل بثلاث خصائص هي :

١- ألها التزامات جارية يتطلب الوفاء بها استخدام أصول متداولة أو التزامات جديدة.

٢- حتمية حدوث عملية سداد هذه الالتزامات.

٣- إن أسباب هذه الالتزامات حدثت فعلاً في الماضي.

ويجب أن يتم التفريق في قائمة المركز المالي بين الخصوم قصيرة الأجل والخصوم طويلة الأجل.

تقويم الخصوم قصيرة الأجل :

تعد القيمة الحالية للخصوم قصيرة الأجل القيمة التي يجب إظهارها في قائمة المركز المالي، ولكن من الناحية العملية وبسبب قصر فترة استحقاق هذه الخصوم يتم تقويمها حسب القيمة متوجبة الدفع، إذ إن الفرق بين القيمة الحالية والقيمة الاسمية ضئيل نسبياً. وهذا ما جرى عليه العرف المحاسبي.

وتقسم الخصوم قصيرة الأجل إلى :

١- خصوم قصيرة الأجل مؤكدة.

٢- خصوم قصيرة الأجل محتملة.

أولاً- الخصوم قصيرة الأجل المؤكدة :

تمثل هذه الخصوم الالتزامات المترتبة على المنشأة وتكون محددة القيمة وتاريخ الاستحقاق بشكل دقيق ويوجد دليل كافٍ على ذلك. وتشمل هذه الخصوم البنود التالية :

١- حسابات الدائنين (الموردين التجاريين).

٢- أوراق الدفع.

٣- المصروفات مستحقة الدفع.

٤- تأمينات مقدمة من الزبائن.

٥- الاستحقاقات الجارية للديون طويلة الأجل.

١- حسابات الدائنين : يمثل رصيد حسابات الدائنين التزامات على المنشأة

المؤخرين مقابل توريد سلع أو خدمات تم شراؤها على الحساب.

٢- أوراق الدفع : تصنف أوراق الدفع ضمن المجموعات الثلاث التالية:

أ- أوراق الدفع التجارية: وتشمل السندات الأذنية والكمبيالات المستخدمة لموردي السلع والبضائع. يتم اللجوء إلى هذا النوع من الأوراق التجارية لتوثيق الديون المترتبة على المنشأة.

ب- أوراق الدفع مقابل قروض قصيرة الأجل: وهي تلك التي يتعهد صاحب المنشأة بموجبها بسداد مبلغ معين يقوم باقتراضه لعمليات المنشأة لأجل قصير ونميز هنا بين نوعين من الأوراق:

الأول : يسمى (سند أذني حامل للفوائد): ويمثل سند إذني يتعهد فيه المقترض بسداد قيمة القرض مضافاً إليه مقدار معين من الفوائد يشار إليه بنسبة مئوية بتاريخ الاستحقاق. يتم إثبات ورقة الدفع بقيمة القرض وفي نهاية الفترة تسجل الفوائد المستحقة عن الفترة المنقضية بين تاريخ الاقتراض ونهاية الفترة، وتثبت بال قيد التالي:

× ×	من / فوائد مدينة	
× ×	إلى حـ/ أوراق الدفع	

وتحمل الفوائد على قائمة الدخل من جهة وتظهر في الميزانية أوراق الدفع بمقدار قيمة الورقة الأصلية والفوائد المتعلقة بها.

مثال : في ٢٠٠٣/١١/١ حررت شركة الإيمان سنداً إذنيّاً بمبلغ ٦٠٠٠٠ ل.س، مقابل الدين المترتب عليها لشركة البطريق، وتم الاتفاق على إضافة فائدة على الأوراق غير المسددة بمعدل ٨% سنوياً. في ٢٠٠٣/١٢/١ سددت شركة الإيمان مبلغ ٢٤٠٠٠ ل.س نقداً من الدين المترتب عليها.

المطلوب: تسجيل العمليات أعلاه في دفاتر شركة الإيمان حتى غاية ٢٠٠٣/١٢/٣١ ، وبيان أثر الحسابات على الميزانية العمومية للشركة المعدة في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

١١/١ ٢٠٠٣	من حـ/ الموردین (شركة البطريق) إلى حـ/ أوراق الدفع	٦٠٠٠	٦٠٠٠
١٢/١ ٢٠٠٣	من المذكورين حـ/ الفوائد المدينة حـ/ أوراق الدفع إلى حـ/ النقدية بالصندوق تسديد جزء من أوراق الدفع	٢٤٠٠	٤٠٠ ٢٣٦٠٠
١٢/٣١ ٢٠٠٣	من حـ/ الفوائد المدينة إلى حـ/ أوراق الدفع تسجيل الفوائد $٢٤٣ = (١٢ \div ١) \times ٨\% \times (٢٣٦٠٠ - ٦٠٠٠)$	٢٤٣	٢٤٣
بتاريخه	من حـ/ الأرباح والخسائر (أو حـ/ ملخص الدخل) إلى حـ/ الفوائد المدينة إقفال الفوائد المدينة	٦٤٣	٦٤٣

حـ/ أوراق الدفع

٢٣٦٠٠	إلى حـ/ النقدية بالصندوق	٦٠٠٠٠	من حـ/ المورد	٢٠٠٣/١١/١
	٢٠٠٣/١٢/١	٢٤٣	من حـ/ الفوائد المدينة	
٣٦٦٤٣	رصيد دائن		٢٠٠٣/١٢/٣١	
٦٠٢٤٣		٦٠٢٤٣		

الميزانية العمومية المعدة في ٢٠٠٣/١٢/٣١

٣٦٦٤٢	أوراق دفع	نقصون قصيرة الأجل
-------	-----------	-------------------

أما النوع الثاني من الأوراق (سند إذني غير حامل للفوائد): يتعهد به المقترض بسداد مبلغ يزيد على ما قد حصل عليه، حيث يقوم المقرض بتحصيل قيمة الفوائد المستحقة على هذه الورقة مقدماً.

مثال : في ٢٠٠١/١١/١ اقترضت منشأة الدرويش مبلغ ٢٠٠٠٠٠ ل.س من المصرف التجاري بموجب سند إذني يستحق بعد عام وقام المصرف بخصم السند بمعدل ٩% مباشرة.

تسجل العملية بدفاتر المنشأة على الشكل التالي :

١١/١	من مذكورين		
٢٠٠١	من حـ/ المصرف	١٨٢٠٠٠	
	من حـ/ خصم على أوراق دفع	١٨٠٠٠	
	إلى حـ/ أوراق دفع	٢٠٠٠٠	
	الحصول على قرض من المصرف		
/١٢/٣١	من حـ/ فوائد مدينة	٣٠٠٠	
٢٠٠١	إلى حـ/ خصم على أوراق الدفع	٣٠٠٠	
	تسوية الفوائد		

٣٠٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	بتاريخه
٣٠٠٠	إلى حـ/ فوائد مدينة	
	إقفال الفوائد	

وتظهر أوراق الدفع في قائمة المركز المالي في ٢٠٠١/١٢/٣١ كمايلي :

أوراق دفع	٢٠٠٠٠
خصم على أوراق الدفع	(١٥٠٠٠)
	١٨٥٠٠٠

٣- المصروفات المستحقة : تنشأ المصروفات مستحقة الدفع نتيجة لتطبيق مبدأ الاستحقاق لتسجيل المصروفات غير المسددة بعد في نهاية العام الحالي، وذلك من أجل مقابلتها مع إيرادات السنة الحالية لاستخراج صافي الربح وإعداد الميزانية العمومية.

مثال: في ٢٠٠٣/١٢/٣١ أظهر ميزان لشركة الصقر من ضمن عناصر المصاريف مبلغ ١٢٦٠٠ ل.س مصاريف كهرباء، ومبلغ ٢٣٥٠٠ ل.س مصاريف هاتف إلا أن الشركة لم تسدد فاتورة الكهرباء البالغة ٢٤٠٠ ل.س، وفاتورة الهاتف ٦٥٠٠ ل.س. عن الدورة الأخيرة من عام ٢٠٠٣.

المطلوب : المعالجة المحاسبية للمصاريف مستحقة الدفع في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

٢٠٠٣	من المذكورين	
	حـ/ مصاريف الكهرباء	٢٤٠٠
	حـ/ مصاريف الهاتف	٦٥٠٠
	إلى المذكورين	
	حـ/ مصاريف الكهرباء المستحقة	٢٤٠٠
	حـ/ مصاريف الهاتف المستحقة	٦٥٠٠
	إثبات المصاريف مستحقة الدفع	

٤٥٠٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر إلى المذكورين	بتاريخه
١٥٠٠٠	حـ/ مصاريف الكهرباء		
٣٠٠٠٠	حـ/ مصاريف الهاتف		
	إقفال حسابات المصاريف		

وتظهر حسابات المصاريف مستحقة الدفع في الميزانية العمومية لشركة الصقر في ٢٠٠٣/١٢/٣١، على أن يتم تسديدها في بداية عام ٢٠٠٤.

٤- تأمينات مقدمة من العملاء: تتضمن ما يدفعه الزبائن من سلف ودفعات مقدمة لضمان إنجاز الأعمال أو الخدمات ضمن شروط معينة وتصنف هذه التأمينات حسب طول الفترة الزمنية التي تقع بين تاريخ الإيداع للتأمينات ونهاية العلاقة التجارية مع العميل إلى خصوم قصيرة أو طويلة الأجل.

مثال: في ٢٠٠٣/١١/١٨ استلمت شركة النسر مبلغ ٢٥٠٠٠٠ ل.س كدفعة مقدمة لتحضير بضاعة لبيعها لشركة المصري قيمتها ٨٠٠٠٠٠ ل.س. وفي ٢٠٠٤/٢/٣ تم تسليم البضاعة المتفق عليها واستلام باقي المبلغ المترتب على شركة المصري.

- عند استلام الدفعة المقدمة من العميل "شركة المصري" تسجل شركة النسر في الدفاتر القيد التالي:

٢٥٠٠٠٠	من حـ/ النقدية بالصندوق	/١١/١٨
٢٥٠٠٠٠	إلى حـ/ تأمينات مقدمة من المصري	٢٠٠٣
	استلام دفعة مقدمة	

وفي ٢٠٠٢/١٢/٣١ تظهر التأمينات المقدمة من المصري في الميزانية العمومية لشركة النسر ضمن مجموعة الخصوم قصيرة الأجل.

وعند إتمام الصفقة في ٢٠٠٤/٢/٣ تسجل شركة النسر القيد المحاسبي التالي:

٢٠٠٤ / ٢/٣	من المذكورين ح/ النقدية بالصندوق ح/ تأمينات مقدمة من المصري إلى ح/ المبيعات بيع بضاعة للمصري	٥٥٠.٠٠٠ ٢٥٠.٠٠٠ ٨٠.٠٠٠	
------------	--	------------------------------	--

٥- الاستحقاقات الجارية للديون طويلة الأجل : وتمثل بشكل أساسي ما يستحق خلال الفترة المالية القادمة من أقساط الديون طويلة الأجل مثل القروض والسندات. حيث يبوب الجزء المستحق خلال أقل من سنة ضمن الخصوم قصيرة الأجل ويظهر في الميزانية ضمن الخصوم قصيرة الأجل.

ثانياً- الخصوم قصيرة الأجل المحتملة :

تمثل هذه الخصوم الالتزامات محتملة الوقوع وتستند إلى وقوع أو عدم وقوع حدث معين لإثبات استحقاقها أو التعرف على شخصية المستفيد منها وتتراوح احتمالات وقوع أحداث في المستقبل بين محتمل وممكن ومستبعد حيث إن الحدث المحتمل يدل على درجة مرتفعة لاحتمال وقوعه مستقبلاً وتكون أكثر من ٥٠% أما الحدث الممكن فتكون درجة احتمال وقوعه مستقبلاً ٥٠% فأقل، أما الحدث المستبعد فيكون احتمال وقوعه أقل من ٢٠%.

ويجب أن يتم تقدير الخسائر المحتملة وتحميلها على حساب الدخول من جهة وإظهارها في الميزانية العمومية كالتزام إذا توفر فيها الشرطان التاليان :

١- أن تدل المعلومات قبل صدور القوائم المالية على إن احتمال الالتزام قد حدث قبل تاريخ الميزانية.

٢- إمكان تقدير قيمة الخسائر بدرجة عالية من الصحة.

وأهم الأمثلة على هذه الخصوم :

أ- تكلفة ضمانات السلع المباعة.

ب- تكلفة هدايا مقدمة للعملاء.

ج- قضايا ودعاوى قانونية.

أ- تكلفة ضمانات السلع المباعة :

يمثل الضمان تعهداً على البائع بصلاحية المنتج المباع، يلتزم بموجبه البائع بعمل إصلاحات أو استبدال المنتج إذا ما أصابه خلل خلال فترة محددة (وقت البيع)، مثال : تعهد شركة صناعة البرادات بضمان جودة البراد خلال فترة أربعة وعشرين شهراً، وإذا ما ظهرت أي عيوب في هذا البراد خلال هذه الفترة يقوم المنتج بإصلاح الأجزاء العاطلة على حسابه، أو استبدال البراد بآخر.

وتوجد طريقتان لإثبات تكلفة الضمان بالدفاتر المحاسبية وهما:

- ١- إثبات تكلفة الضمان وفق أساس الاستحقاق المحاسبي، حيث يتم تحديد الالتزام المتوقع وتحميله على الفترة المحاسبية التي وقعت فيها عملية البيع.
- ٢- إثبات تكلفة الضمان وفق الأساس النقدي، حيث يتم إثبات الالتزام المتوقع وتحميله على الفترة المحاسبية التي تمت فيها عملية الوفاء بالضمان بغض النظر عن تاريخ بيع السلعة المضمونة وهذه الطريقة هي الأسهل.

مثال:

تنتج شركة بردي برادات حديثة وقد قامت ببيع ١٠٠٠ وحدة نقداً بسعر ٢٠٠٠ ل.س للبراد الواحد خلال السنة المالية من ١/١ - ٣١/١٢/٢٠٠٠ وقد تم إصدار قسائم الضمان للمشتريين تلزم الشركة بالقيام بجميع الإصلاحات اللازمة عند حدوث خلل في أحد هذه البرادات. وقد قررت الشركة بناءً على خبرتها السابقة أن متوسط نفقات الصيانة والإصلاح للبراد الواحد تصل إلى ٨٠٠ ل.س وقد قامت الشركة بإصلاح عدد من البرادات المضمونة حيث وصلت التكلفة

الكلية للإصلاحات في عام ٢٠٠٠ إلى ١٦٠٠٠٠ ل.س وفي عام ٢٠٠١ م إلى ٦٤٠٠٠٠ ل.س دفعتها الشركة نقداً.

المطلوب: إثبات قيود اليومية وأثرها في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وذلك وفق الاحتمالات التالية :

- ١- الشركة تطبق أساس الاستحقاق على إثبات تكاليف الضمان.
 - ٢- الشركة تطبق الأساس النقدي في إثبات تكاليف الضمان .
- الحل : الاحتمال الأول :

١- إثبات المبيعات خلال عام ٢٠٠٠ :

٢٠٠٠٠٠٠	من حـ/ الصندوق	
٢٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات	
	إثبات المبيعات	

٢- تسجيل تكلفة الضمان خلال عام ٢٠٠٠ :

٨٠٠٠٠٠	من حـ/ تكلفة الضمانات	
٨٠٠٠٠٠	إلى حـ/ الالتزامات المقدرة للضمانات.	
	إثبات تكلفة الضمانات المقدرة عن مبيعات الفترة.	

٣- تسجيل مصروفات الصيانة خلال عام ٢٠٠٠ :

١٦٠٠٠٠	من حـ/ الالتزامات المقدرة للضمانات	
١٦٠٠٠٠	إلى حـ/ الصندوق	
	المصروفات الفعلية للضمانات	

٤- قائمة الدخل في عام ٢٠٠٠ : يتم في نهاية السنة المالية إقفال تكاليف الضمانات في قائمة الدخل بالقييد المحاسبي التالي :

١٦.٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل إلى حـ/ تكلفة الضمان	١٦.٠٠٠
--------	--	--------

٥- قائمة المركز المالي ٢٠٠٠/١٢/٣١ :

٦٤.٠٠٠	خصوم قصيرة الأجل الالتزامات المقدرة للضمانات	
--------	---	--

٦- تسجيل مصروفات الضمان الفعلية خلال عام ٢٠٠١ والخاصة بمبيعات عام ٢٠٠٠ :

٦٤.٠٠٠	من حـ/ الالتزامات المقدرة للضمانات إلى حـ/ الصندوق دفع مصاريف الدفاتر بالضمان	٦٤.٠٠٠
--------	---	--------

الاحتمال الثاني :

في عام ٢٠٠٠ يتم تحميل حساب الدخل بمصروفات الضمان الفعلية بالقيود التالي :

١٦.٠٠٠	من حـ/ تكاليف الضمان إلى حـ/ الصندوق إثبات مصروفات الضمان	١٦.٠٠٠
١٦.٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل إلى حـ/ تكاليف الضمان إقفال مصروفات الضمان	١٦.٠٠٠

وفي قائمة المركز المالي لا يظهر أي أثر لتكاليف الضمان المتوقعة الحدوث في عام ٢٠٠١.

أما في سجلات عام ٢٠٠١ يتم إثبات القيود التالية :

٦٤٠٠٠٠	من حـ/ تكاليف الضمان إلى حـ/ الصندوق إثبات تكاليف الضمان	٦٤٠٠٠٠
٦٤٠٠٠٠	من قائمة الدخل إلى حـ/ تكاليف الضمان إقفال تكاليف الضمان	٦٤٠٠٠٠

ب- تكلفة الهدايا المقدمة للعملاء :

يقوم عدد من الشركات بتقديم هدايا للعملاء مقابل قسائم مرفقة مع السلعة المباعة وتكون الهدايا على شكل أدوات منزلية أو ألعاب أطفال، ويقوم العميل بتقديم القسيمة المرفقة بالسلعة كدليل على شرائه لها، وذلك من أجل ترويج المبيعات. ويجب أن تحمل هذه المصاريف على الفترة المحاسبية التي وقعت فيها ومن هنا ينشأ التزام محتمل الوقوع في نهاية الفترة ولاسيما إذا كان هناك جزء من الهدايا غير موزع بعد.

مثال :

تقوم شركة المياه الغازية بتميز إنتاجها بعلامة معينة على غطاء العبوة وتقدم الشركة هدية وهي قميص يحمل هذه العلامة المميزة لكل من يرسل عشرة أغطية للعبوة. وقدرت الشركة أن ٥٠% من الأغطية سترسل من المستهلكين للحصول على الهدية وقد بدأ بعرضه هذه الهدية في ٢٠٠٠/١/١ وفيمايلي الإجراءات المحاسبية :

١- تسجيل شراء ٢٠٠٠٠ هدية بسعر ١٠٠ ل.س للهدية :

٢٠٠٠٠٠	من حـ/ مخزون الهدايا إلى حـ/ الصندوق	٢٠٠٠٠٠
--------	---	--------

٢- تسجيل المبيعات ٢٤٠٠٠٠ عبوة بسعر ٥٠ ل.س للعبوة الواحدة :

١٢٠٠٠٠٠	من حـ/ الصندوق	
١٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات	

٣- تسجيل تسليم الهدايا تعادل ٥٠٠٠٠ غطاء عبوة خلال عام ٢٠٠٠

$$[٥٠٠٠٠ \div ١٠ = ٥٠٠٠ \text{ هدية}]$$

$$[٥٠٠٠ \text{ هدية} \times ١٠٠ = ٥٠٠٠٠٠ \text{ ل.س.}]$$

٥٠٠٠٠	من حـ/ تكلفة الهدايا	
٥٠٠٠٠	إلى حـ/ مخزون الهدايا	

٤- تسجيل الالتزامات المقدرة للوفاء بالهدايا.

$$٢٤٠٠٠٠ \text{ عبوة} \times ٥٠\% = ١٢٠٠٠٠ \text{ غطاء عبوة}$$

$$١٢٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠ = ٧٠٠٠٠ \text{ غطاء عبوة يتوقع أن يصلها في المستقبل أي}$$

في عام ٢٠٠١.

$$٧٠٠٠٠ \text{ غطاء عبوة} \div ١٠ \text{ أغطية} = ٧٠٠٠ \text{ هدية متوقعة}$$

$$٧٠٠٠ \times ١٠٠ = ٧٠٠٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

٧٠٠٠٠	من حـ/ تكلفة هدايا	
٧٠٠٠٠	إلى حـ/ حقوق الهدايا المقدرة	١٢/٣١ ٢٠٠٠

٥- في ١٢/٣١ يتم إقفال حساب تكلفة الهدايا :

١٢٠٠٠٠٠	من قائمة الدخل	
١٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ تكاليف الهدايا	

٦- قائمة المركز المالي في ١٢/٣١/٢٠٠٠ تظهر على الشكل التالي :

	أصول متداولة	
	مخزون هدايا	١٥٠٠٠٠
	خصوم قصيرة الأجل	
	حقوق الهدايا المقدرة	٧٠٠٠٠

جـ- القضايا والدعاوى القانونية:

يوجد ثلاثة عوامل يجب أن تؤخذ بالحسبان لتقرير فيما إذا كان يجب إثبات الخسائر التي قد تنتج عن القضايا والدعاوى القانونية في آخر الفترة كعنصر من عناصر الخصوم وهي :

- ١- تاريخ وقوع موضوع الدعوى: حيث يجب أن يكون قد وقع الحادث موضوع الدعوى قبل تاريخ الميزانية.
- ٢- تحديد احتمال حدوث نتائج غير مرغوب فيها وذلك من خلال دراسات يقوم بها الخبراء القانونيون المختصون.
- ٣- المقدرة على تحديد مقدار الخسائر بدرجة معقولة من الدقة.

أسئلة وتمارين

السؤال الأول: تقدم شركة المنظفات الوطنية هدايا عن مبيعات لستروج المنتج وتقضي أنه باستطاعة كل زبون أن يتسلم هدية مقابل إرسال عشرة قسائم اشتراك وهي ملصقة على العبوة، وقد قدرت أن ٥٠% من القسائم الملصقة على العبوات سترد إلى الشركة للحصول على هدية وكانت المعلومات على الشكل التالي :
(خلال عام ٢٠٠٠)

المبيعات : ٤٠٠٠٠٠ عبوة $\times$ ٢٠٠ ل.س للعبوة.

مشتريات الهدايا : ١٥٠٠٠ هدية $\times$ ٥٠٠ ل.س للهدية.

الهدايا الموزعة ١٠٠٠٠ هدية في عام ٢٠٠٠، و ٤٠٠٠ هدية عام ٢٠٠١

المطلوب :

إثبات قيود اليومية للعمليات السابقة، وإظهار أثرها في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في ٣١/١٢/٢٠٠٠، وفي ٣١/١٢/٢٠٠١.

السؤال الثاني: تقدم شركة الحواري ضمان لعملائها إصلاح أي خلل لمنتجها لمدة زمنية تبلغ عامين وقدرت الشركة تكاليف الضمان حسب خبرتها على الشكل التالي :

العام الأول من الضمان ٢% من قيمة المبيعات.

العام الثاني من الضمان ٤% من قيمة المبيعات وفيمايلي المبيعات

ومصروفات الضمان لعامي (٢٠٠٠-٢٠٠١) :

عام ٢٠٠٠ :

المبيعات ٥٠٠٠٠٠ ل.س

المصروفات الفعلية للضمان ١٠٠٠٠٠ ل.س

عام ٢٠٠١ :

المبيعات ١٤٠٠٠٠٠٠ ل.س

المصروفات الفعلية للضمان ٦٠٠٠٠٠ ل.س

المطلوب :

إثبات قيود اليومية وإظهار أثرها في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في ٢٠٠٠/١٢/٣١ وفي ٢٠٠١/١٢/٣١ حسب أساس الاستحقاق وحسب الأسس النقدي.

السؤال الثالث: قامت منشأة الازدهار بالاقتراض بتاريخ ٢٠٠٠/٧/١ بقبول ورقة دفع تم خصمها بالمصروف حيث كانت قيمة الورقة ٢٠٠٠٠٠ ل.س ومعدل الفائدة ٨% ومدة القرض سنة ونصف.

المطلوب :

إثبات قيود اليومية وإظهار أثرها في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.



الفصل الثامن
الإفصاح المحاسبي
Accounting Disclosure

- أولاً- الميزانية أو قائمة المركز المالي.
- ثانياً- قائمة الدخل.
- ثالثاً- قائمة التدفقات النقدية.
- رابعاً - مسائل عامة.



تمارس المحاسبة وظيفتها الإعلامية بعملية الإفصاح، الذي نتج عن الانفصال بين الملكية والإدارة غداة نشوء الشركات المساهمة، بسبب الحاجة إلى جمع مدخرات المستثمرين (المساهمين) للوفاء بالحاجة إلى رؤوس الأموال الكبيرة بسبب الحاجة إلى شراء الآلات والتجهيزات ذات الأسعار المرتفعة، التي لا يقوى على تمويلها تاجر فرد أو شركاء متضامنون. بحيث تمنع أعداد المساهمين الكبيرة، والمسافات التي تفصل بينهم وبين المشروع، وعدم إتاحة سجلات المشروع لتوضع بين أيدي كل مساهم على حدة وما يعنيه ذلك من ارتفاع تكلفة المعلومات، كل ذلك يمنع من اطلاع المساهمين مباشرة على أوضاع المشروع من خلال سجلاته المحاسبية، الأمر الذي أدى إلى ضرورة وجود وظيفة المحاسب القانوني الذي يقوم بالاطلاع على عمليات المشروع جميعها وإبداء الرأي في عدالة الإفصاح في قوائمته المالية، التي يمكن للمساهمين وغيرهم من أصحاب المصلحة من الاطلاع عليها بعد التأكد من مصداقيتها بوساطة تقرير المحاسب القانوني . وهكذا غدت سجلات المشروع وأسراره بتصرف الإدارة التي يقودها أشخاص محترفون ليسوا مالكين بالضرورة، وأما المساهمون فيكتفون بالاطلاع على واقع المشروع من خلال قوائمته المالية، وهي وسيلة الإعلام المنشورة والمتاحة لاطلاع القراء كافة بما يمكنهم من اتخاذ القرارات بناءً عليها.

ولاشك أن أهم هذه القرارات هو تداول الأسهم في الأسواق المالية أو هيئات تبادل الأوراق المالية أو البورصات، هذه البورصات التي أخذت تحدد معايير للإفصاح على الشركات المسجلة فيها والراغبة في تداول أسهمها من خلالها وأن تلتزم فيها. وإن اهتمام الشركات المساهمة بتلبية معايير الإفصاح التي تصدرها الأسواق المالية جعلها تتبنى إصدار قوائم مالية معينة جرت الأدبيات المحاسبية على

تسميتها بالمدخل المعياري الذي يلتزم بشكل معين ينعكس بالضرورة على معايير أو قواعد القياس المحاسبي أيضاً.

ولعل أقدم القوائم المالية التي تطلبها المدخل المعياري هي الميزانية العمومية التي درسها الطالب حين تعرفه على مدخل المحاسبة التي لعبت الميزانية دوراً مهماً في تبسيطه من خلال عرضها كمعادلة من الدرجة الأولى تأخذ فيها الأصول أو الموجودات الجانب الإيجابي كما تأخذ الخصوم أو المطلبي الجانب السلبي، بحيث يؤدي جمع هذين الجانبين إلى نتيجة صفرية محتمة، مثلت الأساس المنطقي لطريقة القيد المزدوج المتكافئة حتماً، فكل قيد له جانبان موجب أو مدين يساوي الجانب الآخر السالب أو الدائن... وهكذا فإذا كانت الميزانية الافتتاحية متكافئة والقيد المحاسبية خلال العام متكافئة فإن الميزانية الختامية متكافئة أيضاً. وقد مثلت هذه المعادلة الصفرية البسيطة الجذور العميقة للمحاسبة التي تنبع من الرياضيات من خلال طريقة القيد المزدوج التي بقيت هي اللغة الموحدة التي جمعت بين المحاسبين على اختلاف لغاتهم أو اتجاهاتهم منذ القرن الخامس عشر الميلادي حتى الآن.

١- الميزانية أو قائمة المركز المالي :

كانت الميزانية تعرض على شكل حرف T يعرض جانبه الأيمن إلى أصول المشروع وجانبه الأيسر إلى الخصوم التي تمثل في الحقيقة طريقة تمويل هذه الأصول، فطالما أن الأصول تمثل موارد اقتصادية نادرة تتضمن منافع اقتصادية محددة القيمة فلا بد لجهة ما كأصحاب المشروع أو الآخرين من تمويل هذه الأصول واكتساب حقوق عليها.

لكن عرض الميزانية في العقود الأخيرة صار على شكل قائمة للمركز المالي يعرض الأصول والخصوم بعمود واحد وليس على شكل حساب ذي علمودين، إذ إن عرضها على شكل قائمة أو تقرير يخدم أغراض المحاسبة الإدارية والتحليل المالي،

فتعرض الأصول النقدية أولاً ثم يليها الأصول المتداولة الأخرى كأوراق القبض والمدينين والمخزون السلعي شريطة أن تكون مثل هذه الأصول قابلة للتحويل إلى نقدية بفترة لا تزيد على عام واحد، ويظهر مجموع الأصول المتداولة هذه قدرة المشروع على تقديم نقدية خلال العام التالي، وتسمى أيضاً رأس المال العامل الإجمالي ، ويمكن بطرح الالتزامات المتداولة من هذا المجموع أن نصل إلى رأس المال العامل الصافي الذي يبين قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها خلال العام التالي.

وإن عرض هذه القائمة بطريقة مقارنة مع قائمة المركز المالي في العام الماضي تمكن القارئ من أخذ فكرة عن تطور متغيراتها خلال العام المنصرم. ونبين فيما يلي قائمة مركز مالي مبسطة لشركة الشرق الأوسط

قائمة المركز المالي المقارنة لشركة الشرق الأوسط

اليان	عام ٢٠٠٠	عام ٢٠٠١
نقدية	١٠٠٠٠	٧٢٠٠٠
متحصلات نقدية ^(١)	١٥٠٠٠	٣٧٠٠٠
مخزون سلعي	٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠
مجموع الأصول المتداولة	<u>٧٥٠٠٠</u>	<u>١٥٤٠٠٠</u>
الأصول طويلة الأجل (الأصول التشغيلية) ^(٢)		
أراضي	٦٠٠٠٠	-
آلات ومعدات	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
مخصص الاستهلاك	(٥٠٠٠٠)	(٦٠٠٠٠)
مجموع الأصول	<u>١٨٥٠٠٠</u>	<u>١٩٤٠٠٠</u>

١ - المتحصلات النقدية هي أوراق القبض والمدينين.

٢ - يمكن تسميتها تشغيلية.

الالتزامات المتداولة		
دائنون	٨٠٠٠٠	٨٤٠٠٠
حقوق الملكية		
أرباح محتجزة	٥٠٠٠	١٠٠٠٠
رأس المال	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
مجموع الالتزامات	١٨٥٠٠٠	١٩٤٠٠٠

وقد تم تبويب مفردات الميزانية (قائمة المركز المالي) بحسب سرعة تحولها إلى النقدية نظراً لأهمية التحول إلى نقدية في الشركات الصناعية والتجارية بشكل عام، وإن كنا نجد تبويات مختلفة باختلاف كل قطاع من قطاعات النشاط الاقتصادي كالبنوك وشركات التأمين التي تعرض مفردات مختلفة مبوبة بشكل مختلف إلى حد ما.

ويمكن إعادة عرض هذه القائمة لإظهار رأس المال العامل على الشكل التالي:

قائمة المركز المالي لشركة الشرق الأوسط

البيان	عام ٢٠٠٠	عام ٢٠٠١
الأصول المتداولة		
نقدية	١٠٠٠٠	٧٢٠٠٠
متحصلات نقدية	١٥٠٠٠	٣٧٠٠٠
مخزون سلع	٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠
رأس المال العامل الإجمالي	٧٥٠٠٠	١٥٤٠٠٠
الالتزامات المتداولة		
دائنون	٨٠٠٠٠	٨٤٠٠٠
رأس المال العامل الصافي	(٥٠٠٠)	٧٠٠٠٠

أصول ثابتة		
أراضي	٦.٠٠٠	-
آلات ومعدات	١.٠٠٠	١.٠٠٠
مخصصات الاستهلاك	(٥.٠٠٠)	(٦.٠٠٠)
مجموع الأصول التشغيلية		
رأس المال المستثمر	١.٥٠٠	١١.٠٠٠
حقوق الملكية		
أرباح محتجزة	٥٠٠	١.٠٠٠
رأس المال	١.٠٠٠	١.٠٠٠
رأس المال المستثمر (من جانب الخصوم)	١.٥٠٠	١١.٠٠٠

وقد أظهرت هذه القائمة عجز رأس المال العامل الصافي أي عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها خلال العام المقبل مما يقتضي بيع الأراضي الذي سيحدث في العام القادم.

٢- قائمة الدخل

- وهي القائمة المعنية بقياس نتائج العمليات وتتألف من ثلاثة أجزاء رئيسة وهي :
- الإيرادات كالمبيعات أو الخدمات المقدمة للآخرين والإيجارات (كقيام المشروع بتأجير عقاراته للآخرين مثلاً) بالإضافة إلى إيرادات الاستثمار.
 - المصاريف كالرواتب والأجور والخدمات المقدمة من قبل أفراد أو شركات أخرى والإيجار (كقيام المشروع باستئجار عقارات الآخرين بالإضافة إلى تكلفة البضاعة المباعة وضرائب الدخل).
 - الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع أصل ثابت أو بيع استثمارات.
 - الأرباح أو الخسائر غير العادية وغير المستمرة كالتعويضات .
 - صافي الربح أو الدخل وينتج عن المجموع الجبري للعناصر السابقة.

ويمكن عرض قائمة الدخل لشركة الشرق الأوسط بأسلوبين :

الأسلوب الأول قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة :

قائمة الدخل لشركة الشرق الأوسط عن عام ٢٠٠١

مبيعات	النفقات	تكلفة البضاعة المباعة :
	٥٠٠٠٠	محزون أول المدة
	١٥٠٠٠٠	مشتريات
	٢٠٠٠٠٠	البضاعة المتاحة
	(٤٥٠٠٠)	محزون آخر المدة
	١٥٥٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	١٥٠٠٠	نفقات مختلفة
	١٠٠٠٠	مصروفات استهلاك (أصول تشغيلية)
١٨٠٠٠٠		مجموع النفقات
١٥٠٠٠		صافي ربح الدورة
٥٠٠٠		أرباح محتجزة ٢٠٠١/١/١
٢٠٠٠٠		توزيعات أو سحبيات
١٠٠٠٠		الأرباح المحتجزة في ٢٠٠١/١٢/٣١

الأسلوب الثاني - قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة:

يمكن عرض قائمة الدخل على عدة مراحل على النحو التالي :

قائمة الدخل لشركة الشرق الأوسط عن عام ٢٠٠١

المبيعات		١٩٥٠٠٠
<u>تكلفة المبيعات :</u>		
مخزون أول المدة	٥٠٠٠٠	
مشتريات	<u>١٥٠٠٠٠</u>	
البضاعة المتاحة	٢٠٠٠٠٠	
مخزون آخر المدة	<u>(٤٥٠٠٠)</u>	
تكلفة البضاعة المباعة		<u>١٥٥٠٠٠</u>
مجمول الربيح		٤٠٠٠٠
نفقات مختلفة	١٥٠٠٠	
استهلاكات	<u>١٠٠٠</u>	
مجموع النفقات		<u>٢٥٠٠٠</u>
صافي ربح الدورة		١٥٠٠٠
أرباح محتجزة ١/١		<u>٥٠٠٠</u>
توزيعات		٢٠٠٠٠
أرباح محتجزة في نهاية العام		<u>١٠٠٠٠</u>

ومن الملاحظ أن هذا الشكل أكثر تداولاً من الشكل السابق
وقد كانت النتائج في الماضي تستخرج بوساطة حسابات النتائج وهي في المشروع
التجاري متاجرة وأرباح وخسائر على النحو التالي :

حساب المتاجرة عن عام ٢٠٠١

مخزون أول المدة	٥٠٠٠٠	مخزون آخر المدة	٤٥٠٠٠
مشتريات	١٥٠٠٠٠	مبيعات	١٩٥٠٠٠
بجمل الربح	٤٠٠٠٠		
	<u>٢٤٠٠٠٠</u>		<u>٢٤٠٠٠٠</u>

حساب أرباح وخسائر عن عام ٢٠٠١

نفقات مختلفة	١٥٠٠٠	بجمل الربح	٤٠٠٠٠
استهلاكات	١٠٠٠٠		
صافي الربح	١٥٠٠٠		
	<u>٤٠٠٠٠</u>		<u>٤٠٠٠٠</u>
توزيعات	١٠٠٠٠	صافي الربح	١٥٠٠٠
أرباح محتجزة ١٢/٣١	١٠٠٠٠	أرباح محتجزة ١/١	٥٠٠٠
	<u>٢٠٠٠٠</u>		<u>٢٠٠٠٠</u>

في هذا المثال كانت الإيرادات والنفقات عادية متكررة لذلك وصلنا مباشرة إلى الأرباح الصافية وهي أرباح عادية أما إذا كان لدى المنشأة أرباح أو إيرادات رأسمالية أو غير عادية أو نفقات أو خسائر رأسمالية أو غير عادية فإنها تعرض في مرحلة لاحقة بعد الأرباح العادية وقبل توزيع الأرباح. ويلاحظ أننا في هذا الحل عرضنا قائمة التوزيع أو الأرباح المحتجزة كمرحلة متممة لقائمة الدخل وهي يمكن أن تعرض بشكل مستقل، ولا سيما عند وجود أخطاء في المعالجة المحاسبية تخص السنة السابقة حيث يعرض تصحيح الخطأ في قائمة الأرباح المحتجزة وليس بقائمة الدخل.

٣- قائمة التدفقات النقدية Statement of cash flow :

كان نشر قائمة التدفقات النقدية إلزامياً في الولايات المتحدة الأمريكية بناءً على المعيار ٩٥ الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية FASB في عام ١٩٨٧ ثم تبنتها المعايير الدولية. بموجب المعيار السابع الذي كان يبحث أساساً في قائمة التغيرات في المركز المالي التي كانت معنية برأس المال العامل ثم عدل ليبحث في قائمة التدفقات النقدية بحيث صار نشرها إلزامياً من قبل دول العالم كافة والتي تنطوي منظماتها المحاسبية المهنية تحت لواء الاتحاد الدولي لمحاسبين IFAC ومنها سورية.

إلا أن الشركات السورية لم تبدأ بنشر هذه القائمة حتى نهاية الألفية الثانية لأسباب أهمها غياب السوق المالي التي غدت تصر على نشر هذه القائمة في دول العالم، بالإضافة إلى قلة عدد الشركات المساهمة وعدم فاعلية الجهاز المصرفي الحكومي في توفير التمويل اللازم لمنشآت القطاع الخاص، والتزام الشركات والمؤسسات الحكومية بتطبيق نصوص النظام المحاسبي الموحد الذي طلب موازنة نقدية وقائمة موارد واستخدامات رأسمالية لا تعد أصلاً من قبل غالبية شركات القطاع العام العظمى، وفي استبيان قدم لعينة من المحاسبين القانونيين السوريين في عام ١٩٩٨ تبين أن نسبة من يعرفون كيفية إعداد هذه القائمة لا تزيد على ١% على الرغم من أهميتها وسهولة إعدادها.

أهداف قائمة التدفقات النقدية :

إن الهدف الرئيس لهذه القائمة هو مساعدة كل من المستثمرين والدائنين ومتخذي القرارات الآخرين وذلك من خلال تمكينهم مالياً :
أ- تقويم الأداء السابق للشركة في إنتاج وتخطيط والتحكم بالتدفقات النقدية الفعلية الداخلة والخارجة.

ب- تقويم التدفقات النقدية الممكنة (الداخلية والخارجية) للشركة وبالتالي تقويم صافي التدفقات النقدية، وتقويم قدرة الشركة على مقابلة التزاماتها المستقبلية وتقويم قدرتها على توزيع أرباح في المستقبل.

وتمكن هذه التقويمات المستثمرين والدائنين من تصور وتوقع العائد على الموارد المالية المودعة (المستثمرة) بالشركة.

وانسجاما مع هذا الهدف الرئيس للقائمة فإنه يجب تصميمها وإعدادها بشكل يمكن المستثمرين والدائنين و متخذي القرارات من استخدامها بشكل سليم، وبالتالي يجب أن يتم تصميم هذه القائمة كالتالي:

أ- يجب تصميم القائمة بحيث تقدم معلومات حول التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) والخارجية (مدفوعات) للشركة والمتعلقة بكل فترة على حدة.

ب- وللتقريب عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجية للشركة فقد تم تصنيف التدفقات النقدية كالتالي :

١- تدفقات نقدية ناتجة عن الأنشطة التشغيلية.

٢- تدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية.

٣- تدفقات نقدية ناتجة عن الأنشطة التمويلية.

كما يجب ان تظهر الكشف الخاصة بالإفصاحات المرافقة للقائمة أي صفقات استثمارية أو تمويلية تقوم بها الشركة ولا تؤثر بشكل مباشر في النقدية (أي لا تظهر بالقائمة).

ج- يجب أن يتم إعداد القائمة باستخدام بنية أساسية ثابتة ومصطلحات محددة بحيث يتمكن الدائنون والمستثمرون ومتخذي القرارات من فهم القائمة والاستفادة منها في تقويم كل من :

١- قدرة الشركة في المستقبل على إنتاج تدفقات نقدية صافية.

- ٢- قدرة الشركة على مقابلة الالتزامات المستقبلية (بما فيها توزيعات الأرباح).
- ٣- أسباب الاختلاف بين الدخل الصافي للأنشطة التشغيلية والتدفقات النقدية الناتجة عنها.

ويحتاج إعداد قائمة التدفقات إلى قائمة مركز مالي مقارنة عن بداية (نهاية العام الماضي) ونهاية العام الحالي لمعرفة تغير الأرصدة كلها خلال الفترة بالإضافة إلى قائمة الدخل لمعرفة النقدية الناجمة عن العمليات التشغيلية المعتادة.

تبويب قائمة التدفقات :

أ- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية :

تتضمن هذه الفئة جميع الصفقات والأحداث التي لا تعد استثمارية أو تمويلية أي تظهر هذه الفئة كلاً من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتي ترتبط مباشرة مع البنود الموجودة بقائمة الدخل.

يُدرج تحت هذه الفئة عادة مايلي :

التدفقات الداخلة (نقدية) مستلمة من :

١- الزبائن.

٢- الفوائد على الحسابات المدينة.

٣- توزيعات الأرباح النقدية عن استثمارات الشركة لدى أطراف أخرى.

٤- عوائد على العمليات والأنشطة غير المستمرة (بيع جزء من النشاط)*.

٥- الأموال المستردة من الموردين (دفعت بالخطأ أو زيادة).

التدفقات الخارجة (النقدية) المدفوعة لأجل :

١- مشتريات البضائع بهدف إعادة بيعها.

٢- الفوائد على القروض الدائنة.

٣- ضريبة الدخل، الرسوم، الغرامات الخ.

٤- خسائر الأنشطة غير المستمرة (بيع جزء من النشاط)*.

٥- الأجرور والرواتب.

* قد يتم نقل الربح أو الخسارة الناتج عن بند استثنائي غير عادي أو الربح والخسارة الناتج عن الأنشطة غير المستمرة من هذه الفئة ويكون التأثير المباشر في النقدية الناتج عن هذه الأنشطة ضمن الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية حسب طبيعة النشاط.

ويسمى الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لهذه الفئة بصافي التدفقات النقدية الداخلة (أو الخارجة) من الأنشطة التشغيلية. وبشكل عام فإنه نموذجياً ستكون القيمة الصافية (أي الفرق) تدفقاً نقدياً داخلياً لأنه وعلى المدى الطويل الأجل فإنه يجب أن تزيد الإيرادات على النفقات.

ب- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:

تبين هذه الفئة من القائمة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والمتعلقة باستخدام النقدية للحصول على تسهيلات الإنتاج والأصول الثابتة الأخرى التي تخص الشركة.

وتمثل التدفقات النقدية الخارجة في هذه الفئة الاستثمارات النقدية للشركة بهدف الحصول على أصولها غير النقدية (الثابتة).

أما التدفقات النقدية الداخلة ضمن هذه الفئة فتنتج فقط عندما يتم استلام نقدية نتيجة التخلي عن الاستثمارات السابقة. وبالتالي يندرج تحت هذه الفئة عادة مايلي:

التدفقات النقدية الخارجة (نقدية تدفع لأجل) :

١- شراء الآلات أو التجهيزات أو مباني المصنع.

٢- الاستثمار بالأسهم والسندات لمشاريع وشركات أخرى.

٣- الإقراض لأطراف خارجية.

٤- شراء أصول أخرى تستخدم في الأنشطة الإنتاجية مثل براءة الاختراع (باستثناء الاستثمار بالمخزون الذي يعد من ضمن الأنشطة التشغيلية).

التدفقات النقدية الداخلة المستلمة من :

١- بيع تجهيزات المصنع.

٢- بيع الاستثمارات في الأوراق المالية.

٣- تحصيل القروض (باستثناء فوائد لها والتي تعد أنشطة تشغيلية).

٤- بيع الأصول الأخرى التي كانت تستخدم في أنشطة الإنتاج (باستثناء المخزون).

ويطلق على الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لهذه الفئة صافي التدفقات النقدية (الداخلة أو الخارجة) من الأنشطة الاستثمارية.

ج- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية :

تعتبر هذه الفئة المهمة في قائمة التدفقات النقدية عن كل من التدفقات النقدية الموجبة والسالبة والتي ترتبط بطرائق الحصول على النقدية لتمويل المشروع (وعملياته).

وتمثل التدفقات النقدية الداخلة (الموجبة) ضمن هذه الفئة، الأنشطة التمويلية التي قامت بها الشركة للحصول على النقدية أما التدفقات النقدية الخارجة (السالبة) فتنتج عندما تعيد الشركة دفع النقدية للمالكين أو الدائنين لقاء عمليات التمويل بالنقدية التي قاموا بها سابقاً لصالح الشركة، يندرج تحت هذه الفئة التدفقات النقدية التالية :

- التدفقات الداخلة نقدية مستلمة من :

المالكين - إصدار أسهم وسندات.

الدائنين - اقتراض بأوراق مالية أو قرض برهن عقاري أو سندات ... الخ .

- التدفقات الخارجة (نقدية مدفوعة) لـ :

١- المالكين كتوزيعات أرباح أو أية توزيعات أخرى نقدية.

٢- المالكين لقاء شراء أسهم الخزانة منهم (إعادة شراء أسهم المشروع نفسه).

٣- تسديدات لرأسمال القرض (غير متضمنة لفوائد لأنها تعتبر أنشطة تشغيلية).

يسمى الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة هنا صافي التدفق النقدي

الداخل (أو الخارج) من الأنشطة التمويلية.

د- تأثير أسعار صرف العملات الأجنبية :

تطبق هذه الفئة فقط على الشركات التي لديها تعامل خارجي أو صفقت

بعملات أجنبية وتتضمن هذه الفئة تأثير تغيرات أسعار الصرف على أرصدة النقدية

المسوكة بالعملات الأجنبية لأن هذه التغيرات تؤثر في رصيد النقدية المصرح عنه

بقائمة المركز المالي.

هـ- أرصدة التسوية :

فرض المعيار ٩٥ لمجلس معايير المحاسبة المالية إظهار أرصدة التسوية الثلاثة

التالية في القائمة:

١- صافي الزيادة (أو النقص) في النقدية.

٢- الرصيد الافتتاحي للنقدية.

٣- الرصيد النهائي للنقدية.

و- الأنشطة الاستثمارية والتمويلية غير النقدية :

تشمل هذه الفئة الصفقات الاستثمارية التمويلية التي تتضمن بعض

التأثيرات غير النقدية وهذه الصفقات تقسم إلى نوعين:

- ١- صفقات لا يتم فيها دفع أو استلام نقد مطلقاً (مثل إطفاء دين على الشركة من خلال إصدار أسهم رأسمال للمقرضين كسداد له).
 - ٢- صفقات يكون قسم منها نقدياً والقسم الآخر غير نقدي مثل (إطفاء ٣٠% من الدين بتسديده نقداً وتسديد الـ ٧٠% من الدين بإصدار أسهم رأسمال (أي إن النشاط غير النقدي في هذه الصفقة ٧٠% من قيمتها).
 - يجب أن تعرض هذه الأنشطة غير النقدية (أو الجزء غير النقدي منها) في جدول مستقل عن القائمة أو على شكل مجموعة ملاحظات إفصاحية مرافقة تعرض بشكل منفصل عن القائمة.
 - وينص المعيار ٩٥ لمجلس معايير المحاسبة المالية على أن القوائم المالية لن تظهر كمية التدفق النقدي للسهم الواحد ولا يمكن للتدفق النقدي أو أي عنصر آخر من التدفقات النقدية أن يحل محل صافي الدخل كمؤشر على أداء المشروع.
- النقدية وشبه النقدية (النقدية المعادلة) :
- نص المعيار ٩٥ لمجلس معايير المحاسبة المالية على أن قائمة التدفقات النقدية تبين التغير في النقدية وشبه النقدية خلال الفترة. وعرف المعيار شبه النقدية تعريفاً واضحاً حيث عرفها بأنها الاستثمارات قصيرة الأجل وذات السيولة العالية أي أنه يجب توفر شرطين بالاستثمارات لعدّها شبه نقدية وهما :
- ١- يمكن تحويلها بسهولة لكمية محددة من النقود.
 - ٢- موعد استحقاقها قريب جداً وبالتالي لا تشتمل هذه الاستثمارات على خطر تغير قيمتها بسبب تغير معدلات الفائدة.
- وغالباً وبلاستناد إلى هذا التعريف تعد الاستثمارات ذات مواعيد الاستحقاق الخاصة (أقل من ٣ أشهر) استثمارات شبه نقدية فقط.

وكمثال على شبه النقدية لدينا سندات الخزينة - اعتمادات السوق المالية - الأوراق التجارية، وستؤدي الأرباح أو الخسائر الناتجة عن شراء الاستثمارات شبه النقدية أو بيعها إلى تغير في رصيد النقدية بالقيمة نفسها من الربح أو الخسارة.

- ويجب على الشركة أن تضع سياسة تحدد فيها الاستثمارات قصيرة الأجل ذات السيولة العالية والتي ستعدها الشركة استثمارات شبه نقدية ويجب أن تعالج الشركة التغير في هذه السياسة كما تعالج التغير في أحد المبادئ المحاسبية.

وقد نص المعيار ٩٥ في الفقرة السابعة منه أنه يجب أن تكون القيم الإجمالية النقدية وشبه النقدية في بداية ونهاية الفترة في قائمة التدفقات النقدية متطابقة مع القيم، هذه البنود المعروضة في قائمة المركز المالي ومعنونة بالعنوان نفسه (نقدية وشبه نقدية) أي أنه قائمة المركز المالي يجب أن تظهر شبه النقدية مع النقدية في البند نفسه وليس النقدية فقط (لأن شبه النقدية ستعامل كنقدية).

وفي النقاشات التالية لشرح قائمة التدفقات النقدية سوف نستخدم مصطلح النقدية وعندما يكون متضمناً لشبه النقدية سنستخدم مصطلح النقدية وشبه النقدية.

ونعرض فيمايلي قائمة تدفقات نقدية مبسطة لشركة الشرق الأوسط بناءً على قائمة المركز المالي المقارنة وقائمة الدخل التي عرضت في الصفحات السابقة.

يمكن عرض قائمة التدفقات النقدية في المنشأة إما بطريقة مباشرة أو طريقة غير مباشرة. وبموجب الطريقة المباشرة يتم الإفصاح عن الأنواع الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية، وإجمالي المدفعات النقدية على الشكل التالي :

قائمة التدفقات النقدية لشركة الشرق الأوسط عن عام ٢٠٠١
أولاً- الطريقة المباشرة

أولاً: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية :		
١- النقدية الداخلة :		
	مبيعات	١٩٥٠٠٠
	يطرح زيادة (المدينين)	(٢٢٠٠٠)
		<u>١٧٣٠٠٠</u>
٢- التدفقات النقدية الخارجة :		
	المشتريات	١٥٠٠٠٠
	يطرح زيادة الدائنين	(٤٠٠٠)
		<u>١٤٦٠٠٠</u>
	النفقات المختلفة	<u>١٥٠٠٠</u>
		<u>١٦١٠٠٠</u>
		<u>١٢٠٠٠</u>
		<u>٦٠٠٠٠</u>
		<u>٧٢٠٠٠</u>
		<u>(١٠٠٠٠)</u>
		<u>٦٢٠٠٠</u>
		<u>١٠٠٠٠</u>
		<u>٧٢٠٠٠</u>
ثانياً: التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية :		
بيع أراضي		
ثالثاً: التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية :		
توزيع أرباح (أو مسحوبات)		
مجموع التدفقات النقدية خلال العام		
النقدية في بداية الفترة		
النقدية في نهاية الفترة		

ملاحظات على الحل :

١- تم طرح مبلغ ٢٢٠٠٠ زيادة المدينين من قيمة المبيعات، لأن العبرة في هذه القائمة هو النقدية المستلمة أما المبيعات على الحساب فلا تؤثر في النقدية إلا بقدر ما سدد منها وبالتالي فإن زيادة الأرصدة المدينة للمدينين وأوراق القبض عن أول المدة يدل على أن ما سدد من قيمة المبيعات الآجلة أقل.

٢- تم طرح زيادة رصيد الدائنين في نهاية الفترة عن بدايتها أي ٨٠٠٠٠-٨٤٠٠٠ أي إن قسماً من المشتريات لم يتم تسديده مما يؤدي إلى زيادة النقدية أو بالأحرى تخفيض قيمة المدفوعات النقدية بالمقدار نفسه.

٣- في حال وجود أنشطة استثمارية أو تمويلية ليس لها تأثير في النقدية تعرض في جدول منفصل كما في حال بيع الأرض بسندات تستحق بعد أكثر من عام مثلاً.

٤- أما مصروف الاستهلاك فلم يدخل في هذه القائمة بالأسلوب المباشر نظراً لأن الاستهلاك نفقة محتسبة وليست مدفوعة أي ليس لها أثر مباشر في النقدية.

ثانياً- الطريقة غير المباشرة :

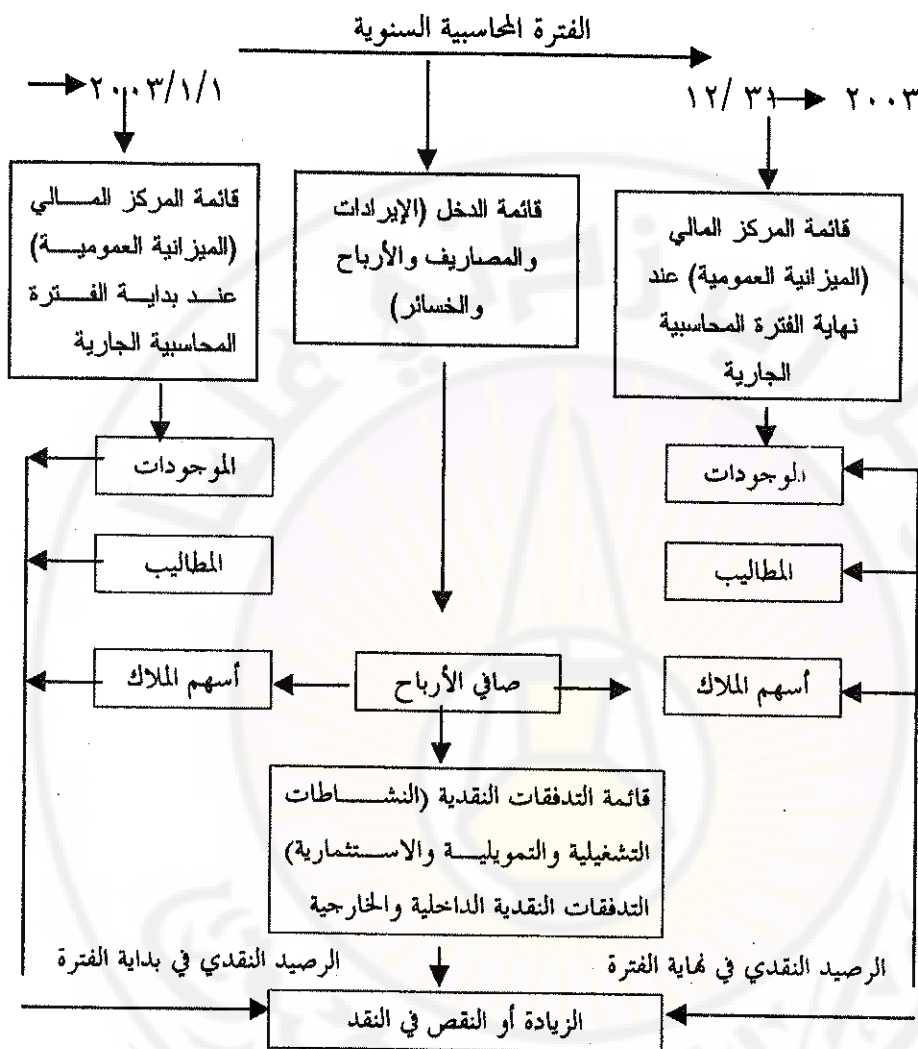
يمكن إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة أو بطريقة الصوافي بالانطلاق من صافي الربح الذي يتم إعداده بوساطة قائمة الدخل المعدة على أساس الاستحقاق، ثم ندخل التعديلات الضرورية على رقم صافي الربح هذا فنصل إلى صافي الربح على أساس نقدي ويمثل التدفقات النقدية من العمليات العادية أو التشغيلية، أما التدفقات النقدية من العمليات الاستثمارية أو الرأسمالية وكذلك التدفقات النقدية من العمليات التمويلية فتعد بالطريقة السابقة نفسها.

ونبين فيمايلي حل المثال السابق على أساس الطريقة غير المباشرة .

قائمة التدفقات النقدية لشركة الشرق الأوسط على أساس الطريقة غير المباشرة:

		أولاً: التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية :
	١٥٠٠٠	صافي الربح
	<u>١٠٠٠٠</u>	يضاف الاستهلاك
	٢٥٠٠٠	
	<u>٥٠٠٠</u>	يضاف نقص المخزون السلعي
٣٠٠٠٠		
<u>٤٠٠٠</u>		يضاف زيادة الدائنين
٣٤٠٠٠		
<u>(٢٢٠٠٠)</u>		يطرح زيادة المدينين
١٢٠٠٠		مجموع التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية
		ثانياً: التدفقات النقدية من العمليات الاستثمارية :
٦٠٠٠٠		بيع أراضي بضمن التكلفة
		ثالثاً : التدفقات النقدية من العمليات التمويلية:
<u>(١٠٠٠٠)</u>		توزيع أرباح
٦٢٠٠٠		إجمالي التدفقات النقدية خلال العام
<u>١٠٠٠٠</u>		يضاف رصيد النقدية في بداية الفترة
<u>٧٢٠٠٠</u>		النقدية في (٢٠٠١/١٢/٣١)

ويمكن توضيح العلاقة بين القوائم المالية (قائمة المركز المالي - قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية) والتي تكمل بعضها بعض والتي تطلب المعيار الأميركي (٩٥) والمعيار الدولي (٧) عرضها في الشكل التالي :



مثال حول القوائم المالية :

كانت قائمة المركز المالي لمنشأة القمر التجارية بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١

كمايلي :

البيان	مبالغ		
<u>الأصول</u>			
<u>الأصول المتداولة</u>			
نقدية بالصندوق		٤٥٠٠٠٠	
أوراق قبض		١٠٠٠٠٠	
مدنيين	٣٦٠٠٠٠		
م.د.م. فيها	(٣٤٠٠٠)	٣٢٦٠٠٠	
مخزون بضاعة		٢٢٦٠٠٠	
مواد ومهمات		١٥٠٠٠	
إيجار مقدم		<u>٥٠٠٠</u>	
			١٠١٢٠٠٠
<u>الأصول الثابتة</u>			
أثاث وتركيبات	١٢٣٥٠٠		
م.أ. أثاث	(٦٢٥٠٠)		
		<u>٦١٠٠٠</u>	
سيارات	١٦٦٥٠٠		
م.أ. سيارات	(٤٥٠٠٠)		
		<u>١٢١٥٠٠</u>	
			١٨٢٥٠٠
مجموع الأصول			<u><u>١٣٠٤٥٠٠</u></u>

الخصوم			
الالتزامات			
دائنين	٢٠٠٠٠٠		
أ. دفع	١٠٤٥٠٠		
			٣٠٤٥٠٠
حقوق الملكية			
رأس المال	٨٠٠٠٠٠		
الأرباح السنوية	٢٠٠٠٠٠		
			١٠٠٠٠٠٠
			١٣٠٤٥٠٠

وكان ميزان المراجعة بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١ على الشكل التالي :

أثاث و تراكيبات ١٢٣٥٠٠، سيارات ١٦٦٥٠٠، مواد ومهمات ١/١ ١٥٠٠٠
 مخزون بضاعة ١/١ ٢٢٦٠٠٠، مدينون ٣٣٩٠٠٠، أوراق قبض ١٢٠٠٠٠
 نقدية بالصندوق ٤٨٥٠٠٠، رأس المال ٨٠٠٠٠٠، أرباح السنة السابقة المحتجزة
 ٧٦٠٠٠، موردون ٢٣٥٠٠٠، أ. دفع ١٢٠٠٠٠، إيجار مقدم ٨٤٠٠٠، مخصص
 استهلاك أثاث ٦٢٥٠٠، مخصص استهلاك سيارات ٤٥٠٠٠، مخصص ديون
 مشكوك فيها ٣٤٠٠٠، مشتريات ٩٧٦٠٠٠، مبيعات ١٥٢٧٥٠٠، مردودات
 مشتريات ٤١٠٠٠، مردودات مبيعات ٧٢٥٠٠، حسم ممنوح ٦٨٤٠٠، حسم
 مكتب ٥٦٠٠٠، نقل للداخل ٥٤٠٠٠، نقل للخارج ٣٢٠٠٠، رواتب وأجور
 ١٩٢١٠٠، عمولات بيع ٢٤٥٠٠، مصاريف دعاية وإعلان ١٢٠٠٠، تأمين ضد
 الحريق ٦٥٠٠

وعند الجرد الجاري بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١ تبين مايلي :

١- يبلغ الاستهلاك السنوي للأثاث والتراكيبات ٧٥٠٠ وللسيارات ١٥٠٠٠

- ٢- ترغب المنشأة زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٥٠٠٠ ل.س وبلغت المواد والمهمات المستخدمة في عمليات البيع ٩٠٠٠ ل.س.
- ٣- الإيجار المقدم يخص سنتين ماليتين مناصفة وهي ٢٠٠١ و ٢٠٠٢.
- ٤- هناك رواتب وأجور مستحقة لم تدفع ٦٠٠٠.
- ٥- تبلغ البضاعة بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١ الموجودة في المخازن ١٢٦٠٠٠ ل.س.
- المطلوب :**

- ١- إعداد ورقة العمل بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١ وإثبات قيود التسويات الجردية.
- ٢- إعداد قائمة الدخل عن الفترة المنتهية بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١ وقيود إقفال.
- ٣- إعداد قائمة المركز المالي بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١ وإثبات قيود الإقفال.
- ٤- إعداد قائمة المتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية ٢٠٠١/١٢/٣١ بالطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

شركة القمر التجارية

الحل :

أولا : ورقة العمل عن السنة المنتهية بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١

قائمة المراكز المالي		قائمة الدخل		ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة		الحسابات
إلى	من	إلى	من	إلى	من	إلى	من	إلى	من	
	١٢٣٥٠٠				١٢٣٥٠٠				١٢٣٥٠٠	أثاث وتزكيات
٧٠٠٠٠				٧٠٠٠٠		(١) ٧٥٠٠		٦٢٥٠٠		م.أ. أثاث
	١٦٦٥٠٠				١٦٦٥٠٠			١٦٦٥٠٠		سيارات
٦٠٠٠٠				٦٠٠٠٠		(٢) ١٥٠٠٠		٤٥٠٠٠		م.أ. سيارات
	٦٠٠٠				٦٠٠٠	(٣) ٩٠٠٠			١٥٠٠٠	مواد ومهمات
		٢٢٦٠٠٠			٢٢٦٠٠٠				٢٢٦٠٠٠	خزونات صناعة ١/١
	٣٣٩٠٠٠				٣٣٩٠٠٠				٣٣٩٠٠٠	مدينون
٣٩٠٠٠				٣٩٠٠٠		(٤) ٥٠٠٠		٢٤٠٠٠		م.د.م. فيها

			٦٥٠٠		٦٥٠٠							٦٥٠٠	تأمين ضد الحريق
			٧٥٠٠		٧٥٠٠								استهلاك أثاث
			١٥٠٠٠		١٥٠٠٠								استهلاك سيارات
			٩٠٠٠		٩٠٠٠								مواد وخدمات مستخدمة
			٥٠٠٠		٥٠٠٠								ديون مشكوك فيها
			٤٢٠٠٠		٤٢٠٠٠								إيجار
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠		(٦)١٢٠٠٠								أجور مستحقة
	١٢٦٠٠٠			١٢٦٠٠٠		(٧)١٢٦٠٠٠							مخزون بضاعة ١٢/٣١
		١٢٦٠٠٠		١٢٦٠٠٠		(٧)١٢٦٠٠٠							قائمة الدخل
				<u>٢١٦٢٥٠٠</u>		<u>٢١٦٢٥٠٠</u>							
					<u>٢١٦١٥٠٠</u>		<u>٢٢٠٥٠٠</u>		<u>٢٢٠٥٠٠</u>				
	٨٠٠٠	٨٠٠٠											صافي الخسارة
١٤١٦٠٠٠	١٤١٦٠٠٠	١٧٥٨٥٠٠	١٧٥٨٥٠٠										

القيود المحاسبية لإثبات التسويات في ٢٠٠١/١٢/٣١:

٧٥٠٠	من حـ/ استهلاك أثاث	
٧٥٠٠	إلى حـ/ م.أ. أثاث	
	إثبات الاستهلاك	
١٥٠٠٠	من حـ/ استهلاك سيارات	
١٥٠٠٠	إلى حـ/ م.أ. سيارات	
	إثبات استهلاك سيارات	
٩٠٠٠	من حـ/ مواد ومهمات مستخدمة	
٩٠٠٠	إلى حـ/ مواد ومهمات	
	إثبات المواد المستخدمة	
٥٠٠٠	من حـ/ ديون مشكوك فيها	
٥٠٠٠	إلى حـ/ م.د.م. فيها	
٤٢٠٠٠	من حـ/ إيجار	
٤٢٠٠٠	إلى حـ/ إيجار مقدم	
١٦٠٠٠	من حـ/ رواتب وأجور	
١٦٠٠٠	إلى حـ/ رواتب مستحق	
١٢٦٠٠٠	من حـ/ مخزون بضاعة ١٢/٣١	
١٢٦٠٠٠	إلى حـ/ الدخل	
١٧٥٨٥٠٠	من حـ/ الدخل	
	إلى مذكورين	
٢٢٦٠٠٠	إلى حـ/ مخزون بضاعة ١/١	

إلى حـ/ مشتريات	٩٧٦٠٠٠	
إلى حـ/ مر. مبيعات	٧٢٥٠٠	
إلى حـ/ حسم ممنوح	٦٨٤٠٠	
إلى حـ/ م. نقل للداخل	٥٤٠٠	
إلى حـ/ م. نقل للخارج	٣٢٠٠٠	
إلى حـ/ رواتب وأجور	٢٠٨١٠٠	
إلى حـ/ عمولات البيع	٢٤٥٠٠	
إلى حـ/ مصاريف دعاية	١٢٠٠٠	
إلى حـ/ م. تأمين ضد الحريق	٦٥٠٠	
إلى حـ/ استهلاك آلات	٧٥٠٠	
إلى حـ/ استهلاك سيارات	١٥٠٠٠	
إلى حـ/ مواد ومهمات مستخدمة	٩٠٠٠	
إلى حـ/ ديون مشكوك فيها	٥٠٠٠	
إلى حـ/ إيجار	٤٢٠٠٠	
من المذكورين		
من حـ/ مبيعات	١٥٢٧٥٠٠	
من حـ/ مر. مشتريات	٤١٠٠٠	
من حـ/ حسم مكتب	٥٦٠٠٠	
إلى حـ/ الدخل	١٦٢٤٥٠٠	

ثانيا: قائمة الدخل عن المدة المنتهية بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١

البيان	ل.س	ل.س	ل.س
المبيعات		١٥٢٧٥٠٠	
مر. المبيعات	٧٢٥٠٠		
حسم ممنوح	٦٨٤٠٠		
		(١٤٠٩٠٠)	
صافي المبيعات			١٣٨٦٦٠٠
- تكلفة البضاعة المباعة			
بضاعة ١/١		٢٢٦٠٠٠	
مشتريات	٩٧٦٠٠٠		
- حسم مكتسب	(٥٦٠٠٠)		
- مر. مشتريات	(٤١٠٠٠)		
صافي المشتريات	٨٧٩٠٠٠		
مصاريف نقل للداخل	٥٤٠٠٠		
تكلفة المشتريات		٩٣٣٠٠٠	
تكلفة بضاعة متاحة للبيع		١١٥٩٠٠٠	
- بضاعة آخر المدة		(١٢٦٠٠٠)	
تكلفة البضاعة المباعة			(١٠٣٣٠٠٠)
محمل الدخل التشغيلي			٣٥٣٦٠٠
المصاريف التشغيلية			
مصاريف إدارية ومالية			
رواتب وأجور	٢٠٨١٠٠		
تأمين ضد الحريق	٦٥٠٠		
استهلاك أثاث	٧٥٠٠		
استهلاك سيارات	١٥٠٠٠		

مواد ومهمات مستخدمة	٩٠٠٠		
ديون ومهمات مستخدمة	٥٠٠٠		
إيجار	<u>٤٢٠٠٠</u>		
		٢٩٣١٠٠	
٠.م بيع وتوزيع			
مصاريف نقل للخارج	٣٢٠٠٠		
عمولات بيع	٢٤٥٠٠		
مصاريف دعاية	<u>١٢٠٠٠</u>		
		<u>٦٨٥٠٠</u>	
مجموع المصاريف التشغيلية			<u>٣٦١٦٠٠</u>
صافي الخسارة			<u>(٨٠٠٠)</u>

قائمة المركز المالي بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١

البيان	ل.س	ل.س	ل.س
الأصول			
أصول متداولة			
نقدية بالصندوق		٤٨٥٠٠٠	
أوراق قبض		١٢٠٠٠٠	
مدينون	٣٣٩٠٠٠		
م.د.م. فيها	<u>(٣٩٠٠٠)</u>	٣٠٠٠٠٠	
مخزون بضاعة		١٢٦٠٠٠	
مخزون مواد ومهمات		٦٠٠٠	
إيجار مقدم		<u>٤٢٠٠٠</u>	
			١٠٧٩٠٠٠

الأصول الثابتة			
أثاث وتركيبات	١٢٣٥٠٠		
م.أ.أثاث	<u>(٧٠٠٠)</u>		
		٥٣٥٠٠	
سيارات	١٦٦٥٠٠		
م.أ.سيارات	<u>(٦٠٠٠)</u>		
		<u>١٠٦٥٠٠</u>	
			<u>١٦٠٠٠</u>
مجموع الأصول			<u>١٢٣٩٠٠٠</u>
الخصوم			
الالتزامات			
دائنين		٢٣٥٠٠٠	
أ.دفع		١٢٠٠٠٠	
أجور مستحقة		<u>١٦٠٠٠</u>	
			٣٧١٠٠٠
حقوق الملكية			
رأس المال		٨٠٠٠٠٠	
أرباح محتجزة	٧٦٠٠٠		
خسائر السنة الحالية	<u>(٨٠٠٠)</u>	<u>٦٨٠٠٠</u>	
			<u>٨٦٨٠٠٠</u>
			<u>١٢٣٩٠٠٠</u>

قيود إقفال الدفاتر :

من مذكورين		
من حـ / دائنون		٢٣٥٠٠٠
من حـ / أ. دفع		١٢٠٠٠٠
من حـ / أجور مستحقة		١٦٠٠٠
من حـ / رأس المال		٨٠٠٠٠٠
من حـ / أرباح محتجزة		٦٨٠٠٠
من حـ / م.د.م. فيها		٣٩٠٠٠
من حـ / م.أ.أثاث		٧٠٠٠٠
من حـ / م.أ. سيارات		٦٠٠٠٠
إلى مذكورين		
إلى حـ / نقدية بالصندوق	٤٨٥٠٠٠	
إلى حـ / أ.ق	١٢٠٠٠٠	
إلى حـ / مدينين	٣٣٩٠٠٠	
إلى حـ / مخزون بضاعة	١٢٦٠٠٠	
إلى حـ / مخزون مواد ومهمات	٦٠٠٠	
إلى حـ / مخزون إيجار مقدم	٤٢٠٠٠	
إلى حـ / أثاث وتركيبات	١٢٣٥٠٠	
إلى حـ / سيارات	١٦٦٥٠٠	
إقفال الدفاتر		

٤- قائمة التدفقات النقدية :

أولاً: الطريقة غير المباشرة: حيث تعتمد هذه الطريقة على الأخذ بالحساب التغيرات غير النقدية في المنشأة تعادل التغيرات النقدية وذلك وفق المعادلة التالية :

الأصول = الخصوم

$$\text{النقدية} + \text{الأصول الأخرى} = \text{الخصوم}$$

$$\text{النقدية} = \text{الخصوم} - \text{الأصول الأخرى}$$

$$\text{التغير في النقدية} = \text{التغير في الخصوم} - \text{التغير في بقية الأصول}$$

$$\text{التغير في النقدية} = \text{التغير في الحسابات الأخرى}$$

قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة غير المباشرة :

صافي التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية	
صافي الخسارة لعام ٢٠٠١	(٨٠٠٠)
<u>يضاف</u>	
زيادة في حسابات الدائنين	٣٥٠٠٠
زيادة في أوراق الدفع	١٥٥٠٠
زيادة في أجور مستحقة	١٦٠٠٠
زيادة في مخصص الديون المشكوك فيها	٥٠٠٠
نقص المدينين	٢١٠٠٠
نقص مخزون البضاعة	١٠٠٠٠٠
نقص مخزون المواد والمهمات	٩٠٠٠
استهلاك أثاث	٧٥٠٠
استهلاك سيارات	١٥٠٠٠
<u>يطرح</u>	
الزيادة في الإيجار المقدم	(٣٧٠٠٠)
الزيادة في أوراق القبض	(٢٠٠٠٠)

صافي التدفق من العمليات التشغيلية	١٥٩.٠٠٠
صافي التدفقات من العمليات الاستثمارية (لا يوجد عمليات استثمارية)	
صافي التدفق من العمليات التمويلية	
توزيع أرباح (مسحوبات)	(١٢٤.٠٠٠)
صافي التدفق النقدي	٣٥.٠٠٠
يضاف-رصيد النقدية في الصندوق أول المدة	٤٥.٠٠٠
رصيد النقدية في الصندوق آخر المدة	<u>٤٨٥.٠٠٠</u>

قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة :

١٣٨٧٦٠٠	١٣٨٦٦٠٠ (٢٠.٠٠٠) <u>٢١.٠٠٠</u>	٨٧٩.٠٠٠ (١٥٥.٠٠٠) <u>(٣٥.٠٠٠)</u> (٨٢٨٥.٠٠٠)	أولاً : التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية :
			١- تدفقات داخلية :
			صافي المبيعات
			يطرح-زيادة أوراق القبض
			يضاف- النقص في المتحصلات النقدية (المدينين)
			٢- تدفقات خارجة :
			المشتريات
			يطرح-زيادة أوراق الدفع
			يطرح-زيادة دائنين

المصروفات الأخرى النقدية:		
نقل للداخل	٥٤٠٠٠	
رواتب وأجور مدفوعة	١٩٢١٠٠	
تأمين ضد الحريق	٦٥٠٠	
إيجار مدفوع	٧٩٠٠٠	
مصاريف نقل للخارج	٣٢٠٠٠	
عمولات	٢٤٥٠٠	
مصاريف دعاية	١٢٠٠٠	
	(٤٠٠١٠٠)	
صافي التدفقات من العمليات التشغيلية	(١٢٢٨٦٠٠)	
ثانياً : التدفقات من العمليات الاستثمارية:	١٥٩٠٠٠	
لا يوجد	٠٠٠٠	
ثالثاً : التدفقات من العمليات التمويلية :	(١٢٤٠٠٠)	
توزيع أرباح (مسحوبات)	٣٥٠٠٠	
صافي التدفق النقدي	٤٥٠٠٠٠	
النقدية في الصندوق ٢٠٠١/١/١	٤٨٥٠٠٠	
النقدية في الصندوق ٢٠٠١/١٢/٣١		

مسائل عامة غير محلولة

المسألة الأولى: فيمايلي الميزانية العمومية بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١ لمنشأة السعادة التجارية:

الميزانية العمومية كما تظهر في ٢٠٠٠/١٢/٣١

أصول متداولة	رأس المال
نقدية ١٨٥٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
أوراق قبض ٨٧٠٠٠	
مدينون ٢٥٠٠٠	الالتزامات
تأمين مقدم ١٥٤٠٠	أوراق دفع ١٠٠٠٠٠
مخزون بضاعة ٢١٠٠٠٠	دائون ٢٤٨٠٠٠
	إيجارات مستحقة ٢٠٤٠٠
	الدفع
أصول ثابتة	٣٦٨٤٠٠
أراضي ١٥٠٠٠٠	
مباني ٨٨٠٠٠٠	
مخصص استهلاك مباني (١٧٦٠٠٠)	
٧٠٤٠٠٠	
أثاث وتركيبات ٢٤٠٠٠٠	
مخصص استهلاك (٤٨٠٠٠)	
١٩٢٠٠٠	
١٥٦٨٤٠٠	١٥٦٨٤٠٠

وبتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١ كان ميزان المراجعة على الشكل التالي :

ميزان المراجعة بالأرصدة المعد في ٢٠٠١/١٢/٣١

البيان	دائن	مدين
مخزون بضاعة ١/١		٢١٠٠٠٠
تأمين مقدم		١٥٧٠٠
أراض		١٨٠٠٠٠
مباني		٨٨٠٠٠٠
مخصص استهلاك مباني	١٧٦٠٠٠	
أثاث وتركيبات		٢٤٠٠٠٠
مخصص استهلاك أثاث	٤٨٠٠٠	
مدنيين		٢٥٢٠٠٠
موردين	١٦٧٠٠٠	
أوراق قبض		٦٠٠٠٠
أوراق دفع	٨٠٠٠٠	
نقدية صندوق		١١٢٠٠٠
رأس المال	١٤٦٧٧٠٠	
مشتريات		١٣٧٠٠٠٠
مبيعات	٢٥٠٥٩٠٠	
مردودات مبيعات		٧٢٦٠٠
مردودات مشتريات	١٠٠٠٠	
مصاريف نقل للداخل		١٤٢٠٠
حسم ممنوح		٢٧٥٠٠
دعاية وإعلان		١٦٠٠٠
حسم مكتسب	٢٧٥٠٠	
رواتب وعمولات على المبيعات		٣٨٠٠٠٠
مصاريف نقل مبيعات		٨٣٠٠٠

رواتب وأجور إدارية	٥٣٠.٨٠٠	
مياه وكهرباء	٢٨٨.٠٠	
إصلاح مباني	٩٥.٠٠	
	<u>٤٤٨٢١.٠٠</u>	<u>٤٤٨٢١.٠٠</u>

فإذا علمت :

- ١- في ٢٠٠١/١٢/٣١ بلغ المخزون السلعي ٢٧.٠٠٠ ل.س حسب الجرد الفعلي بسعر السوق الذي يقل بمعدل ١٠% عن التكلفة.
- ٢- الزيادة في التأمين المقدم الوارد في ميزان المراجعة يخص عام ٢٠٠٢ أما التأمين المقدم الوارد في ميزانية ٢٠٠٠ فهو يخص عام ٢٠٠١.
- ٣- يبلغ الاستهلاك السنوي للمباني ٤٤.٠٠٠ ل.س وللأثاث ٢٤.٠٠٠ ل.س.
- ٤- الرواتب والأجور الإدارية المستحقة في نهاية العام ولم تسدد ٨٢.٠٠ ل.س.
- ٥- الديون المشكوك في تحصيلها تقدر بـ ٧.٠٠٠ ل.س.
- ٦- إن الزيادة في رأس المال تمت نقداً بإيداع المبلغ في الصندوق.
- ٧- الأراضي التي تم شراؤها دفعت قيمتها نقداً.

المطلوب :

- ١- إعداد ورقة العمل عن الفترة المنتهية بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١.
- ٢- إجراء قيود التسوية اللازمة.
- ٣- إعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر عن الفترة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١.
- ٤- إعداد الميزانية العمومية بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١.
- ٥- إعداد قائمة التدفقات النقدية عن الفترة نفسها.

المسألة الثانية: في ٢٠٠٠/١/١ بدأت منشأة البدر التجارية أعمالها برأسمال ٢٤٠٠٠٠٠ ل.س أودع بالمصرف وفي التاريخ نفسه اشترت محل التاجر أحمد بمبلغ ١٤٠٠٠٠٠ ل.س حيث كانت ميزانيته على النحو التالي :

ميزانية التاجر أحمد كما تظهر في ٢٠٠٠/١/١

آلات	٢٠٠٠٠	رأس المال	١٢٤٠٠٠٠
أثاث	٤٠٠٠٠	دائنين	٣٤٠٠٠٠
مخزون بضاعة	١٠٠٠٠٠٠	أوراق دفع	١٠٠٠٠٠
مدينين	٥٠٠٠٠٠	مؤونة ديون مشكوك فيها	١٠٠٠٠٠
صندوق	٤٠٠٠٠		
	<u>١٧٨٠٠٠٠</u>		<u>١٧٨٠٠٠٠</u>

وكانت شروط الشراء كمايلي :

- ١- تأخذ المنشأة الأصول عدا النقدية بقيمتها الواردة في الميزانية.
 - ٢- تتعهد المنشأة بالالتزامات.
 - ٣- تسدد المنشأة الثمن بدفع ١٠٠٠٠٠٠٠ بشك على المصرف والباقي يحزر به سندا يستحق الدفع بعد ستة أشهر وقد تم تنفيذ الاتفاق .
- وفي ٢٠٠٠/١٢/٣١ أظهر ميزان المراجعة الأرصدة التالية علاوة عن الأرصدة التي تنتج عن المعلومات السابقة.

من	إلى	البيان
١٦٤٠٠٠٠		مشتريات
٧٠٠٠٠٠		مدينين
٤٠٠٠٠		ديون معدومة
٢٤٠٠٠٠		مصاريف بيع
١٨٠٠٠٠		مصاريف إدارية

رواتب		١٠٠٠٠٠
إيجار		٢٦٠٠٠٠
مصاريف عامة		٣٠٠٠٠
مصاريف شراء		٦٠٠٠٠
حسم ممنوح		٤٢٠٠٠
أوراق قبض		١٦٠٠٠٠
مصرف		٦٦٠٠٠٠
أوراق برسم التحصيل		١٠٠٠٠٠
أوراق دفع	١٨٠٠٠٠	
دائنين	٦٠٠٠٠٠	
حسم مكتسب	٢٠٠٠٠	
فوائد مصرفية	١٢٠٠٠	
مبيعات	٢٣٤٠٠٠٠	
	<u>٣١٥٢٠٠٠</u>	<u>٤٢١٢٠٠٠</u>

وعند الجرد في ٢٠٠٠/١٢/٣٠ تبين مايلي :

١- بلغ مخزون البضاعة بسعر السوق ١٠٠٠٠٠٠ ل.س الذي يزيد على سعر التكلفة بمعدل ٥% من سعر السوق.

٢- تستهلك الأصول الثابتة بالمعدلات التالية :

الأثاث ٥% سنوياً - الآلات ١٠% سنوياً علماً أن نفايتها ١٠% من التكلفة.

٣- تم تسجيل مبلغ ٣٠٠٠٠ ل.س ضمن مصاريف البيع خطأً وهو يعود لمصاريف الشراء.

٤- أعاد الزبائن بضاعة قيمتها ١٢٠٠٠٠ ل.س بلغت تكلفتها ٦٠٠٠٠ ل.س أعيدت للموردين مباشرة.

٥- أفلس أحد الزبائن البالغ دينه ٢٠٠٠٠ ل.س وتقرر إعدام الدين وتشكيل مخصص ديون مشكوك فيها بمعدل ٥٠% من الزبائن و٢٠% مخصص حسم ممنوح.

٦- هناك كمبيالة مسحوبة على أحد الزبائن تستحق في ٢٠٠٠/١٢/٣١ بمبلغ ٣٦٠٠٠ ل.س طلب إلغائها على أن تسجل عليه بالحساب مع فوائد التأخير وقدرها ٤٠٠٠ ل.س وقد نفذ الاتفاق.

٧- الرواتب الشهرية ١٠٠٠٠ ل.س.

٨- سجل ضمن مصروف الإيجار إيجار المحل مدفوع مقدما عن شهر كانون الثاني ٢٠٠١.

٩- سجل المصرف للمنشأة فوائد الحساب الجاري البالغة ٧٤٠٠ ل.س ولم تسجل بدفاتر المنشأة بعد.

١٠- حصل المصرف كمبيالة بـ ٥٠٠٠٠ ل.س لم تسجل بدفاتر المنشأة بعد.

المطلوب :

١ - تكملة ميزان المراجعة بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١ ضمن ورقة العمل عن الفترة المنتهية بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١.

٢ - إعداد قائمة الدخل عن الفترة نفسها.

٣ - إعداد قائمة المركز المالي بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١.

٤ - إعداد قائمة التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١.

المسألة الثالثة : في ٢٠٠١/١٢/٣١ كانت الميزانية العمومية لمنشأة الصقور على النحو التالي:

الميزانية العمومية كما تظهر في ٢٠٠١/١٢/٣١

أصول متداولة			
مصرف	١٣٥.٠٠٠	الالتزامات	
زبائن	٤.٠٠٠	أ.دفع	٢٦.٠٠٠
(٢٥.٠٠٠) م.د.م فيها		موردين	٣٥.٠٠٠
	٣٧٥.٠٠٠		٦١.٠٠٠
مخزون بضاعة	١٩٥.٠٠٠	رأس المال	٢٥.٠٠٠
أصول ثابتة	١٩٢.٠٠٠		
أثاث	٤.٠٠٠		
آلات	٣٢٥.٠٠٠		
مباني	٣.٠٠٠		
أراض	١٥.٠٠٠		
شهرة محل	٢٢٥.٠٠٠		
مصاريف تأسيس	١٥.٠٠٠		
	١١٩.٠٠٠		
	٣١١.٠٠٠		٣١١.٠٠٠

وبتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ ظهرت الأرصدة التالية إضافة إلى الأرصدة الناجمة عن الميزانية السابقة:

البيان	إلى	من
مشتريات		٧٥.٠٠٠
مردودات مبيعات		٢٥.٠٠٠
زبائن		٧١.٠٠٠
أوراق قبض		٤٧٥.٠٠٠
مصاريف بيع وتوزيع		١.٠٠٠

دعاية وإعلان		٥.٠٠٠
آلات		٦٧٥.٠٠٠
مصاريف عامة		٤.٠٠٠
مصاريف تجارية		٢٢٥.٠٠
أوراق برسم التحصيل		٣.٠٠٠
بريد وبرق وهاتف		١١٥.٠٠
كهرباء ومياه		١٨٥.٠٠
نقل مبيعات		١٧٥.٠٠
أثاث		٦.٠٠٠
نقل مشتريات		٢.٠٠٠
ديون معدومة		٢.٠٠٠
حسم ممنوح		٢.٠٠٠
رواتب		١١٥.٠٠٠
مصرف		٨.٠٠٠.٠٠
عمولة وكلاء شراء		١.٠٠٠.٠٠
مبيعات	١٩١.٠٠٠.٠٠	
مر. مشتريات	٣.٠٠٠.٠٠	
موردين	٢٢٥.٠٠٠.٠٠	
أوراق دفع	١٧٥.٠٠٠.٠٠	
حسم مكتسب	١٥.٠٠٠.٠٠	
فوائد مصرف	٢.٠٠٠.٠٠	
المجموع	<u>٢٣٧٥.٠٠٠.٠٠</u>	<u>٣٨٨.٠٠٠.٠٠</u>

وقد تبين لك المعلومات التالية:

١- تبلغ تكلفة مخزون آخر المدة ٦٠.٠٠٠ ل.س.

٢- أعدم عند الجرد مبلغ ١٠٠٠٠ ل.س، وتقرر تكوين مخصص للديون المشكوك فيها للعام القادم بمعدل ٤% من رصيد المدينين، ومخصص للحسم الممنوح بمعدل ٢% من الديون الجيدة.

٣- تقرر تكوين مخصص آجيو بمعدل خصم ٦% سنوياً ووسطي استحقاق ثلاثة أشهر بالإضافة إلى عمولة تحصيل بمعدل ١,٠%.

٤- هناك مبلغ ٢٠٠٠ ل.س مصاريف بيع وتوزيع مستحقة، ومبلغ ٢٢٥٠ ل.س مصاريف عامة مستحقة، ومبلغ ٧٥٠٠ ل.س مصاريف نقل مبيعات مستحقة، ومبلغ ١٠٠٠ ل.س دعاية وإعلان مدفوعة مقدماً، ومبلغ ١١٧٩٠ ل.س رواتب مدفوعة مقدماً.

٥- تم شراء بعض الآلات في ٢٠٠٢/٧/١، وتم شراء أثاث في ٢٠٠٢/٤/١ نقداً.

٦- تستهلك الشركة أصولها الثابتة بالمعدلات السنوية التالية:

٢٠% أثاث - ١٠% الآلات - ٥٠% المباني - ويبلغ قسط استهلاك مصاريف التأسيس ٣٠٠٠٠ ل.س سنوياً.

المطلوب :

١- تكملة ميزان المراجعة بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ ضمن ورقة العمل عن الفترة

المنتهية بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١

٢- إعداد قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

٣- إعداد قائمة المركز المالي بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١.

٤- إعداد قائمة التدفقات النقدية عن الفترة نفسها.

المسألة الرابعة: ظهرت الميزانية العمومية لشركة الغرب في ٢٠٠٢/١٢/٣١ على

الشكل التالي:

الميزانية العمومية لشركة الغرب كما تظهر في ٢٠٠٢/١٢/٣١

أصول متداولة			٢٩٥٢٤٤٢
نقدية بالمصرف			
استثمارات قصيرة الأجل	٣٠٠٠٠٠		
مخصص هبوط أسعار			
استثمارات	٢٠٠٠٠		
أوراق قبض	٢٦٠٠٠٠		٢٨٠٠٠٠
مخصص أجيرو	٤٥٠٠		
مدنين	٣١٨٠٠٠		٢٥٥٥٠٠
مخصص ديون مشكوك فيها	١٥٩٠٠		
مخصص حسم ممنوح	٣٠٢١٠٠		
	٦٠٤٢		
مخزون سلعي			٢٩٦٠٥٨
أصول ثابتة			٤٠٠٠٠٠
أثاث	٨٠٠٠٠		
مجمع استهلاك أثاث	٣٢٠٠٠		
آلات	٥٦٠٠٠٠		٤٨٠٠٠
مجمع استهلاك آلات	١١٢٠٠٠		
			٤٤٨٠٠٠

مبان	١٢٠٠٠٠	
-مجمع استهلاك مبان	١٢٠٠٠٠	
		١٠٨٠٠٠
أراضي		٢٠٠٠٠٠
مصاريف تأسيس		٢٤٠٠٠٠
		٨٠٠٠٠٠
		٨٠٠٠٠٠

وبتاريخ ٢٠٠٣/٤/١ اشترت شركة الغرب بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠ ل.س خالداً
التجارية- عدا النقدية- هو كانت ميزانية شركة خالداً بتاريخه على الشكل التالي:
الميزانية العمومية لشركة خالداً كما تظهر في ٢٠٠٣/٤/١

أثاث	١٠٠٠٠٠	رأس المال	١٥٠٠٠٠٠
آلات	٨٠٠٠٠٠	موردين	٣٠٠٠٠٠
مخزن سلعي	٤٠٠٠٠٠		
مدينين	٢٠٠٠٠٠		
نقدية	٣٠٠٠٠٠		
	١٨٠٠٠٠٠		١٨٠٠٠٠٠

وبتاريخه تم إعادة تقرير أصول شركة خالداً على الشكل التالي:

٦٠٠٠٠ ل.س الأثاث- ٦٤٠٠٠٠ ل.س الآلات- ٣٨٠٠٠٠ ل.س مخزون
سلعي- ١٨٠٠٠٠ مدينين.

وفي ٢٠٠٣/١٢/٣١ ظهر ميزان المراجعة لشركة الغرب - عدا المعلومات الواردة
أعلاه- على الشكل التالي:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	البيان
١٢٩٠٠٠٠		مشتريات
٧٥٦٠٠		مر. مبيعات
٢٠٠٠٠		نقل مشتريات

عمولة وكلاء شراء	٣٢٠٠٠	
نقدية بالمصرف	٢٠٦٥٠٩٠	
استثمارات قصيرة الأجل	١٨٠٠٠٠	
أوراق قبض	١٨٠٠٠٠	
أجيو	١٣٥٠٠	
مدينين	٤٢٠٠٠٠	
ديون معدومة	١٢٠٠٠	
حسم ممنوح	١٠٠٠	
مصاريف هاتف وإنترنت	٢٤٠٠٠	
رواتب وأجور	٢٣٤٠٠٠	
كهرباء ومياه	١٢٥٠٠	
مصاريف عمومية	٣٢٣٥٢	
مر. مشتريات	٣٦٠٠٠	
مبيعات	٢٤٧٥٦٠٠	
أرباح بيع استثمارات	٢٠٠٠٠	
موردين	٣٢٨٠٠٠	
أوراق الدفع	٢٢٢٠٠٠	
	٣٠٨١٦٠٠	٤٣٨١٤٤٢

وقد ظهرت لديك المعلومات التالية:

- ١- بلغت تكلفة مخزون آخر المدة ٣٤٠٠٠٠ ل.س .
- ٢- تستهلك الشركة أصولها الثابتة وفق المعدلات السنوية التالية: الأثاث ٢٠% - الآلات ١٠% - المباني ٥% - أما مصاريف التأسيس فتستهلك بمعدل ٦٠٠٠٠ ل.س سنويا.
- ٣- كانت المصاريف المستحقة كالتالي: ٥٤٠٠ ل.س نقل مشتريات - ٦٠٠٠ ل.س

هاتف وإنترنت - ٤٦٠٠ كهرباء ومياه.

٤- كانت المصاريف المدفوعة مقدماً كالتالي: ٣٤٠٠ ل.س عمولة وكلاء شراء-
١٨٠٠٠ رواتب وأجور.

٥- تقرر تكوين مخصص للديون المشكوك فيها للعام القادم بمعدل ٥% من رصيد
المدينين، ومخصص للحسم الممنوح بمعدل ١% من الديون الجيدة، وتكوين مخصص
للأجور بمعدل خصم ٦% سنوياً وسطي استحقاق ثلاثة أشهر إضافة لعمولة
تحصيل ١%.

المطلوب:

١- إتمام ميزان المراجعة في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

٢- إعداد ورقة العمل وبيان التسويات اللازمة فيها.

٣- إعداد الحسابات الختامية، والميزانية العمومية لشركة الغرب كما تظهر في
٢٠٠٣/١٢/٣١.

٤- إعداد قائمة التدفقات النقدية عن عام ٢٠٠٣.

المسألة الخامسة: المعلومات التالية مستخرجة من دفاتر أحد التجار في
٢٠٠١/١٢/٣١.

الأرصدة المدينة :

١٠٨٠٠٠	أ. قبض	٩٦٠	فوائد قرض	٦٦٠٠	حسم ممنوح
١٠٠٠٠٠	صندوق	٨٢٠٠	م. نثرية	٢٠٠٠	أ. برسم التحصيل
١٣٠٠٠٠	بنك	١٩٣٧٠	م. إدارية	٣٠٨٠٠	رواتب وأجور
٥١٧٣٤٠	مشتريات	٢٣٢٧٠٠	بضاعة ١/١	١٠٩٤٠٠	زبائن
١٧٤٠٠	مردودات مبيعات	٦٦٤٠	م. شراء	٤٠٠٠٠	أبنية ١/٤/٢٠٠١
١٦٠٠٠	أثاث	٢٠٢٣٠	أ. مالية	١٥٠٦٠	م. بيع
٦٠٠٠٠	آلات	٦٠٠٠	مسحوبات	(المجموع ١٤٥٦٧٠٠)	

الأرصدة الدائنة:

٥٠٠٠٠	رأس المال	٥١٣٦	حسم مكتسب	٣٢٠٠	م. استهلاك أثاث
٨٠٨٠٠٠	مبيعات	٢٨٤٥٤	أ. دفع	٤٠٠٠٠	قرض ٥%
٢٤٩١٠	مردودات مشتريات	٢٨٦٠٠	دائنون	١٣٥٠٠	م. استهلاك آلات
٤٩٠٠	م. د. م. فيها		المجموع	١٤٥٦٧٠٠	

وعند الجرد الجاري بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١ تبين مايلي :

١- قدرت بضاعة آخر المدة بمبلغ ١٩٢٢١٠ ل.س منها ما قيمته ٩٢١٠ ل.س مستحق عليه رسوم جمركية قدرها ٦٠٠ ل.س لم تدفع بعد.

٢- تستهلك الموجودات الثابتة كمايلي :

أ- الآلات بمعدل ١٠% وتقدر النفاية بـ ١٠% من التكلفة، وتم بيع آلة أثناء الجرد تكلفتها ٢٠٠٠٠ ل.س بمبلغ ١٠٧٠٠ ل.س نقدا.

ب- يستهلك الأثاث بمعدل ٢٠% والأبنية بمعدل ٥%.

٣- عند جرد الزبائن تبين مايلي :

الرقم	اسم الزبون	مبلغ الدين	ملاحظات
١	أحمد	٢٠٠٠٠	قيمة بضاعة بيعت له منذ يومين بحسم ٥%
٢	سالم	٣٥٠٠	في حالة ارتباك مالي
٣	رياض	٧٥٠٠	أفلس وسوف لا يسدد أكثر من ثلث المبلغ
٤	ياسين	١٢٠٠٠	هناك خلاف حول ربع الدين
٥	سعيد	٦٦٤٠٠	حالته المالية جيدة
		<u>١٠٩٤٠٠</u>	

٤- تكون مخصص للأجيو بمعدل ٦% ووسطي الاستحقاق ٣ أشهر.

٥- من كشف المصرف تبين أن رصيد التاجر لدى المصرف دائناً بمبلغ ١٥٦١٧٤ ل.س. ويعود سبب الاختلاف إلى مايلي :

- أ- هناك فوائد لمصلحة التاجر تبلغ ٤٧٧٤ ل.س لم تسجل بالدفاتر بعد.
- ب- الأوراق برسم التحصيل مكونة من ورقتين بقيمة متساوية، وقد حصلت الأولى ولم يحن بعد ميعاد استحقاق الثانية.
- ج- هناك شيكات لم يتقدم حاملوها بصرفها بعد تبلغ ٢٥٠٠٠ ل.س.
- د- هناك شيكات مرسله المصرف لم يسجلها بعد تبلغ ٩٥٠٠ ل.س.
- هـ- بلغت العمولات المصرفية حسب الكشف ١٠٠ ل.س.
- ٦- رسوم الهاتف ضمن المصاريف النثرية وقد وردت فاتورة هاتف في أثناء الجرد بمبلغ ٧٠٠ ل.س وقد دفعت نقداً في ٢٠٠٢/١/١٢ كذلك الإيجار ضمن المصاريف الإدارية وقد دفع مقدماً عن سنتين في ٢٠٠١/١/١ والعقد ينص أن الإيجار السنوي ٣٠٠٠ ل.س.
- ٧- الرواتب الشهرية ٢٤٠٠ ل.س وهناك مبلغ ٢٤٠٠ ل.س مدفوعة عن حملة إعلانية تبدأ في ٢٠٠٢/١/١ علماً بأن الدعاية والإعلان ضمن مصاريف البيع.
- ٨- هناك مبلغ ٤٤٠ ل.س نقل مشتريات سجل خطأ ضمن مصاريف البيع.
- ٩- قدرت الأوراق المالية حسب سعر السوق بمبلغ ١٧٦٣٠ ل.س
- المطلوب :**

- ١- تصوير حساب الآلة المبيعة وتسجيل القيود الجردية المتعلقة بذلك.
- ٢- تصوير قائمة جرد ديون الزبائن.
- ٣- إعداد بيان المطابقة المتعلقة بالمصرف.
- ٤- إعداد ورقة العمل عن الفترة المنتهية بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١.
- ٥- إثبات قيود الجرد اللازمة.
- ٦- إعداد قائمة الدخل عن الفترة المنتهية بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١.
- ٧- إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١.

المراجع العربية

- ١- حسين القاضي، مبادئ المحاسبة (١).
- ٢- حسين القاضي، مبادئ المحاسبة (٢).
- ٣- حمدي السقا وزميله (الجرد والميزانيات) دمشق، جامعة دمشق.
- ٤- حلمي نمر ومحمود شوقي عطا الله (مبادئ المحاسبة المالية)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٠.
- ٥- خيرت ضيف (في أصول المحاسبة)، القاهرة، دار الجامعات المصرية ١٩٧٣.
- ٦- خيرت ضيف وأحمد عبد العال (المدخل في المحاسبة المالية) دار النهضة، بيروت ١٩٨٠.
- ٧- خيرت ضيف (الحسابات الختامية والميزانية) القاهرة دار الجامعات المصرية، ١٩٦٦.
- ٨- عمر السيد حسين (تطور الفكر المحاسبي) الاسكندرية: دار الجامعات، ١٩٦٨.
- ٩- عبد الفتاح الصحن (المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق) دار النجاح للطباعة، الاسكندرية ١٩٧٨.
- ١٠- محمد مطر (المحاسبة المالية)، عمان، دار حنين، ١٩٩٣.
- ١١- نعيم دهمش (القوائم المالية، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً: قائمة التغيرات في المركز المالي من الناحية العلمية والعملية) المكتب الاستشاري، ١٩٩٥.
- ١٢- نبيل الحلبي، بطرس مياله، وزميلهما، (المحاسبة في المنشآت الفردية) أساسيات، دار الأمل - إربد ١٩٩٨.

- ١٣- نبيل الحلبي، بطرس مياله، وزميلهما (المحاسبة في المنشآت الفردية) أصول القياس المحاسبي، دار الأمل - إربد ١٩٩٨.
- ١٤- صالح الرزق وزميله. (أصول المحاسبة)، عمان: دار الفكر للنشر والتوزيع ١٩٩٢.
- ١٥- فالتر ميخس، روبرت ميخس (المحاسبة المالية) ترجمة وتعريب دكتور وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، الرياض: دار المريخ للنشر، ١٩٩٨.
- ١٦- دونالد كيسو - جيري وغاند - المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، تعريب أحمد حجاج، الرياض، دار المريخ للنشر ٢٠٠٠.
- ١٧- المعايير المحاسبية الدولية، تعريب الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عملن ١٩٩٩.
- ١٨- حسين القاضي، بطرس مياله، عصام قريط، عادل ناصر. (الجرد والميزانيات) منشورات جامعة دمشق - ٢٠٠٢.

المراجع الأجنبية

- 1- Asman, Mark F., Cowen, Scott S., : and Mandell, Steven L., Accounting Tody: Principles and Applications, New York : West Publishing Company. 1986.
- 2- Davidson, Sidney and Others., Intermediat Accounting: Concept, Methods, and Uses. Fourth Edition, Chicago: The Dryden Press, 1985.
- 3- Fees, Philip, E., and Warren, Carl S. Accounting Principles. Cincinnati Ohio: South- Western Publishing Co., 1993.
- 4- Fees Philip, E., and Warren Carl S., Accounting Principles, 14th Edition, South- Western Publishing Co. USA, 1984.
- 5- Helmkamp, John E., Imdieke, Leroy, F., ; and Smith, Ralph E., Second Edition, New York:
- 6- John Wiley & sons, 1986.
- 7- Horngren, Charles T., and Walter T. Harison, Jr. Accounting, Prentice Hall, Inc, Englewood Ciffs, New Jersey, USA, 1989.
- 8- Istvan, Donald F., and Avery Clarence, Accounting Principles; New York: Harcourt Brace Jovanovich, In., 1979.
- 9-Kieso, Donald E., and Weygandt, Jerry J., Intermediate Accounting, Seventh Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc., 1992.
- 10- Larson, Kermit D., Fundamental Accounting Principles. Twelfth Edition, Homewood, IL: Irwin, 1990.
- 11- Larson, Kermit D., and Miller, Paul B.W., Fundamental Accounting Principles. Thirteen Edition, Homewood, IL.: Irwin, 1993.
- 12- Larson, Kermit D., and Pyle, William., Fundamental Accounting Principles, Eleventh Edition, Homewood, Illinois, 1988.

- 13- Meiges, Walter D.; Charles E. Johnson, and Robert F. Meiges., Accounting: The Basis for Business Decisions, New York: Mc Graw- Hil Book Company, 1977.
- 14- Needles, Belverd E., Jr.; Anderson, Henry R.; and Caldwell, James C., Principles of Accounting. Dallas: Houghton Mifflin Company, 1981.
- 15- Walgenbach, Paul H.; Hanson, Ernest I.; and Dittrich, Norman E., Principles of Accounting.
- 16- Daniel G. Short and Glenn A. Wdsch, Fundamentals of Financial Accounting, sixth Edition, IRWIN, Homewood IL 60430 Boston, MA 02116.
- 17- Hermanson, Edwards and Salmonson, Accounting Principles BPI-IRWIN Homewood, IL- 60430 Boston. MA 02116 Fourth Edition.
- 18- GLENN A. WELSCH, Charles T. Zlatkovich, Intermediate Accounting, Eighth Edition, Homewood IL 60430 Boston MA 02116
- 19- Jack L. Smith, Rdoert M. Keith and William L. Stephens- Financial Accounting, McGraw- Hill Book company HF 5635. S6445
- 20- Roy H. Garrison, Managerial Accounting Fifth Edition Homewood, Illinois 60438.

المصطلحات

Accounting Books	الدفاتر المحاسبية
Accounting cycle	الدورة المحاسبية
Accounting Entity	الوحدة المحاسبية
Accounting Equation	المعادلة المحاسبية
Accounting Period	الفترة المحاسبية
Accounting principles	المبادئ المحاسبية
Accounting Reports	التقارير المحاسبية
Accounting Systems	النظم المحاسبية
Accounts Payable creditors	الذمم الدائنة أو الدائنون أو الموردون
Accounts Receivable Debtors	الذمم المدينة أو المدينون (الزبائن)
Accrual Basis	أساس الاستحقاق
Accrued Expenses	مصاريف مستحقة
Accrued Revenues	إيرادات مستحقة
Accumulated Depreciation	مجمع الاستهلاك (مجمع الاهتلاك)
Adjusted Trial Balance	ميزان المراجعة بعد التسويات الجردية
Adjustments	التسويات الجردية
AICPA (American Institute of Cerifed Public Accountants	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي
Administration Expenses	المصاريف الإدارية
Assets	الأصول (الموجودات)
Auditing	التدقيق

Auditor	المدقق
Balance	الرصيد
Balance Sheet (Financial Position Statement)	الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي)
Balance Sheet Equation	معادلة الميزانية العمومية
Bank Account	حساب البنك
Bank Reconciliation	مذكرة تسوية البنك
Bank Statement	كشف البنك
Book value	القيمة الدفترية
Calendar year	السنة الميلادية
Capital	رأس المال
Capital Account	حساب رأس المال
Capital Expenditures	المصاريف الرأسمالية
Cash	النقدية
Cash Account	حساب النقدية
Cash Basis	الأساس النقدي
Cash Discount	الخصم النقدي (خصم تعجيل الدفع)
Cash Flow	التدفق النقدي
Cash Payments	المدفوعات النقدية
Chart of Accounts	دليل الحسابات
Cash Receipts	المقبوضات النقدية
Cheques	الشيكات

Closing Entries	قيود الإقفال
Commercial Discount	الخصم التجاري
Compound Journal Entry	قيد اليومية المركب
Conservatism Principle	مبدأ الحيطة والحذر
Consistency Principle (Convention)	مبدأ الثبات
Contra Account	الحساب المقابل
Corporations(Ltd .Companies)	الشركات المساهمة (شركات الأموال)
Cost Accounting	محاسبة التكاليف
Cost of Goods Sold(Cost of Sates)	تكلفة البضاعة المباعة (تكلفة المبيعات)
Cost Principle	مبدأ التكلفة
Costs	التكاليف
Credit	دائن اعتماد
Current Assets	الأصول المتداولة
Current Liabilities	الخصوم المتداولة
Debit	دين
Deferred Revenue	إيرادات مؤجلة
Deficit	عجز
Deposit Account	حساب إيداع
Depreciation	استهلاك الأصول الثابتة
Disclosure	الإفصاح عن المعلومات المحاسبية
Discount	خصم خصم

Double-entry Accounting System	نظام القيد المزدوج
Drawings Withdrawals	مستحوبات الشخصية
Entity	استقلال الوحدة المحاسبية
Journal Entries	قيود اليومية
Equipment	المعدات
Expenses	المصاريف
Extraordinary Items	البند غير العادية
FASB(Financial Accounting Standard Board)	مجلس مبادئ المحاسبة المالية
FIFO (First-in. First-out)	طريقة الوارد أولا صادر أولا
Financial Accounting	المحاسبة المالية
Financial Statements	القوائم المالية
Fiscal Year	السنة المالية
Fixed Assets	الأصول الثابتة
Fixed Liabilities	الالتزامات طويلة الأجل
Funds	الأموال
GAAP(Generally Accepted Accounting Principles)	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما
Going Concern Concept	مفهوم استمرارية المشروع
Good Will	شهرة المحل
Gross Loss	مجمّل الخسارة
Gross Profit	مجمّل الربح
Historical cost	التكلفة التاريخية

Income	الدخل
Income Statement	قائمة الدخل
Income Summary Account	حساب ملخص الدخل (الأرباح والخسائر)
Inflation Accounting	محاسبة التضخم
Intangible Assets	الأصول غير الملموسة
Inventory	المخزون السلعي (البضاعة)
Inventory Pricing Methods	طرق تسعير المخزون
Inventory Valuation	تقييم المخزون
Invoice	فاتورة
Land	أراضي
Ledger	دفتر الأستاذ
Ledger Accounts	حسابات الأستاذ
Liabilities	الالتزامات
LIFO (Last-in, First out)	طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً
Long- term Liabilities	الالتزامات طويلة الأجل
Long-term Loans	قروض طويلة الأجل
Loss	خسارة
Lower of cost or Market Rule for Inventories	قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل لتقييم المخزون السلعي
Journal	دفتر اليومية
Maintenance and Repairs	مصاريف التصليحات والصيانة

Expenses	
Managerial Accounting	الحاسبة
Market Value of Inventories	القيمة السوقية للمخزون السلعي
Matching Principle	مبدأ المقابلة (بين الإيرادات والمصروفات)
Materiality	الأهمية النسبية (المادية)
Monetary Unit Measurement	القياس النقدي
Net Income	الدخل (الربح) الصافي
Net Realizable Value	القيمة الصافية القابلة للتحقق
Nominal Accounts	الحسابات الاسمية
Normal Profit	الربح العادي
Notes Payable	أوراق الدفع
Notes Receivable	أوراق القبض
Objectivity Principle	مبدأ الموضوعية
Operating cycle	الدورة التشغيلية
Operating Expenses	المصاريف التشغيلية
Owners Equity	حقوق الملكية
Paid-in Capital	رأس المال المدفوع
Partnerships	شركات الأشخاص (التضامن)
Patent	حقوق براءة الاختراع
Periodic Inventory Method	طريقة الجرد الدوري للمخزون السلعي
Petty Cash	صندوق المصاريف النثرية

Plant Assets	ممتلكات طويلة الأجل (أصول المصنع)
Post- Closing Trial Balance	ميزان المراجعة بعد إقفال الحسابات الموقته (المصروفات والإيرادات)
Posting	الترحيل للدفتري الأستاذ
Prepaid Expenses	مصاريف مدفوعة مقدماً
Principles of Accounting (Conventions of Accounting)	المبادئ المحاسبية
Proprietorship	تاجر فردي
Purchases	المشتريات
Purchases Returns and Allowances	مردودات المشتريات ومسموحاتها
Quantity Discount	خصم الكمية
Real Accounts	الحسابات الحقيقية
Realization Concept	مفهوم التحقق
Realized Loss	الخسائر المتحققة
Realized Cains	الأرباح المتحققة
Replacement Cost	التكلفة الاستبدالية
Retained Earnings	الأرباح المحتجزة (المحتفظ بها)
Revenue	الإيراد
Revenue Recognition Principle	مبدأ الاعتراف بالإيراد
Reversing Entries	القيود العكسية
Sales	المبيعات
Sales Discount	خصم المبيعات

Sales Returns and Allowances	مردودات المبيعات ومسموحاتها
Sale Invoice	فاتورة المبيعات
Salvage value	نفاية الأصول الثابتة (قيمة الخردة)
Selling Expenses	مصاريف البيعية
Short-term Investment	استثمارات مالية قصيرة الأجل
Statement of Cash Flows	قائمة التدفق النقدي
Statement of Changes in Financial	قائمة التغير في المركز المالي
Statement of Financial Position	قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)
Statement of Owners Equity	قائمة حقوق الملكية
Straight-line Method of Depreciation	طريقة القسط الثابت للاستهلاك الأصول الثابتة
Sum-of-the Year s; Depreciation	طريقة مجموع أرقام السنوات لاستهلاك الأصول الثابتة
T Accounts	حسابات دفتر الأستاذ بشكلها البسيط
Tangible Assets (Intangible)	الأصول الملموسة (عكسها الأصول غير الملموسة)
Tax Accounting	محاسبة الضرائب
Trade Discount	الخصم التجاري
Transportation -In	مصاريف نقل للداخل (مصاريف نقل المشتريات)
Transportation -out	مصاريف نقل للخارج (مصاريف نقل)

	المبيعات
Trial Balance	ميزان المراجعة
Unearned Revenue	إيراد غير مكتسب
Unearned Loss	خسائر غير متحققة
Unearned Profit	أرباح غير متحققة
Weighted Average Inventory Method	طريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلي
Working Capital	رأس المال العامل
Working paper(work sheet)	ورقة العمل(قائمة التسوية)
Work sheet	قائمة التسوية

