ابراهيم النمر
ابو رأفت

المحاسبة المتوسطة

الوحدة الثامنة

الطرق المحاسبية

الوحدة الثامنة : الطرق المحاسبية.

➢ مقدمة الوحدة.

أ- تمهيد.

مرحباً بك عزيزي الطالب إلى الوحدة الثامنة من هذا المقرر، التي تتناول موضوع الطرق المحاسبية.

يوجد في الحياة العملية العديد من الطرق المحاسبية التي تتبعها المنشآت لإثبات عملياتها المالية وتحليلها وتبويبها في الدفاتر والسجلات المحاسبية ، ومن أهم هذه الطرق:

١. الطريقة الإيطالية.
٢. الطريقة الفرنسية.
٣. الطريقة الإنجليزية.
٤. الطريقة الأمريكية.

وتخصص هذه الوحدة للتطرق بشكل مختصر لهذه الطرق.

ب – الأهداف التعليمية.

عزيزي الطالب :

بعد الإنتهاء من دراستك لهذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على :

- ✓ تكوين فكرة عن أهم الطرق المحاسبية المستخدمة في الحياة العملية.
- ✓ معرفة أهم الدفاتر المحاسبية التي يتم استخدامها في ظل الطريقة الفرنسية والإنجليزية والأمريكية.
- ✓ تسجيل العمليات المالية في الدفاتر المحاسبية وفقاً للطريقة الفرنسية والإنجليزية والأمريكية.
- ✓ الإجابة الصحيحة على الأسئلة النظرية والحالات التطبيقية للوحدة.

جـ- المواضيع التي تتضمنها الوحدة:

١- الطريقة الإيطالية.

٢- الطريقة الفرنسية.

- أهم الدفاتر المحاسبية المستخدمة في ظل الطريقة الفرنسية.

٣- الطريقة الإنجليزية.

- أهم الدفاتر المحاسبية المستخدمة في ظل الطريقة الإنجليزية.

٤- الطريقة الأمريكية.

- أهم الدفاتر المحاسبية المستخدمة في ظل الطريقة الأمريكية.

٥- أمثلة تطبيقية متنوعة .

د- مراجع مقترحة للقراءات المساعدة.

لغرض الاستفادة والحصول على المزيد من المعلومات حول المواضيع التي تضمنتها هذه الوحدة نقترح عليك عزيزي الطالب قراءة المراجع التالية :

- د. محمد علي الربيدي وآخرون ، أصول المحاسبة المالية ، الجزء الثاني ،(صنعاء ، الأمين للنشر والتوزيع ، ٢٠١٢م)
- د. احمد رجب عبدالعال ، مبادئ المحاسبة المالية، (الإسكندرية ،مركز الإسكندرية للمطبوعات الجامعية ، ١٩٨٨م)
- د. احمد نور، في مبادئ المحاسبة المالية (بيروت ، الدار الجامعة ، ١٩٨٦م)
- د.حسن احمد غلاب ، أ. محمد سعيد باكحيل ، مبادئ المحاسبة المالية علمياً وعملياً، (بيروت ، دار التنوير للطباعة والنشر، بدون تاريخ).

١- الطريقة الإيطالية.

سبق التطرق لهذه الطريقة في الجزء الأول والثاني من هذا المقرر، وهذه الطريقة كما هو معلوم تعتمد على استخدام دفترين فقط، هما دفتر اليومية العامة ويتم فيه إثبات كافة العمليات المالية للمنشأة بصورة يومية وبحسب التسلسل التأريخي لحدوث العملية، ودفتر الأستاذ العام ويتم فيه ترحيل كافة حسابات العمليات المالية التي سبق إثباتها في دفتر اليومية العامة.

وبالرغم من سهولة وبساطة هذه الطريقة يرى بعض المحاسبين انها قد تلاءم المنشآت الصغيرة التي تكون عملياتها المالية محدودة ولا تلاءم المنشآت كبيرة الحجم التي تزاول أنشطة ضخمة وتقوم بعمليات مالية متكررة.

٢- الطريقة الفرنسية.

تعتمد الطريقة الفرنسية على استخدام العديد من الدفاتر المحاسبية ويتحدد عدد ونوع هذه الدفاتر وفقاً لطبيعة وحجم نشاط المنشأة.

- أهم الدفاتر المحاسبية المستخدمة في ظل الطريقة الفرنسية.

بصفة عامة يمكن تلخيص الدفاتر (المجموعة الدفترية) التي يتم استخدامها في ظل هذه الطريقة فيما يلي:

أولاً: دفاتر اليوميات المساعدة.

وفي هذه الدفاتر يتم بصورة يومية إثبات العمليات المالية المتكررة في اليوميات المساعدة الخاصة بها، وقد جرى العرف أن تستخدم العديد من المنشآت دفاتر اليوميات المساعدة التالية:

أ. دفتر يومية المشتريات الآجلة.
ب. دفتر يومية المبيعات الآجلة.
ج. دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات.
د. دفتر يومية مردودات ومسموحات المبيعات.
هـ. دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك.
و. دفتر يومية أوراق القبض (أ.ق).
ز. دفتر يومية أوراق الدفع (أ.د).
ح. دفتر يومية صندوق المصروفات النثرية.

ثانيا: دفتر اليومية العامة.

ويتم في هذا الدفتر في نهاية كل فترة معينة (غالباً شهر) إجراء قيود إجمالية لكافة العمليات التي تضمنتها دفاتر اليوميات المساعدة، كما يتم في هذا الدفتر أيضاً إثبات كافة العمليات المالية الأخرى (غير المتكررة) التي لم يخصص لها دفاتر يوميات مساعدة خاصة بها، و من أمثلة هذه العمليات:

أ. عمليات تكوين رأس المال.

ب. العمليات المتعلقة بشراء وبيع الأصول الثابتة.

ج. العمليات المتعلقة بتصحيح الأخطاء.

د. قيود التسوية والإقفال التي تجريها المنشأة نهاية الفترة.

هـ. القيود الافتتاحية.

ومن خلال ما سبق يتضح أن دفتر اليومية العامة يشمل كافة القيود المحاسبية التي تمثل كافة العمليات المالية للمنشأة، ونشير إلى أن القيد في هذا الدفتر يتم وفقاً لطريقة القيد المزدوج ، كما أن شكل ومضمون هذا الدفتر لا يختلف عن شكل ومضمون دفتر اليومية العامة المعمول به وفقاً للطريقة الإيطالية، وقد سبق التطرق لكل ذلك في الجزء الأول من هذا المقرر.

ثالثا: دفاتر الأستاذ المساعدة.

ويتم في هذه الدفاتر بصورة يومية ترحيل تفاصيل العمليات المالية التي سبق إثباتها في دفاتر اليوميات المساعدة ودفتر اليومية العامة ولها علاقة بالحسابات الشخصية مثل حسابات العملاء والموردين، بحيث يتم استخدام دفتر أستاذ مساعد للعملاء يخصص فيه حساب مستقل لكل عميل على حدة ودفتر أستاذ مساعد للموردين ويخصص فيه أيضاً حساب مستقل لكل مورد على حدة.

رابعا: دفتر الأستاذ العام.

يتم في هذا الدفتر ترحيل كافة القيود التي سبق إثباتها في دفتر اليومية العامة إلى الحسابات المختصة مثل المبيعات، المشتريات، النقدية بالصندوق والبنك، إجمالي العملاء، إجمالي الموردين،...، ولا يختلف شكل ومضمون هذا الدفتر عن شكل ومضمون دفتر الأستاذ العام السابق الإشارة إليه عند التطرق للطريقة الإيطالية.

ويلاحظ أن الحسابات الشخصية المتعلقة بالعملاء والموردين سيتم ترحيلها مرتين، المرة الأولى بشكل تفصيلي (كل عميل أو مورد على حدة) في دفتري أستاذ مساعد العملاء والموردين والمرة الثانية بشكل إجمالي (إجمالي العملاء أو الموردين) في دفتر الأستاذ العام، وهذا من شأنه أن يسهم في إحكام عملية الرقابة في المنشأة حيث يمكنها من خلال ذلك التأكد من مطابقة أرصدة العملاء بشكل تفصيلي من واقع دفتر أستاذ مساعد العملاء مع إجمالي أرصدة العملاء من واقع دفتر الأستاذ العام، والشيء نفسه بالنسبة للموردين ومعالجة أي فروق قد تنجم عن نتيجة المطابقة بين الأرصدة التفصيلية والإجمالية.

ونشير إلى أنه في ظل الطريقة الفرنسية يتم إعداد ميزان المراجعة من واقع أرصدة الحسابات الظاهرة بدفتر الأستاذ العام.

ونتناول فيما يلي بشيء من التفصيل دفاتر اليوميات المساعدة والمعالجة المحاسبية لبعض العمليات المالية وفقاً للطريقة الفرنسية:

أ- دفتر يومية المشتريات الآجلة.

يسجل في هذا الدفتر كافة مشتريات المنشأة التي تتم بالآجل، ونشير إلى أن المقصود بالمشتريات هنا البضاعة التي تشتريها المنشأة لغرض إعادة بيعها، أما مشتريات المنشأة من الأصول الثابتة فلا يتم تسجيلها في هذا الدفتر وإنما في دفتر اليومية العامة، كذلك المشتريات النقدية لا تثبت في هذا الدفتر وإنما تثبت في دفتر يومية النقدية كما سيتم بيانه لاحقاً، وفي حالة ما إذا قامت المنشأة بشراء بضاعة من أحد الموردين وسددت جزءا من قيمة البضاعة نقداً والباقي أجل، فيثبت في هذا الدفتر الجزء الآجل فقط أما الجزء النقدي فيتم إثباته في دفتر يومية النقدية.

ويتم تصميم دفتر يومية المشتريات الآجلة بالشكل الذي يغطي كافة البيانات الضرورية المتعلقة بعملية الشراء، كما أن شكل وتصميم الدفتر قد يختلف من منشأة لأخرى والشكل التالي يوضح نموذج لصفحة من دفتر يومية المشتريات الآجلة

نموذج لصفحة من دفتر يومية المشتريات الآجلة

التاريخ	اسم المورد	رقم فاتورة الشراء	رقم ص الأستاذ	تحليل المشتريات (ريال)				إجمالي المشتريات (ريال)
				صنف أ	صنف ب	صنف ج	صنف د	

ويلاحظ من النموذج السابق أن التسجيل في دفتر يومية المشتريات يتم على أساس إلغاء طرف القيد الذي يتكرر وهو المشتريات (على اعتبار أن الدفتر يتعلق أصلاً بالمشتريات) ويتم الاكتفاء بتسجيل الطرف الدائن للقيد وهو اسم المورد.

وكما سبق وأشرنا يتم بصورة يومية ترحيل تفاصيل يومية المشتريات الآجلة إلى دفتر أستاذ مساعد الموردين (كل مورد على حدة)، كما يتم في نهاية كل فترة معينة (غالباً شهر) إجراء قيد إجمالي بدفتر اليومية العامة بإجمالي قيمة المشتريات الآجلة وذلك بجعل حـ/ المشتريات مديناً وحـ/ إجمالي الموردين دائناً.

مثال:

فيما يلي بيان بالمشتريات الآجلة التي تمت بمنشأة السعادة التجارية لبيع الملابس خلال شهر مارس ٢٠١٠م:

١. في ٣/١ اشترت المنشأة على الحساب ملابس رجالية بمبلغ ٦٥٠٠٠ ريال بالإضافة إلى ملابس نسائية بمبلغ ٤٠٠٠٠ ريال وملابس ولادي بمبلغ ٢٥٠٠٠ ريال من معرض السلام بموجب فاتورة رقم (٢٢).

٢. في ٣/٥ اشترت المنشأة بالأجل ملابس نسائية من محلات السعيدة بمبلغ ٨٢٠٠٠ ريال بموجب فاتورة رقم (٥٧).

٣. في ٣/١٠ اشترت المنشأة على الحساب من معرض السلام ملابس ولادي بمبلغ ٥٧٠٠٠ ريال بالإضافة إلى ملابس نسائية بمبلغ ١٤٠٠٠ ريال بفاتورة رقم (٣٧).

٤. في ٣/١٥ اشترت المنشأة على الحساب من مركز الموضة ملابس رجالية بمبلغ ٩٥٠٠٠ ريال بالإضافة إلى ملابس نسائية بمبلغ ١٠٥٠٠٠ ريال وملابس ولادي بمبلغ ٥٥٠٠٠ ريال بفاتورة رقم (١٧).

٥. في ٣/٢٠ اشترت المنشأة بالأجل ملابس ولادي من شركة الروحاني بمبلغ ١٨٠٠٠ ريال بفاتورة رقم (٧٠).

٦. في ٣/٢٥ اشترت المنشأة على الحساب ملابس نسائية من منشأة الحزمي بمبلغ ١١٤٠٠٠ ريال بالإضافة إلى ملابس رجالية بمبلغ ١١٠٠٠٠ فاتورة رقم (٤٢).

٧. في ٣/٣١ اشترت المنشأة ملابس رجالية على الحساب من معرض الأمل بمبلغ ٣٣٠٠٠ريال بموجب فاتورة رقم (٤٠).

المطلوب.

إثبات العمليات السابقة في دفاتر يومية منشأة السعادة وترحيلها إلى الحسابات المختصة بدفاتر الأستاذ وفقاً للطريقة الفرنسية؟

الحل.

يلاحظ من خلال الشرح السابق للطريقة الفرنسية أنه يمكن حل المثال وفقاً لهذه الطريقة باتباع الخطوات الأربع التالية:

الخطوة الأولى : يتم إثبات العمليات السابقة بصورة يومية في دفتر يومية المشتريات الآجلة لمنشأة السعادة خلال شهر مارس ٢٠١٠م كما يلي:

دفتر يومية المشتريات الآجلة

التاريخ	اسم المورد	رقم فاتورة الشراء	رقم ص الأستاذ	تحليل المشتريات (ريال)			إجمالي قيمة المشتريات (ريال)
				ملابس رجالي	ملابس نسائي	ملابس ولادي	
٣/١	معرض السلام	٢٢		٦٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٣٠٠٠٠
٣/٥	محلات السعيدة	٥٧			٨٢٠٠٠		٨٢٠٠٠
٣/١٠	معرض السلام	٣٧			١٤٠٠٠	٥٧٠٠٠	٧١٠٠٠
٣/١٥	مركز الموضة	١٧		٩٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠	٥٥٠٠٠	٢٥٥٠٠٠
٣/٢٠	شركة الروحاني	٧٠				١٨٠٠٠	١٨٠٠٠
٣/٢٥	منشأة الحزمي	٤٢		١١٠٠٠٠	١١٤٠٠٠		٢٢٤٠٠٠
٣/٣١	معرض الأمل	٤٠		٣٣٠٠٠	–	–	٣٣٠٠٠
الإجمالي				٣٠٣٠٠٠	٣٥٥٠٠٠	١٥٥٠٠٠	٨١٣٠٠٠

الخطوة الثانية : يتم ترحيل تفاصيل العمليات السابقة بصورة يومية إلى دفتر أستاذ مساعد الموردين كما يلي:

دفتر أستاذ مساعد الموردين

مدين	حـ/ معرض السلام	دائن
		١٣٠٠٠٠ من ح/ المشتريات ٣/١
		٧١٠٠٠ من ح/ المشتريات ٣/١٠

مدين	حـ/ محلات السعيدة	دائن
		٨٢٠٠٠ من ح/ المشتريات ٣/٥

مدين	حـ/ مركز الموضة	دائن
		٢٥٥٠٠٠ من ح/ المشتريات ٣/١٥

مدين	حـ/ شركة الروحاني	دائن
		١٨٠٠٠ من ح/ المشتريات ٣/٢٠

مدين	حـ/ منشأة الحزمي	دائن
		٢٢٤٠٠٠ من ح/ المشتريات ٣/٢٥

مدين	حـ/ محلات السعيدة	دائن
		٣٣٠٠٠ من ح/ المشتريات ٣/٣١

الخطوة الثالثة: يتم في نهاية الشهر إجراء قيد إجمالي في دفتر اليومية العامة بكافة العمليات التي تضمنها دفتر يومية المشتريات الآجلة كما يلي:

دفتر اليومية العامة

مدين	دائن	بيان	التاريخ
٨١٣٠٠٠		من ح/ المشتريات	
	٨١٣٠٠٠	إلى ح/ إجمالي الموردين	٢٠١٠/٣/٣١م
		(إثبات إجمالي المشتريات الآجلة لشهر مارس ٢٠١٠م من واقع دفتر المشتريات الآجلة)	

الخطوة الرابعة: يتم ترحيل كافة القيود التي سبق إثباتها من دفتر اليومية العامة إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام كما يلي:

دفتر الأستاذ العام

مدين	ح/ المشتريات	دائن
٨١٣٠٠٠ إلى ح/إجمالي الموردين ٣/٣١		

مدين	ح/ إجمالي الموردين	دائن
	٨١٣٠٠٠ من ح/المشتريات ٣/٣١	

ب: دفتر يومية المبيعات الآجلة.

يسجل في هذا الدفتر كافة مبيعات المنشأة التي تتم بالآجل، ولا يسجل في هذا الدفتر مبيعات الأصول الثابتة؛ كون مبيعات الأصول تسجل في دفتر اليومية العامة كما سبق وأشرنا كذلك لا يثبت في هذا الدفتر المبيعات النقدية على اعتبار أن المبيعات النقدية يتم إثباتها في دفتر يومية النقدية، ويختلف شكل و تصميم دفتر يومية المبيعات من منشأة لأخرى.

والشكل التالي يوضح نموذج لصفحة من دفتر يومية المبيعات الآجلة.

نموذج لصفحة من دفتر يومية المبيعات الآجلة

التاريخ	اسم العميل	رقم فاتورة البيع	رقم ص الأستاذ	تحليل المبيعات (ريال)				إجمالي قيمة المبيعات (ريال)
				صنف أ	صنف ب	صنف ج	صنف د	

ويتم بصورة يومية ترحيل تفاصيل يومية المبيعات الآجلة إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء (كل عميل على حدة)، كما يتم في نهاية كل فترة معينة (غالباً شهر) إجراء قيد إجمالي بدفتر اليومية العامة بإجمالي قيمة المبيعات الآجلة وذلك بجعل ح/ إجمالي العملاء مديناً وح/ المبيعات دائناً.

مثال.

فيما يلي بيان بالمبيعات الآجلة التي تمت بمنشأة السعادة التجارية لبيع الملابس خلال شهر مارس ٢٠١٠م.

١. في ٣/٢ باعت المنشأة على الحساب للعميل محسن ناجي ملابس رجالية بمبلغ ١٢٠٠٠ ريال وملابس نسائية بمبلغ ٩٥٠٠ بالإضافة إلى ملابس ولادي بمبلغ ٧٢٠٠ ريال بموجب فاتورة مبيعات رقم (٦).

٢. في ٣/١٤ باعت المنشأة بالأجل لمؤسسة الرحمة ملابس نسائية بمبلغ ٢٤٠٠٠ ريال بالإضافة إلى ملابس ولادي بمبلغ ١٥٠٠٠ ريال بفاتورة رقم (١٧).

٣. في ٣/١٨ باعت المنشأة على الحساب للعميل أحمد الخميسي ملابس رجالية بمبلغ ٨٢٠٠ ريال بالإضافة إلى ملابس ولادي بمبلغ ٦٨٠٠ ريال وفقاً للفاتورة رقم (٢١).

٤. في ٣/٣٠ باعت المنشأة ملابس ولادي على الحساب بمبلغ ٧٦٠٠٠ ريال لمحلات الشوكاني بموجب فاتورة رقم (٢٩).

المطلوب.

١- إثبات العمليات السابقة في دفتر يومية المبيعات الآجلة لمنشأة السعادة خلال شهر مارس ٢٠١٠م؟

٢- ترحيل العمليات السابقة إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء؟

٣- إجراء القيد الإجمالي اللازم للعمليات السابقة في دفتر اليومية العامة نهاية شهر مارس ٢٠١٠م ؟

٤- ترحيل الحسابات المختصة إلى دفتر الأستاذ العام؟

الحـــل:

أولاً: إثبات العمليات السابقة في دفتر يومية المبيعات الآجلة لمنشأة السعادة خلال شهر مارس ٢٠١٠م.

التاريخ	اسم العميل	رقم فاتورة البيع	رقم ص الأستاذ	تحليل المبيعات (ريال)			إجمالي قيمة المبيعات (ريال)
				ملابس رجالي	ملابس نسائي	ملابس ولادي	
٣/٢	محسن ناجي	٦٠		١٢٠٠٠	٩٥٠٠	٧٢٠٠	٢٨٧٠٠
٣/١٤	مؤسسة الرحمة	١٧			٢٤٠٠٠	١٥٠٠٠	٣٩٠٠٠
٣/١٨	أحمد الخميسي	٢١		٨٢٠٠		٦٨٠٠	١٥٠٠٠
٣/٣٠	محلات الشوكاني	٢٩				٧٦٠٠٠	٧٦٠٠٠
	الإجمالي			٢٠٢٠٠	٣٣٥٠٠	١٠٥٠٠٠	١٥٨٧٠٠

ثانياً: ترحيل العمليات السابقة إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء.

مدين حـ/ محسن ناجي	دائن
٢٨٧٠٠ إلى ح/ المبيعات ٣/٢	

مدين حـ/ مؤسسة الرحمة	دائن
٣٩٠٠٠ إلى ح/ المبيعات ٣/١٤	

مدين حـ/ احمد الخميسي	دائن
١٥٠٠٠ إلى ح/المبيعات ٣/١٨	

مدين حـ/ محلات الشوكاني	دائن
٧٦٠٠٠ إلى ح/ المبيعات ٣/٣٠	

ثالثاً: القيد الإجمالي اللازم للعمليات السابقة في دفتر اليومية العامة نهاية شهر مارس ٢٠١٠م .

مدين	دائن	بيان	التاريخ
١٥٨٧٠٠		من ح/ إجمالي العملاء	
	١٥٨٧٠٠	إلى ح/ المبيعات	٢٠١٠/٣/٣١م
		(إثبات المبيعات الآجلة لشهر مارس ٢٠١٠م من واقع دفتر يومية المبيعات الآجلة)	

رابعاً: الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام.

دفتر الأستاذ العام

مدين	ح/ المبيعات	دائن
		١٥٨٧٠٠ من ح/ إجمالي العملاء ٣/٣١

مدين	ح/ إجمالي العملاء	دائن
١٥٨٧٠٠ إلى ح/ المبيعات ٣/٣١		

ج: دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات.

يسجل في هذا الدفتر كافة العمليات الآجلة المتعلقة بمردودات المشتريات من البضاعة التي سبق واشترتها المنشأة إما بسبب عدم مطابقتها للمواصفات أو لوجود تلف بها أو لأيّ سبب آخر، كذلك يسجل في هذا الدفتر مسموحات المشتريات التي قد تحصل عليها المنشأة من الموردين..

ويشبه هذا الدفتر إلى حد ما دفتر يومية المشتريات، والشكل التالي يوضح نموذج لصفحة من دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات

نموذج لصفحة من دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات

التاريخ	اسم المورد	رقم المستند	رقم ص الأستاذ	تحليل المردودات		إجمالي المردودات	تحليل المسموحات		إجمالي المسموحات	الإجمالي الكلي لمردودات ومسموحات المشتريات (ريال)
				صنف أ	صنف ب		صنف أ	صنف ب		

ويتم ترحيل تفاصيل مردودات ومسموحات المشتريات أولاً بأول إلى دفتر أستاذ مساعد الموردين، كما يتم في نهاية كل فترة معينة (غالباً شهر)، إجراء قيد إجمالي بدفتر اليومية العامة بإجمالي مردودات ومسموحات المشتريات ويتم ذلك بجعل ح/ إجمالي الموردين مديناً وح/ مردودات ومسموحات المشتريات دائناً.

مثال.

بالاعتماد على بيانات المثال السابق والمتعلق بمنشأة السعادة التجارية لبيع الملابس، وعلى افتراض أن حركة مردودات المشتريات في المنشأة خلال شهر مارس ٢٠١٠م كانت كما يلي:

١. في ٣/٨ ردت المنشأة لمعرض السلام ملابس رجالية قيمتها ١٤٥٠٠ريال وملابس نسائية قيمتها ١٢٠٠٠ ريال وملابس ولادي قيمتها ٦٠٠٠ريال وذلك لعدم مطابقتها للمواصفات.

٢. في١٩ /٣ ردت المنشأة لمركز الموضة ملابس ولادي قيمتها ٦٥٠٠٠ ريال بالإضافة إلى ملابس نسائية قيمتها ٣٧٠٠٠ ريال نظراً لوجود تلف بها.

٣. في ٣/٢٧ ردت المنشأة ملابس ولادي لشركة الروحاني قيمتها ٣٥٠٠ ريال وذلك نظراً لوجود عيوب بها.

والمطلوب.

إثبات العمليات السابقة في دفاتر يومية منشأة السعادة وترحيلها إلى الحسابات المختصة بدفاتر الأستاذ وفقا للطريقة الفرنسية؟

الحل:

أولا : إثبات العمليات السابقة في دفتر يومية مردودات المشتريات لمنشأة السعادة لشهر مارس ٢٠١٠.

التاريخ	اسم المورد	رقم المستند	رقم ص الأستاذ	تحليل المردودات			إجمالي مردودات المشتريات
				ملابس رجالي	ملابس نسائي	ملابس ولادي	
٣/٨	معرض السلام			١٤٥٠٠	١٢٠٠٠	٦٠٠٠	٣٢٥٠٠
٣/١٩	مركز الموضة				٣٧٠٠٠	٦٥٠٠٠	١٠٢٠٠٠
٣/٢٧	شركة الروحاني					٣٥٠٠	٣٥٠٠
الإجمالي				١٤٥٠٠	٤٩٠٠٠	٧٤٥٠٠	١٣٨٠٠٠

ثانياً: ترحيل العمليات السابقة إلى دفتر أستاذ مساعد الموردين.

مدين	حـ/ معرض السلام	دائن
٣٢٥٠٠ إلى ح/ مردودات المشتريات ٣/٨		١٣٠٠٠٠ من ح/ المشتريات ٣/١

مدين	حـ/ مركز الموضة	دائن
١٠٢٠٠٠ إلى ح/ مردودات المشتريات ٣/١٩		٢٥٥٠٠٠ من ح/ المشتريات ٣/١٥

مدين	حـ/ شركة الروحاني	دائن
٣٥٠٠ إلى ح/ مردودات المشتريات ٣/٢٧		١٨٠٠٠ من ح/ المشتريات ٣/٢٠

ثالثاً: القيود في دفتر اليومية العامة نهاية شهر مارس ٢٠١٠م.

مدين	دائن	بيـــان	التأريخ
١٣٨٠٠٠		من ح/ إجمالي الموردين	
	١٣٨٠٠٠	إلى ح/ مردودات المشتريات	٢٠١٠/٣/٣١م
		(إثبات إجمالي مردودات المشتريات لشهر مارس ٢٠١٠م من واقع دفتر يومية مردودات المشتريات)	

رابعاً: الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام.

مدين	حـ/ مردودات المشتريات	دائن
		١٣٨٠٠٠ من حـ/إجمالي الموردين ٣/٣١

مدين	حـ/ إجمالي الموردين	دائن
٣٨٠٠٠ إلى حـ/ مردودات المشتريات ٣/٣١		٨١٣٠٠٠ من حـ/ المشتريات ٣/٣١

د: دفتر يومية مردودات ومسموحات المبيعات.

يسجل في هذا الدفتر كافة العمليات الآجلة المتعلقة بمردودات ومسموحات المبيعات التي سبق وباعتها المنشأة لعملائها...

والشكل التالي يوضح نموذج لصفحة من دفتر يومية مردودات ومسموحات المبيعات.

نموذج لصفحة من دفتر يومية مردودات ومسموحات المبيعات

التاريخ	اسم العميل	رقم المستند	رقم من الأستاذ	تحليل المردودات		إجمالي المردودات	تحليل المسموحات		إجمالي المسموحات	الإجمالي الكلي لمردودات ومسموحات المبيعات (ريال)
				صنف أ	صنف ب		صنف أ	صنف ب		

ويتم ترحيل تفاصيل مردودات ومسموحات المبيعات أولاً بأول إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء، وفي نهاية كل فترة معينة (غالباً شهر) يتم إجراء قيد إجمالي بدفتر اليومية بإجمالي مردودات ومسموحات المبيعات وذلك بجعل ح / مردودات ومسموحات المبيعات مديناً وح/ إجمالي العملاء دائناً.

مثال.

بالاعتماد على بيانات المثال السابق المتعلق بمنشأة السعادة التجارية، وعلى افتراض أن حركة مردودات المبيعات في المنشأة خلال شهر مارس ٢٠١٠م كانت على النحو التالي:

١. في ٣/٦ رد العميل محسن ناجي ملابس نسائية قيمتها ٣٩٠٠ ريال بالإضافة إلى ملابس ولادي قيمتها ١٢٠٠ ريال، وذلك لعدم مطابقتها للمواصفات.

٢. في ٣/٢٢ رد العميل أحمد الخميسي ملابس رجالية قيمتها ٢٤٠٠ ريال بالإضافة إلى ملابس ولادي قيمتها ٣٨٠٠ ريال وذلك لوجود عيوب بها.

والمطلوب.

إثبات العمليات السابقة في دفاتر يومية منشأة السعادة وترحيلها إلى الحسابات المختصة بدفاتر الأستاذ وفقاً للطريقة الفرنسية؟

الحل:

أولا : إثبات العمليات السابقة في دفتر يومية مردودات المبيعات لمنشأة السعادة لشهر مارس ٢٠١٠.

التاريخ	اسم العميل	رقم المستند	رقم ص الأستاذ	تحليل المردودات (ريال)			إجمالي مردودات المبيعات (ريال)
				ملابس رجالي	ملابس نسائي	ملابس ولادي	
٣/٦	محسن ناجي				٣٩٠٠	١٢٠٠	٥١٠٠
٣/٢٢	أحمد الخميس			٢٤٠٠		٣٨٠٠	٦٢٠٠
	الإجمالي			٢٤٠٠	٣٩٠٠	٥٠٠٠	١١٣٠٠

ثانياً: ترحيل العمليات السابقة إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء.

مدين	حـ/ محسن ناجي	دائن
٢٨٧٠٠ إلى حـ/ المبيعات ٣/٢		٥١٠٠ من حـ/ مردودات المبيعات ٣/٢

مدين	حـ/ أحمد الخميسي	دائن
١٥٠٠٠ إلى حـ/ المبيعات ٣/٥		٦٢٠٠ من حـ/ مردودات المبيعات ٣/٢٢

ثالثاً: القيود في دفتر اليومية العامة نهاية شهر مارس ٢٠١٠م.

مدين	دائن	بيان	التاريخ
١١٣٠٠		من ح/ مردودات المبيعات	٢٠١٠/٣/٣١م
	١١٣٠٠	إلى ح/ إجمالي العملاء	
		(إثبات إجمالي مردودات المبيعات لشهر مارس	
		٢٠١٠م من واقع دفتر يومية مردودات المبيعات)	

رابعاً: الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام.

مدين	حـ/ مردودات المبيعات	دائن
١١٣٠٠ إلى ح/ إجمالي العملاء ٣/٣١		

مدين	حـ/ إجمالي العملاء	دائن
١٥٨٧٠٠ إلى ح/ المبيعات ٣/٣١		١١٣٠٠ من ح/ مردودات المبيعات ٣/٣١

هـ. دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك.

يسجل في هذا الدفتر كافة العمليات النقدية التي تقوم بها المنشأة، ونشير هنا إلى أن العمليات النقدية تشمل النقدية بالصندوق والنقدية بالبنك ومن الطبيعي إذا اقتصرت عمليات المنشأة النقدية على النقدية بالصندوق فإن دفتر النقدية المعمول به لدى المنشأة سيقتصر على دفتر يومية النقدية بالصندوق.

ويختلف شكل وتصميم دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك من منشأة لأخرى بحسب طبيعة نشاطها، وبالتالي تتعدد النماذج التي يمكن أن يكون عليها شكل هذا الدفتر ومن هذه النماذج.

أ) نموذج دفتر يومية النقدية البسيط.

وفقاً لهذا النموذج يتكون هذا الدفتر من جانبين، جانب مدين ويخصص لإثبات المقبوضات النقدية في خانتي الصندوق والبنك بحيث يسجل في خانة البيان الطرف الدائن للعملية النقدية؛ وجانب دائن ويخصص لإثبات المدفوعات النقدية في خانتي الصندوق والبنك بحيث يسجل في خانة البيان الطرف المدين للعملية النقدية.

والشكل التالي يوضح نموذج لصفحة من دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك (البسيط):

نموذج لصفحة من دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك (البسيط)

مدين (مقبوضات)					دائن (مدفوعات)				
النقدية (ريال)		بيان	رقم المستند	رقم ص الأستاذ	التاريخ	بيان	رقم المستند	رقم ص الأستاذ	التاريخ
مدفوع	بنك								

ب) نموذج دفتر يومية النقدية التحليلي.

وفقاً لهذا النموذج يتكون هذا الدفتر من جانبين، جانب مدين يخصص لإثبات المقبوضات النقدية في خانتي الصندوق والبنك وجانب دائن يخصص لإثبات المدفوعات النقدية في خانتي الصندوق والبنك، غير أن هذا النموذج يتميز عن النموذج السابق (دفتر يومية النقدية البسيط) في كونه يتضمن العديد من الخانات التحليلية للمقبوضات والمدفوعات النقدية، والشكل التالي يوضح نموذج لصفحة من دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك (التحليلي).

نموذج لصفحة من دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك (التحليلي)

التاريخ	رقم المستند	رقم من الأستاذ	بيان	تحليل المدفوعات (ريال)				المجموع	الخصم المسموح به	تحليل المقبوضات (ريال)				بيان	رقم المستند	رقم من الأستاذ	التاريخ	النقدية (ريال)	
				متنوعة أخرى	أوراق دفع	مشتريات	موردين			متنوعة أخرى	أوراق قبض	مبيعات	عملاء					بنك	صندوق

يلاحظ من الشكل السابق أن دفتر يومية النقدية التحليلي يتضمن في جانب المقبوضات (الجانب المدين) العديد من الخانات التحليلية التي تمثل مصادر المقبوضات مثل العملاء، المبيعات النقدية، أوراق القبض، كما يلاحظ أيضاً أن الدفتر يتضمن خانة للمقبوضات المتنوعة الأخرى، حيث يسجل في هذه الخانة المقبوضات التي لا تتكرر في المنشأة (مثل مقبوضات الإيرادات المتنوعة، المقبوضات الناجمة عن بيع أصول.

والشيء نفسه بالنسبة لجانب المدفوعات (الجانب الدائن) يلاحظ من الشكل السابق أنه يتضمن العديد من الخانات التحليلية التي تمثل بنود المدفوعات مثل: الموردين، المشتريات النقدية أوراق الدفع، المدفوعات المتنوعة الأخرى التي لا تتكرر باستمرار (مثل مدفوعات المصاريف، مدفوعات لشراء أصول ثابتة،....)

ملاحظات أخرى تتعلق بدفتر يومية النقدية التحليلي:

أ- خانة المقبوضات المتنوعة الأخرى والمدفوعات المتنوعة الأخرى يسجل فيها كما سبق وأشرنا المقبوضات والمدفوعات غير المتكررة، بحيث يسجل في جانب المقبوضات خانة البيان أسماء حسابات المقبوضات المتنوعة الأخرى (التي تمثل الطرف الدائن للعملية النقدية)، كما يسجل في جانب المدفوعات خانة البيان أسماء حسابات المدفوعات المتنوعة الأخرى التي تمثل الطرف المدين للعملية النقدية، وذلك حتى يتم إظهار مفردات هذه الحسابات بالتفصيل عند تسجيلها في دفتر اليومية العامة نهاية الفترة.

ب- بالنسبة للتحويلات النقدية التي قد تتم من الصندوق إلى البنك أو العكس، يمكن تسجيلها إما في خانة المقبوضات المتنوعة الأخرى أو في خانة المدفوعات المتنوعة الأخرى.

على سبيل المثال لو فرض أن إحدى المنشآت قامت بسحب مبلغ ٩٠٠٠ ريال من الصندوق وتم إيداعه بالبنك، في هذه الحالة يمكن للمنشأة تسجيل هذا المبلغ في جانب المقبوضات بخانة النقدية بالبنك كما يسجل هذا المبلغ أيضاً في خانة مقبوضات متنوعة أخرى. ويثبت في خانة البيان إلى ح/ النقدية بالصندوق. أو يمكن للمنشأة أن تسجل هذا المبلغ في جانب المدفوعات بخانة النقدية بالصندوق كما يسجل

المبلغ أيضاً في خانة مدفوعات متنوعة أخرى ويثبت في خانة البيان من ح/ النقدية بالبنك.

جـ – يلاحظ من الشكل السابق لدفتر يومية النقدية التحليلي أنه تم إدراج الخصم المسموح به ضمن المقبوضات النقدية، والخصم المكتسب ضمن المدفوعات، مع أنه كان من المفترض إثبات هذه الخصومات في دفتر اليومية العامة بدلاً من دفتر يومية النقدية غير أن العديد من المحاسبين يرى إدراج هذه الخصومات ضمن دفتر يومية النقدية التحليلي لغرض تسهيل إثبات العمليات وتجنب التعقيد وعلى اعتبار أن هذه الخصومات نجمت أصلاً عن عمليات نقدية.

د– لا يظهر في دفتر يومية النقدية رصيد النقدية بالصندوق والبنك في بداية ونهاية الفترة وتظهر هذه الأرصدة في حسابي النقدية بالصندوق والنقدية بالبنك بدفتر الأستاذ العام.

ونشير إلى أنه يتم بصورة يومية ترحيل تفاصيل هذا الدفتر المتعلقة بحسابات العملاء والموردين إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء ودفتر أستاذ مساعد الموردين، كما يتم في نهاية كل فترة معينة (غالباً شهر) إجراء قيد إجمالي في دفتر اليومية العامة بإجمالي قيمة المقبوضات النقدية وقيد إجمالي آخر في نفس الدفتر بإجمالي قيمة المدفوعات النقدية، ويمكن إيضاح ذلك كما يلي:

مدين	دائن	بيـــان	التأريخ
		من مذكورين	نهاية الفترة (الشهر)
		ح/ النقدية بالصندوق	
		ح/ النقدية بالبنك	
		ح/ الخصم المسموح به	
		إلى مذكورين	
		ح/ إجمالي العملاء	
		ح/ المبيعات	
		ح/ أ.ق	
		ح/ إيرادات متنوعة	
		ح/.....	
		ح/.....	
		(إثبات إجمالي المقبوضات النقدية لشهر.... من واقع دفتر يومية النقدية)	
		من مذكورين	نهاية الفترة (الشهر)
		ح/ إجمالي الموردين	
		ح/ المشتريات	
		ح/ أ.د	
		ح/ مصاريف	
		ح/....	
		ح/....	
		إلى مذكورين	
		ح/ النقدية بالصندوق	
		ح/ النقدية بالبنك	
		ح/ الخصم المكتسب	
		(إثبات إجمالي المدفوعات النقدية لشهر.... من واقع دفتر يومية النقدية)	

وبعد أن يتم إثبات القيود الإجمالية للمقبوضات والمدفوعات النقدية في دفتر يومية النقدية يتم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام، ومن الأهمية بمكان أن نشير إلى أن الأرصدة النهائية للحسابات ستظهر بعد ترحيلها وترصيدها في دفتر الأستاذ العام.

مثال:

فيما يلي بيان بالعمليات التي تمت بمحلات السلام خلال شهر يناير ٢٠١٠م:

١. في ١/١ سددت المحلات نقداً مصاريف الإيجار البالغة ١٧٠٠٠ريال.

٢. في ١/٥ باعت المحلات بضاعة بشيك للتاجر محمد هزاع قيمتها ٢٨٠٠٠ ريال وقد سمحت المحلات بخصم نقدي للتاجر محمد هزاع قيمته ٣٠٠٠ ريال مقابل السداد الفوري.

٣. في ١/٧ سددت المحلات بشيك مبلغ ١٨٠٠٠ ريال قيمة سند إذني مستحق لأحد الموردين.

٤. في ١/١٠ قامت المحلات بسحب مبلغ ١٢٠٠٠ ريال من الصندوق وأودعته البنك.

٥. في ١/١٣ اشترت المحلات نقداً بضاعة بمبلغ ٢٦٠٠٠ريال.

٦. في ١/١٥ حصلت المحلات بشيك إيرادات متنوعة قيمتها ٤٠٠٠ ريال.

٧. في ١/١٧ اشترت المحلات سيارة لغرض استخدامها في النشاط قيمتها ١٢٠٠٠٠ ريال سددت نصف القيمة بشيك والنصف الآخر نقداً.

٨. في ١/١٩ حصلت المحلات نقداً مبلغ ٦٥٠٠٠ ريال من العميل محمد منصور.

٩. في ١/٢٣ اشترت المحلات بضاعة قيمتها ٤٧٠٠٠ ريال من منشأة الرازي وقد حصلت على خصم نقدي من المؤسسة قدرة ٢٥٠٠ ريال مقابل السداد الفوري وقد قامت المحلات فعلاً بسداد قيمة البضاعة نقداً.

١٠. في ١/٢٥ سددت المحلات مبلغ ٢٠٠٠٠ ريال نقداً مديونية مستحقة عليها للمورد محمد القباطي.

١١. في ١/٢٧ حصلت المحلات نقداً مبلغ ٣٦٠٠٠ ريال قيمة كمبيالة مسحوبة على أحد العملاء.

١٢. في ١/٢٩ سددت المنشأة بشيك مصاريف المرتبات لشهر يناير والبالغة ٣٩٠٠٠ ريال.

١٣. في ١/٣١ قامت المنشأة بسحب مبلغ ١٧٠٠٠ ريال من البنك وأودعته الصندوق.

والمطلوب.

أولاً: إثبات العمليات السابقة في دفتر يومية النقدية التجليلي لمحلات السلام خلال شهر يناير ٢٠١٠م؟

ثانياً: إجراء القيود اللازمة للعمليات السابقة في دفتر اليومية العامة نهاية شهر يناير ٢٠١٠م.

ثالثاً: ترحيل الحسابات إلى دفتر الأستاذ العام؟

على افتراض أن أرصدة حسابات محلات السلام في ٢٠١٠/١/١م كانت على النحو التالي:

٨٠٠٠٠٠ رأس المال	٣٦٠٠٠٠ نقدية بالصندوق
٢٥٠٠٠٠ نقدية بالبنك	١٤٠٠٠٠ إجمالي العملاء
٩٢٠٠٠ إجمالي الموردين	٣٦٠٠٠ أوراق قبض
٧٨٠٠٠أوراق دفع	٨٠٠٠٠ أثاث
١٠٤٠٠٠ بضاعة أول المدة؟	

رابعاً: إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة لمحلات السلام لشهر يناير ٢٠١٠م؟

الفصل ١

١-٢ تقرير الرقابة الداخلية التحليلي لحركات النقدية خلال شهر ديسمبر ٢٠١٨م

التاريخ	البيان	تحليل التدفقات النقدية (ريال)					التدفقات النقدية (ريال)		تحليل التدفقات (ريال)						
		مقبوضات العملاء	قبض أوراق القبض	قبض الإيرادات	مقبوضات أخرى	إجمالي المقبوضات	قبض	صرف	مقبوضات العملاء	قبض أوراق القبض	قبض الإيرادات	مقبوضات أخرى	إجمالي المقبوضات	قبض	صرف
١/١	رصيد أول المدة	٣٠٠					١٢٥٠٠								
١/٥	من ح/ مصاريف الإيجار							٣٠٠							
١/٥	من ح/ المبيعات							٢٥٠٠							
١/٦	من ح/ المبيعات	٢٥٠٠													
١/٦	من ح/ أ. د.		١٥٠٠												
١/٨	من ح/ المبيعات							٢٥٠٠							
١/٨	من ح/ المشتريات			٢٦٠٠											
١/١٠	من ح/ المبيعات							٢٥٠٠							
١/١٠	من ح/ المشتريات			٢٦٠٠											
١/١٢	من ح/ المبيعات	٢٥٠٠													
١/١٢	من ح/ المشتريات			٢٦٠٠											
١/١٥	من ح/ المبيعات	٢٥٠٠													
١/١٥	من ح/ المشتريات			٢٦٠٠											
١/١٥	من ح/ مصاريف الإيجار							٣٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الكهرباء							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الهاتف							١٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الإنترنت							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الصيانة							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف النظافة							١٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الأمن والحراسة							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الدعاية والإعلان							٥٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الرواتب والأجور							٣٠٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف أخرى							٥٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الإهلاك							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الزكاة							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الضريبة							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الفوائد							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف أخرى							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الإيجار							٣٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الكهرباء							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الهاتف							١٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الإنترنت							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الصيانة							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف النظافة							١٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الأمن والحراسة							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الدعاية والإعلان							٥٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الرواتب والأجور							٣٠٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف أخرى							٥٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الإهلاك							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الزكاة							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الضريبة							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف الفوائد							٢٠٠							
١/١٥	من ح/ مصاريف أخرى							٢٠٠							
	الإجمالي	٣٣٠٠	١٥٠٠	٢٦٠٠	٣٠٠	٣٢٥٠٠	١٢٥٠٠	١٩٥٠٠							

٢: القيود في دفتر اليومية العامة لمحلات السلام في نهاية شهر يناير ٢٠١٠م.

التاريخ	البيان	دائن	مدين
١/٣١	من مذكورين		
	ح/ النقدية بالصندوق		١١٨٠٠٠
	ح/ النقدية بالبنك		٤١٠٠٠
	ح/ الخصم المسموح به		٣٠٠٠
	إلى مذكورين		
	ح/ إجمالي العملاء	٦٥٠٠٠	
	ح/ المبيعات	٢٨٠٠٠	
	ح/ أ.ق	٣٦٠٠٠	
	ح/ النقدية بالصندوق	١٢٠٠٠	
	ح/ الإيرادات المتنوعة	٤٠٠٠	
	ح/ النقدية بالبنك	١٧٠٠٠	
	(إثبات المقبوضات النقدية لمحلات السلام لشهر يناير ٢٠١٠م من واقع دفتر يومية النقدية)		
١/٣١	من مذكورين		
	ح/ إجمالي الموردين		٢٠٠٠٠
	ح/ المشتريات		٧٣٠٠٠
	ح/ أ.د		١٨٠٠٠
	ح/ مصاريف الإيجار		١٧٠٠٠
	ح/ السيارات		١٢٠٠٠٠
	ح/ مصاريف المرتبات		٣٩٠٠٠
	إلى مذكورين		
	ح/ النقدية بالصندوق	١٦٧٥٠٠	
	ح/ النقدية بالبنك	١١٧٠٠٠	
	ح/ الخصم المكتسب	٢٥٠٠	
	(إثبات المدفوعات النقدية لمحلات السلام لشهر يناير ٢٠١٠م من واقع دفتر يومية النقدية)		

٣: الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام.

مدين حـ/ النقدية بالصندوق دائن

٣٦٠٠٠٠ رصيد ١/١		١٢٠٠٠ من متكررين ١/٣١	
١١٨٠٠٠ إلى متكررين ١/٣١		١٦٧٥٠٠ من متكررين ١/٣١	
		٢٩٨٥٠٠ رصيد مرحل ١/٣١	
٤٧٨٠٠٠		٤٧٨٠٠٠	
٢٩٨٥٠٠ رصيد منقول ٢/١			

مدين حـ/ النقدية بالبنك دائن

٢٥٠٠٠٠ رصيد ١/١		١٧٠٠٠ من متكررين ١/٣١	
٤١٠٠٠ إلى متكررين ١/٣١		١١٧٠٠٠ من متكررين ١/٣١	
		١٥٧٠٠٠ رصيد مرحل ١/٣١	
٢٩١٠٠٠		٢٩١٠٠٠	
١٥٧٠٠٠ رصيد منقول ٢/١			

مدين حـ/ الخصم المسموح به دائن

٣٠٠٠ إلى متكررين ١/٣١		٣٠٠٠ رصيد مرحل ١/٣١	
٣٠٠٠		٣٠٠٠	
٣٠٠٠ رصيد منقول ٢/١			

مدين حـ/ إجمالي العملاء دائن

١٤٠٠٠٠ رصيد ١/١		٦٥٠٠٠ من متكررين ١/٣١	
		٧٥٠٠٠ رصيد مرحل ١/٣١	
١٤٠٠٠٠		١٤٠٠٠٠	
٧٥٠٠٠ رصيد منقول ٢/١			

مدين حـ/ المبيعات دائن

٢٨٠٠٠ رصيد مرحل ١/٣١		٢٨٠٠٠ من متكررين ١/٣١	
٢٨٠٠٠		٢٨٠٠٠	
٢٨٠٠٠ رصيد منقول ٢/١			

مدين حـ/ أ.ق دائن

٣٦٠٠٠ رصيد ١/١		٣٦٠٠٠ من متكررين ١/٣١	
٣٦٠٠٠		٣٦٠٠٠	

مدين حـ/ الإيرادات المتنوعة دائن

٤٠٠٠ رصيد مرحل ١/٣١		٤٠٠٠ من متكررين ١/٣١	
٤٠٠٠		٤٠٠٠	
٤٠٠٠ رصيد منقول ٢/١			

مدين حـ/ إجمالي الموردين دائن

٢٠٠٠٠ إلى متكررين ١/٣١		٩٢٠٠٠ رصيد ١/١	
٧٢٠٠٠ رصيد مرحل ١/٣١			
٩٢٠٠٠		٩٢٠٠٠	
٧٢٠٠٠ رصيد منقول ٢/١			

مدين حـ/ المشتريات دائن

٧٢٠٠٠ إلى متكررين ١/٣١	٧٢٠٠٠ رصيد مرحل ١/٣١
٧٢٠٠٠	٧٢٠٠٠

٧٢٠٠٠ رصيد منقول ٢/١

مدين حـ/ مصاريف الإيجار دائن

١٧٠٠٠ إلى متكررين ١/٣١	١٧٠٠٠ رصيد مرحل ١/٣١
١٧٠٠٠	١٧٠٠٠

١٧٠٠٠ رصيد منقول ٢/١

مدين حـ/ مصاريف المرتبات دائن

٣٩٠٠٠ إلى متكررين ١/٣١	٣٩٠٠٠ رصيد مرحل١/٣١
٣٩٠٠٠	٣٩٠٠٠

٣٩٠٠٠ رصيد منقول ٢/١

مدين حـ/ رأس المال دائن

٨٠٠٠٠٠ رصيد مرحل ١/٣١	٨٠٠٠٠٠ رصيد ١/١
٩٢٠٠٠	٩٢٠٠٠

٨٠٠٠٠٠ رصيد منقول ٢/١

مدين حـ/ بضاعة أول المدة دائن

١٠٤٠٠٠ رصيد ١/١	١٠٤٠٠٠ رصيد مرحل ١/٣١
١٠٤٠٠٠	١٠٤٠٠٠

١٠٤٠٠٠ رصيد منقول ٢/١

مدين حـ/ أ.د دائن

١٨٠٠٠ إلى متكررين ١/٣١	٧٨٠٠٠ رصيد ١/١
٦٠٠٠٠ رصيد مرحل ١/٣١	
٧٨٠٠٠	٧٨٠٠٠

٦٠٠٠٠ رصيد منقول ٢/١

مدين حـ/ السيارات دائن

١٢٠٠٠٠ إلى متكررين ١/٣١	١٢٠٠٠٠ رصيد مرحل ١/٣١
١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠

١٢٠٠٠٠ رصيد منقول ١/

مدين حـ/ الخصم المكتسب دائن

٢٥٠٠ رصيد مرحل ١/٣١	٢٥٠٠ من متكررين ١/٣١
٢٥٠٠	٢٥٠٠

٢٥٠٠ رصيد منقول ٢/١

مدين حـ/ الأثاث دائن

٨٠٠٠٠ رصيد ١١/١	٨٠٠٠٠ رصيد مرحل ١/٣١
٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠

٨٠٠٠٠ رصيد منقول ٢/١

٤: ميزان المراجعة بالأرصدة لمحلات السلام لشهر يناير ٢٠١٠م.

اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
ح/ النقدية بالصندوق		٢٩٨٥٠٠
ح/ النقدية بالبنك		١٥٧٠٠٠
ح/ الخصم المسموح به		٣٠٠٠
ح/ إجمالي العملاء		٧٥٠٠٠
ح/ المبيعات	٢٨٠٠٠	
ح/ الإيرادات المتنوعة	٤٠٠٠	
ح/ إجمالي الموردين	٧٢٠٠٠	
ح/ المشتريات		٧٣٠٠٠
ح/ أوراق دفع	٦٠٠٠٠	
ح/ مصاريف الإيجار		١٧٠٠٠
ح/ السيارات		١٢٠٠٠٠
ح/ مصاريف مرتبات		٣٩٠٠٠
ح/ الخصم المكتسب	٢٥٠٠	
ح/ رأس المال	٨٠٠٠٠٠	
ح/ الأثاث		٨٠٠٠٠
ح/ بضاعة أول المدة (١/١)		١٠٤٠٠٠
الإجمالي	٩٦٦٥٠٠	٩٦٦٥٠٠

يلاحظ أنه في ظل الطريقة الفرنسية يتم إعداد ميزان المراجعة من واقع دفتر الأستاذ العام.

و) دفتر يومية أوراق القبض (أ.ق).

يسجل في هذا الدفتر كافة الكمبيالات والسندات الأذنية التي تسحبها المنشأة على عملائها بالمديونية التي عليهم، مما تجدر الإشارة إليه أن المنشأة لا تسجل في هذا الدفتر إلا العملية المتعلقة باستلام الورقة من العملاء فقط، أما بالنسبة للعمليات (التصرفات) الأخرى التي يمكن للمنشأة القيام بها كتحصيل الورقة أو إرسالها للبنك للتحصيل أو خصمها أو تظهيرها فإنها لا تسجل في دفتر يومية أوراق القبض وتثبت في الدفاتر المخصصة لها.

حيث يتم مثلاً إثبات عملية تحصيل الورقة في دفتر يومية النقدية أما العمليات المتعلقة برفض الورقة أو تظهيرها فيتم إثباتها في دفتر اليومية العامة- كونها عمليات غير متكررة في الغالب-.

والشكل يوضح نموذجا لصفحة من دفتر يومية أوراق القبض :

نموذج لصفحة من دفتر يومية أوراق القبض (أ.ق)

تاريخ تحرير الورقة	مبلغ الورقة (ريال)	نوع الورقة (كمبيالة/سند أذني)	أطراف الورقة			تاريخ استحقاق الورقة	ملاحظات
			اسم الساحب	اسم المسحوب عليه	اسم المستفيد		

ويلاحظ من النموذج السابق أنه يتم في دفتر يومية أوراق القبض التمييز بين نوعي الورقة أي فيما إذا كانت الورقة كمبيالة أو سندا أذنيا.

ونشير إلى انه يتم أولاً بأول ترحيل تفاصيل يومية أوراق القبض إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء، كما يتم في نهاية كل فترة معينة (غالباً شهر) إجراء قيد إجمالي بدفتر اليومية العامة بإجمالي قيمة أوراق القبض وذلك بجعل ح/ أوراق القبض مديناً وح/ إجمالي العملاء دائناً.

ز) دفتر يومية أوراق الدفع (أ.د).

يسجل في هذا الدفتر كافة الكمبيالات والسندات الأذنية التي تقبلها المنشأة لصالح مورديها (دائنيها) بالمديونية التي عليها، وكما هو الحال في دفتر يومية أوراق القبض لا يسجل في دفتر يومية أوراق الدفع إلا العملية المتعلقة بقبول المنشأة لورقة الدفع فقط. أما بالنسبة للعمليات (التصرفات) الأخرى فتثبت في الدفاتر المخصصة لها، حيث يتم مثلاً إثبات عملية سداد الورقة في دفتر يومية النقدية أما العمليات المتعلقة برفض الورقة أو تحويلها فيتم إثباتها في دفتر اليومية العامة...

والشكل التالي يوضح نموذج لصفحة من دفتر يومية أوراق الدفع.

نموذج لصفحة من دفتر يومية أوراق الدفع (أ.د)

تاريخ تحرير الورقة	مبلغ الورقة (ريال)	نوع الورقة (كمبيالة/سند أذني)	أطراف الورقة			تاريخ استحقاق الورقة
			اسم الساحب	اسم المسحوب عليه	اسم المستفيد	

ويتم أولاً بأول ترحيل تفاصيل يومية أوراق الدفع إلى دفتر أستاذ مساعد الموردين، كما يتم في نهاية كل فترة معينة (غالباً شهر) إجراء قيد إجمالي بدفتر اليومية العامة بإجمالي قيمة أوراق الدفع و ذلك بجعل ح/ إجمالي الموردين مديناً وح/ أوراق الدفع دائناً.

ح) دفتر يومية صندوق المصروفات النثرية.

عند التطرق للعمليات النقدية في الجزء الأول من هذا المقرر أشرنا إلى أن العديد من المنشآت تقوم بإنشاء صندوق للمصروفات النثرية، يخصص لسداد المصروفات النثرية البسيطة ذات المبالغ الضئيلة وذلك لتجنب الصرف المباشر من الصندوق الرئيسي للمنشأة، وقد سبق التطرق لشكل وتصميم دفتر (سجل) صندوق المصروفات النثرية في الجزء الأول من هذا المقرر.

٣- الطريقة الإنجليزية.

- **أهم الدفاتر المحاسبية المستخدمة في ظل الطريقة الإنجليزية .**

تعتمد هذه الطريقة على استخدام الدفاتر المحاسبية التالية:

أولاً: دفاتر اليوميات المتخصصة.

وفقاً لهذه الطريقة تستخدم المنشأة العديد من دفاتر اليوميات المتخصصة (يطلق عليها اليوميات الأصلية)، ونشير إلى أن عدد هذه الدفاتر ومسمياتها يتوقف على حجم المنشأة وطبيعة نشاطها وعلى مدى تكرار العمليات المالية المتشابهة، حيث يخصص دفتر يومية مستقل لكل نوع من أنواع العمليات المتكررة ذات الطبيعة المتشابهة، أما العمليات المالية غير المتكررة فيخصص لها دفتر واحد يطلق عليه دفتر يومية العمليات الأخرى.

ومن أمثلة دفاتر اليوميات المتخصصة، دفتر يومية المشتريات الآجلة، دفتر يومية المبيعات الآجلة، دفتر يومية مردودات المشتريات، دفتر يومية مردودات المبيعات، دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك، دفتر يومية أوراق القبض، دفتر يومية أوراق الدفع...

ولا يختلف شكل ومضمون هذه الدفاتر عن شكل ومضمون دفاتر اليوميات المساعدة التي يتم استخدامها وفقاً للطريقة الفرنسية، كما أن إثبات العمليات في هذه الدفاتر يتم بصورة يومية كما هو الحال في دفاتر اليوميات المساعدة، غير أن دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك في ظل الطريقة الإنجليزية يعتبر بمثابة دفتر يومية وأستاذ في آن واحد.

ثانياً: دفتر يومية العمليات الأخرى.

ويثبت في هذا الدفتر كما سبق وأشرنا كافة العمليات المالية الأخرى غير المتكررة – أي العمليات التي ليس لها دفاتر يومية خاصة بها-.

ولا يختلف شكل ومضمون هذه الدفتر عن شكل ومضمون دفتر اليومية العامة السابق الإشارة إليه عند التطرق للطريقة الإيطالية والفرنسية.

ثالثاً: دفاتر الأستاذ المساعدة .

غالباً ما تقتصر هذه الدفاتر على دفتر أستاذ مساعد العملاء ودفتر أستاذ مساعد الموردين، ويتم في هذه الدفاتر ترحيل تفاصيل العمليات المالية ذات الصلة بحسابات

العملاء والموردين من دفاتر اليوميات المتخصصة ومن دفتر يومية العمليات الأخرى، وكما هو الحال في الطريقة الفرنسية يلاحظ أن حسابات العملاء والموردين سيتم ترحيلها مرتين، مرة بشكل تفصيلي في دفتري أستاذ مساعد العملاء والموردين ومرة أخرى بشكل إجمالي في دفتر الأستاذ العام.

رابعاً: دفتر الأستاذ العام.

ويتم في هذا الدفتر في نهاية كل فترة معينة (غالباً شهر) ترحيل إجماليات اليوميات المتخصصة ودفتر يومية العمليات الأخرى إلى الحسابات المختصة بها في دفتر الأستاذ العام، باستثناء حساب النقدية بالصندوق والبنك كما سيتضح لاحقاً.

- أهم الفروق بين الطريقة الفرنسية والإنجليزية:

أ) وجود دفتر يومية عامة في ظل الطريقة الفرنسية يشمل قيودا إجمالية في نهاية كل فترة معينة لكافة العمليات المتكررة التي تضمنتها دفاتر اليومية المساعدة وكذلك قيودا تفصيلية لكافة العمليات الأخرى غير المتكررة، أي ان دفتر اليومية العامة في ظل اتباع الطريقة الفرنسية يشمل كل العمليات المالية للمنشأة المتكررة وغير المتكررة.

بينما في ظل الطريقة الإنجليزية لا يوجد دفتر يومية عامة يشمل كل عمليات المنشأة المتكررة وغير المتكررة ويتم الاكتفاء بدفاتر اليوميات المتخصصة للعمليات المتكررة ودفتر يومية العمليات الأخرى للعمليات غير المتكررة.

ب) دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك وفقاً للطريقة الفرنسية يعتبر دفتر يومية فقط، وبالتالي لا يظهر في هذا الدفتر رصيد النقدية أول الفترة وآخر الفترة، أي انه لا يمكن في ظل هذه الطريقة معرفة الأرصدة النهائية للنقدية بالصندوق والبنك من خلال دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك وإنما يتم معرفة هذه الأرصدة من خلال دفتر الأستاذ العام.

أما في ظل الطريقة الإنجليزية فإن دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك يعتبر دفتر يومية وأستاذ في آن واحد وبالتالي يظهر في هذا الدفتر رصيد

النقدية أول الفترة وآخر الفترة، أي انه في ظل هذه الطريقة يتم معرفة الأرصدة النهائية للنقدية من خلال هذا الدفتر، ونتيجة لذلك لا يظهر حساب النقدية بالصندوق وحساب النقدية بالبنك في دفتر الأستاذ العام في ظل الطريقة الإنجليزية بخلاف الطريقة الفرنسية.

بالنسبة للتحويلات النقدية التي قد تتم من الصندوق إلى البنك أو العكس فإنه وفقاً للطريقة الإنجليزية يتم تسجيلها في كل من جانبي المقبوضات والمدفوعات بدفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك، أما في ظل الطريقة الفرنسية فإن تسجيل هذه التحويلات يتم في جانب واحد من دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك.

ج) في ظل الطريقة الفرنسية يتم إعداد ميزان المراجعة من واقع دفتر الأستاذ العام، أما في ظل الطريقة الإنجليزية يتم إعداد ميزان المراجعة من دفتر الأستاذ العام وفيما يخص أرصدة حسابات النقدية بالصندوق والنقدية بالبنك فإنه يتم أخذها من دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك.

ومن خلال ما سبق يتبين أن الطريقة الإنجليزية تتميز عن الطريقة الفرنسية في توفير الجهد والوقت؛ كونها لا تتطلب القيام بإجراء قيود إجمالية بدفتر اليومية العامة في نهاية كل فترة معينة لكافة العمليات التي تضمنتها دفاتر اليوميات المساعدة كما هو الحال في الطريقة الفرنسية؛ كونه لا يوجد دفتر يومية عامة في ظل الطريقة الإنجليزية ويتم الترحيل مباشرة إلى دفتر الأستاذ العام، كما أن هذه الطريقة لا تتطلب فتح حساب للنقدية بالصندوق والبنك في دفتر الأستاذ العام.

وبالرغم من الفروق السابقة بين الطريقتين (الفرنسية والإنجليزية) إلا أن تطبيق المنشأة لأي منهما يحقق لها العديد من المزايا من أهمها:

- تقسيم العمل بين موظفي إدارة الحسابات (أو الإدارة المالية) في المنشأة، بحيث يعهد لكل موظف مهمة التسجيل في أحد دفاتر اليومية أو الأستاذ وهذا من شأنه أن يسهم في إثبات العمليات المالية للمنشأة في الدفاتر المحاسبية أولاً بأول دون تأخير، كما أن تقسيم العمل

بهذه الصورة من شأنه أن يسهم في إحكام عملية الرقابة على حسابات المنشأة ويقلل من فرص التلاعب والاختلاس التي قد تحدث.

- وجود حسابات تفصيلية للعملاء والموردين (من واقع دفاتر أستاذ مساعد العملاء والموردين) وحسابات إجمالية (من واقع دفتر الأستاذ العام) سيسهم في إحكام عملية الرقابة على حسابات العملاء والموردين من خلال مطابقة أرصدة الحسابات التفصيلية للعملاء والموردين مع أرصدة حساباتهم الإجمالية واتخاذ الإجراءات المناسبة في حالة عدم تطابق هذه الأرصدة.

- **مثال تطبيقي على الطريقة الإنجليزية.**

كانت أرصدة الحسابات المستخرجة من دفاتر منشأة وادي بنا التجارية في ٢٠١٠/٢/١م كما يلي:

٣٣٥٠٠٠ ريال بنك، ٢٦٥٠٠٠ ريال صندوق، ٦٠٠٠٠٠ريال رأس المال،

وفيما يلي بيان بالعمليات التي تمت في المنشأة خلال شهر فبراير.

- في ٢/٥ اشترت المنشأة على الحساب من محلات الجابري بضاعة من الصنف أ بمبلغ ٦٥٠٠٠ ريال بالإضافة إلى بضاعة من الصنف ب بمبلغ ٢٤٠٠٠ ريال بموجب فاتورة رقم (٨٩).
- في ٢/٧ باعت المنشأة على الحساب لمحلات العمراني بضاعة من الصنف أ قيمتها ٣٢٠٠٠ ريال بخصم تجاري ٥% بالإضافة إلى بضاعة من الصنف ب بمبلغ ١٥٠٠٠ ريال بدون خصم، بفاتورة رقم (٥٣).
- في ٢/١٠ سددت المنشأة نقداً مبلغ ٦٧٠٠٠ ريال لمحلات الجابري كجزء من المديونية المستحقة عليها.
- في ٢/١٣ اشترت المنشأة بضاعة بالأجل من مؤسسة المنصور وقد كانت تفاصيل البضاعة المشتراة بموجب فاتورة الشراء رقم (١٧) كما يلي:

٥٩٠٠٠ ريال مشتريات بضاعة من الصنف أ، ٨٨٠٠٠ ريال مشتريات بضاعة من الصنف ب، وقد وافقت مؤسسة المنصور على منح المنشأة خصم نقدي بمعدل ٧% إذا تم السداد خلال أسبوعين.

- في ٢/١٥ حصلت المنشأة بشيك المديونية المستحقة على محلات العمراني.
- في ٢/١٧ قامت المنشأة بسحب مبلغ ٥٠٠٠ريال من الصندوق وأودعته بالبنك.
- في ٢/٢٠ باعت المنشأة نقداً بضاعة من الصنف ب بمبلغ ١٨٠٠٠ ريال بموجب فاتورة رقم (٨٦).
- في ٢/٢٢ سددت المنشأة بشيك المستحق عليها لمؤسسة المنصور.
- في ٢/٢٤ باعت المنشأة بالأجل بضاعة من الصنف ب بمبلغ ٩٠٠٠ ريال للتاجر النهمي بموجب فاتورة رقم (٩٢).

- في ٢/٢٦ سددت المنشأة نقداً مبلغ ١٥٠٠٠ ريال لمحلات الجابري كجزء من المديونية المستحقة عليها.
- في ٢/٢٧ سددت المنشأة بشيك مرتبات الموظفين لشهر فبراير والبالغة ٧٠٠٠٠ ريال.
- في ٢/٢٨ قدر صاحب المنشأة زيادة رأسماله، وأضاف سيارته الخاصة إلى رأس مال المنشأة، وقد قدرت قيمة السيارة بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ ريال.

المطلوب:

أولاً: إثبات العمليات السابقة في دفاتر يومية منشأة وادي بناء التجارية لشهر فبراير ٢٠١٠م وفقاً للطريقة الإنجليزية؟

ثانياً: ترحيل الحسابات إلى دفاتر الأستاذ؟

ثالثاً: إعداد ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة لمنشأة وادي بناء لشهر فبراير ٢٠١٠م؟

تمهيد للحل:

يلاحظ من المثال السابق أن العمليات المتكررة بالمنشأة هي عمليات الشراء والبيع وكذلك العمليات النقدية وعلى ذلك فإن دفاتر اليوميات المتخصصة لإثبات العمليات السابقة تتمثل في دفتر يومية المشتريات الآجلة، دفتر يومية المبيعات الآجلة، دفاتر يومية النقدية بالصندوق والبنك التحليلي.

أما فيما يخص العمليات الأخيرة والمتعلقة بزيادة رأس مال المنشأة عيناً يلاحظ أنها عملية غير متكررة وعلى ذلك سيتم إثباتها في دفتر يومية العمليات الأخرى.

دفتر يومية النقدية التحليلي لمنشأة وادي بناء التجارية لشهر فبراير ٢٠١٠م

التاريخ	رقم من الأستاذ	رقم المستند	بيان	تحليل المقبوضات (ريال)			الخصم المكتسب	النقدية (ريال)		التاريخ	رقم من الأستاذ	رقم المستند	بيان	تحليل المدفوعات (ريال)			الخصم المسموح به	النقدية (ريال)	
				متنوعة أخرى	مشتريات	موردين		بنك	صندوق					متنوعة أخرى	مشتريات	موردين		بنك	صندوق
			رصيد ١/٢						٢٦٥٠٠٠				رصيد ١/٢					٣٢٥٠٠٠	
٢/١٠			إلى ح/ الموردين (مبالغ مدفوعة)			٦٧٠٠٠			٦٧٠٠٠										
										٢/١٥			إلى ح/ العملاء (مبالغ المسترلي)					٤٥٤٠٠	
٢/١٧			من ح/ البنك					٥٠٠٠٠		٢/١٧			إلى ح/ المصنوعة					٥٠٠٠٠	
										٢/١٠			إلى ح/ المبيعات	١٨٠٠٠					١٨٠٠٠
٢/٢٢			من ح/ الموردين (فاتورة المسترد)			١٤٧٠٠٠	١٠٢٩٠	١٣٢٧٩٠											
٢/٢٦			إلى ح/ الموردين (مبالغ الخاطئ)			١٥٠٠٠		١٥٠٠٠											
٢/٢٨			إلى ح/ مصاريف المبيعات	٧٠٠٠٠				٧٠٠٠٠											
			رصيد مدين				٢٢٢٩٦٠	١٥١٠٠٠											
			الإجمالي	٧٠٠٠٠	-	٢٢٤٠٠٠	١٠٢٩٠	٢٨٣٠٠٠	٢٦٥٠٠٠				الإجمالي	-	١٨٠٠٠	٤٥٤٠٠	-	٣٢٥٠٠٠	٢٦٥٠٠٠
								٢٢٢٩٦٠	١٥١٠٠٠				رصيد مدين					١٣٠٤٠٠	٢٨٧٠٠٠

الحـــــــــل:

أولاً: إثبات العمليات في دفاتر يومية المنشأة.

دفتر يومية المشتريات الآجلة لمنشأة وادي بناء التجارية لشهر فبراير ٢٠١٠م

التاريخ	اسم المورد	رقم فاتورة الشراء	رقم ص الأستاذ	تحليل المشتريات (ريال)		إجمالي قيمة المشتريات (ريال)
				الصنف أ	الصنف ب	
٢/٥	محلات الجابري	٨٩		٦٥٠٠٠	٢٤٠٠٠	٨٩٠٠٠
٢/١٣	مؤسسة المنصور	١٧		٥٩٠٠٠	٨٨٠٠٠	١٤٧٠٠٠
الإجمـــالي				١٢٤٠٠٠	١١٢٠٠٠	٢٣٦٠٠٠

دفتر يومية المبيعات الآجلة لمنشأة وادي بناء التجارية لشهر فبراير ٢٠١٠م

التاريخ	اسم المورد	رقم فاتورة الشراء	رقم ص الأستاذ	تحليل المبيعات (ريال)		إجمالي قيمة المبيعات (ريال)
				الصنف أ	الصنف ب	
٢/٧	محلات العمراني	٥٣		٣٠٤٠٠	١٥٠٠٠	٤٥٤٠٠
٢/٢٤	مؤسسة النهمي	٩٢		–	٩٠٠٠	٩٠٠٠
الإجمـــالي				٣٠٤٠٠	٢٤٠٠٠	٥٤٤٠٠

دفتر يومية العمليات الأخرى:

التاريخ	رقم اليومية	بيـــان	دائن	مدين
٢/٢٨		من ح/ السيارات إلى ح/ رأس المال (إثبات زيادة رأس المال بإضافة السيارة الخاصة لصاحب المنشأة)	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠

ثانياً: ترحيل العمليات إلى دفاتر الأستاذ.

١) دفاتر الأستاذ المساعدة .

أ) دفتر أستاذ مساعد الموردين.

مدين		ح/ محلات الجابري		دائن
٦٧٠٠٠ إلى ح/ الصندوق	٢/١٠	٨٩٠٠٠ من ح/ المشتريات		٢/٥
١٥٠٠٠ إلى ح/ الصندوق	٢/٢٦			
٧٠٠٠ رصيد مرحل	٢/٢٨			
٨٩٠٠٠		٨٩٠٠٠		
		٧٠٠٠ رصيد منقول		٣/١

مدين		ح/ مؤسسة المنصور		دائن
١٤٧٠٠٠ إلى مذكورين	٢/٢٨	١٤٧٠٠٠ من ح/ المشتريات		٢/١٣
(مرحل من يومية النقدية)				
١٤٧٠٠٠		١٤٧٠٠٠		

ب) دفتر أستاذ مساعد العملاء :

مدين		ح/ محلات العمراني	دائن
٤٥٤٠٠ إلى ح/ المبيعات	٢/٧	٤٥٤٠٠ من ح/ البنك	٢/١٥
٤٥٤٠٠		٤٥٤٠٠	

مدين		ح/ التاجر النهمي	دائن
٩٠٠٠ إلى ح/ المبيعات	٢/٢٤	٩٠٠٠ رصيد مرحل	٢/٢٨
٩٠٠٠		٩٠٠٠	
٩٠٠٠ رصيد منقول			
٣/١			

٢) دفتر الأستاذ العام:

مدين		ح/ إجمالي الموردين	دائن
٢٢٩٠٠٠ إلى مذكورين (النقدية (مرحل من يومية النقدية)	٢/٢٨	٢٣٦٠٠٠ من ح/ المشتريات	٢/٢٨
٧٠٠٠ رصيد مرحل	٢/٢٨		
٢٣٦٠٠٠		٢٣٦٠٠٠	
		٧٠٠٠ رصيد منقول	٣/١

مدين		ح/ إجمالي العملاء	دائن
٥٤٤٠٠ إلى ح/ المبيعات	٢/٢٨	٤٥٤٠٠ من ح/ البنك	٢/٢٨
		٩٠٠٠ رصيد مرحل	٢/٢٨
٥٤٤٠٠		٥٤٤٠٠	
٩٠٠٠ رصيد منقول	٣/١		

مدين		ح/ المبيعات	دائن
٧٢٤٠٠ رصيد مرحل	٢/٢٨	٥٤٤٠٠ من ح/ إجمالي العملاء	٢/٢٨
		١٨٠٠٠ من ح/ الصندوق (مرحل من يومية النقدية)	٢/٢٨
٧٢٤٠٠		٧٢٤٠٠	
		٧٢٤٠٠ رصيد منقول	٣/١

مدين	ح/ المشتريات	دائن	
٢٣٦٠٠٠ من ح/ إجمالي الموردين	٢/٢٨	٢٣٦٠٠٠ رصيد مرحل	٢/٢٨
٢٣٦٠٠٠		٢٣٦٠٠٠	
٢٣٦٠٠٠ رصيد منقول	٣/١		

مدين	ح/ الخصم المكتسب	دائن	
١٠٢٩٠ رصيد مرحل	٢/٢٨	١٠٢٩٠ من ح/ الموردين (مؤسسة المنصور) (مرحل من يومية النقدية)	٢/٢٨
١٠٢٩٠		١٠٢٩٠	
		١٠٢٩٠ رصيد منقول	٣/١

مدين	ح/ مصاريف المرتبات	دائن	
٧٠٠٠٠ إلى ح/البنك (مرحل من يومية النقدية)	٢/٢٨	٧٠٠٠٠ رصيد مرحل	٢/٢٨
٧٠٠٠٠		٧٠٠٠٠	
٧٠٠٠٠ رصيد منقول	٣/١		

مدين	ح/ السيارات	دائن	
٢٥٠٠٠٠ إلى ح/ رأس المال (مرحل من يومية العمليات الأخرى)	٢/٢٨	٢٥٠٠٠٠ رصيد مرحل	٢/٢٨
٢٥٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠	
٢٥٠٠٠٠ رصيد منقول	٣/١		

مدين	ح/ رأس المال	دائن	
٨٥٠٠٠٠ رصيد مرحل	٢/٢٨	٦٠٠٠٠٠ رصيد	٢/١
		٢٥٠٠٠٠ من ح/ السيارات (مرحل من يومية العمليات الأخرى)	٢/٢٨
٨٥٠٠٠٠		٨٥٠٠٠٠	
		٨٥٠٠٠٠ رصيد منقول	٣/١

ثالثاً: ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة لمنشأة وادي بناء لشهر فبراير ٢٠١٠م.

اسم الحساب	بالأرصدة		بالمجاميع	
	دائن	مدين	دائن	مدين
ح/ الصندوق		١٥١٠٠٠	١٣٢٠٠٠	٢٨٣٠٠٠
ح/ البنك		٢٢٣٦٩٠	٢٠٦٧١٠	٤٣٠٤٠٠
ح/ إجمالي الموردين	٧٠٠٠		٢٣٦٠٠٠	٢٢٩٠٠٠
ح/ إجمال العملاء		٩٠٠٠	٤٥٤٠٠	٥٤٤٠٠
ح/ المبيعات	٧٢٤٠٠		٧٢٤٠٠	
ح/ المشتريات		٢٣٦٠٠٠		٢٣٦٠٠٠
ح/ الخصم المكتسب	١٠٢٩٠		١٠٢٩٠	
ح/ مصاريف المرتبات		٧٠٠٠٠		٧٠٠٠٠
ح/ السيارات		٢٥٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠
ح/ رأس المال	٨٥٠٠٠٠		٨٥٠٠٠٠	
الإجمالي	٩٣٩٦٩٠	٩٣٩٦٩٠	١٥٥٢٨٠٠	١٥٥٢٨٠٠

ملاحظات على الحل:

١) الأرصدة التحليلية لحسابات الموردين من واقع دفتر أستاذ مساعد الموردين تتطابق تماماً مع أرصدتهم الإجمالية من واقع دفتر الأستاذ العام والشيء نفسه بالنسبة لأرصدة العملاء.

٢) كافة أرصدة الحسابات الظاهرة بميزان المراجعة مأخوذة من دفتر الأستاذ العام، باستثناء أرصدة حسابات الصندوق والبنك، حيث تم أخذها من دفتر يومية الصندوق والبنك كون هذا الدفتر كما سبق وأشرنا يعتبر وفقاً للطريقة الإنجليزية بمثابة دفتر يومية وأستاذ في آن واحد.

٤- الطريقة الأمريكية.

- **أهم الدفاتر المحاسبية المستخدمة في ظل الطريقة الأمريكية.**

تقوم الطريقة الأمريكية على استخدام دفتر واحد يستخدم كدفتر يومية وكأستاذ في آن واحد، ويشتمل هذا الدفتر على جانبين جانب أيمن ويمثل دفتر اليومية وجانب أيسر ويمثل دفتر الأستاذ حيث تسجل في هذا الدفتر كافة قيود اليومية العامة لمختلف العمليات المالية التي تحدث داخل المنشأة في الجانب الأيمن المخصص لقيود اليومية ثم ترحل قيود هذه العمليات إلى الجانب الأيسر المخصص لحسابات الأستاذ في نفس الدفتر.

ويراعى عند تسطير وتصميم هذا الدفتر الأخذ في الاعتبار إمكانية استيعابه لجميع الحسابات التي يستلزمها نشاط المنشأة.

غير أنه في الواقع العملي نجد أن من الصعوبة فتح خانة مستقلة لكل حساب على حدة في ذلك الدفتر بسبب كثرة عدد حسابات المنشأة ومحدودية خانات ذلك الدفتر، لذلك فقد جرى العرف بين الكثير من المحاسبين على فتح خانات مستقلة لكل حساب حركته المالية متكررة باستمرار كحسابات الصندوق والبنك و الموردين والعملاء والمبيعات والمشتريات.. أو بحسب طبيعة نشاط المنشأة .

أما الحسابات المتشابهة والمتجانسة مثل حسابات الآلات والسيارات والعقارات والأثاث وغيرها فيمكن تجميعها في حساب واحد يطلق عليه حساب الأصول الثابتة ويفتح له خانة مستقلة في الدفاتر.

وفيما يخص الحسابات التي عادة ما تكون حركتها المالية نادرة وغير متكررة باستمرار مثل حسابات رأس المال والمخصصات والاحتياطيات والإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة وغيرها فيمكن تجميعها في حساب واحد يطلق عليه حسابات متنوعة ويخصص له خانة مستقلة في الدفتر.

والشكل التالي يوضح نموذج لصفحة من دفتر اليومية أستاذ المستخدم في الطريقة الأمريكية.

نموذج لصفحة من دفاتر اليومية أستاذ وفقاً للطريقة الأمريكية

دفاتر اليومية

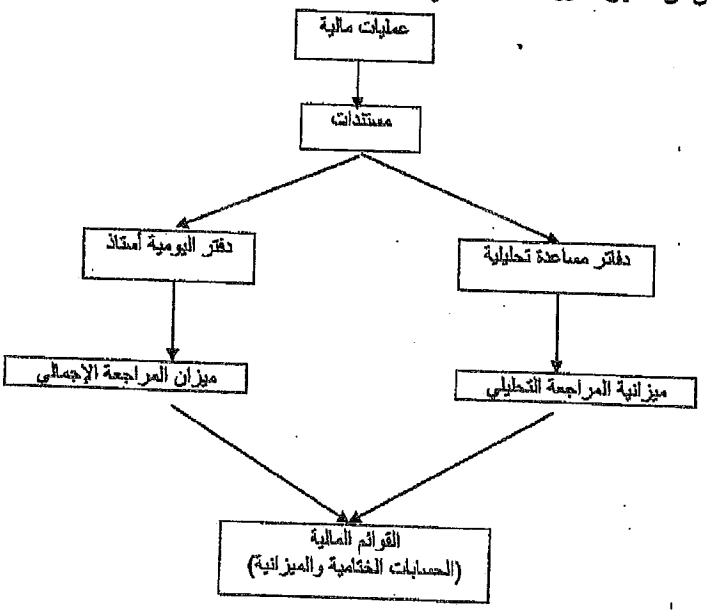
دفاتر الأستاذ

التاريخ	طرق القيد		بيان	مبالغ العامة	رقم سند القيد	الصندوق		البنك		العملاء		الأوراق		الأصول الثابتة		المشتريات		المبيعات		المصروفات		حسابات متنوعة	
	مدين	دائن				مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
			الإجمالي																				

ومما تجدر الإشارة إلية أن المنشأة التي تستخدم هذه الطريقة لن تستغني عن استخدام دفاتر مساعدة تحليلية أخرى (كل منشأة بحسب طبيعة نشاطها وحجم العمل بها)؛ وذلك لغرض تحليل الحسابات الموجودة بدفتر اليومية أستاذ سواء كانت تلك الدفاتر المساعدة التحليلية دفاتر يومية مساعدة كيومية المبيعات ويومية المشتريات ويومية الصندوق ويومية البنك أو دفاتر أستاذ مساعدة مثل دفتر أستاذ العملاء ودفتر أستاذ الموردين دفتر أستاذ الأصول الثابتة..

ويتم إعداد ميزان المرجعة الإجمالي بالمجاميع والأرصدة من واقع دفتر اليومية أستاذ وميزان المرجعة التحليلي من واقع الدفاتر المساعدة التحليلية ومن الطبيعي أن يتطابق إجمالي ميزان المراجعة الإجمالي مع إجمالي ميزان المرجعة التحليلي.

ويمكن أن تظهر الدورة المحاسبية في ظل استخدام الطريقة الأمريكية بالشكل التالي:



هذا وتعتبر الطريقة الأمريكية من أكثر الطرق استخداماً بين المنشئات التجارية في بلادنا لسهولتها وبساطتها وتوفيرها للوقت والجهد.

مثال تطبيقي على الطريقة الأمريكية.

فيما يلي بيان بالعمليات التي تمت بمنشأة الأمل التجارية خلال شهر يناير ٢٠١٠م

١) في ٢٠١٠/١/١م بدأت المنشأة نشاطها التجاري برأس مال قدره ٣٠٠٠٠٠ ريال أودعت نصفه بالصندوق النصف الآخر بالبنك.

٢) في ٢٠١٠/١/٥م سددت مبلغ ١٥٠٠٠ ريال بشيك مصاريف إيجار شهر يناير.

٣) في ٢٠١٠/١/٧م اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات الشرعبي التجارية بمبلغ ٦٠٠٠٠ ريال.

٤) في ٢٠١٠/١/١٠م اشترت أثاث لغرض تأثيث المنشأة من مفروشات الصرمي بمبلغ ٢٠٠٠٠ ريال سددت قيمته بشيك.

٥) في ٢٠١٠/١/١٥م باعت المنشأة بضاعة بمبلغ ١٨٠٠٠ ريال نقداً.

٦) في ٢٠١٠/١/١٨م سددت المنشأة نصف المستحق عليه لمحلات الشرعبي التجارية بشيك.

٧) في ٢٠١٠/١/٢٣م اشترت المنشأة بضاعة بمبلغ ٧٠٠٠٠ ريال نقداً.

٨) في ٢٠١٠/١/٢٥م باعت المنشأة بضاعة للعميل الأنسي بمبلغ ٢٥٠٠٠ ريال حصلت من المبلغ ٢٠٠٠٠ ريال نقداً والباقي على الحساب.

٩) في ٢٠١٠/١/٢٨م سددت المنشأة بقية المستحق عليها لمحلات الشرعبي التجارية نقداً.

١٠) في ٢٠١٠/١/٣١م سددت المنشأة المصاريف التالية:

١٥٠٠٠ ريال مرتبات الموظفين (بشيك)

٤٠٠٠ ريال مصاريف قرطاسية (نقداً)

والمطلوب.

أولاً: إجراء قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة بدفتر اليومية والأستاذ (وفقاً للطريقة الأمريكية)؟

ثانياً: إعداد ميزان المراجعة الإجمالي بالمجاميع والأرصدة في ٢٠١٠/١/٣١م؟

الحـــل

أولاً: قيود اليومية في دفتر اليومية أستاذ (وفقاً للطريقة الأمريكية)

دفتر اليومية						دفتر الأستاذ																	
التاريخ	طرفي القيد		بيان	مبلغ المعاملة	رقم سند القيد	الصندوق		البنك		المصاريف العمومية		المشتريات		الموردين		الأصول الثابتة		المبيعات		العملاء		حسابات متنوعة	
	مدين	دائن				مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
١/١	مذكورين	رأس المال	إثبات بدء النشاط	٢٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠															٢٠٠٠٠٠
١/٥	المصاريف	البنك	سداد إيجار شهر يناير بشيك	١٥٠٠٠					١٥٠٠٠	١٥٠٠٠													
١/٧	المشتريات	الموردين	شراء بضاعة على الحساب من محلات الشرعبي	٦٠٠٠٠					٦٠٠٠٠			٦٠٠٠٠			٦٠٠٠٠								
١/١٠	الأصول الثابتة	البنك	شراء أثاث لتأثيث المنشأة بشيك	٢٠٠٠٠					٢٠٠٠٠							٢٠٠٠٠							
١/١٥	الصندوق	المبيعات	بيع بضاعة نقداً	١٨٠٠٠		١٨٠٠٠													١٨٠٠٠				
١/١٨	الموردين	البنك	سداد نصف المستحق بشيك لمحلات الشرعبي	٣٠٠٠٠					٣٠٠٠٠					٣٠٠٠٠									
١/٢٢	المشتريات	الصندوق	شراء بضاعة نقداً	٧٠٠٠٠			٧٠٠٠٠					٧٠٠٠٠											
١/٢٥	مذكورين	المبيعات	بيع بضاعة للعميل الأنسي نقداً	٢٥٠٠٠		٢٠٠٠٠													٢٥٠٠٠	٥٠٠٠			
١/٢٨	الموردين	الصندوق	سداد بقية المستحق لمحلات الشرعبي نقداً	٣٠٠٠٠			٣٠٠٠٠							٣٠٠٠٠									
١/٣١	المصاريف	مذكورين	سداد مرتبات الموظفين ومصاريف قرطاسية	١٩٠٠٠			٤٠٠٠		١٥٠٠٠	١٩٠٠٠													
الإجمالي				٤٨٧٠٠٠		١٨٨٠٠٠	١٠٤٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٣٤٠٠٠	--	١٣٠٠٠٠	--	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	--	--	٤٣٠٠٠	٥٠٠٠			٢٠٠٠٠٠

ثانياً: ميزان المراجعة الإجمالي بالمجاميع والأرصدة لمنشأة الأمل في ٢٠١٠/١/٣١م

اسم الحساب	ميزان المراجعة بالمجاميع		ميزان المرجعة بالأرصدة	
	دائن	مدين	دائن	مدين
ح/ الصندوق	١٠٤٠٠٠	١٨٨٠٠٠		٨٤٠٠٠
ح/ البنك	٨٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠		٧٠٠٠٠
ح/ المصاريف العمومية	—	٣٤٠٠٠		٣٤٠٠٠
ح/ المشتريات	—	١٣٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠
ح/ الموردين	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	—	—
ح/ الأصول الثابتة	—	٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
ح/ المبيعات	٤٣٠٠٠	—	٤٣٠٠٠	—
ح/ العملاء	—	٥٠٠٠	—	٥٠٠٠
ح/ حسابات متنوعة	٣٠٠٠٠٠	—	٣٠٠٠٠٠	—
الإجمالي	٥٨٧٠٠٠	٥٨٧٠٠٠	٣٤٣٠٠٠	٣٤٣٠٠٠

➢ خلاصة موجزة للوحدة.

من أهم الطرق المحاسبية التي ينتشر تطبيقها في الحياة العملية: الطريقة الايطالية والفرنسية والإنجليزية والأمريكية .

الطريقة الإيطالية: تعتمد على استخدام دفترين فقط هما: دفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ العام، وبالرغم من سهولة وبساطة هذه الطريقة إلا إنها تلائم المنشآت صغيرة الحجم التي تكون عملياتها المالية محدودة.

الطريقة الفرنسية: تعتمد على استخدام العديد من الدفاتر المحاسبية يتحدد نوعها وعددها بحسب حجم وطبيعة نشاط المنشأة ، ومن أهم هذه الدفاتر: دفاتر اليوميات المساعدة ، دفتر اليومية العامة ، دفاتر الأستاذ المساعدة ، ودفتر الأستاذ العام .

الطريقة الإنجليزية تعتمد على استخدام الدفاتر المحاسبية التالية: دفاتر اليومية المتخصصة ، دفتر يومية العمليات الأخرى ، دفاتر الأستاذ المساعدة ، دفتر الأستاذ العام.

تعتمد الطريقة الأمريكية على استخدام دفتر واحد يستخدم كدفتر يومية وكدفتر أستاذ في آن واحد ، وتتميز الطريقة الأمريكية بالسهولة والبساطة في التطبيق كما تعتبر من أكثر الطرق استخداماً في اليمن.

➢ أسئلة نظرية وحالات تطبيقية على الوحدة الثامنة.

أولاً : الأسئلة النظرية.

ناقش مدى صحة أو خطأ العبارات التالية؟

- تتميز الطريقة الإيطالية بالسهولة والبساطة في التطبيق، غير انها لا تلائم المنشآت الكبيرة التي تقوم بعمليات مالية متكررة ومتعددة.
- مطابقة أرصدة الحسابات التفصيلية للعملاء والموردين من واقع دفاتر الأستاذ المساعدة مع أرصدة حساباتهم الإجمالية من واقع دفتر الأستاذ العام، يعتبر أداة من أدوات الرقابة على حسابات العملاء والموردين.
- الطريقة الإيطالية تعتمد على استخدام دفتر واحد، يستخدم كدفتر يومية وكأستاذ في وقت واحد.
- في ظل الطريقة الفرنسية يتم معرفة رصيد النقدية آخر الفترة من واقع دفتر يومية النقدية بالصندوق والبنك.
- وفقاً للطريقة الفرنسية، يتم إعداد ميزان المراجعة من واقع دفاتر اليوميات المساعدة.
- وفقاً للطريقة الإنجليزية يعتبر دفتر يومية النقدية بمثابة دفتر يومية وأستاذ في آن واحد، وبالتالي لا يتم الأخذ في الحسبان الأرصدة الافتتاحية للنقدية في هذا الدفتر.
- في ظل الطريقة الإنجليزية يتم إعداد ميزان المراجعة من واقع دفتر الأستاذ العام فقط.
- في ظل الطريقة الأمريكية تعتمد المنشأة لإثبات عملياتها المالية على دفتر واحد هو دفتر اليومية أستاذ دون الحاجة إلى استخدام دفاتر مساعدة تحليلية أخرى.

ثانياً : الحالات العملية.

حالة: (١)

فيما يلي بيان بالمشتريات الآجلة التي تمت بمنشأة الوشلي التجارية لبيع العط
وأدوات التجميل خلال شهر يناير ٢٠١٠م:

١. في ١/٣ اشترت المنشأة على الحساب عطورات بمبلغ ٣٥٠٠٠ ريال بالإضا
إلى أدوات تجميل بمبلغ ٤٥٠٠٠ ريال من مؤسسة السعيد بموجب فاتورة رقم
(٧١).

٢. في ١/٧ اشترت المنشأة بالأجل عطورات من محلات المطري بمبلغ ٢٢٥٠٠
ريال بموجب فاتورة رقم (٢٢).

٣. في ١/١٢ اشترت المنشأة على الحساب من مؤسسة السعيد أدوات تجميل بمبلغ
٦٦٠٠٠ ريال بالإضافة إلى عطورات بمبلغ ٣٣٥٠٠ ريال بفاتورة رقم (٩٥).

٤. في ١/١٧ اشترت المنشأة على الحساب من معرض الصوفي ادوات تجميل بمبلغ
٢١٠٠٠ ريال بفاتورة رقم (٦٢).

٥. في ١/٢٥ اشترت المنشأة بالأجل عطورات من محلات المطري بمبلغ ١٤٠٠٠
ريال بفاتورة رقم (٩٩).

٦. في ١/٣١ اشترت المنشأة على الحساب عطورات من محلات الدبعي بمبلغ
٤٥٠٠٠ ريال بالإضافة إلى أدوات تجميل ١٥٠٠٠ بمبلغ ريال بموجب فاتورة
رقم (٢٥).

المطلوب.

إثبات العمليات السابقة في دفاتر يومية منشأة الوشلي، وترحيلها إلى الحسابات المختصة
بدفاتر الأستاذ وفقاً للطريقة الفرنسية؟

حالة :(٢)

فيما يلي بيان بالعمليات التي تمت بمحلات الصوفي التجارية خلال شهر يناير ٢٠١٠م:

١. في ١/١ باعت المحلات بضاعة نقداً لمؤسسة الطيب قيمتها ٩٨٠٠٠ ريال وقد سمحت المحلات بخصم نقدي للمؤسسة قيمته ٣٠٠٠ ريال مقابل السداد الفوري.

٢. في ١/٤ قامت المحلات بسحب مبلغ ٤٢٠٠٠ ريال من الصندوق وأودعته البنك.

٣. في ١/٨ سددت المحلات بشيك مصاريف القرطاسية البالغة ١٧٠٠٠ريال.

٤. في ١/١٣ اشترت المحلات بشيك بضاعة بمبلغ ١٤٥٠٠ ريال.

٥. في ١/١٧ حصلت المحلات نقداً مبلغ ٣٢٠٠٠ ريال من العميل محمد سلمان كجزء من المديونية التي عليه.

٦. ١/٢٠ اشترت المحلات أثاثا لغرض استخدامه في النشاط بمبلغ ١٤٦٠٠ ريال سددت نصف قيمته بشيك والنصف الآخر نقداً.

٧. في ١/٢٢ حصلت المحلات على مبلغ ٧٦٠٠٠ ريال بشيك، قيمة سند أذني مسحوب على العميل محسن محمد.

٨. في ١/٢٦ اشترت المحلات بضاعة قيمتها ٥٥٠٠٠ ريال من شركة الضبياني وقد حصلت على خصم نقدي من الشركة قدرة ٥٠٠٠ ريال مقابل السداد الفوري وقد قامت المحلات فعلاً بسداد قيمة البضاعة بشيك.

٩. في ١/٢٧ حصلت المحلات على مبلغ ٦٥٠٠ ريال نقداً، مقابل إيرادات خدمات قدمتها للغير.

١٠. في ١/٢٩ قامت المحلات بسحب مبلغ ٨٥٠٠ ريال من البنك وأودعته الصندوق.

١١. في ١/٣١سددت المحلات بشيك مصاريف الإيجار لشهر يناير والبالغة ١٨٠٠٠ ريال

والمطلوب.

أولاً: إثبات العمليات السابقة في دفتر يومية النقدية التحليلي لمنشأة الصوفي خلال شهر يناير ٢٠١٠م؟

ثانياً: إجراء القيود اللازمة للعمليات السابقة في دفتر اليومية العامة نهاية شهر يناير ٢٠١٠م؟

ثالثاً: ترحيل الحسابات إلى دفتر الأستاذ العام؟

حالة: (٣)

فيما يلي بيان بالعمليات التي تمت بمحلات الشهاري التجارية خلال شهر يناير ٢٠١٠م :

١- في ١/١ بدأت المحلات نشاطها التجاري برأسمال قدره ١٥٠٠٠٠ ريال موزع كالتالي : ٨٠٠٠٠ ريال بنك، ٣٠٠٠٠ ريال صندوق، والباقي أثاث.

٢- في ١/٧ اشترت المحلات بضاعة على الحساب من منشأة الزبيرى بمبلغ ٢٢٠٠٠ ريال.

٣- في ١/١٠ سحب صاحب المحلات مبلغ ٢٥٠٠ ريال من الصندوق لغرض مواجهة نفقاته الشخصية.

٤- في ١/١٢ ردت المحلات بضاعة قيمتها ١٠٠٠ ريال من البضاعة التي سبق واشترتها من منشأة الزبيرى لعدم مطابقتها للمواصفات.

٥- في ١/١٧ اشترت المحلات سيارة لغرض استخدامها في النشاط بمبلغ ١٧٠٠٠٠ ريال من معرض القدس لبيع السيارات سددت من قيمتها ٣٤٠٠٠ ريال بشيك والباقي على الحساب.

٦- في ١/١٩ باعت المحلات بضاعة بمبلغ ١٤٠٠٠ ريال بشيك.

٧- في ١/٢٣ سددت المحلات مبلغ ٧٠٠٠ ريال نقداً كجزء من المستحق عليها لمنشأة الزبيرى.

٨- في ١/٢٥ سددت المحلات المصاريف التالية :

١٢٠٠ مصاريف مياه بشيك، ١٣٠٠ ريال مصاريف بريد نقدا..

٩- في ١/٣١ سددت المحلات بشيك بقية المستحق عليها لمنشأة الزبيرى.

المطلوب.

أولاً: إجراء قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة بدفتر اليومية أستاذ لمحلات الشهاري؟

ثانياً: إعداد ميزان المراجعة الإجمالي بالمجاميع والأرصدة لمحلات الشهاري التجارية لشهر يناير ٢٠١٠م؟

حالة: (٤)

فيما يلي بيان بالعمليات التي تمت بمنشأة الكوكباني التجارية خلال شهر يناير ٢٠١٠م.

١- في ١/١ بدأت المنشأة نشاطها التجاري برأسمال قدره ٤٥٠٠٠٠ ريال موزع كما يلي:
٥٠ % بنك، ٣٠ % صندوق، ٢٠ % أثاث.

٢-في ١/٥ سددت المنشأة إيجار شهر يناير البالغ ١٧٠٠٠ نقداً.

٣- في ١/٧ اشترت المنشأة بشيك بضاعة بمبلغ ٥٥٠٠٠ ريال بخصم تجاري ١٠ %.

٤- في ١/١٢ باعت المنشأة بضاعة على الحساب لمؤسسة الفلاحي بمبلغ ٤٠٠٠٠ ريال بخصم تجاري ٢ % وخصم نقدي ١٠ % إذا تم السداد خلال ثمانية عشر يوماً (١٨/١٠،ل٣٠).

٥-في ١/١٥ قام صاحب المنشأة بسحب بضاعة لاستخدامها في أغراضه الشخصية، مع العلم أن تكلفة البضاعة ٨٤٠٠ ريال وسعر بيعها ٩١٠٠ ريال ، وتقضي سياسة المنشأة أن يتم إثبات المسحوبات العينية بسعر البيع.

٦- في ١/٢٠ اشترت المنشأة آلة تصوير لغرض استخدامها في النشاط بمبلغ ٣٥٠٠٠ ريال نقداً.

٧- في ١/٢٥ سددت مؤسسة الفلاحي حسابها المستحق للمنشأة بشيك.

٨-في ١/٢٨ قرر صاحب المنشأة زيادة رأسماله بمبلغ ٥٠٠٠٠ ريال قام بإيداعه صندوق المنشأة.

٩-في ١/٣١ سددت المنشأة مرتبات الموظفين لشهر يناير والبالغة ٢٠٠٠٠ ريال بشيك.

المطلوب.

أولاً: إجراء قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة بدفتر اليومية أستاذ (وفقاً للطريقة الأمريكية) لمنشأة الكوكباني؟

ثانياً: إعداد ميزان المراجعة الإجمالي بالمجاميع والأرصدة لمنشأة الكوكباني التجارية لشهر يناير ٢٠١٠م؟

حالة: (٥)

فيما يلي بيان بالعمليات التي تمت بمحلات النهضة التجارية لشهر مايو ٢٠١٠م :

١. في ٥/١ بدأت المحلات نشاطها التجاري برأسمال قدره ٦٥٠٠٠٠ ريال موزع كما يلي :

٣٠٠٠٠٠ ريال بنك ، ١٥٠٠٠٠ ريال صندوق ، الباقي سيارات.

٢. في ٥/٥ اشترت المحلات بشيك أثاث بمبلغ ٤٥٠٠٠ ريال لغرض استخدامه في النشاط.

٣. في ٥/٩ قرر صاحب المحلات زيادة رأسماله بملغ ١٠٠٠٠٠ ريال وقام بإيداع نصف المبلغ في الصندوق والنصف الآخر في البنك .

٤. في ٥/١٤ اشترت المحلات بضاعة بمبلغ ٧٠٠٠٠ ريال بشيك.

٥. في ٥/١٨ باعت المحلات بضاعة قيمتها ٣٥٠٠٠ ريال لمنشأة الصلاحي التجارية حصلت من القيمة ١٥٠٠٠ ريال بشيك والباقي على الحساب.

٦. في ٥/٢٥ سددت المحلات المصاريف التالية :

مصاريف قرطاسية ومطبوعات ١٩٠٠٠ ريال بشيك.

مصاريف بريد ٥٠٠٠ ريال نقداً.

٧. في ٥/٢٥ ردت منشأة الصلاحي للمحلات بضاعة قيمتها ٣٠٠٠ ريال لوجود عيوب بها.

٨. في ٢٧ /٥ قامت المحلات بسحب مبلغ ٤٥٠٠٠ ريال من البنك وأودعته الصندوق .

٩. في ٥/٣٠ حصلت المحلات نقداً مبلغ ٧٠٠٠ ريال من منشأة الصلاحي كجزء من المديونية التي عليها.

والمطلوب.

أولاً: إجراء قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة في دفتر اليومية أستاذ (وفقاً للطريقة الأمريكية) محلات النهضة التجارية؟

ثانياً: إعداد ميزان المراجعة الإجمالي بالمجاميع والأرصدة لمحلات النهضة التجارية لشهر مايو ٢٠١٠م؟

➢ مراجع الوحدة الثامنة :

١. د. محمد علي حزام المقبلي، المبادئ النظرية والتطبيقية للمحاسبة المالية ،"الجزء الثاني"، (صنعاء ، الامتياز للطباعة والنشر،٢٠١٢م) .

٢. د. محمد علي الربيدي وآخرون ، أصول المحاسبة المالية ، الجزء الثاني ،(صنعاء ، الأمين للنشر والتوزيع ، ٢٠١٢م)

٣. د. احمد رجب عبدالنعال ، مبادئ المحاسبة المالية، (الإسكندرية ،مركز الإسكندرية للمطبوعات الجامعية ، ١٩٨٨م)

٤. د. احمد نور، في مبادئ المحاسبة المالية، (بيروت ، الدار الجامعة ، ١٩٨٦م)

٥. د.حسن احمد غلاب ، أ. محمد سعيد باكحيل ، مبادئ المحاسبة المالية علمياً وعملياً، (بيروت ، دار التنوير للطباعة والنشر، بدون تأريخ).

قائمة مراجع المقرر

١. د. محمد علي حزام المقبلي، المبادئ النظرية والتطبيقية للمحاسبة المالية ،"الجزء الأول"، (صنعاء ، الجامعة الوطنية ،٢٠١٣م) .

٢. د. محمد علي حزام المقبلي، المبادئ النظرية والتطبيقية للمحاسبة المالية ،"الجزء الثاني"، (صنعاء ، الامتياز للطباعة والنشر،٢٠١٢م) .

٣. د. محمد علي الريدي وآخرون ، أصول المحاسبة المالية ، الجزء الثاني ،(صنعاء ، الأمين للنشر والتوزيع ، ٢٠١٢م).

٤. د . عبد العزيز علوان العزعزي ، دراسات في المحاسبة المالية (٢)، المحاسبة المالية في المشروعات الفردية ، يناير ٢٠٠٦م.

٥. د. محمد فضل الإرياني، د. عبدالملك إسماعيل حجر، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة المالية (الجزء الأول)، (صنعاء، مركز الأمين ، ٢٠٠٧م).

٦. د. محمد علي حزام المقبلي، مذكرات في مبادئ المحاسبة المالية ،"الجزء الثاني" ، (صنعاء، مكتبة المتفوق للطباعة والنشر ٢٠٠٠م).

٧. المملكة العربية السعودية ،المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، محاسبة مالية – ٢، ٢٠٠٠م.

٨. د. احمد رجب عبدالعال، مبادئ المحاسبة المالية، (الإسكندرية ،مركز الإسكندرية للمطبوعات الجامعية ، ١٩٨٨م).

٩. دونالد كيو، جيري ديجانت، المحاسبة المتوسطة، ترجمة إلى العربية كمال الدين سعيد (الرياض، دار المريخ للنشر ١٩٨٨م).

١٠. د. احمد نور، في مبادئ المحاسبة المالية، (بيروت ، الدار الجامعة ، ١٩٨٦م).

١١. د.حسن احمد غلاب ، أ. محمد سعيد باكحيل ، مبادئ المحاسبة المالية علمياً وعملياً، (بيروت ، دار التنوير للطباعة والنشر، بدون تأريخ).

١٢. http://www.doubleclick.com.eg/Articals/ArtMID/966/ArticleID/118/

١٣. http://www.aadd2.com/vb/t74834.html adjustments

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين وصلى الله على سيدنا محمد وعلى آلة وصحبة وسلم

محاسبة المنشآت ذات الأقسام

يكتسب التنظيم المحاسبي للمنشآت ذات الأقسام أهمية خاصة نظراً لتعدد الأنشطة فيها، سواء كانت منشآت تجارية أو صناعية أو خدمية .

ففي المنشآت التجارية التى تتعامل في أكثر من سلعة نجد أنها تخصص قسم لكل سلعة أو مجموعة سلع متشابهة، فمثلاً قد نجد قسماً للأدوات المنزلية وقسما للأثاث وقسما للأجهزة وقسما للملابس وآخر للأحذية . وتعهد بإدارة كل قسم إلى شخص مسؤل .

أما المنشآت الصناعية، كصناعة الغزل مثلاً يقسم النشاط فيها إلى ثلاثة أقسام رئيسية تتمثل في قسم الغزل وقسم النسيج وقسم الصباغة .

أما في المنشآت الخدمية كالبنوك وشركات التأمين نجد أنه في البنوك تقسم أنشطتها إلى عدة أقسام، كقسم الحسابات الجارية وقسم الأوراق المالية وقسم الودائع وقسم الاعتمادات وقسم الخزينة وغيرها .

وفي شركات التأمين يقسم أنشطتها إلى أقسام التأمين على الحريق والتأمين على الحياة والتأمين على السيارات وغيرها .

وهذا التقسيم الإداري لتلك المنشآت يتطلب بالضرورة تصميم انظمه محاسبية لها تحقق جملة من الأهداف من أهما ما يلي :

١- تسهيل تحليل النفقات والإيرادات للأقسام، بحيث يمكن عمل المقارنة بين النفقات والإيرادات لكل قسم على حدة لمعرفة نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة .

٢- معرفة مدى مساهمة كل قسم في تغطية الأعباء الثابتة للمنشأة ككل .

٣- أحكام الرقابة على نشاطات الأقسام وقياس مستوى كفاءة الأداء .

٤- ترشيد إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات السليمة بشأن الاستمرار في نشاط قسم معين أو إلغاءه .

يتضح لنا من العرض السابق أن محاسبة الأقسام تعتمد بالأساس على البيانات التحليلية . وسوف تقتصر في دراستنا هذه على توضيح الطرق المتبعة لتحليل البيانات في المنشآت التجارية .

الطريقة الأولى : إعداد كشوف تحليلية خارج نطاق السجلات المحاسبية

وتقضي هذه الطريقة بإمساك مجموعة دفترية واحدة لكل الأقسام تثبت فيها كافة العمليات التي تقوم بها الأقسام وذلك بصورة إجمالية . وفي نهاية السنة المالية يتم تحليل البيانات منها في كشوف تحليلية بحيث توضح كافة العمليات من مصروفات وإيرادات لكل قسم على حدة . وهذا الأمر يتطلب تحليل المبيعات والمشتريات ومردداتها ومصاريف الشراء والبيع والنقدية والمصروفات الأخرى . ومن واقع تلك الكشوف يعد حساب متاجرة وأرباح وخسائر لكل قسم على حدة .

ويعاب على هذه الطريقة أنها تؤدي إلى زيادة في الجهد والنفقات وتكرار لعمليات سبق تسجيلها ولكن بصورة إجمالية .

الطريقة الثانية : تصميم الدفاتر على أساس تحليلي

وعملية التصميم هذه تتم بأحد الأسلوبين الاتيين :

١- تخصيص مجموعة دفترية لكل قسم على حده على أن يفتح حساب مستقل في دفتر الأستاذ العام لكل مصروف أو إيراد بحسب الأقسام .

وهذه الطريقة يعاب عليها بأنها تضخم المجموعة الدفترية وتزيد في النفقات .

٢- إعداد مجموعة دفترية واحدة للقيد الأولي لكل الأقسام على أن تصمم تلك الدفاتر على شكل خانات تحليلية بحيث تخصص خانة لكل قسم . وهذا الأمر يتطلب أن تصمم الحسابات في دفتر الأستاذ العام بنفس الأسلوب أي على شكل خانات تحليلية تخصص خانة لكل قسم . وتعتبر هذه الطريقة هي المثلى مقارنة بالطرق السابقة .

ونظرا للعيوب التي سبق ذكرها بالنسبة للطرق السابقة فسوف نقتصر بالشرح على الطريقة الأخيرة .

أولاً : المجموعة الدفترية الخاصة بمرحلة القيد

تتضمن المجموعة الدفترية الخاصة بمرحلة القيد أو التسجيل في المنشـــآت التجارية والتي تستخدم يوميات مساعدة السجلات الاتية :

١- سجل العمليات النقدية .
٢- سجل يومية المشتريات االاجلة .
٣- سجل يومية مردودات المشتريات .
٤- سجل يومية المبيعات االاجلة .
٥- سجل يومية مردودات المبيعات .

بالإضافة إلى بعض السجلات التي لا تحتاج إلى تحليل خاص مثل يوميـــة أوراق القبض ويومية أوراق الدفع ،اعتبار أن هذين العنصرين من بنود الميزانيـــة العمومية وليس من بنود حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر .

وفيما يلي نماذج لبعض السجلات :

سجل العمليات النقدية

جانب المقبوضات

بنك	صندوق	خصم مسموح به	مبيـــعات قسم (١)	مبيـــعات قسم (٢)	متحصلات	أ.قبض محصلة	بـيـان	رقم المستند	للتاريخ
							الاجـــمـالـــي		

جانب المدفوعات

بنك	صندوق	خصم مكتسب	مشتريات قسم (١)	مشتريات قسم (٢)	تسديدات للدائنين	أ. دفع معددة	ايجار	مرتبات	مصاريف متنوعة	بيان	رقم المستند	تاريخ
									الاجـــمـالـــي			

يومية المشتريات IIIالاجلة

التاريخ	صفحة الاستاذ	رقم الفاتورة	اسم المورد	صنف	كمية	سعر	قسم (٢)	قسم (١)	اجمالي المبلغ
			الاجمالي				XX	XX	XX

وتصور بقية السجلات بنفس الطريقة والتغيير الوحيد هو في خانة الاسم فبالنسبة ليومية المبيعات IIIالاجلة يحل اسم العميل محل اسم المورد .

ثانياً : المجموعة الدفترية الخاصة بمرحلة التبويب :

تشتمل هذه المجموعة على دفاتر الأستاذ المساعد (أستاذ العملاء وأستاذ الموردين) وكذا دفتر الأستاذ العام .

فبالنسبة لدفتر الأستاذ المساعد يكتفي بسجل واحد لعملاء وموردي المنشأة ككل. إذ أن هذين الحسابين ليس لهما تأثير على نتيجة نشاط الأقسام باعتبارهما من عناصر بنود الميزانية العمومية وليس حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر أما حسابات الأستاذ العام من مصروفات وإيرادات فهي تصمم على أساس تحليلي بحيث يحتوي كل حساب على خانات تحليلية بعدد الأقسام وهذا الأمر يتطابق مع التصميم الأمثل لليوميات المساعدة .

وسنختار حساب مصاريف نقل المشتريات كنموذج توضيحي لذلك :

حـ/ مصاريف نقل المشتريات

التاريخ	بيان	قسم (٢)	قسم (١)	المبلغ الاجمالي	التاريخ	بيان	قسم (٢)	قسم (١)	المبلغ الاجمالي
		XX	XX	XX			XX	XX	XX

ثالثا : الحسابات الختامية التحليلية للأقسام

يقصد بها حسابات المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر . فلكي نحدد مجمل ربح أو مجمل خسارة كل قسم على حدة، يجب تصوير حساب متاجرة واحد لكل الأقسام على أن يصمم في شكل خانات تحليلية بعدد الأقسام بما يتناسب والبيانات التحليلية المستقاة من الدفاتر التحليلية، ويتم مقارنة مصاريف كل قسم بإيراداته لكي نحصل على النتيجة المطلوبة .

والشكل الاتي يوضح الكيفية التي يتم بها تصوير حساب المتاجرة التحليلي طبقا للأقسام :

حـ/ متاجرة الأقسام عن السنة المنتهية في .....

المبلغ الاجمالي	قسم (١)	قسم (٢)	بيـــــان	المبلغ الاجمالي	قسم (١)	قسم (٢)	بيـــــان
xx	x	x	بضاعة أول المدة	xx	x	x	مبيعات
xx	x	x	مشتريات	xx	x	x	مردودات المشتريات
xx	x	x	مصاريف نقل مشتريات	xx	x	x	تحويلات صادرة
xx	x	x	عمولة وكلاء شراء	xx	x	x	بضاعة آخر المدة
xx	x	x	تحويلات واردة	xx	x	x	من حـ/ أ.غ. الأقسام (مجمل خسارة)
xx	x	x	مردودات المبيعات				
xx	x	x	مصاريف بيعية				
xx	x	x	إلى حـ/ أ.غ الأقسام (مجمل ربح)				

وبالنسبة لحساب أرباح وخسائر الأقسام فهو يصمم بنفس الأسلوب الذي تم به تصوير حساب المتاجرة التحليلي، إذ يقسم إلى خانات تحليلية بعدد الأقسام، بحيث يوضح في نهاية الأمر ما حققه كل قسم من صافي ربح أو صافي خسارة عن طريق مقابلة المصروفات الإدارية والعمومية لكل قسم بمجمل الربح .

وهذه المصاريف إما أن تكون مباشرة أو غير مباشرة يتم توزيعها بين الأقسام بناء على أسس عادلة تتفق وطبيعة المصروفات .

وفيما يلي النموذج التحليلي لحساب الأرباح والخسارة :

حـ/ الأرباح وخسائر الأقسام عن السنة المنتهية في .....

المبلغ الاجمالي	قسم (١)	قسم (٢)	بيـــــــان
××	×	×	أهلاك السيارات
××	×	×	أهلاك الأثاث
××	×	×	كهرباء
××	×	×	مياه
××	×	×	إيجار
××	×	×	الأجور والمرتبات
××	×	×	خصم مسموح به
××	×	×	ديون معدومة
××	×	×	مخصص ديون مشكوك فيها
××	×	×	مصاريف متنوعة
××	×	×	تلفون
××	×	×	إلى حـــ/ ا.خ. عـام (صافي الربح)
××			

المبلغ الاجمالي	قسم (١)	قسم (٢)	بيـــــــان
××	×	×	مجمل الربح
××	×	×	الخصم المكتسب

رابعاً : الحساب الختامي والميزانية العمومية للمنشأة

يعد حساب الأرباح والخسائر العام للمنشأة بحيث يرحل إليه صافي ربح أو صافي خسارة الأقسام، ثم يجعل مديناً بالنفقات والمصروفات والخسائر التي يتعذر تخصيصها على الأقسام على أساس علمي، بالإضافة إلى الاحتياطات أو المخصصات لمواجهة الأرباح التي لم تتحقق . كما يجعل دائناً بالإيرادات الغير ذاتية والعرضية .

وبالنسبة للميزانية العمومية للمنشأة فاعدادها لا يتطلب نموذجاً معيناً مغايراً لما هو متعارف عليه في المنشآت الاخرى حيث تظهر كافة بنود الأصول والخصوم للمنشأة ككل، دون الحاجة إلى توضيح ما يخص كل قسم على حدة .

المشاكل المحاسبية المتعلقة بالأقسام

تنحصر المواضيع التى هي في حاجة إلى معالجات خاصة في المنشآت ذات الأقسام في موضوعين أساسيين هما :

١- تحويلات البضاعة التي تتم داخليا بين الأقسام .
٢- توزيع المصروفات والإيرادات بين الأقسام .

أولا : التحويلات بضاعة بين الأقسام

قد تتبادل الأقسام السلع فيما بينها لحاجتها لذلك، بالإضافة إلى مشترياتها من خارج المنشأة . ولتحديد نتيجة نشاط كل قسم من الأقسام المحولة والمحول إليها، لابد من أخذ تلك التحويلات بعين الاعتبار لكونها تؤثر على نتيجة تلك الأقسام .

ولهذا فإنه عند إعداد نظام محاسبي لأي منشأة ذات أقسام لابد من إضافة يومية مساعدة اخرى تتضمن تلك التحويلات تسمى ((يومية التحويلات الداخلية)) بحيث تصمم على شكل خانات تحليلية توضح الأقسام المحولة والأقسام المحول إليها. ثم يفتح أيضا في دفتر الأستاذ العام حسابا للتحويلات ذو خانات تحليلية بعدد الأقسام يرحل إليه كل فترة زمنية معينة مجاميع يومية التحويلات الداخلية، ويجعل مدينا بالتحويلات الواردة ودائنا بالتحويلات الصادرة، بحيث تقفل الأرصدة الدائنة في الجانب الدائن من حساب المتاجرة تحت خانة الأقسام التي حولت البضاعة وتعتبر بالنسبة لها بمثابة مبيعات . كما تقفل الأرصدة المدينة لحساب التحويلات في الجانب المدين من حساب المتاجرة تحت خانة الأقسام المحول إليها، وتعتبر التحويلات بالنسبة لها بمثابة مشتريات .

وفيما يلي نماذج يومية التحويلات الداخلية وحساب التحويلات .

يومية التحويلات الداخلية

التاريخ	صفحة الاستاذ	رقم المستند	بيان	صنف	كمية	سعر	الأقسام المحول منها			الأقسام المحول إليها			المبلغ الاجمالي
							(٣)	(٢)	(١)	(٣)	(٢)	(١)	
			الاجمالي										

حـ/ التحويلات

حـــ/ التحويلات

المبلغ الاجمالي	قسم (١)	قسم (٢)	قسم (٣)	بـيـــــان
×	×			إلى حـــ/ التحويلات (٢)
×			×	إلى حـــ/ التحويلات (٢)
×		×		إلى حـــ/ المتاجرة (٢)
××	××	××	××	

بـيـــــان	قسم (٣)	قسم (٢)	قسم (١)	المبلغ الاجمالي
من حـــ/ التحويلات (١)		×		×
من حـــ/ التحويلات (٣)		×		×
من حـــ/ امتاجرة (٢،١)	×		×	×
	××	××	××	××

تسعير البضاعة المحولة بين الأقسام :

عندما تتبادل الأقسام السلع فيما بينها، قد يتم تسعيرها بالتكلفة وقـــد يكـــون بسعر أعلى من ذلك، أي بإضافة هامش ربح على سعر التكلفة .

والهدف من تسعيرها بقيمة أعلى من التكلفة هو تمكين إدارة المنشـــأة مـــن قياس نتيجة نشاط تلك الأقسام بصورة دقيقة، لأن الأقســـام المحولـــة إذا ســـعرت البضاعة الخارجة من مخازنها إلى الأقسام الأخرى بسعر التكلفة سيكون ذلك غبنـــا لها، لان تلك البضاعة تمثل بالنسبة لها كمبيعات ويجب تسعيرها بسعر أعلـــى مـــن تكلفتها .

قيود اليومية في حالة تسعير البضاعة المحولة بالتكلفة :

إذا أفترضنا أن منشأة مكونة من قسمين بيعيين هما قســـم (١) وقســـم (٢)، وأن قسم (١) حول جزء من البضاعة التي في حوزته إلى القسم (٢) بسعر التكلفـــة. فتكون قيود التحويل والأقفال كما يلي :

١- عند التحويل :

من حـــ/ التحويلات – قسم (٢)	××
إلى حـــ/ التحويلات – قسم (١)	××

٢- في نهاية السنة المالية :

من حـ/ المتاجرة - قسم (٢)		××
إلى حـ/ التحويلات - قسم (٢)	××	

أقفال حساب تحويلات قسم (٢) .

من حـ/ التحويلات - قسم (١)		××
إلى حـ/ المتاجرة (١)	××	

أقفال حساب تحويلات - قسم (١) .

حـ/ التحويلات

البيان	قسم (٢)	قسم (١)	المبلغ الاجمالي	البيان	قسم (٢)	قسم (١)	المبلغ الاجمالي
من حـ/ التحويلات - قسم (٢)	×	×	×	إلى حـ/التحويلات - قسم(١)	×		×
من حـ/ المتاجرة - قسم (٢)	×		×	إلى حـ/المتاجرة - قسم (١)		×	×
	××	××	××		××	××	××

وفي نهاية السنة المالية إذا تبقى في مخازن القسم (٢) جزء من البضاعة المحولة إليه من قسم (١) دون بيع، فإنها تتدرج ضمن قوائم جرد المخزون لقسم (٢) وتثبت في الجانب الدائن من حساب المتاجرة للقسم وذلك بعد إعادة تقييمها طبقاً للقاعدة المحاسبية المتعارف عليها ((التكلفة أو السوق أيهما أقل)) .

قيود اليومية في حالة تسعير البضاعة المحولة بسعر أعلى من التكلفة :

إذا تم التحويل بين الأقسام بسعر يزيد عن سعر التكلفة فإننا نتبع نفس القيود السابقة، ولكن تثبت تلك التحويلات بالقيمة المعلاه أي بسعر البيع مثلاً . أي أننا لسنا في حاجة إلى معالجة خاصة في حالة إذا ما تم بيع البضاعة المحولة بالكامل طرف القسم المحول إليه. ولكن في حالة تبقى جزء من تلك البضاعة دون بيع حتى نهاية السنة المالية، فإنه طبقاً لسياسة الحيطة والحذر يجب تقييم ذلك الجزء المتبقي بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل وذلك تجنباً لتسجيل إيرادات أو أرباحاً صورية، إذ أنه من غير المنطق أن تربح المنشأة من نفسها فالربح في حقيقة الأمر لا يتحقق لها الا إذا تم بيع البضاعة لأناس خارج المنشأة .

وهناك أراء أخرى لمعالجة الأرباح التى لم تتحقق في الجزء المتبقي من البضاعة المحولة دون بيع في مخازن القسم المحول إليه . فهناك فريق من المحاسبين يرى تسوية تلك الزيادة في القيمة في حساب التحويلات نفسه، وذلك بعمل قيد عكسي لقيد التحويل بمقدار الربح الذي لم يتحقق في مخزون آخر المدة، بحيث نجعل حساب التحويلات للقسم العاطي مديناً بتلك الزيادة وحساب تحويلات القسم الآخذ دائناً بتلك القيمة. وبهذا القيد نكون قد أستبعدنا قيمة الأرباح غير المحققة في المخزون .

أما الفريق الآخر من المحاسبين فيرى معالجة الأرباح غير المحققة بتكوين مخصص أرباح غير محققة يستقطع من حساب الأرباح والخسائر العام بمقدار الزيادة في قيمة المخزون، بحيث يطرح من قيمة المخزون في الميزانية العمومية لكي نحصل على سعر التكلفة للمخزون .

١- معالجة الأرباح غير المحققة في حساب التحويلات :

بفرض أن قسم (١) حول بضاعة إلى قسم (٢) وتبقى جزء منها دون بيع في مخازن القسم الأخير :

١- عند التحويل :

	من حـ/ التحويلات – قسم (٢)	××
××	إلى حـ/ التحويلات – قسم (١)	

إثبات عملية التحويل .

٢- في نهاية السنة المالية :

	من حـ/ التحويلات – قسم (١)	××
××	إلى حـ/ التحويلات – قسم (٢)	

قيد التسوية لاستبعاد قيمة الأرباح غير المحققة في مخزون قسم (٢) .

على أن يجري قيد عكسي للقيد الأخير في بداية السنة المالية التالية حتى تعاد الأمور إلى نصابها .

٢- معالجة الأرباح غير المحققة بتكوين مخصص :

في ظل هذه الطريقة لا تعالج الأرباح غير المحققة في المخزون في حساب التحويلات، وإنما تقفل أرصدة حساب التحويلات كما هي دون تعديل في حساب المتاجرة، وتتم المعالجة في حساب مخصص الأرباح غير المحققة يستقطع من حساب الأرباح والخسائر العام بقيمة تلك الأرباح . ويظهر في الميزانية العمومية في جانب الأصول المتداولة مطروحاً من قيمة مخزون البضاعة للقسم المحول إليه .

ويكون قيد اليومية كما يلي :

من حـ/ أرباح وخسائر عام		xx
إلى حـ/ مخصص الأرباح غير المحققة	xx	

تكوين مخصص للأرباح التى لم تحقق في مخزون آخر المدة .

حـ/ أ.خ. عام

إلى حـ/ مخصص أرباح غير محققة	xx

الميزانية العمومية

الخصوم	الأصول		
	أصول متداولة		
	مخزون آخر المدة لقسم –	×	
	(-) مخصص أرباح غير محققة	×	
			xx

مثال (١) :

في ١٩٩٨/١٢/٣١ ظهرت الأرصدة الاتية في ميزان المراجعة لمنشأة مكونة من ثلاثة أقسام بيعية، هي ١، ٢، ٣، .

يتم تحويل البضاعة فيما بينها بسعر البيع (التكلفة + ٤٠%) .

	مدين	دائن
تحويلات (واردة)	٧٠٠,٠٠٠	
تحويلات (صادرة)		٧٠٠,٠٠٠

فإذا علمت ما يلي :

أ- التحويلات تمثل قيمة البضاعة المحولة في ١٩٩٨/١٢/٣٠ من القسم (٢) إلى القسمين ١، ٣ بنسبة ٢ : ٣ على التوالي .

ب- تبقت البضاعة المحولة في مخازن القسمين المحول إليهما دون بيع حتى نهاية السنة المالية .

فالمطلوب :

١- قيود اليومية اللازمة لمعالجة قيمة الأرباح التى لم تتحقق في نهاية الفترة وكذا قيود الأقفال .
٢- تصوير حساب التحويلات وحساب مخصص أرباح غير محققة .
٣- بيان الأثر على الحسابات الختامية والميزانية العمومية للمنشأة وذلك في ١٩٩٨/١٢/٣١ .

وذلك في ظل الفرضين الاتيين :

أ - معالجة الأرباح التى لم تتحقق آخر المدة تتم في حساب التحويلات .
ب- معالجة الأرباح التى لم تتحقق آخر المدة تتم في حساب مخصص أرباح غير محققة .

تمهيد حسابي :

قيمة البضاعة المحولة للقسم (١) = $\frac{٢}{٥} \times ٧٠٠,٠٠٠$ = ٢٨٠,٠٠٠ ريال

قيمة البضاعة المحولة للقسم (٣) = $\frac{٣}{٥} \times ٧٠٠,٠٠٠$ = ٤٢٠,٠٠٠

قيمة الأرباح التى لم تتحقق في مخزون قسم (١) = $\frac{٤٠}{١٤٠} \times ٢٨٠,٠٠٠$ = ٨٠,٠٠٠ ريال

قيمة الأرباح التى لم تتحقق في مخزون قسم (٣) = $\frac{٤٠}{١٤٠} \times ٤٢٠,٠٠٠$ = ١٢٠,٠٠٠ ريال

قيمة مخصص أرباح غير محققة في مخزون القسمين ٣،١

= $\frac{٤٠}{١٤٠} \times ٧٠٠,٠٠٠$ = ٢٠٠,٠٠٠ ريال

أولاً : معالجة الأرباح التى لم تتحقق في حساب التحويلات

١- تصوير حساب التحويلات :

حـ/ التحويلات

مجموع	قسم (١)	قسم (٢)	قسم (٣)	بيان	مجموع	قسم (١)	قسم (٢)	قسم (٣)	بيان
٧٠٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠		٤٢٠,٠٠٠	رصيد (ميزان)	٧٠٠,٠٠٠		٧٠٠,٠٠٠		رصيد (ميزان)
٢٠٠,٠٠٠		٢٠٠,٠٠٠		إلى حـ/ التحويلات قسم (٣٠١)	٢٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠		١٢٠,٠٠٠	من حـ/التحويلات قسم (٢)
٥٠٠,٠٠٠		٥٠٠,٠٠٠		رصيد مرحل	٥٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠		٣٠٠,٠٠٠	رصيد مرحل
١٢٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	٤٢٠,٠٠٠		١٢٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠	٧٠٠,٠٠٠	٤٢٠,٠٠٠	
٥٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	رصيد منقول إلى حـ/ المتاجرة قسم (٢)	٥٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	رصيد منقول من حـ/ المتاجرة قسم (٣٠١)
٧٠٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠	٧٢٠,٠٠٠		٧٠٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠	٧٢٠,٠٠٠	

٢- قيود التسوية والاقفال :

٢٠٠,٠٠٠		من حـــ/ التحويلات
		٢٠٠,٠٠٠ قسم (٢)
	٢٠٠,٠٠٠	إلى حـــ/ التحويلات
		٨٠,٠٠٠ قسم (١)
		١٢٠,٠٠٠ قسم (٣)

قيد تسوية الأرباح التى لم تتحقق في مخزون آخر المدة للقسمين ٣،١ .

٥٠٠,٠٠٠		من حـــ/ التحويلات
		٥٠٠,٠٠٠ قسم (٢)
	٥٠٠,٠٠٠	إلى حـــ/ المتاجرة قسم (٢)

أقفال رصيد حساب تحويلات القسم (٢)

٥٠٠,٠٠٠		من حـــ/ المتاجرة
		٢٠٠,٠٠٠ قسم (١)
		٣٠٠,٠٠٠ قسم (٣)
	٥٠٠,٠٠٠	إلى حـــ/ التحويلات
		٢٠٠,٠٠٠ قسم (١)
		٣٠٠,٠٠٠ قسم (٣)

أقفال رصيدا حساب التحويلات للقسمين ٣،١ .

٢- بيان الأثر علىٰ حسابات الختامية والميزانية العمومية :

حـــ/ متاجرة الأقسام

مجموع	قسم (١)	قسم (٢)	قسم (٣)	بـيـــان	مجموع	قسم (١)	قسم (٢)	قسم (٣)	بـيـــان
٥٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠		٣٠٠,٠٠٠	إلى حـــ/التحويـــلات قسم (٣،١)	٥٠٠,٠٠٠		٥٠٠,٠٠٠		من حـــ/التحويـــلات قسم (٢)
					٥٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠		٣٠٠,٠٠٠	من حـــ/مخزون آخر المدة

الميزانية العمومية

أصول			خصوم
	أصول متداولة		
	مخزون آخر المدة :		
	قسم (١)	٢٠٠,٠٠٠	
	قسم (٣)	٣٠٠,٠٠٠	
٥٠٠,٠٠٠		—	

ثانيا : معالجة الأرباح التى لم تتحقق في حساب مخصص أرباح لم تتحقق :

١- تصوير حساب التحويلات :

حـ/ التحويلات

مجموع	قسم (١)	قسم (٢)	قسم (٣)	بيان	مجموع	قسم (١)	قسم (٢)	قسم (٣)	بيان
٧٠٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠		٤٢٠,٠٠٠	رصيد (ميزان)	٧٠٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠	٧٠٠,٠٠٠	٤٢٠,٠٠٠	رصيد (ميزان)
٧٠٠,٠٠٠		٧٠٠,٠٠٠		إلى حـ/المتاجرة قسم (٢)	٧٠٠,٠٠٠				من حـ/المتاجرة قسم (٣،١)

٢- الأثر على الحسابات الختامية للأقسام :

حـ/ متاجرة الأقسام

مجموع	قسم (١)	قسم (٢)	قسم (٣)	بيان	مجموع	قسم (١)	قسم (٢)	قسم (٣)	بيان
٧٠٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠		٤٢٠,٠٠٠	إلى حـ/التحويلات قسم (٣٠١)	٧٠٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠	٧٠٠,٠٠٠		من حـ/التحويلات قسم (٢)
					٧٠٠,٠٠٠			٤٢٠,٠٠٠	من حـ/مخزون آخر المدة

٣- قيود التسوية والأقفال :

٢٠٠,٠٠٠		من حـ/ أ.خ. عام
	٢٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ مخصص أرباح لم تتحقق

تكوين مخصص للأرباح التى لم تتحقق في مخزون آخر المدة للقسمين (٣،١) .

٧٠٠,٠٠٠ من حـــ/ التحويلات
٧٠٠,٠٠٠ قسم (٢)
٧٠٠,٠٠٠ إلى حـــ/ المتاجرة قسم (٢)
أقفال رصيد حساب تحويلات قسم (٢) .

٧٠٠,٠٠٠ من حـــ/ المتاجرة
٢٨٠,٠٠٠ قسم (١)
٤٢٠,٠٠٠ قسم (٣)
٧٠٠,٠٠٠ إلى حـــ/ التحويلات
٢٨٠,٠٠٠ قسم (١)
٤٢٠,٠٠٠ قسم (٣)
أقفال رصيدا حساب التحويلات للقسمين (١،٣) .

٤- بيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر العام والميزانية العمومية :

حـــ/ أ.خ. العام

	إلى حـــ/مخصص أرباح لم تتحقق	٢٠٠,٠٠٠

الميزانية العمومية

الخصوم	الأصول			
	أصول متداولة			
	مخزون آخر المدة :			
	قسم (١)	٢٨٠,٠٠٠		
	قسم (٣)	٤٢٠,٠٠٠		
			٧٠٠,٠٠٠	
	(-) مخصص أرباح لم تتحقق		٢٠٠,٠٠٠	
				٥٠٠,٠٠٠

ملاحظة :

كما هو واضح من المثال السابق أنه في كلا الحالتين عولج في الميزانية العمومية بمشروع الأرباح التي لم تتحقق في مخزون آخر المدة في القسمين (٣٠١) إذ أظهرت الميزانية العمومية في كلا الحالتين المخزون مسعراً بالتكلفة مبلغ ٥٠٠,٠٠٠ ريال.

إلا أنه في حالة تسوية الأرباح التي لم تتحقق في حساب التحويلات، عولج الوضع أيضاً في حساب متاجرة الأقسام، إذ أستبعد أثر الأرباح التي لم تتحقق من مجمل ربح القسم (٢) وكذا من مخزون آخر المدة إذ طفى مبلغ ٥٠٠,٠٠٠ ريال للقسمين (٣٠١).

بينما في حالة التسوية بواسطة تكوين مخصص ظل مجمل ربح القسم (٢) مضخماً بالربح الذي لم يتحقق وكذا ظل مخزون آخر المدة للقسمين (٣٠١) مضخماً بذلك الربح.

مثال (٢) :

شركة الوحدة مكونة من ثلاثة أقسام هي : أ ، ب ، جـ وعند اعداد الحسابات الختامية لهذه الشركة عن السنة المالية المنتهية في ١٩٩٨/١٢/٣١ أتضح أن هناك تحويلات بضاعة قد تمت بين أقسامها خلال السنة لم يسبق أخذها بعين الاعتبار.

وقد كانت التحويلات التى تمت كما يلي :

	سعر التكلفة
من قسم (أ) إلى قسم (ب)	١٨٠,٠٠٠
من قسم (أ) إلى قسم (جـ)	١٢٠,٠٠٠
من قسم (ب) إلى قسم (جـ)	٩٠,٠٠٠
من قسم (جـ) إلى قسم (أ)	٦٠,٠٠٠

فإذا علمت ما يلي :

١- أن التحويلات بين الأقسام تتم بسعر البيع على النحو الاتي :

قسم (أ) : التكلفة + ٣٠%
قسم (ب) : التكلفة + ٢٠%
قسم (جـ) : التكلفة + ٤٠%

٢- أن قسم (ب) لا يزال لديه في نهاية السنة المالية من البضاعة المحولة إليه من قسم (أ) ما نسبته ٣٠% .

فالمطلوب :

أولاً : إجراء قيود اليومية اللازمة بما فيها قيود التسوية والأقفال .
ثانياً : تصوير حساب التحويلات .
ثالثاً : بيان الأثر على حساب متاجرة الأقسام والميزانية العمومية في ٩٨/١٢/٣١ .

الحل :

تمهيد حسابي :

قيمة التحويلات بسعر البيع :

من قسم (أ) إلى قسم (ب) $\frac{١٣٠}{١٠٠} \times ١٨٠,٠٠٠$ = ٢٣٤,٠٠٠

من قسم (أ) إلى قسم (جـ) $\frac{١٣٠}{١٠٠} \times ١٢٠,٠٠٠$ = ١٥٦,٠٠٠

من قسم (ب) إلى قسم (جـ) $\frac{١٢٠}{١٠٠} \times ٩٠,٠٠٠$ = ١٠٨,٠٠٠

من قسم (جـ) إلى قسم (أ) $\frac{١٤٠}{١٠٠} \times ٦٠,٠٠٠$ = ٨٤,٠٠٠

ما تبقى في نهاية السنة المالية لدى القسم (ب) من المحول من قسم (أ)

$= ٢٣٤,٠٠٠ \times \frac{٣٠}{١٠٠}$ = ٧٠,٢٠٠

الربح الذي لم يتحقق في مخزون قسم (ب) = ٧٠,٢٠٠ × ٣٠ / ١٣٠ = ١٦,٢٠٠

مخزون اخر المدة للقسم (ب) بسعر التكلفة = ٧٠,٢٠٠ - ١٦,٢٠٠ = ٥٤,٠٠٠

أولا : قيود اليومية

	من حـ/ التحويلات	٣٩٠,٠٠٠
	٢٣٤,٠٠٠ قسم (ب)	
	١٥٦,٠٠٠ قسم (جـ)	
٣٩٠,٠٠٠	إلى حـ/ التحويلات	
	٣٩٠,٠٠٠ قسم (أ)	

إثبات قيمة التحويلات من قسم (أ) إلى القسمين (ب،جـ) .

	من حـ/ التحويلات	١٠٨,٠٠٠
	١٠٨,٠٠٠ قسم (جـ)	
١٠٨,٠٠٠	إلى حـ/ التحويلات	
	١٠٨,٠٠٠ قسم (ب)	

إثبات قيمة التحويل من القسم (ب) إلى القسم (جـ) .

	من حـ/ التحويلات	٨٤,٠٠٠
	٨٤,٠٠٠ قسم (أ)	
٨٤,٠٠٠	إلى حـ/ التحويلات	
	٨٤,٠٠٠ قسم (جـ)	

إثبات قيمة التحويل من القسم (جـ) إلى القسم (أ) .

	من حـ/ التحويلات	١٦,٢٠٠
	١٦,٢٠٠ قسم (أ)	
١٦,٢٠٠	إلى حـ/ التحويلات	
	١٦,٢٠٠ قسم (ب)	

قيد تسوية الأرباح التى لم تتحقق في مخزون آخر المدة للقسم (ب) .

	من حـ/ المتاجرة	٢٨٩,٨٠٠
	١٠٩,٨٠٠ قسم (ب)	
	١٨٠,٠٠٠ قسم (جـ)	
٢٨٩,٨٠٠	إلى حـ/ التحويلات	
	١٠٩,٨٠٠ قسم (ب)	
	١٨٠,٠٠٠ قسم (جـ)	

أقفال أرصدة حساب التحويلات للقسمين (ب،جـ) .

٢٨٩,٨٠٠ من حـ/ التحويلات

٢٨٩,٨٠٠ قسم (أ)

٢٨٩,٨٠٠ إلى حـ/ المتاجرة

٢٨٩,٨٠٠ قسم (أ)

أقفال رصيد حساب تحويلات قسم (أ) .

ثانيا : تصوير حساب التحويلات

حـ/ التحويلات

بيان	قسم (جـ)	قسم (ب)	قسم (أ)	مجموع
من حـ/ التحويلات قسم (ب،جـ)			٣٩٠,٠٠٠	٣٩٠,٠٠٠
من حـ/التحويلات قسم (جـ)		١٠٨,٠٠٠		١٠٨,٠٠٠
من حـ/التحويلات قسم (أ)	٨٤,٠٠٠			٨٤,٠٠٠
رصيد مرحل	١٨٠,٠٠٠	١٢٦,٠٠٠		٣٠٦,٠٠٠
	٢٦٤,٠٠٠	٢٣٤,٠٠٠	٣٩٠,٠٠٠	٨٨٨,٠٠٠
رصيد منقول			٣٠٦,٠٠٠	٣٠٦,٠٠٠
من حـ/التحويلات قسم (أ)		١٦,٢٠٠		١٦,٢٠٠
رصيد مرحل	١٨٠,٠٠٠	١٠٩,٨٠٠		٢٨٩,٨٠٠
	١٨٠,٠٠٠	١٢٦,٠٠٠	٣٠٦,٠٠٠	٦١٢,٠٠٠
رصيد منقول			٢٨٩,٨٠٠	٢٨٩,٨٠٠
من حـ/ المتاجرة قسم (ب،جـ)	١٨٠,٠٠٠	١٠٩,٨٠٠		٢٨٩,٨٠٠
	١٨٠,٠٠٠	١٠٩,٨٠٠	٢٨٩,٨٠٠	٥٧٩,٦٠٠

بيان	قسم (جـ)	قسم (ب)	قسم (أ)	مجموع
إلى حـ/التحويلات قسم (أ)	١٥٦,٠٠٠	١٢٤,٠٠٠		٢٨٠,٠٠٠
إلى حـ/التحويلات قسم (ب)	١٠٨,٠٠٠			١٠٨,٠٠٠
إلى حـ/التحويلات قسم (جـ)			٨٤,٠٠٠	٨٤,٠٠٠
رصيد مرحل			٣٠٦,٠٠٠	٣٠٦,٠٠٠
	٢٦٤,٠٠٠	١٢٤,٠٠٠	٣٩٠,٠٠٠	٨٨٨,٠٠٠
رصيد منقول	١٨٠,٠٠٠	١٢٦,٠٠٠		٣٠٦,٠٠٠
إلى حـ/التحويلات قسم (ب)			١٦,٢٠٠	١٦,٢٠٠
رصيد مرحل			٢٨٩,٨٠٠	٢٨٩,٨٠٠
	١٨٠,٠٠٠	١٢٦,٠٠٠	٣٠٦,٠٠٠	٦١٢,٠٠٠
رصيد منقول	١٨٠,٠٠٠	١٠٩,٨٠٠		٢٨٩,٨٠٠
إلى حـ/ المتاجرة قسم (أ)			٢٨٩,٨٠٠	٢٨٩,٨٠٠
	١٨٠,٠٠٠	١٠٩,٨٠٠	٢٨٩,٨٠٠	٥٧٩,٦٠٠

ثالثا : بيان الأثر على حساب متاجرة الأقسام والميزانية العمومية

حـ/ متاجرة الأقسام

بيان	قسم (جـ)	قسم (ب)	قسم (أ)	مجموع
من حـ/التحويلات قسم (أ)			٢٨٩,٨٠٠	٢٨٩,٨٠٠
من حـ/مخزون آخر المدة		٥٤,٠٠٠		٥٤,٠٠٠

بيان	قسم (جـ)	قسم (ب)	قسم (أ)	مجموع
إلى حـ/التحويلات قسم (ب،جـ)	١٨٠,٠٠٠	١٠٩,٨٠٠		٢٨٩,٨٠٠

الميزانية العمومية

الأصول		الخصوم
	أصول متداولة	
	مخزون آخر المدة	
٥٤,٠٠٠	قسم (ب)	

ثانيا : توزيع المصروفات والإيرادات الأخرى

أ- توزيع المصروفات :

تصنف المصروفات التى تنفقها المنشأة إلى ثلاثة أنواع .

النوع الأول : يتمثل بالمصروفات المباشرة وهي التى يتم تخصيصها مباشرة على الأقسام .

النوع الثاني : تتمثل بالمصروفات غير المباشرة والتى تشترك بها الأقسام جميعا ويتم توزيعها بينها على أسس عادلة تتفق وطبيعة المصروفات .

النوع الأخير: يتمثل بالنفقات العامة والتى يصعب توزيعها بين الأقسام فيتحمل بها حساب الأرباح والخسائر العام .

وبناء على ما سبق يمكننا أن نميز بين مصروفات متعلقة بحساب متاجرة الأقسام ومصاريف متعلقة بحساب أرباح وخسائر الأقسام ونفقات عامة متعلقة بحساب الأرباح والخسائر العام .

١- المصروفات المتعلقة بحساب متاجرة الأقسام

وتتمثل هذه المصروفات بعنصري مصاريف الشراء ومصاريف البيع والتوزيع المتغيرة .

فبالنسبة لمصاريف الشراء مثل نقل المشتريات والرسوم الجمركية والتأمين على المشتريات وعمولة وكلاء الشراء، تخصص للأقسام مباشرة في حالة معرفة ما يخص كل قسم على حده أما إذا تمت عملية الشراء لأكثر من قسم في آن واحد فإن تلك المصاريف توزع على الأقسام إما بنسبة مشتريات كل قسم أو وزنها أو حجمها بحسب الأحوال .

ونفس الأمر ينطبق على مصاريف البيع والتوزيع المتغيرة مثل نقل المبيعات ومواد اللف والحزم وعمولة وكلاء البيع، فإما توزع توزيعا مباشرا على الأقسام أو تقسم فيما بينها بنسبة قيمة مبيعات كل قسم أو وزنها أو حجمها .

٢- المصروفات المتعلقة بحساب أرباح وخسائر الأقسام

وتتمثل هذه المصروفات فيما يلي :

أ - المصروفات المباشرة :

وتتمثل في مرتبات رؤساء الأقسام البيعية والعاملين فيها والكهرباء في حالة وجود عدادات

ب- المصروفات الغير مباشرة :

وهي تلك المصاريف التى تنفقها الشركة على الأقسام بصورة اجمالية ثم يعاد توزيعها على الأقسام على أسس عادلة تتفق وطبيعة المصروف وتتمثل فيما يلي :

مصاريف الكهرباء: بنسبة المساحة أو عدد المصابيح في كل قسم .
الدعاية والإعلان : بنسبة المساحة التى يشغلها الإعلان الخاص بكل قسم أو نسبة قيمة مبيعات كل قسم .
الإيجار والنظافة والتأمين على المباني وصيانتها والضريبة العقارية: بنسبة المساحة
أهلاك الأصول الثابتة : بنسبة المساحة للمباني أو بنسبة الاستفادة من الأصل بالنسبة للأصول الأخرى .
التأمين على البضاعة : بنسبة متوسط المخزون في كل قسم .
التأمين ضد الحريق : بنسبة المساحة .
الديون المعدومة : بنسبة المبيعات الاجلة لكل قسم .
الخصم المسموح به : بنسبة المبيعات الاجلة .
مخصص الديون المشكوك فيها: بنسبة المدينين أو المبيعات الاجلة لكل قسم .

٣- النفقات العامة :

هناك بعض النفقات التى لاتخص قسم بعينه وإنما تنفق على مستوى المنشأة ككل، يصعب توزيعها بين الأقسام على أسس معينة فيتحمل بها حساب الأرباح والخسائر العام وذلك مثل مرتبات موظفي الإدارة العامة وفوائد القروض ومصاريف وعمولات البنوك. وبصفة عامة كافة مصاريف الإدارة العامة .

ب- الإيرادات الأخرى :

وتتمثل في أرباح الأسهم وأرباح بيع الأوراق المالية والأرباح الرأسمالية وإيرادات الاستثمار و الإيرادات العقارية والفوائد البنكية الدائنة. وكل هذه

الإيـرادات يصعب توزيعها على الأقسام بطريقة عادلة فترحل إلى حساب الأرباح والخسـائر العـام . أما حساب الخصم المكتسب فانه يتم توزيعه بين الأقسام بنسبة المشتريات االاجلة لكل قسم .

مثال :

في ١٢/٣١/ ١٩٩٨ أستخرجت الأرصدة الاتية من سجلات إحدى المنشآت الـتجارية المكونـة من ثلاثة أقسام بيعية هي (أ ، ب ، جـ) بالإضافة إلى قسم الإدارة العامة :

مـديـن	دائـن	بـيـان	ملاحظـات
١,٠٠٠,٠٠٠		أثاث	معدل الإهلاك ١٦%
		بضاعة ١/١	
٣٠٠,٠٠٠		قسم (أ)	
١٥٠,٠٠٠		قسم (ب)	
١٠٠,٠٠٠		قسم (جـ)	
		مشتريات – مردودات مشتريات :	
٦٠٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	قسم أ	
٤٥٠,٠٠٠	١٥,٠٠٠	قسم ب	
٣٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	قسم جـ	
		م .المبيعات – المبيعات	
٢٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠	قسم أ	
١٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	قسم ب	
٣٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	قسم جـ	
١٣٥,٠٠٠		نقل المشتريات	
٨١,٠٠٠		نقل المبيعات	
٥٤,٠٠٠		عمولة وكلاء بيع	
٣٠١,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	تحويلات بضاعة	(من قسم (أ) إلى قسم (ب))
٢٥٠,٠٠٠		أجور ومرتبات	
٢٥,٠٠٠		كهرباء	
٢٥٠,٠٠٠		ايجار	
٥٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	خصم مسموح به – خصم مكتسب	
٤٠,٠٠٠		مصروفات نثرية	موزعة بالتساوي بين الأقسام.تستحق
٢٥,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	فائدة قرض – قرض طويل الأجل ١٠%	الفائدة كل ستة شهور
	٢٠,٠٠٠	عمولات دائنة	
١,٠٠٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	استمارات – إيرادات استثمارات	هناك أيراد مستحق بمبلغ ٥٠٠٠٠ ريال
٤٠٠,٠٠٠	١٤٠,٠٠٠	مدينون – دائنون	
١٠٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	أ. قبض – أ.دفع	
	٢٥,٠٠٠	مخصص أرباح لم تتحقق	
٧٣٠,٠٠٠		بنك	
	٢,٥٠٠,٠٠٠	رأس المال	
[illegible]	[illegible]		

فإذا علمت ما يلي :

١- كان مخزون البضاعة آخر المدة في المخازن كما يلي :

قسم (أ)	٢٥٠,٠٠٠	
قسم (ب)	٢٧٤,٠٠٠	(منها ٦٤.٠٠٠ بضاعة محولة من قسم أ)
قسم (جـ)	١٨٠,٠٠٠	

٢- تحويلات البضاعة بين الأقسام تتم بسعر أعلى من سعر التكلفة (التكلفة+٢٥%).

٣- كانت المبيعات الاجلة للأقسام كما يلي :
٥٠٠,٠٠٠ قسم (أ)، ٣٠٠,٠٠٠ قسم (ب)، ٢٠٠,٠٠٠ قسم (جـ) .
كانت المشتريات الاجلة للأقسام كما يلي :
٣٠٠,٠٠٠ قسم (أ)، ٢٠٠,٠٠٠ قسم (ب)، ١٠٠,٠٠٠ قسم (جـ) .

٤- مخزون أول المدة للقسم (ب) يتضمن جزء من بضاعة محول له داخليا .

٥- نسبة المساحة التي تشغلها الأقسام أ ، ب ، جـ ، الادارة العامة هي
٣ : ٣ : ٢ : ٢ على التوالي .

٦- الأجور والمرتبات موزعة بين الأقسام أ ، ب ، جـ ، الادارة العامة بنسبة
٢٠ : ١٥ : ٨ : ٧ على التوالي .

٧- قيمة الأثاث موزعة بين الأقسام أ ، ب ، جـ ، الادارة العامة بنسبة
٢ : ٣ : ١ : ٢ على التوالي .

فالمطلوب :

أولا : اعداد كشف يوضح توزيع المصروفات والخسائر على الأقسام .
ثانيا : تصوير الحسابات الختامية للمنشأة عن السنة المالية المنتهية في ١٩٩٨/١٢/٣١ .
ثالثا : تصوير الميزانية العمومية للمنشأة في ١٩٩٨/١٢/٣١ .

أولاً : كشف توزيع المصروفات والخسائر على الأقسام المختلفة

المصروفات	أساس التوزيع	المبلغ الاجمالي	قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	قسم الادارة العامة
اهلاك الأثاث	قيمة الأثاث	١٦٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠
الايجار	المساحة	٢٥٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
الاجور والمرتبات	مباشر	٢٥٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٣٥,٠٠٠
الكهرباء	المساحة	٢٥,٠٠٠	٧٥٠٠	٧٥٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠
نقل المشتريات	قيمة المشتريات الكلية	١٣٥,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	٤٥,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	ـــــ
نقل المبيعات	قيمة المبيعات الكلية	٨١,٠٠٠	٣٦,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	١٥,٠٠٠	ـــــ
عمولة وكلاء بيع	قيمة المبيعات الكلية	٥٤,٠٠٠	٢٤,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	ـــــ
الخصم المسموح به	المبيعات الاجلة	٥٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	ـــــ
المصروفات النثرية	بالتساوي	٤٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
الاجمـــالـــــــي						

ثانياً : الحسابات الختامية للمنشأة

١- حساب متاجرة وأرباح وخسائر الأقسام :

حـــ/ متاجرة الأقسام عن السنة المنتهية في ١٩٩٨/١٢/٣١

المجموع	قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	بـــيـــــان	المجموع	قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	بـــيـــــان
٥٥٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة ١/١	٢,٧٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	من حـ/ مبيعات
١,٣٥٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠	٤٥٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ مشتريات	٤٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٥,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	من حـ/م لمشتريات
١٣٥,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	٤٥,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	إلى حـ/ نقل لمشتريات	٣٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠			من حـ/ التحويلات قسم ب
٥٤,٠٠٠	٢٤,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	إلى حـ/ عمولة بيع	٧٠٤,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠	٢٧٤,٠٠٠	١٨٠,٠٠٠	من حـ/بضاعة آخر المدة
٨١,٠٠٠	٣٦,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	١٥,٠٠٠	إلى حـ/ نقل لمبيعات					
٣٠٠,٠٠٠		٣٠٠,٠٠٠		إلى حـ/ التحويلات قسم (أ)					
٦٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	إلى حـــ/ مردودات لمبيعات					
١,٢١٩,٠٠٠	٧٣٠,٠٠٠	٢٨٤,٠٠٠	٢١٥,٠٠٠	إلى حـ/ أ خ الأقسام (مجمل ربح)					
٣,٧٤٩,٠٠٠	١,٧٦٠,٠٠٠	١,٢٨٩,٠٠٠	٧٠٠,٠٠٠		٣,٧٤٩,٠٠٠	١,٢٦٠,٠٠٠	١,٢٨٩,٠٠٠	٧٠٠,٠٠٠	

الحل :

تمهيد حسابي :

قيمة الأثاث في القسم (أ) = $\frac{٢}{٨} \times ١,٠٠٠,٠٠٠ = ٢٥٠,٠٠٠$

قيمة الأثاث في القسم (ب) = $\frac{٣}{٨} \times ١,٠٠٠,٠٠٠ = ٣٧٥,٠٠٠$

قيمة الأثاث في قسم (جـ) = $\frac{١}{٨} \times ١,٠٠٠,٠٠٠ = ١٢٥,٠٠٠$

قيمة الأثاث في الادارة العامة = $\frac{٢}{٨} \times ١,٠٠٠,٠٠٠ = ٢٥٠,٠٠٠$

اهلاك أثاث القسم (أ) = $\frac{١٦}{١٠٠} \times ٢٥٠,٠٠٠ = ٤٠,٠٠٠$

اهلاك أثاث القسم (ب) = $\frac{١٦}{١٠٠} \times ٣٧٥,٠٠٠ = ٦٠,٠٠٠$

أهلاك أثاث القسم (جـ) = $\frac{١٦}{١٠٠} \times ١٢٥,٠٠٠ = ٢٠,٠٠٠$

أهلاك أثاث قسم الادارة العامة = $\frac{١٦}{١٠٠} \times ٢٥٠,٠٠٠ = ٤٠,٠٠٠$

فائدة القرض التى تخص عام ١٩٩٨ = $\frac{١٠}{١٠٠} \times ٥٠٠,٠٠٠ = ٥٠,٠٠٠$

∴ الفائدة المستحقة = ٢٥,٠٠٠ – ٥٠,٠٠٠ = ٢٥,٠٠٠

الأرباح التى لم تتحقق في مخزون آخر المدة للقسم (ب) = $\frac{٢٥}{١٢٥} \times ٦٤,٠٠٠ = ١٢,٨٠٠$

∴ مطلوب عمل مخصص جديد للأرباح التى لم تتحقق بمبلغ ١٢,٨٠٠

∴ القيمة المطلوب تخفيضها من قيمة المخصص السابق وتمثل ربح = ٢٥,٠٠٠ – ١٢,٨٠٠ = ١٢,٢٠٠

حـــ/ أ. خ. الأقسام عن السنة المالية المنتهية في ٩٨/١٢/٣١

لمجموع	قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	بـيـــــان	لمجموع	قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	بـيـــــان
١٢٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	إلى حـ/ إهلاك أثاث	١,٧١٩,٠٠٠	٧٢٠,٠٠٠	٧٨٤,٠٠٠	٢١٥,٠٠٠	من حـ/ متاجرة الأقسام
٢٠٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	إلى حـ/ الإيجار	٦٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	من حـ/ الخصم المكتسب
٢١٥,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	إلى حـ/ الأجور والمرتبات					
٢٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٧,٥٠٠	٥,٠٠٠	إلى حـ/ الكهرباء					
٥٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	إلى حـ/ الخصم المسموح به					
٣٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	إلى حـــ/ المصاريف الثرية					
٦٤٤,٠٠٠	٤٩٢,٥٠٠	٦١,٥٠٠	٩٠,٠٠٠	إلى حـ/ أ. خ. عام (صافي الربح)					
١,٧٧٩,٠٠٠	٧٢٧,٠٠٠	٧٨٤,٠٠٠	٢١٥,٠٠٠		١,٧٧٩,٠٠٠	٧٢٧,٠٠٠	٧٨٤,٠٠٠	٢١٥,٠٠٠	

٢- حساب الأرباح والخسائر

حـــ/ أ.خ. عام عن السنة المالية المنتهية

٤٠,٠٠٠	إلى حـــ/ اهلاك الأثاث	٦٤٤,٠٠٠	من حـــ/ أ.خ. الأقسام (صافي الربح)
٥٠,٠٠٠	إلى حـــ/ الايجار	١٠٠,٠٠٠	من حـــ/ إيرادات الاستثمارات
٣٥,٠٠٠	إلى حـــ/ الاجور والمرتبات	٢٠,٠٠٠	من حـــ/ عمولات دائنة
٥,٠٠٠	إلى حـــ/ الكهرباء	١٢,٢٠٠	من حـــ/ مخصص أرباح لم تتحقق
١٠,٠٠٠	إلى ح/ المصاريف الثرية		
٥٠,٠٠٠	إلى حـــ/ فائدة القرض		
٥٨,٦٢٠٠	إلى حـــ/ رأس المال (صافي الربح)		
٧٧٦,٢٠٠		٧٧٦,٢٠٠	

ثالثا :تصوير الميزانية العمومية للمنشأة

الميزانية العمومية في ١٩٩٨/١٢/٣١

أصول				خصوم		
		٢١٠,٠٠٠			٢,٥٠٠,٠٠٠	راس المال
		٣١٥,٠٠٠			٥٨٦,٢٠٠	صافي الربح
		١٠٥,٠٠٠			٣,٠٨٦,٢٠٠	
		٢١٠,٠٠٠			٥٠٠,٠٠٠	قرض طويل الاجل ١٠%
٨٤٠,٠٠٠			أثاث (بعد الإهلاك)		١٤٠,٠٠٠	دائنون
			قسم (أ)		٦٠,٠٠٠	أ. الدفع
	٢٥٠,٠٠٠		قسم (ب)		٢٥,٠٠٠	فائدة قرض مستحقة
	٢٧٤,٠٠٠		قسم (جـ)			
	١٨٠,٠٠٠	٧٠٤,٠٠٠	الإدارة العامة			
٦٩١,٢٠٠		١٢,٨٠٠	بضاعة آخر المدة :			
٤٠٠,٠٠٠			قسم (أ)			
١٠٠,٠٠٠			قسم (ب)			
١,٠٠٠,٠٠٠			قسم (جـ)			
٧٣٠,٠٠٠			(-) مخصص لرباح لم تحقق			
٥٠,٠٠٠			مدينون			
			أ . قبض			
			استثمارات			
			بنك			
			إيراد استثمارات مستحقة			

ملاحظات :

١- يوزع مصاريف نقل المشتريات بين الأقسام البيعية حسبة المشتريات الكلية لكل قسم وقد كانت تلك النسبة بين الأقسام أ ، ب ، جـ

٤ ٣ ٢ على التوالي

ما يخص قسم (أ) = ١٣٥,٠٠٠ × ٤/٩ = ٦٠,٠٠٠

ما يخص قسم (ب) = ١٣٥,٠٠٠ × ٣/٩ = ٤٥,٠٠٠

ما يخص قسم (جـ) = ١٣٥,٠٠٠ × ٢/٩ = ٣٠,٠٠٠

٢- وزع مصاريف نقل المبيعات بين الأقسام البيعية أ ، ب ، جـ بنسبة المبيعات الكلية لكل قسم وقد كانت ١٢ : ١٠ : ٥ على التوالي .

ما يخص قسم (أ) = ٨١,٠٠٠ × ١٢/٢٧ = ٣٦,٠٠٠

ما يخص قسم (ب) = ٨١,٠٠٠ × ١٠/٢٧ = ٣٠,٠٠٠

ما يخص قسم (جـ) = ٨١,٠٠٠ × ٥/٢٧ = ١٥,٠٠٠

٣- عمولة وكلاء البيع وزعت بين الأقسام بنسبة المبيعات الكلية لكل قسم .

ما يخص قسم (أ) = ٥٤,٠٠٠ × ١٢/٢٧ = ٢٤,٠٠٠

ما يخص قسم (ب) = ٥٤,٠٠٠ × ١٠/٢٧ = ٢٠,٠٠٠

ما يخص قسم (جـ) = ٥٤,٠٠٠ × ٥/٢٧ = ١٠,٠٠٠

٤- وزع الخصم المسموح به بين الأقسام البيعية أ ، ب ، جـ بنسبة المبيعات الآجلة لكل قسم وهي ٥ : ٣ : ٢ على التوالي .

ما يخص قسم (أ) = ٥٠,٠٠٠ × ٥/١٠ = ٢٥,٠٠٠

ما يخص قسم (ب) = ٥٠,٠٠٠ × ٣/١٠ = ١٥,٠٠٠

ما يخص قسم (جـ) = ٥٠,٠٠٠ × ٢/١٠ = ١٠,٠٠٠

٥- الخصم المكتسب وزع بين الأقسام البيعية أ ، ب ، جـ بنسبة المشتريات الآجلة لكل قسم وهي ٣ : ٢ : ١ على التوالي .

ما يخص قسم (أ) = ٦٠,٠٠٠ × ٣/٦ = ٣٠,٠٠٠

ما يخص قسم (ب) = ٦٠,٠٠٠ × ٢/٦ = ٢٠,٠٠٠

ما يخص قسم (جـ) = ٦٠,٠٠٠ × ١/٦ = ١٠,٠٠٠

مدى مساهمة الأقسام البيعيه
في تغطية النفقات الثابتة للمنشأة

ذكرنا فيما سبق بأنه من ضمن أهداف التنظيم المحاسبي في المنشآت ذات الأقسام، معرفة مدى مساهمة الأقسام البيعية في تغطية النفقات الثابتة للمنشأة ككل من أجل ترشيد إدارتها على اتخاذ قرار سليم بشأن الاستمرار في نشاط قسم معين أو إلغاءه .

ولتحقيق ذلك الهدف تقوم المنشأة بتحليل المصروفات إلى مصاريف مباشرة (متغيرة) ومصروفات غير مباشرة (ثابتة) لكي يتسنى تصوير قائمة الربح المباشر . حيث توضح تلك القائمة إيراد القسم ومصاريفه المباشرة، فيتم مقارنة قيمة مبيعات القسم بتكلفة المبيعات للوصول إلى مجمل الربح ثم نستنقص منه المصاريف المباشرة فنحصل على هامش الربح المباشر وذلك كما يلي :

المبيعات	××
(-) تكلفة المبيعات	××
مجمل الربح	××
يخصم مصاريف التشغيل المتغيرة	××
الربح المباشر	××

وهذا الربح يمثل مقدار مساهمة القسم في تغطية النفقات الثابتة للمنشأة ككل. ولهذا فإنه من مصلحة الإدارة أن تبقى على أي قسم يحقق ربحاً مباشراً ولو كان ضئيلاً حتى في حالة أن النتيجة النهائية التى حققها صافي خسارة . أما إذا كان أي قسم غير قادر على تغطية مصاريفه المباشرة (المتغيرة) فإنه من مصلحة إدارة المنشأة إلغائه .

مثال :

فيما يلي بيانات قسمي الأحذية والملابس الجاهزة عن السنة المالية المنتهية في ١٩٩٨/١٢/٣١ :

بـــيـــــــان	قسم الأحذية	قسم الملابس الجاهزة	المجموع
المبيعات	٥٠٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠	٧٥٠,٠٠٠
(-) تكلفة المبيعات	١٥٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠
مجمل الربح	٣٥٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
مصروفات التشغيل :			
أجور ومرتبات عمال البيع	١٠٠,٠٠٠	٨٥,٠٠٠	
كهرباء	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	
دعاية وإعلان	١٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	
إيجار	٣٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	
حصة القسم من مرتب المدير العام	٤٥,٠٠٠	٤٥,٠٠٠	
اجـمـــالـــي المصاريف	٢٠٠,٠٠٠	١٧٥,٠٠٠	٣٧٥,٠٠٠
صافي الربح (صافي الخسارة)	١٥٠,٠٠٠	(٢٥,٠٠٠)	١٢٥,٠٠٠

وقد أقترح إلغاء قسم الملابس الجاهزة نظراً لما يحققه من صافي خسارة .

فالمطلوب :

ابداء رأيك في ذلك الاقتراح في ظل المعلومات الاتية مدعماً إجابتك بقوائم:

١- مصاريف التشغيل المتغيرة تتمثل فيما يلي :
أجور ومرتبات عمال البيع – الدعاية والإعلان – الكهرباء .

٢- المصاريف الثابتة تتمثل فيما يلي :
الإيجار – مرتب المدير العام .

الحل :

أولاً : قائمة الربح المباشر للقسمين معا :

بـــــيـــــــان	قسم الأحذية	قسم الملابس الجاهزة	المجموع
المبيعات	٥٠٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠	٧٥٠,٠٠٠
(-) تكلفة المبيعات	١٥٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠
مجمل الربح	٣٥٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
المصاريف المتغيرة :			
أجور ومرتبات عمال البيع	١٠٠,٠٠٠	٨٥,٠٠٠	
كهرباء	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	
دعاية وإعلان	١٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	
اجمالي المصاريف المتغيرة	١٢٥,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٢٢٥,٠٠٠
الربح المباشر	٢٢٥,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٢٧٥,٠٠٠
المصروفات الثابتة :			
الإيجار	٣٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	
نصيب القسم من مرتب المدير العام	٤٥,٠٠٠	٤٥,٠٠٠	
اجـــمـــالـــــي المصاريف	٧٥,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠
صافي الربح (صافي الخسارة)	١٥٠,٠٠٠	(٢٥,٠٠٠)	١٢٥,٠٠٠

ثانياً : قائمة الربح المباشر في حالة إلغاء قسم الملابس الجاهزة .

بـــيـــــــان	قسم الأحذية	
المبيعات	٥٠٠,٠٠٠	
(-) تكلفة المبيعات	١٥٠,٠٠٠	
مجمل الربح		٣٥٠,٠٠٠
مصاريف متغيرة :		
أجور ومرتبات عمال البيع	١٠٠,٠٠٠	
كهرباء	١٠,٠٠٠	
دعاية وإعلان	١٥,٠٠٠	
اجمالي المصاريف المتغيرة		١٢٥,٠٠٠
الربح المباشر		٢٢٥,٠٠٠
مصاريف ثابتة للمنشاة ككل :		
الإيجار	٦٠,٠٠٠	
مرتب المدير العام	٩٠,٠٠٠	
اجمالي المصاريف الثابتة		١٥٠,٠٠٠
صافي الربح		٧٥,٠٠٠

إبداء الرأي :

بما ان صافي ربح المنشاة قد انخفض من ١٢٥,٠٠٠ ريال إلى ٧٥,٠٠٠ ريال بعد إلغاء قسم الملابس الجاهزة، والفرق وقدره ٥٠,٠٠٠ ريال يمثل قيمة الربح المباشر الذي كان يحققه قسم الملابس. لهذا فإني أرى أن من مصلحة المنشاة الإبقاء عليه .

الفصل الرابع

المحاسبة في المنشآت ذات الفروع

المحاسبة في المنشآت ذات الفروع

تسعى الكثير من المنشآت الكبيرة سواء كانت صناعيـــة أو تجاريـــة إلـــى تصريف سلعها ومنتجاتها بشتى الطرق والوسائل، من بينها فتح فـــروع لـــها فـــي مناطق متعددة سواء داخل البلاد أو خارجة . ويقتضي ذلك تصميم نظام محاســـبي يمكن المركز الرئيسي من تحقيق أهداف معينة من أهمها ما يلي :

١- فرض رقابة دقيقة على نشاط وموجودات الفروع .
٢- توضيح نتيجة نشاط كل فرع على حدة في نهاية فترة زمنية معينة .

ويتوقف التنظيم المحاسبي للمنشآت ذات الفروع على كثير مـــن الأمـــور، منها طبيعة المنشأة نفسها وحجمها وعدد الفروع التابعة لها ودرجة الاستقلال التـــى تتمتع بها هذه الفروع وعلاقتها بالمركز الرئيسي .

ويمكن تقسيم الفروع من ناحية علاقتها بالمركز الرئيسي إلى نوعين هما :

١- فروع غير مستقلة .
٢- فروع مستقلة .

الفروع غير المستقلة

يقصد بها الفروع التي يتولى المركز الرئيسي بإمساك سجلاتها وحســـاباتها، ويقتصر دور الفروع في اعداد المستندات وتدوين عملياتها في كشـــوف وســـجلات إحصائية .

وتتوقف النظم المحاسبية لهذه الفروع على حجم عملياتها ونوع النشاط الذي يسمح لها بمزاولته . فقد يسمح لها بالبيع نقداً فقط وقـــد يســـمح لـــها بـــالبيع نقـــداً وبالأجل، كما قد يسمح لها بشراء بعض السلع محلياً .

ومن جهة أخرى قد ترسل إليها البضائع مسعرة بســـعر التكلفـــة أو بســـعر البيع. وسوف نستعرض كل ذلك في ظل النظامين الاتيين :

١- نظام الحساب الواحد .
٢- نظام الحسابات الأساسية .

١- نظام الحساب الواحد

في ظل هذا النظام يتم في المركز الرئيسي فتح حساب واحد في دفاتره يسمى ((حساب الفرع)) بحيث يتضمن كافة العمليات التى تتم بين المركز والفروع ويستخلص منه في نهاية السنة المالية نتيجة النشاط الذي قام به الفرع خلال السنة، ويتمثل الفرق بين جانبي هذا الحساب ما حققه الفرع من ربح إذا كان جانبه الدائن أكبر من بنود جانبه المدين أو ما حققه من خسارة إذا كان مجموع بنود جانبه المدين أكبر من الجانب الدائن .

مقومات نظام الحساب الواحد :

١- يقوم المركز الرئيسي بإرسال احتياجات الفرع من الأصول الثا
وتسديد كافة مصروفاته .

٢- اتباع نظام السلفة المستديمة بالنسبة للنقدية بالفرع .

٣- يقوم الفرع يومياً بتوريد كافة المتحصلات النقدية من
والمتحصل من العملاء في البنك لحساب المركز الرئ

٤- يرسل الفرع إلى المركز الرئيسي في نهاية فترة م
والتعامل مع العملاء .

٥- يرسل الفرع إلى المركز الرئيسي في نهاية ف

أما بالنسبة للفرع فإنه يحتفظ بسجلات
من واقع المستندات ثم يرسلها أولاً بأول إلى المرك

وتتمثل هذه الكشوف والسجلات فيما يلي :

١- سجل المصروفات النثرية .
٢- كشف الحركة اليومية .
٣- كشف حركة المخزون السلعي .
٤- سجل إحصائي للعملاء .
٥- سجل إحصائي للدائنين .

١- سجل المصروفات النثرية

سبق الإيضاح بأن المركز الرئيسي عادة ما يرسل عهدة نقدية إلـــى الفـــرع لمواجهة مصروفاته النثرية البسيطة، ويتم إثبات ذلك بالقيد الاتي :

××		من حـــ/ العهدة النقدية
	××	إلى حـــ/ البنك
		إثبات قيمة العهدة النقدية للفرع .

وعندما يقوم الفرع بتقديم مستندات الصرف ويطلب استعاضة العهدة، يثبـــت المركز الرئيسي قيمة المستندات بالمبلغ المنصرف بالقيد الاتي :

××		من حـــ/ الفرع
	××	إلى حـــ/ البنك
		قيمة المصروفات النثرية للفرع عن الفترة من ..... إلى ..... .

وبموجب هذا القيد الاخير تظل قيمة السلفة المستديمة كما هي .

والاتي نموذج توضيحي لسجل المصروفات النثرية :

التاريخ	المبالغ الواردة	بيـــان	رقم المستند	أنواع المصروفات				اجمـــالي المنصرف	المبلـــغ المتبقي
				م. انتقال	أدوات كتابية	بريد ودمغة	كروم البوافية		
	××	الاجمالي		××	××	××	××	××	××

٢- كشف الحركة اليومية :

يعد الفرع كشف الحركة اليومية بشكل خانات تحليلية بحيث يوضح حركة النقدية ورصيدها في بداية اليوم وفي نهايته وكذا حركة التعامل مع العملاء في حالة البيع بالآجل .

ويدون في هذا الكشف البيانات من واقع المستندات الداخلية والخارجية، ويرسل الكشف مع المستندات إلى المركز الرئيسي في نهاية كل فترة زمنية محددة حيث يثبت من واقعة اجمالي المتحصلات النقدية .

٣- كشف حركة المخزون السلعي :

يعتبر هذا الكشف أحد الأدوات الرقابية التي يستخدمها المركز الرئيسي لمراقبة حركة المخزون السلعي . وهو يصمم في شكل خانات تحليلية بحيث توضح رصيد أول المدة للمخزون و كذا الإضافات التى تمت عليه خلال السنة وكيفية التصرف في ذلك إما في شكل وحدات مباعة أو تالفة، أما الخانة الأخيرة فتخصص لرصيد مخزون آخر المدة والذي يجب أن يطابق لما هو موجود فعلاً في المخازن.

وفيما يلي نموذج لذلك الكشف :

التاريخ	نوع السلعة	رصيد أول المدة	الإضافات	الإجمالي	مبيعات	التالف	رصيد آخر المدة

٤- سجل إحصائي للعملاء :

يعد هذا السجل من ضمن السجلات الإحصائية التى يحتفظ بها الفرع لتوضيح قيمة المبالغ التى لازالت في ذمة العملاء ويقوم بإرساله كل فترة زمنية معينة إلى المركز الرئيسي لمتابعة تحصيل تلك المبالغ .

٥- سجل إحصائي للدائنين :

في حالة السماح للفرع بالشراء محليا فإنه يحتفظ بسجل إحصائي للدائنيـــن لتوضيح المبالغ التى لازالت مستحقة لهم في ذمة الفرع .

قيود اليومية في حالة إرسال البضاعة للفرع بسعر التكلفة :

عندما يستلم المركز الرئيسي الكشوف والسجلات والمستندات المرسلة مـــن الفرع يثبت في دفاتره قيود اليومية الخاصة بالفرع على النحو الاتي :

إرسال الأصول الثابتة للفرع :

١- عند شراءها :

من حـــ/ الأصول الثابتة للفرع		××
إلى حـــ/ البنك	××	

٢- عند إرسالها للفرع :

من حـــ/ الفرع		××
إلى حـــ/ الأصول الثابتة للفرع	××	
تحميل الفرع بقيمة الأصول الثابتة المرسلة إلية .		

إرسال البضاعة للفرع :

من حـــ/ الفرع		××
إلى حـــ/ البضاعة المرسلة للفرع	××	
تكلفة البضاعة المرسلة إلى الفرع		

وإذا رد الفرع إلى المركز الرئيسي جزء من البضاعة يعكس القيد السابق

سداد مصاريف الإرسالية

	من حـــ/ الفرع	
	إلى حـــ/ النقدية	xx

سداد مصاريف الإرسالية

إرسال نقدية إلى الفرع لمواجهة المصروفات :

	من حـــ/ الفرع	
	إلى حـــ/ البنك	xx

قيمة المبلغ المرسلة إلى الفرع لمواجهة المصروفات .

إرسال المتحصلات النقدية من الفرع للمركز :

	من حـــ/ البنك	
	إلى حـــ/ الفرع	xx

قيمة المبالغ المرسلة من الفرع .

سداد مصروف معين للفرع من قبل المركز :

	من حـــ/ الفرع	
	إلى حـــ/ النقدية	xx

سداد قيمة المصروف ..... نيابة عن الفرع .

تحميل الفرع بما يخصه من مصاريف المركز الرئيسي :

	من حـــ/ الفرع	
	إلى حـــ/ المصروف (نوعه)	xx

تحميل الفرع بما يخصه من مصروف ....

إرسال كمبيالات إلى المركز سحبها الفرع على العملاء :

	من حـــ/ أ. القبض	
	إلى حـــ/ الفرع	xx

قيمة الكمبيالات التي سحبها فرعنا على العملاء .

كمبيالات يسحبها المركز على الفرع لصالح طرف آخر :

	من حـــ/ أ. القبض	××
	إلى حـــ/ الفرع	××
	قيمة الكمبيالات المسحوبة على الفرع	

العجز في المخزون :

١- العجز المسموح به :

في حالة أن العجز في المخزون في حدود النسب المسموح بها فـــإن ذلـــك العجز لا يثبت في الدفاتر، حيث أن قيمته يتحمل به تلقائيا حساب الفرع وذلك بجـــرد المحزون السلعي آخر المدة واستنزال خسارة ذلك العجز من قيمته .

٢- العجز الغير مسموح به :

إذا تجاوز العجز النسب المسموح بها فإنه في هذه الحالة يثبت العجز فـــــي الدفاتر ويفتح له حساب ويتحمل تكلفته أمين المخزن . وتكون قيود اليومية كما يلي:

	من حـــ/ العجز الغير مسموح به	××
	إلى حـــ/ الفرع	××
	إثبات قيمة العجز الغير مسموح به .	

	من حـــ/ أمين المخزن	××
	إلى حـــ/ العجز الغير مسموح به	××
	تحميل أمين المخزن بتكلفة العجز الغير مسموح به .	

الزيادة في جرد المخزون :

عند جرد المخزون السلعي في نهاية السنة المالية، قد يتضح وجود زيـــــادة في المخزون عن ما هو مدون في الدفاتر، فيوسط حساب لذلك ثم يتم البحث عـــــن السبب . فإذا كانت تلك الزيادة تمثل قيمة البضاعة المرسلة من المركز إلى الفـــــرع خلال السنة ولكن سهواً لم يدون ذلك في السجلات، فإنها تقفل في حساب البضاعـــة المرسلة . أما في حالة أن تلك الزيادة ناجمة عن أسباب أخرى بخلاف مـــــا ســـبق فإنها تقفل في حساب الأرباح والخسائر العام .

في نهاية السنة المالية تجرى قيود اليومية الاتية :

١- في نهاية السنة المالية تجرد أصول الفرع وتثبت بالقيد الآتي :

	من مذكورين	
×	حـ/ المخزون السلعي	
×	حـ/ النقدية لدى الفرع	
×	حـ/ مديني الفرع	
×	حـ/ أثاث الفرع	
×	حـ/ الأصول الأخرى	
	إلى حـ/ الفرع	××
	إثبات أصول الفرع في آخر المدة	

وهذه الأصول تظهر في الميزانية العمومية للمركز الرئيسي موضحة بأنها تخص الفرع . ثم في بداية السنة المالية التالية يعكس القيد السابق ويتحمل بتلك الأصول الفرع .

٢- في نهاية السنة المالية تثبت خصوم الفرع بالقيد الآتي :

××	من حـ/ الفرع	
	إلى مذكورين	
	حـ/ دائني الفرع	×
	حـ/ مخصص د. م. قيها	×
	حـ/ أ. الدفع	×
	إثبات خصوم الفرع في آخر المدة	

وهذه الخصوم تظهر في الميزانية العمومية للمركز الرئيسي موضحة بأنها تخص الفرع . وفي بداية السنة المالية التالية يعكس القيد السابق كما كان الحال بالنسبة للأصول .

٣- إقفال حساب البضاعة المرسلة للفرع في حساب المشتريات :

لاستبعاد أثر ذلك من عمليات المركز الرئيسي ، ويكون قيد الإقفال كما يلي

	من حـ/ البضاعة المرسلة	××
	إلى حـ/ المشتريات	××

إقفال حساب البضاعة المرسلة .

٤- إقفال حساب الفرع :

يتم إقفال رصيد حساب الفرع بترحيل رصيده إلى حساب الأرباح والخسائر. وفي حالة تحقق ربح يكون قيد الإقفال كما يلي :

	من حـ/ الفرع	××
	إلى حـ/ الأرباح والخسائر	××

ترحيل صافي ربح الفرع إلى حساب الأرباح والخسائر .

وفي حالة الخسارة يعكس القيد السابق .

ملاحظة :

كما هو واضح من القيود السابقة أن المركز الرئيسي لم يثبت أي قيود متعلقة بنشاط الفرع مع الغير مثل المبيعات أو المبيعات المعدومة أو المخصص المسموح به ومردودات المبيعات أو مشتريات الفرع وغير ذلك من المعاملات وإنما اكتفى فقط بإثبات العمليات المتبادلة التي تمت خلال السنة بينه وبين الفرع . كما أنه لم يثبت أي شيء متعلق باهلاك الأصول الثابتة للفرع في نهاية السنة، وإنما يظهر تلك الأصول في أول المدة في الحالات المعين من حساب الفرع ويظهرها في الجانب الدائن في آخر المدة بعد استقطاع قيمة الإهلاك من أرصدتها في أول المدة

وتوافقا مع ما سبق يظهر حساب الفرع على النحو الآتي :

حـ/ الفرع

		إلى مذكورين		من مذكورين	
	×	حـ/ أثاث الفرع	×	حـ/ دائني الفرع	
	×	حـ/ مخزون سلعي	×	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	
	×	حـ/ مديني الفرع			××
××	×	حـ/ نقدية لدى الفرع		من حـ/ البضاعة المرسلة (مرتد إلى المركز)	××
××		إلى حـ/ البضاعة المرسلة (تكلفة المرسل)		من حـ/ أ. القبض مرسلة إلى المركز	××
××		إلى حـ/ النقدية (مصاريف الإرسالية)		من حـ/ البنك (متحصلات مرسلة إلى المركز)	××
××		إلى حـ/ البنك (نقدية مرسلة إلى الفرع)		من حـ/ العجز غير المسموح به	××
××		إلى حـ/ أ. خ. (صافي الربح) – متمم حسابي		من مذكورين	
		إلى مذكورين	×	حـ/ أثاث الفرع (آخر المدة)	
	×	حـ/ دائني الفرع (آخر المدة)	×	حـ/ مخزون سلعي (آخر المدة)	
	×	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	×	حـ/ مديني الفرع (آخر المدة)	
			×	حـ/ نقدية لدى الفرع (آخر المدة)	
××					××

مثال :

شركة الفلاح التجارية بصنعاء لها فرع في إب يبيع بالنقد والآجل ويسمح له بالشراء محليا، تمده بالبضاعة بسعر التكلفة وتمسك حساباته لدى المركز الرئيسي .

وفي ١٩٩٨/١٢/٣١ استخرجت البيانات الاتية الخاصة بالفرع :

١- أرصدة ١٩٩٨/١/١ :

١٠٠,٠٠٠ أثاث – ٨٩٠,٠٠٠ مخزون سلعي – ٤٧٠,٠٠٠ مديني الفرع – ٢٠,٠٠٠ نقدية لدى الفرع – ١٥٠,٠٠٠ دائني الفرع – ٤,٠٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها .

٢- عمليات تمت خلال السنة المالية :

٢,٨٤٠,٠٠٠ بضاعة مرسلة للفرع - ١٠,٠٠٠ مصاريف الإرسالية - ٨٠٠,٠٠٠ بضاعة مرتدة من الفرع - ١,٥٨٠,٠٠٠ مبيعات نقدية - ٣,٠٤٠,٠٠٠ مبيعات اجلة - ٢,٠٩٠,٠٠٠ متحصلات من المدينين - ١٠٠,٠٠٠ مردودات من المدينين - ٥٠,٠٠٠ ديون معدومة - ٦٠,٠٠٠ خصم مسموح به - ٩٠٠,٠٠٠ نقدية مرسلة للفرع لتغطية المصاريف (٤٥٠,٠٠٠ إيجار - ٣٥٠,٠٠٠ مرتبات - ١٠٠,٠٠٠ للمصروفات النثرية) - ١٠,٠٠٠ خصم مكتسب - ٤٥٠,٠٠٠ تسديدات للدائنين - ٢٠,٠٠٠ مردودات مشتريات - ٧٠٠,٠٠٠ أ.قبض - ٥٠٠,٠٠٠ مشتريات آجلة .

أرصدة في ١٩٩٨/١٢/٣١ :

٥٤٠,٠٠٠ مخزون سلعي - ٥١٠,٠٠٠ مدينو الفرع - ٣٠,٠٠٠ نقدية لدى الفرع - ١٧٠,٠٠٠ دائنو الفرع .

فإذا علمت ما يلي :

١- الديون المشكوك في تحصيلها تقدر بمبلغ ٦,٠٠٠ ريال .
٢- يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً .

والمطلوب :

تصوير الحسابات المتعلقة بالفرع عن عام ١٩٩٨ .

الحل

حـ/ فرع إب

أصول الفرع في ١/١		خصوم الفرع في ١/١	
أثاث الفرع	١٠٠,٠٠٠	دائني الفرع	١٥٠,٠٠٠
محزون سلعي	٨٩٠,٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها	٤,٠٠٠
مديني الفرع	٤٧٠,٠٠٠		١٥٤,٠٠٠
نقدية لدى الفرع	٢٠,٠٠٠	من حـ/ البضاعة المرسلة	٨٠٠,٠٠٠
	١,٨٤٠,٠٠٠	من حـ/ البنك	٣,٢٢٠,٠٠٠
إلى حـ/ البضاعة المرسلة	٢,٨٤٠,٠٠٠	من حـ/ أ. القبض	٧٠٠,٠٠٠
إلى حـ/ النقدية	١٠,٠٠٠		
إلى حـ/ البنك	٩٠٠,٠٠٠	أصول الفرع في ١٢/٣١	
إلى حـ/ أ. خ. (صافي الربح) – متمم حسابي		أثاث	٩٠,٠٠٠
خصوم الفرع في ١٢/٣١		مخزون سلعي	٥٤٠,٠٠٠
دائني الفرع	١٧٠,٠٠٠	مديني الفرع	٥١٠,٠٠٠
مخصص ديون مشكوك فيها	٦,٠٠٠	نقدية لدى الفرع	٣٠,٠٠٠
	١٧٦,٠٠٠		١,١٧٤,٠٠٠

حـ/ البضاعة المرسلة

إلى حـ/ فرع إب	٨٠٠,٠٠٠	من حـ/ فرع إب	٢,٨٤٠,٠٠٠
إلى حـ/ المشتريات	٢,٠٤٠,٠٠٠		

ملاحظات :

١- كما هو واضح من حل المثال السابق بأن المركز الرئيسي اكتفى بتصويب حساب واحد للفرع لاستخلاص نتيجة نشاطه في آخر السنة . وهذا الحساب لم يوضح إلا أرصدة أصول وخصوم الفرع في أول المدة وأرصدتها في آخر المدة . ثم أوضح فقط المعاملات التي تمت بين المركز والفرع ولتجاهل تماما كافة المعاملات التي تمت بين الفرع والآخرين من مدينين ودائنين .

٢ - لم يوضح الحساب عناصر المصروفات والإيرادات التي تفاعلت وأوصلتنا إلى تلك النتيجة. كما لم يوضح مقدار ما صرف من تغذية التربة خلال العام، إذ اكتفي بتوضيح رصيد تغذية العهدة في أول المدة وفي آخرها.

ولمعرفة ذلك نتبع ما يلي:

ما يخص كل من مصاريف التربة = (تغذية أول المدة + ما أرسل خلال العام) - تغذية آخر المدة
= (٢٠,٠٠٠ + ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠) - ٣٠,٠٠٠ = ٩٩,٩٧٠,٠٠٠ ريال

٣- حصلنا على قيمة المبلغ المرسل من الفرع إلى المركز وقدره ٣,٢٢٠,٠٠٠ ريال كما يلي:

= (١,٥٨٠,٠٠٠ مبيعات نقدية + ٢,٠٩٠,٠٠٠ متحصل من المدينين) - ٥٥٠,٠٠٠ تحصيلات للدائنين
= ٣,٦٢٠,٠٠٠ - ٤٠٠,٠٠٠ = ٣,٢٢٠,٠٠٠ ريال.

قيود البضاعة في حالة إرسال البضاعة للفرع بسعر البيع

لا اختلاف في هذه الحالة فيما يتعلق بإعداد السجلات والكشوف الإحصائية التي يقوم بإعدادها الفرع . ولا اختلاف أيضا في شكل قيود اليومية المتبعة في حالة إرسال البضاعة إلى الفرع بسعر التكلفة، والتغيير في ذلك ينحصر فيما يلي :

١- قيد إثبات البضاعة المرسلة للفرع يتم بسعر البيع، وهذا يترتب عليه أنه في حالة بقاء جزء من البضاعة في نهاية السنة المالية دون بيع فإنه يكون مخصص أرباح لم تتحقق في مخزون آخر المدة . كما يترتب عليه أيضا تغيير شكل قيد إقفال حساب البضاعة المرسلة، حيث يقفل في حسابين، حساب المشتريات بالتكلفة وحساب الفرع بالفرق .

٢- في حالة تغيير سعر البيع خلال السنة فإنه لابد من معالجات محاسبية لذلك، تختلف باختلاف ما إذا كان التغيير بالزيادة أو النقص . ويترتب على ذلك ضرورة جرد المخزون السلعي في التاريخ الذي تم فيه قرار التغيير .

٣- في حالة وجود عجز في المخزون السلعي في نهاية السنة، فإن المسموح به لا يثبت في الدفاتر ولكن بالنسبة لقيد إقفال حساب العجز غير المسموح به نظرا لأنه يثبت بالدفاتر بسعر البيع فإن قيد إقفاله سيتم في حسابين، حساب أمين المخزن بالتكلفة وحساب الأرباح والخسائر العام بالفرق .

وبناء على ما سبق تكون قيود اليومية التي تغيرت أو استحدث في ظل نظام إرسال البضاعة إلى الفرع بسعر البيع كما يلي :

١ - معالجة التغير في السعر :

أ- في حالة الزيادة :

من حـ/ الفرع		××
إلى حـ/ الزيادة في السعر	××	
إثبات قيمة الزيادة في سعر بيع البضاعة .		

ثم يقفل حساب الزيادة في حساب الأرباح والخسائر كما يلي :

من حـــ/ الزيادة في السعر		××
إلى حـــ/ الأرباح والخسائر	××	

ب- في حالة النقص :

من حـــ/ النقص في السعر		××
إلى حـــ/ الفرع	××	

ثم يقفل حساب النقص في حساب الأرباح والخسائر كما يلي :

من حـــ/ الأرباح والخسائر		××
إلى حـــ/ النقص في السعر	××	

٢- تكوين مخص أرباح لم تتحقق في مخزون آخر المدة :

من حـــ/ الفرع		××
إلى حـــ/ مخصص أرباح لم تتحقق	××	

على أن يعكس هذا القيد في بداية السنة المالية التالية .

٣- معالجة العجز غير المسموح به :

من حـــ/ العجز غير المسموح به		××
إلى حـــ/ الفرع	××	

إثبات قيمة العجز غير المسموح به بسعر البيع .

ثم يقفل حساب العجز بالقيد الآتي :

من مذكورين		
حـــ/ أمين المخزن (بالتكلفة)		×
حـــ/ أ. خ. (بالفرق)		×
إلى حـــ/ العجز غير المسموح به .	××	

٤ – إقفال حساب البضاعة المرسلة :

××	من حـــ/ البضاعة المرسلة	
	إلى مذكورين	
×	حـــ/ المشتريات	(بالتكلفة)
×	حـــ/ الفرع	(بالفرق)

إقفال حساب البضاعة المرسلة .

ملاحظة :

إن عملية إرسال البضاعة إلى الفرع مقومة بسعر التكلفة لا يحقق الرقابة الفعالة على المخزون السلعي . لهذا فإنه يفضل اتباع نظام إرسال البضاعة بسعر البيع لأنه يحقق المزايا الآتية :

١ – إرسال البضاعة إلى الفرع بسعر التكلفة قد يمكن الفرع من معرفة مقدار الأرباح التي يحققها المركز ، وقد يرى المركز لأي سبب كان ضرورة عدم معرفة إدارة الفرع بذلك .

٢ – إرسال البضاعة إلى الفرع بسعر البيع يحقق الرقابة الكافية على المخزون السلعي عن طريق مقابلة الموجود فعلاً في مخازن الفرع مع ما هو مدون بالدفاتر بواسطة المعادلة الآتية :

(مخزون أول المدة + المرسل خلال السنة) – (المبيعات + المردود للمركز) = مخزون آخر المدة

إرسال البضاعة بسعر البيع يضمن عدم قيام مدير الفرع بأن يبيعها بسعر يزيد عن التكلفة ولكن بنسبة قد تقل عن نسبة الربح المخطط له من قبل إدارة المنشأة .

مثال :

شركة الأمل بصنعاء لها فرع في سيئون تمده بالبضاعة بسعر البيع (التكلفة + ٤٠%) . وحسابات الفرع تمسك لدى المركز الرئيسي . ويقوم المركز الرئيسي بسداد كافة مصروفات الفرع .

وفيما يلي البيانات المتعلقة بالفرع عن العامين ١٩٩٧ ، ١٩٩٨ :

	١٩٩٧	١٩٩٨
أثاث	٢٠٠,٠٠٠	
بضاعة مرسلة للفرع	١,٥١٢,٠٠٠	٢,٢٦٨,٠٠٠
مصاريف الإرسالية	٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠
مبيعات نقدية	٩٠٧,٢٠٠	١,٣٦٠,٨٠٠
مبيعات اجلة	٣٠٢,٤٠٠	٤٥٣,٦٠٠
متحصلات من المدينين	٢٦٢,٨٠٠	٤٢٩,٢٠٠
نقدية مرسلة للفرع مواجهة المصروفات	١٩٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠
بضاعة مرتدة من الفرع للمركز	٤٨,٣٨٤	٧٢,٥٧٦
أرصدة في ١٢/٣١ :		
مخزون سلعي	٢٤١,٩٢٠	٦٠٤,٨٠٠
مديني الفرع	٣٩,٦٠٠	٦٤,٠٠٠
نقدية لدى الفرع	٣,٠٠٠	٤,٠٠٠

فإذا علمت ما يلي :

١- يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنويا .
٢- أن العجز في المخزون (إن وجد) يعتبر مسموحا به في عـــام ١٩٩٧ ، وغـــير مسموح به في ١٩٩٨ .

فالمطلوب :

أولا : تصوير حساب البضاعة المرسلة وحساب الفرع لعام ١٩٩٧ .
ثانيا : إثبات قيود اليومية المتعلقة بالفرع عن عام ١٩٩٧ .
ثالثا : بيان الأثر على الميزانية العمومية للشركة في ١٩٩٧/١٢/٣١
رابعا : تصوير حساب الفرع عن عام ١٩٩٨ .
خامسا : تحديد قيمة العجز في المخزون (إن وجد) .

الحل

أولا : تصوير حساب البضاعة المرسلة وحساب الفرع لعام ١٩٩٧ .

حـــ/ البضاعة المرسلة

٤٨,٣٨٤	إلى حـــ/ فرع سيئون	١,٥١٢,٠٠٠	من حـــ/ فرع سيئون
١,٤٦٣,٦١٦	إلى مذكورين		
	١,٠٤٥,٤٤٠ حـــ/ المشتريات		
	٤١٨,١٧٦ حـــ/ فرع سيئون		
١,٥١٢,٠٠٠		١,٥١٢,٠٠٠	

حـــ/ فرع سيئون لعام ١٩٩٧

٢٠٠,٠٠	إلى حـــ/ الأثاث	٤٨,٣٨٤	من حـــ/ البضاعة المرسلة
١,٥١٢,٠٠٠	إلى حـــ/ البضاعة المرسلة	١,١٧٠,٠٠٠	من حـــ/ البنك
٥٠٠٠	إلى حـــ/ النقدية	٤١٨,١٧٦	من حـــ/ البضاعة المرسلة
١٩٠,٠٠٠	إلى حـــ/ البنك		من مذكورين
٦٩,١٢٠	إلى حـــ/ مخصص أرباح لم تتحقق	١٨٠,٠٠٠	حـــ/ الأثاث
١٢٤,٩٦٠	إلى حـــ/ ا.غ. (صافي الربح)	٢٤١٩٢٠	حـــ/ مخزون آخر المدة
		٣٩,٦٠٠	حـــ/ مدين الفرع
		٣٠٠٠	حـــ/ نقدية لدى الفرع
		٤٦٤,٥١٦٠	
٢٠٠,٠٠٠		٢٠٠,٠٠٠	

ثانيا : قيود اليومية عن عام ١٩٩٧ :

١,٥١٢,٠٠٠ من حـــ/ فرع سيئون
١,٥١٢,٠٠٠ إلى حـــ/ البضاعة المرسلة
قيمة البضاعة المرسلة للفرع بسعر البيع

٥٠٠٠ من حـــ/ فرع سيئون
٥٠٠٠ إلى حـــ/ النقدية
إثبات سداد مصاريف الإرسالية .

١٩٠,٠٠٠		من حـــ/ فرع سيئون
	١٩٠,٠٠٠	إلى حـــ/ البنك

قيمة الشيك المرسل للفرع لمواجهة مصروفاته .

٤٨,٣٨٤		من حـــ/ البضاعة المرسلة
	٤٨,٣٨٤	إلى حـــ/ فرع سيئون

إثبات البضاعة المرتدة من الفرع بسعر البيع .

١,١٧٠,٠٠٠		من حـــ/ البنك
	١,١٧٠,٠٠٠	إلى حـــ/ فرع سيئون

قيمة الشيك بالمتحصلات النقدية المرسلة من الفرع .

٦٩,١٢٠		من حـــ/ فرع سيئون
	٦٩,١٢٠	إلى حـــ/ مخصص أرباح لم تتحقق

تكوين مخصص بالأرباح التى لم تتحقق في مخزون آخر المدة .

		من مذكورين
١٨٠,٠٠٠		حـــ/ الأثاث
٢٤١,٩٢٠		حـــ/ مخزون سلعي
٣٩,٦٠٠		حـــ/ مديني الفرع
٣٠٠٠		حـــ/ نقدية لدى الفرع
	٤٦٤,٥٢٠	إلى حـــ/ فرع سيئون

إثبات أصول الفرع في آخر المدة .

١,٤٦٣,٦١٦		من حـــ/ البضاعة المرسلة
		إلى مذكورين
	١,٠٤٥,٤٤٠	حـــ/ المشتريات
	٤١٨,١٧٦	حـــ/ فرع سيئون

اقفال حساب البضاعة المرسلة .

١٢٤,٩٦٠		من حـــ/ فرع سيئون
	١٢٤,٩٦٠	إلى حـــ/ الأرباح والخسائر

ترحيل صافي الربح إلى حساب الأرباح والخسائر .

ثالثا : بيان الأثر على الميزانية العمومية للمنشأة في ١٩٩٧/١٢/٣١ :

الميزانية العمومية في ١٩٩٧/١٢/٣١

أصول			خصوم
١٨٠,٠٠		أثاث فرع سيئون	
		أصول متداولة :	
	٢٤١,٩٢٠	مخزون فرع سيئون	
	٦٩,١٢٠	(-) مخصص أرباح لم تتحقق	
١٧٢,٨٠٠			
٣٦,٨٠٠		مديني فرع سيئون	
٣٠٠٠		نقدية لدى فرع سيئون	

رابعا : تصوير حساب فرع سيئون لعام ١٩٩٨

حـ/ فرع سيئون لعام ١٩٩٨

		إلى مذكورين		٦٩,١٢٠	من حـ/ مخصص أرباح لم تتحقق
	١٨٠,٠٠٠	حـ/ الأثاث		٧٢,٥٧٦	من حـ/ البضاعة المرسلة
	٢٤١,٩٢٠	حـ/ المخـــزون السلعي		١,٧٩٠,٠٠٠	من حـ/ البنك
	٣٩,٦٠٠	حـ/ مديني الفرع		٦٢٧,٢٦٤	من حـ/ البضاعة المرسلة
	٣٠٠٠	حـ/ نقدية لدى الفرع		١٨,١٤٤	من حـ/ العجز غير المسموح به
٤٦٤,٥٢٠					من مذكورين
٢,٢٦٨,٠٠٠		إلى حـ/ البضاعة المرسلة		١٦٢,٠٠٠	حـ/ الأثاث
١٠,٠٠٠		إلى حـ/ النقدية		٦٠٤,٨٠٠	حـ/ المخزون السلعي
٢٠٠,٠٠٠		إلى حـ/ البنك		٦٤,٠٠٠	حـ/ مديني الفرع
١٧٢,٨٠٠		إلى حـ/ مخصص أرباح لم تتحقق		٤٠٠٠	حـ/ نقدية لدى الفرع
٢٩٦,٥٨٤		(صافي الربح)		٨٣٤,٨٠٠	

خامساً : تحديد قيمة العجز في المخزون آخر المدة :

١- قائمة جرد المخزون السلعي لعام ١٩٩٧ :

بضاعة مرسلة للفرع (بسعر البيع)		١,٥١٢,٠٠٠
يطرح :		
المبيعات النقدية	٩٠٧,٢٠٠	
المبيعات الاجلة	٣٠٢,٤٠٠	
مردودات للمركز	٤٨٣٨٤	
مخزون آخر المدة	٢٤١,٩٢٠	١,٤٩٩,٩٠٤
قيمة العجز المسموح به		١٢,٠٩٦

٢- قائمة جرد المخزون السلعي لعام ١٩٩٨ :

مخزون سلعي أول المدة (بسعر البيع)		٢٤١,٩٢٠
بضاعة مرسلة للفرع خلال السنة (بسعر البيع)		٢,٢٦٨,٠٠٠
		٢,٥٠٩,٩٢٠
يطرح :		
المبيعات النقدية	١,٣٦٠,٨٠٠	
المبيعات الاجلة	٤٥٣,٦٠٠	
مردودات للمركز	٧٢,٥٧٦	
مخزون آخر المدة	٦٠٤,٨٠٠	٢,٤٩١,٧٧٦
قيمة العجز غير المسموح به		١٨,١٤٤

ملاحظات :

١- حسبنا على الجزء الذي سيقفل من رصيد حساب البضاعة المرسلة لعام ١٩٩٧ في حسابه المتتروات كما يلي :

رصيد حساب البضاعة المرسلة × نسبة التكلفة / نسبة المبيعات

١,٥١٢,٠٠٠ × ١٢٠/١٠٠ = ١,٨١٤,٤٠٠ ريال

أما النسبة للفرق والذي سيقفل في حساب الفرع فهو :

١,٠٤٥,٤٤٠ - ١,٤٦٣,٦١٦ = ٤١٨,١٧٦ ريال

وبالنسبة لعام ١٩٩٨ :

رصيد البضاعة المرسلة الذي سيقفل في حساب المتجر بالت

٩٠٠ / ١٤٠ × ٢,١٩٥,٤٦٤ = ١,٥٦٨,١٦٠ ريال

الجزء المتبقي من الرصيد الذي سيقفل في حساب الفرع = ٢,١٩٥,٤٦٤ - ١,٥٦٨,١٦٠

= ٦٢٧,٣٠٤ ريال

٢- حصلنا على قيمة مخصص أرباح لم يتحقق في مخزون آخر المدة لعام ٩٧ كما يلي :

٤٠ / ١٤٠ × ٢٤٦,٩٢٠ = ٦٩,٢٠٠

وبالنسبة لعام ١٩٩٨ حصلنا على قيمة المخصص كما يلي :

٤٠ / ١٤٠ × ٦٠٤,٨٠٠ = ١٧٢,٨٠٠

٣- حصلنا على قيمة الشيك المرسل من الفرع الى المركز في عام ١٩٩٧ كما يلي:

قيمة الشيك = المبيعات النقدية + المتحصلات من المدينين

= ٩٠٧,٢٠٠ + ٢٦٢,٨٠٠ = ١,١٧٠,٠٠٠ ريال

وبالنسبة لعام ١٩٩٨ حصلنا على قيمة الشيك كما يلي :

= ١,٣٦٠,٨٠٠ + ٤٣٩,٢٠٠ = ١,٧٩٠,٠٠٠ ريال

٤- العجز المسموح به في عام ١٩٩٧ وقيمته ١٢,٠٩٦ ريال والذي حصلنا عليه من قائمة جرد المخزون السلعي لعام ١٩٩٧ لم يثبت في الدفاتر وانما تحمل به بطاقة حساب الفرع، حيث استنفص قيمته من مخزون آخر المدة.

بينما قيمة العجز غير المسموح به في عام ١٩٩٨ وقدره ١٨,١٢٠ ريال اثبت في الدفاتر بسعر البيع وحمل به أمين المخزن بالتكلفة والباقي يتحمل به حساب الأرباح والخسائر.

٢- نظام الحسابات الأساسية :

تعرضنا فيما سبق للتنظيم المحاسبي في الفروع غير المستقلة في ظل نظام الحساب الواحد . وهو في الواقع يتبع في المنشآت التى يكون حجم عمليات فروعها محدودا نظرا لما يتميز به من سهولة في الاعداد وتوفيرا في الوقت والجهد والنفقات.

إلا أنه في الفروع التى تكون أنشطتها متعددة وحجم عملياتها كبيرا، لايجدي ذلك النظام في تحقيق الرقابة الفعالة على عمليات الفروع، بسبب أنه يحصر أنشطة الفرع في حساب واحد . لهذا فإنه يستعاض عنه بنظام آخر يسمى ((نظام الحسابات الأساسية))، يقضي بأن يفتح المركز الرئيسي حسابات في دفاتره تمثل أنشطة الفرع المختلفة ولكنه يقتصر على الأنشطة الأساسية فقط .

وسنستعرض في ظل هذا النظام حالة إرسال البضاعة إلى الفرع بسعر التكلفة وكذا حالة إرسالها بسعر البيع .

إرسال البضاعة للفرع بسعر التكلفة :

لكي يتمكن المركز الرئيسي من تحديد نتيجة نشاط الفرع في نهاية السنة المالية، يقوم بفتح مجموعة من الحسابات في دفاتره بحيث تغطي الأنشطة الرئيسية للفرع وتتمثل هذه الحسابات فيما يلي :

١- حساب البضاعة المرسلة :

يحمل هذا الحساب نفس الوظيفة التى حددناها في ظل نظام الحساب الواحد، وهو توضيح تكلفة البضاعة التى تسحب من مخازن المركز الرئيسي وترسل إلى الفروع، ولهذا فإن رصيده في نهاية الأمر يقفل في حساب المشتريات أو حساب المتاجرة لاستبعاد أثر ذلك من عمليات المركز .

٢- حساب بضاعة الفرع :

يعد هذا الحساب على مرحلتين، بحيث يوضح في المرحلة الأولى منه مجمل نتيجة النشاط من ربح أو خسارة. فيجعل مدينا بمخزون أول المدة وتكلفة

البضاعة المرسلة من المركز والمشتريات المحلية وأي مصاريف تنفق في سبيل ذلك، ويجعل دائناً بقيمة المبيعات والمردودات من الفرع ومردودات المشتريات ومخزون آخر المدة. ورصيد هذه المرحلة يرحل إلى المرحلة الثانية .

أما في مرحلته الثانية، فيجعل دائناً بأي إيرادات أخرى كالخصم المكتسب ويجعل مديناً بالمصروفات التى تخص السنة المالية وصولاً إلى صافي الربح (أو صافي الخسارة) والذي يقفل في حساب الأرباح والخسائر العام .

٣- حساب مديني الفرع :

تثبت في هذا الحساب كافة المعاملات التى يجريها الفرع مع عملائه، حيث يجعل مديناً برصيد أول المدة والمبيعات الاجلة ودائناً بالمتحصلات والمردودات والديون المعدومة والخصم المسموح به وأي كمبيالات تسحب على العملاء . ورصيده في نهاية السنة المالية يظهر في الميزانية العمومية للمركز تحت بند الأصول المتداولة .

٤- دائني الفرع :

تثبت في هذا الحساب كافة المعاملات التى يجريها الفرع مع دائنيه . حيث يجعل دائناً برصيد أول المدة والمشتريات الاجلة . ويجعل مديناً بالمبالغ المسددة والخصم المكتسب ومردودات المشتريات وأي كمبيالات يقبلها الفرع لصالحهم . ورصيده في نهاية السنة المالية يظهر في الميزانية العمومية للمركز الرئيسي تحت بند الخصوم المتداولة .

٥- حساب نقدية الفرع :

يدون في هذا الحساب كافة المعاملات النقدية التى يجريها الفرع سواء مع المركز الرئيسي أو مع الغير . ورصيد هذا الحساب في نهاية السنة المالية يظهر في الميزانية العمومية للمركز تحت بند الأصول المتداولة .

٦- مصروفات الفرع :

يسجل في هذا الحساب كافة مصروفات الفرع بالإضافة إلى اهلاكات الأصول الثابتة والخسائر كالديون المعدومة والخصم المسموح به ومخصصات الأصول المتداولة . وأي مقدمات أو مستحقات للمصروفات تظهر كأرصدة في أول وآخر المدة .

ورصيد هذا الحساب في نهاية السنة المالية يمثل ما يخص السنة المالية من المصروفات ويقفل في حساب بضاعة الفرع في مرحلته الثانية .

٧- حساب الأصول الثابتة للفرع :

يسجل في هذا الحساب جميع أصول الفرع الثابتة . حيث يجعل مدينا برصيد أول المدة وبالإضافات التي تتم على الأصول الثابتة خلال السنة، ويجعل دائناً بالاستبعادات التي تمت على الأصول خلال المدة وكذا بالإهلاك الذي يخص العام .

ورصيد هذا الحساب في نهاية السنة المالية يظهر في الميزانية العمومية للمركز الرئيسي تحت بند الأصول الثابتة .

وفيما يلي نماذج لحساب بضاعة ومصروفات الفرع .

حـ/ بضاعة الفرع

xx	إلى حـ/ مخزون أول المدة	xx	من حـ/ البضاعة المرسلة (مرتد من الفرع)
xx	إلى حـ/ البضاعة المرسلة للفرع	xx	من حـ/ نقدية الفرع (مبيعات نقدية)
xx	إلى حـ/ مصاريف الإرسالية	xx	من حـ/ مديني الفرع (مبيعات آجلة)
xx	إلى حـ/ دائني الفرع (بالمشتريات)	xx	من حـ/ دائني الفرع (مردودات مشتريات)
xx	إلى حـ/ مصاريف الشراء	xx	من حـ/ مخزون آخر المدة
xx	إلى حـ/ مديني الفرع (بالمردودات)		
xx	رصيد مرحل (مجمل الربح)		
xx		xx	
xx	إلى حـ/ مصروفات الفرع	xx	رصيد منقول (مجمل الربح)
xx	إلى حـ/ أ.خ. (صافي الربح)	xx	من حـ/ دائني الفرع (خصم مكتسب)
xx		xx	

حـــ/ مصروفات الفرع

		أرصدة أول المدة			أرصدة أول المدة :
××		مصروف مسدد مقدماً		×	مصروف مستحق
××		إلى حـــ/ نقدية الفرع		×	مخصص ديون مشكوك فيها
	×	مرتبات	××		
	×	ايجار			
	×	كهرباء			
	×	مياه	××		من حـــ/ بضاعة الفرع (متمم حسابي)
	×	تلفون			(ما يخص السنة المالية من المصاريف)
××	×	م. أخرى			
××		إلى حـــ/ مديني الفرع (ديون معدومة)			
××		إلى حـــ/ مديني الفرع (خصم مسموح به)			
××		إلى حـــ/ الأصول الثابتة (بالإهلاك)			
					أرصدة آخر المدة :
		أرصدة آخر المدة :	××		مصروف مسدد مقدما
	×	مصروف مستحق			
	×	مخصص ديون مشكوك فيها			
××					
××			××		

قيود اليومية في حالة إرسال البضاعة للفرع بسعر التكلفة :

١- إرسال البضاعة :

	××	من حـــ/ بضاعة الفرع
××		إلى حـــ/ البضاعة المرسلة للفرع

ويعكس القيد في حالة رد جزء من البضاعة.

٢- سداد مصاريف الإرسالية :

	××	من حـــ/ بضاعة الفرع
××		إلى حـــ/ النقدية

٣- شراء بضاعة محليا نقدا وبالاجل :

		من حـــ/ بضاعة الفرع ××
		إلى مذكورين
	×	حـــ/ نقدية الفرع
	×	حـــ/ دائني الفرع

ويعكس القيد في حالة رد جزء من البضاعة .

٤- مبيعات الفرع نقدا وعلى الحساب :

		من مذكورين
×		حـــ/ نقدية الفرع
×		حـــ/ مديني الفرع
	××	إلى حـــ/ بضاعة الفرع

ويعكس القيد في حالة رد جزء من البضاعة .

٥- تسديدات للدائنين :

		من حـــ/ دائني الفرع ××
	××	إلى حـــ/ نقدية الفرع

٦- الخصم المكتسب :

		من حـــ/ دائني الفرع ××
	××	إلى حـــ/ بضاعة الفرع

٧- متحصلات من العملاء :

		من حـــ/ نقدية الفرع ××
	××	إلى حـــ/ مديني الفرع

٨- الخصم المسموح به :

		من حـــ/ مصروفات الفرع ××
	××	إلى حـــ/ مديني الفرع

٩- الديون المعدومة :

من حـــ/ مصروفات الفرع	××
إلى حـــ/ مديني الفرع	××

١٠- إرسال نقدية من المركز الفرع :

من حـــ/ نقدية الفرع	××
إلى حـــ/ البنك	××

١١- نصيب الفرع من مصاريف المركز الرئيسي :

من حـــ/ مصروفات الفرع	××
إلى حـــ/ المصروف (نوعه)	××

١٢- نقدية مرسلة من الفرع إلى المركز الرئيسي :

من حـــ/ البنك	××
إلى حـــ/ نقدية الفرع	××

١٣- تكوين مخصص للديون المشكوك فيها :

من حـــ/ مصروفات الفرع	××
إلى حـــ/ مخصص ديون مشكوك فيها	××

١٤- اهلاك الأصول الثابتة للفرع :

من حـــ/ مصروفات الفرع	××
إلى حـــ/ الأصول الثابتة للفرع	××

١٥- إقفال حساب البضاعة المرسلة للفرع :

من حـــ/ البضاعة المرسلة للفرع	××
إلى حـــ/ المشتريات (أو حـــ/ المتاجرة)	××

١٦- سداد المصروفات :

من حـــ/ مصروفات الفرع	××
إلى حـــ/ نقدية الفرع	××

١٧- إقفال حساب مصروفات الفرع :

من حـ/ بضاعة الفرع	××
إلى مصروفات الفرع	××

١٨- إقفال حساب بضاعة الفرع في حالة الربح :

من حـ/ بضاعة الفرع	××
إلى حـ/ الأرباح والخسائر	××

وفي حالة الخسارة عكس القيد السابق .

مثال :

للشركة المتحدة في صنعاء فرع في المكلاء تمده بالبضاعة بسعر التكلفة وتمسك حساباته لدى المركز الرئيسي وقد كانت أرصدة الفرع في ١٩٩٨/١/١ كما يلي :

٣٩٧,٥٠٠ نقدية الفرع - ٢٦٠,٠٠٠ مديني الفرع - ١,٨٩٠,٠٠٠ بضاعة - ١٢٠,٠٠٠ أثاث - ٣٠,٠٠٠ مصاريف تأسيس - ٨٠٠٠ ايجار مقدم - ٩٣٠,٠٠٠ دائني الفرع - ١٣,٠٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها - ٥٧,٠٠٠ مرتبات مستحقة .

وفيما يلي ملخص عمليات الفرع خلال عام ١٩٩٨ :

١- تحويلات بين المركز والفرع :

٣,٣٦٠,٠٠٠ بضاعة مرسلة للفرع - ٩٠,٠٠٠ بضاعة مرتدة من الفرع - ٤٥,٠٠٠ نصيب الفرع من مصاريف الدعاية والإعلان - ١٠,٠٠٠ مصاريف الإرسالية سددها المركز .

٢- عمليات البيع والرد :

٦,٠٧٥,٠٠ مبيعات نقدية - ١,٢٧٥,٠٠٠ مبيعات آجلة - ٣٠,٠٠٠ مردودات المبيعات .

٣- عمليات الشراء والرد :

١,٨٧٥,٠٠٠ مشتريات بالأجل رد منها ما قيمته ٤٥,٠٠٠ ريال - ٣٠,٠٠٠ أثاث مشترى محليا نقدا .

٤- عمليات نقدية أخرى :
٢,٤٣٠,٠٠ نقدية مرسلة إلى الفرع - ٢,٢٨٠,٠٠٠ مبالغ مسددة لدائني الفرع - ٢٤٠,٠٠٠ مشتريات بضاعة لحساب المركز الرئيسي - ١,٠٠٠,٠٠٠ مبالغ محصلة من مديني الفرع - ٦,٣٩٠,٠٠٠ مبالغ مودعة في البنك لحساب المركز الرئيسي - ٤٢٠,٠٠٠ مصاريف إدارية .

٥- عمليات أخرى :
٣٧,٥٠٠ ديون معدومة - ٢٢,٥٠٠ خصم مسموح به - ٢٠,٠٠٠ خصم مكتسب .

فإذا علمت ما يلي :

١- مخزون آخر المدة قدر بمبلغ ٨٢٥,٠٠٠ ريال .

٢- يستهلك مصاريف التأسيس بمعدل ٥٠% سنويا والأثاث بمعدل ١٠% (الأثاث المشترى خلال السنة تم في ١٩٩٨/٧/١) .

٣- تقدر الديون المشكوك في تحصيلها بمعدل ٥% .

٤- لم يسبق قيد فاتورة الكهرباء عن شهر ديسمبر بمبلغ ٣٠٠٠ ريال والتي لم تسدد بعد .

فالمطلوب :

أولا : اعداد الحسابات الأساسية التي تمثل نشاط الفرع عن عام ١٩٩٨ .

ثانيا : قيود اليومية اللازمة .

الفصل الثامن
المخزون السلعي

أهمية المخزون السلعي وأثره على قياس الربح:

يعتبر المخزون السلعي من أكثر الاصول المتداولة أهميه من حيث ضخامة قيمته بالمقارنة مع الاصول الاخرى، بالاضافة الى أن حدوث أي خطأ في تحديد قيمته ستؤدي الى اخطاء في تحديد مجموع الاصول المتداولة ومجموع حقوق الملكية، كما أن هذا الخطأ سينسحب على أرقام اساسية في قائمة الدخل مثل تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح وصافي الربح. كما أن خطأ تقيم المخزون السلعي في فترة معينة سوف يؤثر على الفترات اللاحقة باعتبار ان المخزون السلعي في أخر المدة في فترة معينة هو المخزون السلعي في أول المدة للفترة التالية وبالتالي فان قيمة الدخل للفترة التالية، ستكون غير صحيحة بمقدار الخطأ الذي يحدث في تحديد قيمة آخر المدة في الفترة السابقة.

وتأسيسا على ما تقدم يمكن ان ندرك أهمية دراسة المخزون السلعي من حيث طرق تقييمه وتأثير ذلك على تحديد نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي في تاريخ معين، لأن أثر الخطأ في تقيم المخزون السلعي وكما ذكرنا سوف تمتد الى عناصر أخرى أساسية، وأنه سوف يؤدي الى:

١- اظهار صافي الربح بأعلى من حقيقة وذلك عندما يتم تقيم المخزون السلعي آخر المدة بأعلى من قيمته الحقيقية.

٢- اظهار صافي الربح بأعلى من حقيقته عندما يتم تقيم المخزون السلعي آخر المدة بأعلى من حقيقته.

٣- اظهار صافي الربح بأعلى من قيمته عندما يظهر المخزون السلعي أول المدة بأقل من قيمته الحقيقية.

٤- اظهار صافي الربح بأقل من حقيقته عندما يظهر المخزون السلعي أول المدة بأكثر من حقيقته.

- والمثال التالي يوضح أثر الخطأ في تقيم المخزون السلعي على رقم صافي الأعمال وقائمة المركز المالي، وذلك اذا فرضنا أولاً ان المخزون السلعي آخر المدة في احدى المنشآت التجارية ظهر بقوائم الجرد بمبلغ ٣٠٠٠٠ دينار خلافاً لقيمته الحقيقة البالغة ٣٥٠٠٠ دينار، وعليه فان هذا الخطأ سوف يؤدي الى:

أ - يكون صافي الربح في نهاية الفترة التجارية بأقل من حقيقته بمبلغ ٥٠٠٠دينار.

ب - تكون الأصول المتداولة والظاهرة بقائمة المركز المالي بأقل من حقيقتها بمبلغ ٥٠٠٠ دينار.

جـ - تكون حقوق الملكية والظاهرة بقائمة المركز المالي بأقل من حقيقتها بمبلغ ٥٠٠٠ دينار.

د- يكون مخزون أول المدة للفترة التالية أقل من حقيقته بمبلغ ٥٠٠٠ دينار.

واذا فرضنا ثانياً ان المخزون السلعي آخر المدة كان مبلغ ٣٥٠٠٠ دينار وفق قوائم الجرد وقيمته الحقيقية ٣٠٠٠٠ دينار، لذلك سيؤدي هذا الخطأ الى :

أ- يكون صافي الربح في نهاية الفترة المالية بأعلى من حقيقته بمبلغ ٥٠٠٠ دينار.

ب - تكون الأصول المتداولة أعلى من حقيقتها بمبلغ ٥٠٠٠ دينار.

جـ - تكون حقوق الملكية أعلى من حقيقتها بمبلغ ٥٠٠٠ دينار.

د - يكون المخزون السلعي أول المدة للفترة التالية أعلى من حقيقته بمبلغ ٥٠٠٠ دينار.

مما تقدم يمكن أن نتوصل الى أن تحديد قيمة المخزون السلعي أول المدة يعتبر أساس تحديد تكلفة البضاعة المباعة والذي يؤثر أيضاً على تحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع والذي يمتد أثره على قيمة ذلك الجزء غير المباع من المخزون السلعي.

الافصاح عن المخزون السلعي:

تختلف عناصر المخزون السلعي من وحدة اقتصادية الى أخرى، وأساس هذا الاختلاف يرتبط بطبيعة العمل الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية ولذلك نجد ان عناصر المخزون السلعي في المنشأة التجارية يختلف عن عناصره في المنشأة الصناعية. لأن المنشأة التجارية هدفها من شراء السلع هو لاعادة بيعها للجمهور المستهلك بالجملة أو التجزئة لتحقيق ربح من وراء ذلك. وعادة تقوم بعملية بيع السلع المشتراه دون ادخال أي تغييرات في مواصفاتها. ولذلك يظهر

المخزون السلعي بصورة سلع جاهزة للبيع. أما في المنشأة الصناعية فيوجد ثلاثة أنواع من المخزون السلعي هي: مخزون المواد الأولية، ومخزون تحت التصنيع، ثم مخزون البضاعة تامة الصنع. وقد يكون هناك حساب رابع للمخزون السلعي في بعض المنشآت الصناعية وهو حساب مواد ومهمات مستخدمة في عمليات الانتاج مثل وقود تشغيل الماكينات، ومهمات التنظيف، ومواد أخرى لا تعتبر مواد أولية لازمة لاتمام عمليات التصنيع. الا أنه وبغض النظر عن طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية فان المخزون السلعي يعتبر من عناصر الأصول المتداولة الذي ينتظر أن يتحول الى نقدية خلال الفترة التجارية أو الفترة التي تليها، وهو على هذا الأساس يظهر بقائمة المركز المالي بجانب الأصول. وفيما يلي طريقة عرض المخزون السلعي في قائمة المركز المالي لشركة صناعية:

قائمة المركز المالي لشركة الجرارات الزراعية

في ١٩٩٦/١٢/٣١م

الأصول المتداولة:	
المخزون السلعي:	٢٥٠٠٠٠
السلع الجاهزة	١٥٠٠٠٠
السلع تحت التصنيع	٢٠٠٠٠٠
المواد الأولية	١٠٠٠٠٠
مهمات صناعية	٧٠٠٠٠٠

أما في المنشأة التجارية فيتم عرض المخزون السلعي في قائمة المركز المالي كما يلي:

قائمة المركز المالي لشركة البسمة التجارية

في ١٩٩٦/١٢/٣١م

الأصول المتداولة:	
المخزون السلعي	٧٥٠٠٠ دينار

لاحظ من العرض الجزئي لقائمتي المركز المالي للشركة الصناعية والتجارية السابقتين، أن المخزون السلعي في الشركة الصناعية يظهر بقائمة المركز المالي بشكل مفصل شامل جميع عناصره، أما في الشركة التجارية ونظراً لوجود حساب واحد للمخزون السلعي فان رصيده يظهر رقم واحد بقائمة المركز المالي ضمن عناصر الأصول المتداولة الأخرى.

نظام الجرد الدوري والجرد المستمر:

يوجد نظامين لجرد المخزون السلعي هما: الجرد الدوري، والجرد المستمر، ويختلف كل منهما عن الاخر في المعالجة المحاسبية لهذا العنصر، وسنقوم فيما بعد بتوضيح الطريقتين مع بيان أثرهما على قيود اليومية.

نظام الجرد الدوري:

بموجب هذا النظام يتم تسجيل العمليات المتعلقة بالمشتريات في حساب يسمى باسمه (حساب المشتريات) ويسجل فيه تكلفة البضاعة المشتراة خلال الفترة التجارية، علي أن يتم تسجيل المخزون السلعي في أول المدة بحساب مستقل يقفل في نهاية الفترة مع حساب المشتريات بقائمة الدخل (أو حساب المتاجرة) وذلك بهدف تحديد تكلفة البضاعة المباعة. أما رصيد المخزون آخر المدة فيبقي حسابه مفتوحاً حتى بداية السنة المالية الجديدة ليكون حساب المخزون أول المدة للفترة التالية.

ويتم استخدام نظام الجرد الدوري في الغالب في الوحدات الاقتصادية التي تتعامل بسلع متنوعة ومتعددة وبأسعار منخفضة والتي لا تساعد طبيعة عملها على مسك سجلات محاسبية وفق نظام الجرد المستمر لما يتطلبة ذلك من تكلفة وجهد، ومن أمثلة الوحدات الاقتصادية التي تتبع نظام الجرد الدوري الصيدليات ومنشآت بيع العدد والأدوات الصغيرة.

ولتحديد تكلفة البضاعة المباعة وفق نظام الجرد الدوري يتم استخدام الصيغة التالية:

بضاعة أول المدة + مشتريات الفترة – بضاعة آخر المدة

مثال (١) :

من البيانات التالية استخراج تكلفة البضاعة المباعة:

بضاعة أول المدة ٢٥٠٠٠ دينار، مشتريات خلال الفترة ٧٠٠٠٠٠ دينار، وقدرت بضاعة آخر المدة بمبلغ ٣٥٠٠٠ دينار.

والحل:

بضاعة أول المدة	٢٥٠٠٠٠ دينار
+ المشتريات خلال الفترة	٧٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٩٥٠٠٠
- بضاعة آخر المدة	(٣٥٠٠٠)
تكلفة البضاعة المباعة	٦٠٠٠٠ دينار

نظام الجرد المستمر:

بمقتضى نظام الجرد المستمر تسجل المشتريات والبضائع المباعة وتكلفة السلع التي يتم ترحيلها للانتاج في حساب المخزون السلعي، ونتيجة لوجود حساب واحد لكافة أنواع البضائع وفق هذا النظام فلذلك لايستدعي استخدام حساب خاص لتسجيل المشتريات، على أن يتم فتح حساب خاص لتكلفة البضاعة المباعة يسمى باسمه يهدف تسجيل تكلفة المبيعات من السلع خلال الفترة، وعادة يتم استخدام نظام الجرد المستمر في الوحدات الاقتصادية التي تتميز بتعاملها في السلع المرتفعة الاثمان والمعمرة لفترات طويلة كمنشآت بيع السيارات والأجهزة المنزلية كالثلاجات ومكيفات الهواء والأجهزة المرئية (التليفزيونات) وغيرها. ومن متطلبات نظام الجرد المستمر مسك بطاقات صنف لكل نوع من أنواع البضائع أو المواد التي تتعامل بها الوحدة الاقتصادية، توضح فيها كمية وتكلفة ما يتم شراؤه، وكمية وتكلفة ما يتم بيعه، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقي عند اتمام كل من هذه العمليات. ويمكن أن تأخذ بطاقة الصنف الشكل التالي (البيانات الواردة في الشكل افتراضية):

التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
١٩٩٦	الكمية	تكلفة الوحدة	التكلفة الاجمالية	الكمية	تكلفة الوحدة	التكلفة الاجمالية	الكمية	تكلفة الوحدة	التكلفة الاجمالية
٥/١	١٠٠	٢٠	٢٠٠٠				١٠٠	٢٠	٢٠٠٠
١٠/١٠	٢٠٠	٢٠	٤٠٠٠				٣٠٠	٢٠	٦٠٠٠
١١/٣٠				١٥٠	٢٠	٣٠٠٠	١٥٠	٢٠	٣٠٠٠

وما دام نظام الجرد المستمر يوفر البيانات المتعلقة بالمخزون السلعي بشكل مستمر، لذلك يمكن معرفة المخزون في أي وقت تظهر الحاجة اليه دون أن يستدعي ذلك القيام بالجرد الفعلي، الا أن هذا لا يعني عدم القيام بالجرد الفعلي اطلاقاً حين اتباع الجرد المستمر بل يجب القيام به مرة واحدة على الأقل في السنة للتأكد من صحة البيانات المثبتة بالسجلات حيث يتم مطابقة رصيد كل صنف من أصناف البضائع المثبت في السجلات وبطاقات الاصناف الخاصة مع نتيجة الجرد الفعلي وعند وجود أي فرق بين بيانات السجلات ونتائج الجرد تجري قيود التسوية اللازمة لمعالجة هذا الفرق في حساب وسيط يطلق عليه حساب العجز أو الزيادة بالمخزون يقفل في نهاية السنة في قائمة دخل الفترة.

مثال (٢):

أسفرت نتيجة الجرد الفعلي التي قامت بها لجنة مختصة للمخزون السلعي في ١٩٩٦/١٢/٣١م لاحدي الشركات على النتائج التالية:

نوع السلعة	الكمية	تكلفة الوحدة	تكلفة الاجمالية
أ	٢٠٠٠	١٠	٢٠٠٠٠
ب	٢٥٠٠	١٥	٣٧٥٠٠
جـ	١٥٠٠	١٢	١٨٠٠٠
المجموع			٧٥٥٠٠

وعند مطابقة الموجود الفعلي مع الدفاتر المحاسبية اتضح ما يلي:

نوع السلعة	الكمية	تكلفة الوحدة	تكلفة الاجمالية
أ	١٩٠٠	١٠	١٩٠٠٠
ب	٢٤٥٠	١٥	٣٦٧٥٠
جـ	١٥٠٠	١٢	١٨٠٠٠
المجموع			٧٣٧٥٠

والمطلوب:

١- تحديد كمية وقيمة النقص لكل صنف من الأصناف السابقة.

٢- تحديد القيمة الاجمالية للنقص.

٣- اجراء قيد التسوية اللازم في نهاية الفترة.

٤- اجراء قيد الاقفال.

٥- بيان أثر العمليات السابقة على حسابات الاستاذ المختصة.

الحل:

١- كمية النقص حسب الأصناف:

النقص في السلعة (أ) = ٢٠٠٠ - ١٩٠٠ = ١٠٠ وحدة

النقص في السلعة (ب) = ٢٥٠٠ - ٢٤٥٠ = ٥٠ وحدة

٢- قيمة النقص لكل صنف:

قيمة النقص في السلعة (أ) = ١٠٠ وحدة × ١٠ دينار = ١٠٠٠ دينار

قيمة النقص في السلعة (ب) = ٥٠ وحدة × ١٥ دينار = ٧٥٠ دينار.

٣- القيمة الاجمالية للنقص:

= قيمة النقص في السلعة (أ) + قيمة النقص في السلعة (ب)

= ١٠٠٠ + ٧٥٠ = ١٧٥٠ دينار

(أو) مجموع التكلفة الاجمالية في قوائم الجرد- مجموع التكلفة الاجمالية في السجلات

= ٧٥٥٠٠ - ٧٣٧٥٠ = ١٧٥٠ دينار

٤- قيد التسوية:

١٧٥٠ من حـ/ العجز أو الزيادة بالمخزون

١٧٥٠ الى حـ/ المخزون السلعي

٥- قيد الاقفال:

١٧٥٠ من حـ/ قائمة الدخل (أ.خ)

١٧٥٠ الى حـ/ العجز أو الزيادة بالمخزون

٦- حسابات الأستاذ المختصة

حـ/ العجز أو الزيادة بالمخزون

من حـ/ قائمة الدخل	١٧٥٠	الى حـ/ المخزون السلعي	١٧٥٠
	١٧٥٠		١٧٥٠

حـ/ المخزون السلعي

من حـ/ العجز أو الزيادة بالمخزون رصيد يظهر بقائمة المركز المالي	١٧٥٠ ٧٣٧٥٠	رصيد ١٢/٣١	٧٥٥٠٠
	٧٥٥٠٠		٧٥٠٠٠

علماً ان العجز في المخزون السلعي يحمل على دخل الفترة كما هو موضح بالمثال السابق عندما يثبت بأن سبب ذلك ناجم من عدم تقصير امين المخزن كأن تكون بسبب ظروف قاهرة خارجة عن ارادته. أما اذا كان ذلك بسبب التقصير أو السرقة فإن الشخص المسؤول يتحمل قيمة النقص الذي يجب استرجاعها خلال الفترات اللاحقة، فاذا تم استرجاع قيمتها خلال الفترة وقبل عمل القوائم المالية يكون قيد التسوية بالصورة التالية:

١٧٥٠ من حـ/ النقدية

١٧٥٠ الى حـ/ العجز بالمخزون السلعي

أما اذا تم استرجاع قيمة النقص في المخزون السلعي بعد اعداد القوائم المالية وفي الفترة أو الفترات اللاحقة فيتم اثبات القيد التالي:

١٧٥٠ من حـ/ النقدية

١٧٥٠٠ الى حـ/ مخزون سلعي مسترجع

وفي نهاية الفترة المالية يتم اقفال حساب مخزون سلعي مسترجع بقائمة الدخل بموجب القيد التالي:

١٧٥٠ من حـ/ مخزون سلعي مسترجع

١٧٥٠ الى حـ/ قائمة الدخل

وفي حالة توقع حدوث نقص كبير في المخزون السلعي خلال الفترة القادمة فإنه يمكن معالجة النقص المحتمل بعمل مخصص عجز المخزون السلعي وذلك تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر المحاسبي. ويتم تقدير هذا المخصص كنسبة مئوية من اجمالي المخزون السلعي آخر المدة، أو يتم تقدير قيمته بناءاً على خبرة السنوات السابقة، ولذلك فاذا عمل مثل هذا المخصص في سنة من السنوات يجري القيد التالي:

من حـ/ قائمة الدخل

الى حـ/ مخصص عجز المخزون السلعي

ويظهر حساب مخصص عجز المخزون السلعي في آخر المدة بقائمة المركز المالي مطروحاً من المخزون السلعي آخر المدة أو بفقرة مستقلة بجانب الخصوم ضمن بنود الاحتياطات والمخصصات. ويتم معاملة هذا المخصص كمعاملة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من الرصيد الصافي للمدينين.

مثال (٣):

ظهرت ضمن ميزان المراجعة في ١٩٩٦/١٢/٣١م لاحدى الشركات التجارية الأرصدة التالية:

٢٥٠٠٠ مبيعات، ٥٠٠ مخصص عجز المخزون السلعي.

وعند الجرد اتضح ان رصيد المخزون السلعي آخر المدة قدر بمبلغ ٧٠٠٠٠ دينار، ويراد عمل مخصص عجز المخزون السلعي بنسبة ١٪ من قيمة المخزون السلعي آخر المدة.

المطلوب:

١- ايجاد قيمة المخصص في ١٩٩٦/١٢/٣١.

٢- اجراء قيود اليومية اللازمة.

٣- بيان أثر العملية السابقة على حسابات الأستاذ المختص والقوائم المالية.

الحل:

١- تمهيد الحل:

مخصص عجز المخزون السلعي = ٧٠٠٠٠ × ١٪ = ٧٠٠ دينار

٧٠٠ - ٥٠٠ = ٢٠٠ دينار النقص في المخصص

٢- قيود اليومية في ٣١/١٢:

٢٠٠ من حـ/ مصروف عجز المخزون السلعي

٢٠٠ الى حـ/ مخصص عجز المخزون السلعي

قيد الاقفال:

٢٠٠ من حـ/ قائمة الدخل (أ.خ)

٢٠٠ الى حـ/ مصروف عجز المخزون السلعي

٣- حسابات الأستاذ المختصة:

حـ/ مخصص عجز المخزون السلعي

رصيد يظهر بقائمة المركز المالي	٧٠٠	رصيد ١٢/٣١ من حـ/ قائمة الدخل	٥٠٠
			٢٠٠
	٧٠٠		٧٠٠

حـ/ المخزون السلعي

رصيد بالميزان	٧٠٠٠٠		

٤- القوائم المالية

قائمة الدخل

الى حـ/ مصروف عجز المخزن	٢٠٠	

قائمة المركز المالي

أصول متداولة		
المخزون السلعي	٧٠٠٠٠	
	٧٠٠	
مخصص عجز		٦٩٣٠٠

ولتطبيق تطبيق نظام الجرد المستمر يتطلب الأمر العديد من السجلات والدفاتر المحاسبية لتحقيق هدف استخدام هذا النظام وهو الرقابة الفعالة على المخزون السلعي، ألا أن كثرة السجلات والدفاتر المحاسبية المستخدمة في نظام الجرد المستمر يفسر لنا عدم استخدامه من قبل المنشآت الصغيرة توفيراً للجهد والتكاليف مقابل فقدان فاعلية هذا النظام في الرقابة على مخزونها.

ولتوضيح الفرق بين نظامي الجرد الدوري و الجرد المستمر نورد المثال التالي لشركة الوادي التجارية:

المبيعات ٩٠٠ وحدة، تكلفة الوحدة ١٣ دنانير

رصيد المخزون السلعي في أول المدة ٤٥٠ وحدة، تكلفة الوحدة ٩ دنانير.

المشتريات ٩٥٠ وحدة ، تكلفة الوحدة ٨ دنانير.

رصيد المخزون السلعي في نهاية المدة ٣٥٠ وحدة، تكلفة الوحدة ٩ دنانير.

نظام الجرد المستمر

الشراء:

٧٦٠٠ من حـ / المخزون السلعي

٧٦٠٠ الى حـ/ النقدية أو الدائنين

البيع:

١١٧٠٠ من حـ/ النقدية أو المدينين

١١٧٠٠ الى حـ/ المبيعات

٨٥٠٠ من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

٨٥٠٠ الى حـ/ المخزون السلعي

الاقفال:

٣٢٠٠ من حـ/ الدخل

٣٢٠٠ الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

١١٧٠٠ من حـ/ المبيعات

١١٧٠٠ الى حـ/ الدخل

نظام الجرد الدوري

الشراء:

٧٦٠٠ من حـ/ المشتريات

٧٦٠٠ الى حـ/ النقدية أو الدائنين

البيع:

١١٧٠٠ من حـ/ النقدية أو المدينين

١١٧٠٠ الى حـ/ المبيعات

الإقفال:

٧٦٠٠ من حـ/ قائمة الدخل

٧٦٠٠ الى حـ/ المشتريات

٤٠٥٠ من حـ/قائمة الدخل

٤٠٥٠ الى حـ/ بضاعة أول المدة

٣١٥٠ من حـ/ بضاعة آخر المدة

٣١٥٠ الى حـ/ قائمة الدخل

قائمة الدخل وفق نظام الجرد المستمر

مبيعات:		١١٧٠٠
تكلفة البضاعة المباعة		
بضاعة أول المدة	٤٠٥٠	
مشتريات	٧٦٠٠	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	١١٦٥٠	
يطرح : بضاعة آخر المدة	٣١٥٠	
تكلفة البضاعة المباعة		٨٥٠٠
مجمل الربح		٣٢٠٠

قائمة الدخل وفق نظام الجرد الدوري

مبيعات:	١١٧٠٠
– تكلفة البضاعة المباعة	٨٥٠٠
مجمل الربح	٣٢٠٠

الخطوات الاجرائية لتقيم المخزون السلعي:

نادراً ما تكون كمية المبيعات مساوية لكمية المشتريات خلال الفترة، ولذلك فان المخزون السلعي إما أن يكون أكثر أو أقل من حاجة الوحدة الاقتصادية. ونتيجة لذلك لابد من توزيع تكاليف البضاعة المتاحة للبيع بين:

١- المخزون السلعي اخر المدة.

٢- البضاعة المباعة.

علماً أن تكلفة البضاعة المتاحة للبيع هي عبارة عن تكلفة المخزون السلعي في أول المدة مضافاً اليها تكلفة المشتريات أو تكلفة السلع التي تم انتاجها خلال الفترة. أما تكلفة البضاعة المباعة فهي تمثل تكلفة السلع المتاحة للبيع مطروحاً منها المخزون السلعي في نهاية الفترة المالية. وهذا ما أدى الى بروز مشكلتين أساسيتين هما:

١- تحديد كمية المخزون السلعي أول المدة.

٢- تسعير المخزون.

ولذلك تشمل اجراءات تقيم المخزون السلعي في آخر المدة على الخطوات التالية:

أ - معرفة عناصر المخزون السلعي.

ب - معرفة عناصر تكلفة المخزون السلعي.

حـ - تدفق المخزون.

وفي الفقرات التالية سوف أقدم شرحاً مفصلاً لهذه العناصر كما يلي:

عناصر المخزون السلعي:

يشمل المخزون السلعي كافة البضائع التي تعود ملكيتها للوحدة الاقتصادية وبصرف النظر عن مكان خزنها أو عرضها. وتتضمن بالاضافة الى ذلك السلع والمواد الأولية والمهمات الصناعية التي تم التعاقد على شرائها من الموردين ولم تدخل المخازن حتى تاريخ الجرد، كما تشمل أيضاً البضائع الموجودة لدى الوكلاء كبضائع أمانة. والبضائع التي تم الاتفاق على شحنها للعملاء الا انه والأسباب مختلفة لم تتمكن الوحدة الاقتصادية من شحنها.

ومن عناصر المخزون السلعي ما يلي:

البضائع بالطريق:

يقصد بالبضائع بالطريق السلع تامة الصنع والنصف مصنعة والمواد الأولية والمهمات الصناعية التي تم التعاقد على شرائها خلال الفترة المالية والتي لم تدخل فعلاً في مخازن الوحدة الاقتصادية.

والمشكلة الأساسية التي تثار عن البضائع بالطريق هي هل تعتبر هذه البضائع من ضمن مفردات المخزون السلعي آخر المدة أم لا، وهذا يتوقف على شروط تسليم البضاعة. فاذا كان الاتفاق بين البائع والمشتري ينص على تسليم البضاعة محل الشحن (F.O.B) يعني ذلك أن البائع يخلي مسئوليته في اللحظة التي يتم فيها شحن البضاعة وهي بالتالي تنتقل الى ملكية المشتري وعليه تعتبر هذه البضائع من ضمن مفردات المخزون السلعي آخر المدة. أما اذا كان شرط التسليم محل المشتري(CIF) ، والذي يعني انتقال ملكية البضاعة الى المشتري عند وصولها الى مخازنه أو ميناء المستورد ولهذا فان هذه البضائع لا تعتبر من ضمن عناصر المخزون السلعي آخر المدة. ولذلك عند تحديد ما اذا كانت البضاعة التي لا زالت في الطريق يجب أن تدخل في مخزون آخر المدة أم لا. يجب الرجوع الى شروط الاتفاق بين البائع والمشتري[1].

بضائع الأمانة:

تعتبر بضائع الأمانة احدى عناصر المخزون السلعي آخر المدة مادام لم يقم الوكيل ببيعها لحساب المؤكل. وهي بهذا المعنى عبارة عن بضائع تقوم الوحدة الاقتصادية بايداعها لدى جهة ثانية بغرض تصريفها لحسابها، ويطلق على المالك المؤكل ومن يقوم بتصريف البضاعة لحساب المؤكل بالوكيل. وبضاعة الأمانة من الوسائل التسويقية التي تلقي رواجاً كبيراً في الحياة العملية لمساهمتها في زيادة المبيعات. «يتم التعامل في بضائع الأمانة بواسطة نظام الوكالة حيث يقوم مالك البضاعة ويسمى المؤكل (Consingee) بايداعها في حيازة شخص آخر يسمى الوكيل (Consigner) بهدف بيعها لحسابه ، وتقتصر التزامات الوكيل طبقاً لهذه العقود على استخدام الحنكة والعناية عند اتخاذ القرارات والاتفاقات التجارية اللازمة لبيع البضائع دون أي التزامات مادية أخرى. وعندما يتم بيع هذه البضائع، يقوم الوكيل بخصم العمولات والسمسرة المستحقة له وكذلك أي مصروفات متعلقة بالمعاملة من قيمة المبيعات وسداد المتبقي للوكيل»[2].

وبناءً على ما تقدم تعتبر بضاعة الأمانة مملوكة للمؤكل قانوناً لحين بيعها من قبل الوكيل، وفي حالة عدم بيعها لابد من ادراجها ضمن محتويات المخزن السلعي آخر المدة، ويجري الإفصاح عنها بقائمة المركز المالي كأصل من الأصول المتداولة.

طلبيات العملاء:

قد يكون في نهاية الفترة التجارية العديد من الطلبيات التي ترد للوحدة الاقتصادية من العملاء للحصول على البضائع الا أنها لم تتمكن من شحنها اليهم. ولذلك فان هذه البضائع

(١) د. محمد عباس حجازي: مصدر سابق، صفحة ٥٢٩.
(٢) دونالد كيسو، جيري ويجانت، مصدر سابق ، صفحة: ٢٥٣ -٢٥٤.

تعتبر من عناصر المخزون السلعي آخر المدة التي يجب ادارجها بقوائم الجرد والافصاح عنها بقائمة المركز المالي مع عناصر المخزون السلعي الأخرى. ويستثني منها فقط البضائع التي يتم ابقاؤها لدى الوحدة الاقتصادية بناءً على طلب من العميل[1].

الجرد الفعلي للمخزون السلعي:

يقصد بالجرد الفعلي للمخزون الحصر الفعلي لكمية كل صنف من اصنافه وتحديد القيمة الجزئية والاجمالية للأصناف المختلفة وذلك بعد تحديد الكمية المتبقية من كل نوع مضروبة في تكلفة الوحدة الواحدة وتسمى عملية تحديد الكميات المتبقية بالجرد الفعلي، أما تحديد قيمته فيطلق عليها بتسعير المخزون، ويتم الحصر الفعلي لكمية المخزون بواسطة العد والوزن حسب طبيعته، ويعتبر الجرد الفعلي احدى مقاييس المحاسبة الذي يسمى بالمقياس الطبيعي الذي سبق وأن تحدثنا عنه في الفصل الأول من هذا الكتاب. على أن يجري الجرد الفعلي للمخزون السلعي مرة واحدة على الأقل كل سنة وعلى وجه الخصوص عند اعداد القوائم المالية وما عادا ذلك فان هذه العملية تتم أيضاً عند التسليم والاستلام وفي فترات استبدال الأشخاص ذوي المسؤولية المادية في المخازن والمعارض، وبعد الكوارث الطبيعية، وتتم ايضاً بموجب اجراءات تحقيق الجهات القانونية (المحاكم) وفي حالات أخرى.

وفي جميع حالات الجرد يجب أن يتم بشكل مفاجيء . من قبل الفريق (اللجنة) المكلف بعملية الجرد. الذي يقوم بالحصر الفعلي الشامل لكافة أصناف المخزون واثبات كميتها بقوائم تسمى بقوائم الجرد متضمنة مواصفات كل صنف منها وسعر الوحدة الواحدة، وعند الانتهاء من حصر البضاعة وادراجها في قائمة الجرد تبدأ عملية تسعير البنود في القائمة على أساس ثمن التكلفة.

وبعد الانتهاء من الحصر الفعلي وتسعير المخزون تجري مقارنة الرصيد الدفتري للبضائع مع الموجود الفعلي بموجب بيانات قوائم الجرد للوصول الى النتائج النهائية للجرد، ثم يتم التوقيع عليها من قبل أعضاء فريق الجرد ومصادقة الشخص الذي بعهدته البضائع الذي يفترض اذا لم يكن أحد أعضاء فريق الجرد ان يكون مرافقاً لهم عند الجرد. وبموجب نتائج الجرد يقدم الشخص ذو المسؤولية المادية توضيحاً عن سبب النقص أو الزيادة في المخزون عند وجودها.

---

(١) فالتر ميجس، روبيرت ميجس : مصدر سابق ، صفحة ٥٦٣.

ومن الأمور التي يجب مراعاتها في هذا الصدد هو تجنب الحصر المزدوج لبعض عناصر المخزون أو السهو عن حصر بعض البنود الأخرى وكذلك الأخطاء التي تؤدي لنتائج غير دقيقة. وللافات المحاذير السابقة يتم استخدام بطاقات يتم ترقيمها ترقيماً متسلسلاً لكل صنف من أصناف المخزون تملأ من قبل أحد أعضاء الفريق. وعند الانتهاء من عملية الجرد يتم نقل بيانات بطاقات الجرد الى قوائم الجرد التي تأخذ الشكل التالي:

نوع البضاعة	رقم بطاقة الجرد	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة

عناصر تكلفة المخزون السلعي:

يقصد بعناصر تكلفة المخزون السلعي، المصروفات والنفقات التي تحمل قيمتها على تكلفة المخزون السلعي المتمثلة بعناصر الكلفة التي لها علاقة مباشرة في عمليات الحصول على السلع ونقلها الى محل المشتري واذا كانت هناك عمليات انتاجية اضافية على السلع المشتراه فيضاف اليها كافة تكاليف الانتاج حتي تصبح السلعة جاهزة للبيع. ويمكن أن نحدد عناصر تكاليف المخزون السلعي بالمصروفات التالية:

١- سعر شراء السلع.

٢- مصروفات الشحن والتأمين على المشتريات.

٣- تكلفة العمالة والمصروفات الصناعية اللازمة لانتاج السلع.

ويمكن أن نضيف الى العناصر السابقة مصروفات ادارة المشتريات والمخازن والمصروفات الأخرى. الا أن صعوبة توزيع هذه المصروفات بين المصروفات الادارية ومصروفات المخزون السلعي فقد تم اعتبارها من المصروفات الايرادية التي تحمل بالكامل على دخل الفترة وتقفل في نهاية السنة بقائمة الدخل.

الا أن هناك نوعان من المصروفات لا يزال الجدل قائماً حولهما وهما[1]:

١- مصروفات التسويق Selling Expenses وهي جميع المصروفات اللازمة والضرورية لانتقال السلع من المنتج الى المستهلك. وهي بالتالي لازمة لاعداد السلع للبيع فلذلك يمكن معاملتها معاملة تكاليف المخزون السلعي الأخرى. كمصروفات النقل من المستودعات الى صالات العرض أو العملاء ومصروفات التعبئة والتغليف لأن هذه المصروفات من الناحية العملية تضيف قيمة جديدة للسلع المنتجة (*).

٢- مصروفات الفوائد Interest Cost تعتبر هذه المصروفات ناجمة عن العمليات التمويلية للحصول على المخزون السلعي وهي بذلك لا يمكن اعتبارها من ضمن عناصر تكلفة المخزون وإنما تعتبر كمصروفات ايرادية تعالج معالجة مصروفات ادارة المشتريات والمخازن، كما أنه ليس من المحبذ الانخراط في العمليات الحسابية المطولة لتحميل المعاملات التجارية اليومية المتعددة بنصيبها من مصروفات الفوائد الضئيلة والتي لا تبرر المنفعة المتوقعة منها.

تسعير المخزون السلعي:

يعتبر موضوع تسعير المخزون السلعي من المواضيع التي تدرس بشكل موسع في مادة المحاسبة، لكون المخزون السلعي أحد عناصر الأصول المتداولة الهامة والكبيرة بنفس الوقت بالاضافة لكونه من العناصر الرئيسية التي تحدد صافي ربح الفترة باعتبار البضاعة تسجل عند الشراء بسعر التكلفة وعند البيع تسجيل بسعر البيع المتضمن سعر التكلفة (سعر الشراء + مصاريف الشراء) مضافاً اليه هامش الربح الذي يعتبر ايراداً ناجماً عن البيع يقفل بحساب دخل الفترة تطبيقاً لمبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات. ولذلك فانه من المفروض اختيار طريقة تسعير المخزون السلعي المناسبة. ولذلك تعتبر طرق تسعير المخزون السلعي من القضايا المهمة لادارة الوحدة الاقتصادية والمستثمرين.

الا أن تسعير المخزون يرتبط بمشكلتين رئيسيتين هما:

أولاً: تحديد الطريقة التي بواسطتها يتم احتساب الوحدات التي يتم صرفها من المخزون السلعي. ومن أهم الطرق التي يتم بواسطتها احتساب الواحدات المنصرفة من المخزون السلعي هي ما يلي:

١- التمييز المحدد.

٢- متوسط التكلفة.

---

(١) دونالد كيسو، جيري ويجانت: مصدر سابق، صفحة ٢٥٧ --٢٥٨.

(*) لمزيد من التفصيل راجع د. وليد ناجي الحيالي التحليل المالي في المنشآت التجارية، الفصل الخامس.

٣- الوارد أولاً صادراً أولاً.

٤- الوارد أخيراً صادر أولاً.

ثانياً: تحديد الطريقة التي بواسطتها يتم تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون السلعي، ولتحديد تكلفة وحدات المخزون تأستخدام احدى الطرق التالية:

١- سعر التكلفة.

٢- سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.

٣- صافي القيمة المتحققة.

٤- سعر الاستبدال.

٥- سعر البيع.

أولاً: تدفق المخزون وفق تطبيقات مبدأ التكلفة:

كثيراً ما تتعرض أسعار السلع الى تغيرات متعددة أثناء الفترة المحاسبية، وهذا يؤدي الى اختلاف أسعار السلع المشتراة مما نجم عنها مشكلة اختيار أسعار الشراء لتقيم المخزون السلعي في آخر المدة. وللتغلب على هذه المشكلة يتم استخدام عدد من الطرق التي تم الاشارة اليها فيما سبق حيث يمكن بواسطتها معرفة التكلفة الفعلية للسلع المباعة والسلع الباقية آخر المدة، ولتوضيح كيفية تطبيق هذه الطرق نفترض البيانات التالية:

التاريخ	البيـــــان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدات	التكلفة الاجمالية
١/١	مخزون أول المدة	٥٠	٤٠	٢٠٠٠
٢/١	مشتريات	٢٥	٤٥	١١٢٥
٣/١	مشتريات	٢٥	٥٠	١٢٥٠
٧/١	مشتريات	٢٥	٦٠	١٥٠٠
٩/١	مشتريات	٢٥	٦٥	١٦٢٥
	البضاعة المتاحة للبيع	١٥٠		٧٥٠٠
	الوحدات المباعة	٩٠		
	المخزون السلعي آخر المدة	٦٠		

١ -تقيم المخزون السلعي بواسطة طريقة التمييز المحدد:

بموجب هذه الطريقة يتم تحديد أسعار المخزون آخر المدة حسب تواريخ الشراء التي تمت خلال العام كما هي واردة بفاتورة الشراء. فاذا كانت الوحدات المتبقية من المخزون السلعي آخر المدة كما هي بالمثال ٦٠ وحدة واستطعنا أن نميزها على أساس أن ٢٥ وحدة من وحدات المخزون السلعي آخر المدة كانت من المشتريات ٢/١، و ٢٠ وحدة من المشتريات ٣/١، و ١٥ وحدة من مشتريات ٩/١. فان تكلفة المخزون السلعي آخر الفترة يمكن احتسابها وفق الآتي:

٢٥ وحدة من مشتريات ٢/١، سعر الوحدة ٤٥ دينار	١١٢٥ دينار
٢٠ وحدة من مشتريات ٣/١، سعر الوحدة ٥٠ دينار	١٠٠٠ دينار
١٥ وحدة من مشتريات ٩/١، سعر الوحدة ٦٥ دينار	٩٧٥ دينار
تكلفة مخزون آخر الفترة (بطريقة التمييز المحدد)	٣١٠٠ دينار
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٧٥٠٠ دينار
يطرح : المخزون السلعي آخر المدة	٣١٠٠ دينار
تكلفة البضاعة المبيعة (بطريقة التمييز المحدد)	٤٤٠٠ دينار

وبالرغم من جاذبية هذه الطريقة لكن قد يكون من المتعذر تطبيقها في الحياة العملية ان لم تكن مستحيلة لصعوبة تمييز المخزون السلعي المنصرف ارتباطاً بطريقة الخزن والصرف وبالتالي يصعب تحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع وتكلفة مخزون آخر الفترة وبالتالي تكلفة البضاعة المبيعة.

٢- طريقة متوسط التكلفة:

بموجب هذه الطريقة يستخرج متوسط التكلفة للمخزون السلعي باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{متوسط التكلفة المرجح} = \frac{\text{اجمالي تكلفة البضاعة المتاحه للبيع}}{\text{عدد الوحدات المتاحه للبيع}}$$

علماً ان متوسط التكلفة المرجح المستخدم لتحديد تكلفة المخزون السلعي أخر المدة يسمى بهذه التسمية عند اتباع نظام الجرد الدوري، اما في حالة استخدام نظام الجرد المستمر فيطلق عليه بالمتوسط المتحرك. ولتوضيح هذه الطريقة نعرض المثال التالي :

التاريخ	البيـــان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	التكلفة الاجمالية
١/١	مخزون اول المدة	١٠٠٠	٢	٢٠٠٠
٢/١	مشتريات	٣٠٠٠	٥	١٥٠٠٠
٣/١	مشتريات	٥٠٠٠	٤	٢٠٠٠٠
٧/١	مشتريات	٣٥٠٠	٣	١٠٥٠٠
١١/٣٠	مشتريات	٢٠٠٠	٤	٨٠٠٠
	البضاعة المتاحة للبيع	١٤٥٠٠		٥٥٥٠٠
٣/٥	المبيعات	٧٥٠٠		
	مخزون اخر المدة	٧٠٠٠		

أولاً : بموجب نظام الجرد الدوري :

١- متوسط التكلفة المرجح = اجمالي تكلفة البضاعة المتاحة للبيع / عدد الوحدات المتاحه للبيع

= ٥٥٥٠٠ / ١٤٥٠٠

= ٣,٨٢٧ دينار تقريباً

٢- تكلفة المخزون اخر المدة =

متوسط التكلفة المرجح × عدد وحدات مخزون آخر المدة

= ٧٠٠٠ × ٣,٨٢٧

= ٢٦٧٨٩ دينار تقريباً

٣- تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة =

عدد الوحدات المباعة × متوسط التكلفة المرجح

= ٣,٨٢٧ × ٧٥٠٠

= ٢٨٧٠٣ دينار تقريباً

٤- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع =

تكلفة المخزون اخر المدة + تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة

= ٢٨٧٠٣ + ٢٦٧٨٩

= ٥٥٤٩٢ دينار

٥- الفرق بين تكلفة البضاعة المتاحة للبيع الظاهرة بالجدول والتكلفة المستخرج بموجب الفقرة (٤) والبالغة ٨ دينار (٥٥٥٠٠ - ٥٥٤٩٢) هي نتيجة تقريب متوسط التكلفة المرجح الذي هو في الواقع ٣,٨٢٧٥٨ دينار.

ثانياً: بموجب نظام الجرد المستمر:

لتحديد متوسط التكلفة المتحرك (المتغير) في الوحدات الاقتصادية التي تتبع نظام الجرد المستمر نتبع الخطوات التالية لحل المثال السابق:

البيان	المشتريات والمبيعات	الرصيد
مخزون أول المدة		١٠٠٠ وحدة × ٢ = ٢٠٠٠ دينار
مشتريات ٢/١	٣٠٠٠ وحدة × ٥ = ١٥٠٠٠ دينار	٤٠٠٠ وحدة × ٤,٢٥ دينار = ١٧٠٠٠ دينار
مشتريات ٣/١	٥٠٠٠ وحدة × ٤ دينار = ٢٠٠٠٠ دينار	٩٠٠٠ وحدة × ٤,١١ دينار = ٣٦٩٩٠ دينار
مبيعات ٣/٥	٧٥٠٠ وحدة × ٤,١١ دينار = ٣٠٨٢٥ دينار	١٥٠٠وحدة × ٤,١١ دينار = ٦١٦٥ دينار
مشتريات ٧/١	٣٥٠٠ وحدة × ٣ دينار = ١٠٥٠٠ دينار	٥٠٠٠ وحدة × ٣,٣٣٢ دينار =١٦٦٦٥ دينار
مشتريات ١١/٢٠	٢٠٠٠ وحدة × ٤ دينار = ٨٠٠٠ دينار	٧٠٠٠ وحدة × ٣,٥٢ دينار = ٢٤٦٤٠ دينار

من المثال السابق ولاستخراج متوسط التكلفة المتحرك نلاحظ انه يتم استخراج متوسط جديد لتكلفة الوحدات المتاحة للبيع بعد كل عملية شراء او بيع ويكون المتوسط المتحرك مختلف عن الذي يسبقه او الذي يليه حيث ان المتوسط المتحرك لمخزون اول المدة كان ٢ دينار بينما اصبح لمشتريات ٢/١ بمبلغ ٤,٢٥ دينار وهو عبرة عنعن الذي يسبقه او الذي يليه حيث ان المتوسط المتحرك لمخزون اول المدة كان ٢ دينار بينما اصبح لمشتريات ٢/١ بمبلغ ٤,٢٥ دينار

وهو عبارة عن ٤٠٠٠ وحدة تم أستخراجه بجمع عدد وحدات المخزون اول المدة + عدد الوحدات المشتراة في ٢/١ ثم تم احتساب تكلفة مخزون اول المدة واضفنا اليها تكلفة مشتريات ٢/١ اي ١٥٠٠٠ دينار + ٢٠٠٠ دينار فاصبح الناتج لدينا ١٧٠٠٠ دينار وبقسمة ١٧٠٠٠ دينار على ٤٠٠٠ وحدة نحصل على متوسط التكلفة المتغير ٤,٢٥ دينار ونطبق نفس الطريقة على بقية الصفقات لاستخراج المتوسط المتحرك للتكلفة.

وتتميز طريقة متوسط التكلفة بسهولتها وواقعيتها في احتساب تكلفة المخزون السلعي والبضائع المباعة خلال الفترة الا انه لا يمكن اتباعها في الوحدات الاقتصادية التي تمتلك كميات كبيرة من المخزون السلعي لصعوبة تحديد اسعار السلع المباعة والسلع الباقية اخر المدة.

د- طريقة الوارد اولاً- صادر اولاً:

تعتمد طريقة الوارد أولا - صادراً أولاً على اساس ان البضاعة التي يتم الحصول عليها اولاً تباع اولاً، اي الذي يدخل في ملكية الوحدة الاقتصادية من مخزون سلعي اولاً، وبشكل فعلي يتم بيعه اولاً، وبذلك فهي تراعي التسلسل الزمني في عملية صرف المخزون السلعي من المشتريات التي ترد الى المخازن ولتوضيح ذلك نفترض ما يلي :

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	التكلفة الاجمالية
١/١	مخزون اول المدة	١٠٠	٤,٥	٤٥٠
٣/١٠	مشتريات	١٥٠	٥	٧٥٠
١٠/٢٠	مشتريات	٢٠٠	٦	١٢٠٠
١٢/١٥	مشتريات	١٠٠	١٠	١٠٠٠
	البضاعة المتاحة للبيع	٥٥٠		٣٤٠٠

وفي ١٢/٣١ كانت نتيجة الجرد الفعلي تشير الى وجود ١٥٠ وحدة متبقية بالمخازن، والمطلوب تحديد تكلفة المخزون السلعي وفق طريقة الوارد اولاً- صادر اولاً.

الحل :

أ- تمهيد الحل :

بما ان المخزون السلعي اخر المدة كان ١٥٠ وحده فهذا يعني ان عدد الوحدات المباعة خلال السنة كانت ٤٠٠ وحدة اي البضاعة المتاحة للبيع مطروحا منها مخزون اخر المدة (٥٥٠-١٥٠= ٤٠٠) . وبما ان هذه الطريقة تفترض ان الوحدات التي ترد لمخازن الوحدة تباع

اولاً ولذلك فان مخزون اول المدة + مشتريات ٣/١٠ +١٥٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٠ هي التي تم بيعها والمتبقي في مخزون اخر المدة هو عبارة عن ٥٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٠ وكامل الوحدات المشتراة في ١٢/١٥.

اولاً : الحل وفق نظام الجرد الدوري :

١- مخزون اخر المدة:

الوارد اولاً- صادر اولاً

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	التكلفة الاجمالية
١٠/٢٠	المتبقي من المشتريات	٥٠	٦	٣٠٠
١٢/١٥	مشتريات	١٠٠	١٠	١٠٠٠
	مخزون آخر المدة	١٥٠		١٣٠٠

٢- تكلفة البضاعة المباعة :

تكلفة البضائع المعدة للبيع - مخزون اخر المدة

= ٣٤٠٠ - ١٣٠٠

١١٠٠ دينار تكلفة البضاعة المباعة

ويمكن ترتيب الحل بالشكل التالي :

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ٣٤٠٠

- تكلفة مخزون اخر المدة (١٣٠٠)

تكلفة البضاعة المباعة ١١٠٠ دينار

ثانياً: باستخدام نظام الجرد المستمر:

عند استخدام نظام الجرد المستمر فان تكلفة المبيعات تحدد على أساس تكلفة المشتريات التي تم بيعها ووفق تسلسلها الزمني ولذلك تكون تكلفة المخزون السلعي في آخر المدة وتكلفة السلع المباعة كالآتي:

الوارد أولاً – صادراً أولاً – نظام الجرد المستمر

البيان	المشتريات والمبيعات	الرصيد
مخزون أول المدة		١٠٠وحدة ×٤,٥= ٤٥٠ دينار
مشتريات ٣/١٠	١٥٠وحدة × ٥ دينار = ٤٥٠ دينار	٤٥٠ + ٤٥٠ = ٩٠٠ دينار
مبيعات ٣/٢٠	١٠٠ وحدة × ٤,٥ دينار = ٤٥٠ دينار	١٤٠ وحدة ×٥ دينار = ٧٠٠دينار
(١١٠ وحدة)	$\frac{١٠}{١١٠}$ وحدة × ٥ دينار = ٥٠ دينار	
مشتريات ١٠/٢٠	٢٠٠ وحدة × ٦ دينار = ١٢٠٠ دينار	١٢٠٠ + ٧٠٠ = ١٩٠٠ دينار
مبيعات ١٠/١	١٤٠ وحدة × ٥ دينار = ٧٠٠ دينار	١٩٠٠ – ١٤٢٠ = ٤٨٠ دينار
(٢٦٠ وحدة)	$\frac{١٢٠}{٣٦٠}$ وحدة × ٦ دينار = ٧٢٠ دينار	
مشتريات ١٢/١٥	١٠٠وحدة × ١٠ دينار = ١٠٠٠دينار	٤٨٠ + ١٠٠٠ = ١٤٨٠ دينار
مبيعات ١٢/١٧	٣٠ وحدة × ٦دينار = ١٨٠ دينار	١٤٨٠ – ١٨٠ = ١٣٠٠دينار
(٣٠ وحدة)		

ولذلك عند مطابقة الرصيد وفق نظام الجرد المستمر سوف يكون مطابق لتكلفة بضاعة آخر المدة بموجب الجرد الدوري والذي هو في الطريقتين ١٣٠٠دينار. علماً أن كمية المبيعات المشار اليها بموجب الجرد المستمر تم الحصول عليها من بطاقة صنف المخازن.

ملاحظات حول طريقة الوارد أولاً – صادراً أولاً بموجب الجرد المستمر:

أ – بما أن مجموع وحدات المخزون السلعي خلال العام هو ٥٥٠ وحدة والمبيعات الاجمالية خلال العام هي ٤٠٠ وحدة فاذاً الوحدات المتبقية آخر المدة تساوي ١٥٠ وحدة.

ب – مشتريات ٣/١٠ بلغت ١٥٠ وحدة فاذاً التكلفة الاجمالية تساوي عدد وحدات شراء ٣/١٠ × تكلفة شراء الوحدة في نفس التاريخ = ١٥٠×٥ = ٤٥٠ دينار. وبالتالي الرصيد في ٣/١٠ هو عبارة عن تكلفة مخزون أول المدة + تكلفة مشتريات ٣/١٠ = ٤٥٠ + ٤٥٠ = ٩٠٠ دينار.

جـ – في ٣/٢٠ تم بيع ١١٠ وحدة وقد تم بيع ١٠٠ وحدة بسعر ٤,٥ من مخزون أول المدة و ١٠ وحدات من مشتريات ٣/١٠ بسعر ٥ دينار والمتبقي ١٤٠ وحدة من مشتريات ٣/١٠ وبالتالي فالرصيد المتبقي في نفس التاريخ هو ١٤٠ وحدة من مشتريات ٣/١٠ بتكلفة ٥ دينار للوحدة الواحدة اذاً تكون تكلفة رصيد المخزون في ٣/٢٠ = ١٤٠ × ٥ = ٧٠٠ دينار.

د – رصيد ١٠/٢٠ عبارة عن تكلفة المشتريات بهذا التاريخ + رصيد ٣/٢٠ = ٧٠٠ دينار رصيد ٣/٢٠ + ١٢٠٠ دينار = ١٩٠٠ دينار. ونطبق نفس الخطوات على بقية العمليات حتى نصل الى تكلفة مخزون آخر المدة .

٤– طريقة الوارد اخيراً – صادر اولاً:

اساس طريقة الوارد اخيراً – صادر اولاً تقوم على افتراض ان البضاعة التي يتم الحصول عليها أخيرا تباع اولاً، اي ان البضاعة التي تدخل ضمن ملكية الوحدة الاقتصادية اخيرا تخرج من مخازنها اولاً. وهي من حيث التطبيق العملي عكس طريقة الوارد اولاً– صادر اولاً . ولتوضيح ذلك نفترض ما يلي :

الوارد اخيراً – صادر اولاً – نظام الجرد الدوري

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	التكلفة الاجمالية
١/١	مخزون آخر المدة	٤٠٠	٨	٣٢٠٠
٤/١٠	مشتريات	٢٠٠	١٠	٢٠٠٠
١٠/١٠	مشتريات	١٠٠	٩	٩٠٠
	البضاعة المتاحة للبيع	٧٠٠		٦١٠٠

وعند الجرد اتضح أن هناك ٢٠٠ وحدة بالمخازن ، وتطبيقاً لطريقة الوارد اخيراً– صادر اولاً تكون تكلفة المخزون على النحو التالي:

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	التكلفة الاجمالية
١/١	مخزون أول المدة	٢٠٠	٨	١٦٠٠
	مخزون آخر المدة	٢٠٠		١٦٠٠
	اجمالي البضاعة المتاحة للبيع	٧٠٠		٦١٠٠
	يطرح مخزون آخر المدة	(٢٠٠)		١٦٠٠
	تكلفة البضاعة المباعة	٥٠٠		٤٥٠٠

تعتبر الطريقة الاخيرة من افضل الطرق المستخدمة في تسعير المخزون السلعي لان قياس الدخل لا بد من ان يعتمد على الاسعار السائدة في السوق لارتباطها باحدث اسعار مشتريات

البضاعة لغرض قياس الدخل فان تدفق التكلفة قد يكون اكثر معنى من التدفق المادي للبضاعة فالمؤيدين لهذه الطريقة يرون بان قياس الدخل يجب ان يعتمد على الاسعار السائدة في السوق، ومن ثم يجب مقابلة ايراد المبيعات بالتكلفة الجارية للبضاعة المباعة. ففي ظل هذه الطريقة تحدد تكلفة البضاعة المبيعة على اساس الاسعار السائدة في السوق لانها ترتبط في معظمها باحدث المشتريات [1].

وعند اجراء مقارنة بين طرق تسعير المخزون السلعي التي تم شرحها سابقاً نلاحظ ان كل واحدة من الطرق الاربعة تعتمد على فرضية مختلفة لتدفق المخزون، ولو كانت هذه الافتراضات تعطي تكلفة واحدة لتدفق المخزون لكانت جميع الطرق تعطي نفس النتيجة، الا ان الواقع العملي لا يبرر ذلك حيث التغير المستمر بالاسعار، وبالتالي فإن الطرق السابقة تعطي قيماً مختلفة لكل من المخزون اخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة وبالتالي تعطي ايضا قيماً مختلفة لصافي دخل الفترة. لان الطريقة التي تعطي اقل قيمة لتكلفة البضاعة المباعة تعطي اعلى قيمة لمجمل الربح وبالتالي لصافي الدخل، مما يظهر مخزون اخر المدة بقيمة اعلى بقائمة المركز المالي اما الطريقة التي تعطي اقل قيمة فتأتي نتائجها مغايرة للطريقة التي تعطي اكبر قيمة على صافي الدخل بقائمة الدخل ومخزون اخر المدة بقائمة المركز المالي [2].

تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون السلعي :

تتوقف تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون على الطريقة المتبعة في تسعيرها، ففي الحياة العملية توجد العديد من الطرق المستخدمة لهذا الغرض الا ان اكثر الطرق شيوعاً وقبولاً في هذا المجال هي طريقة التكلفة او السوق ايهما اقل لانسجامها مع مبدأ الحيطة والحذر المحاسبي، وبالاضافة الى شيوع هذه الطريقة وقبولها فان التكلفة التاريخية في تسعيرا لمخزون تعتبر اكثر الاسس انسجاماً مع المبادئ المحاسبية. ولكن قد تحدث بعض الظروف التي تجعل من الصواب تقويم المخزون السلعي باقل من تكلفته، والذي يعني تخفيض تكلفة المخزون بالقيمة الجديدة له انسجاما مع الظروف التي دفعت بالوحدة الاقتصادية لهذا التخفيض، مما ينجم عنه خسارة تمثل الفرق بين تكلفة المخزون والقيمة الجديدة. والامر الاساسي الذي يدفع الوحدة الاقتصادية لتخفيض تكلفة المخزون هو هبوط اسعار السلع في الاسواق، هذا الامر يجعل الوحدة الاقتصادية تأخذ مبدأ سعر التكلفة او السوق ايهما اقل ، فلذلك اذا كان سعر السوق اقل من سعر التكلفة يجب والحالة هذه ان تعتمد الوحدة الاقتصادية في تقيم مخزونها على سعر السوق، والمقصود بسعر السوق هو تكلفة استبدال السلع في تاريخ التقيم، وعلى الرغم من ان التكلفة

(١) فالتر ميجس، روبيرت ميجس : مصدر سابق، صفحة ٥٦٩.
(٢) د . خالد أمين عبدالله وآخرون: مصدر سابق، صفحة ٢٤٢.

تعد الاساس الاكثر ملاءمة لقياس المخزون السلعي، الا انه في ضوء انخفاض قيمة المخزون نتيجة عوامل معينة مثل التلف، او التقادم، او هبوط مستويات الاسعار، قد تجد الوحدة الاقتصادية انه من الانسب قياس المخزون السلعي على اساس اكثر تحفظاً يتمثل في التكلفة او السوق ايهما اقل. ووفقاً لهذا الاساس يتم تحميل الخسارة الناجمة عن انخفاض قيمة المخزون على ايرادات نفس الفترة التي حدثت بها الخسارة [1].

ومن الامور التي يجب مراعاتها عند تطبيق قاعدة السوق او التكلفة ايهما اقل مما: الالتزام بالحد الاقصى وبالحد الادنى لسعر السوق بحيث لا يزيد ولا يقل عن صافي القيمة المتحققة . فالحد الاقصى الذي يطلق عليه القيمة الصافية المتحققة او القابلة للتحقق تتمثل في الآتي :

سعر بيع العنصر في دورة النشاط التجاري العادي – التكلفة التقديرية للتسويق

ولتوضيح ذلك نفترض ان التكلفة التقديرية لتسويق احد عناصر المخزون تبلغ دينار واحد، وسعر بيع هذا العنصر في السوق تبلغ ١٨ دينار، فلذلك تكون القيمة الصافية القابلة للتحقق ١٧ دينار (١٨ دينار سعر البيع في السوق – ١دينار تكلفة التسويق).

اما الحد الادنى فهو عبارة عن القيمة الصافية القابلة للتحقق مطروحاً منه هامش الربح العادي، فاذا كان معدل هامش الربح ١٠٪ من سعر البيع فيكون الحد الادنى ١٥,٢٠٠ دينار (١٨ دينار سعر البيع – ١دينار تكلفة التسويق– ١,٨٠٠ دينار هامش الربح).

مثال (٤):

البيانات التالية لعدد من عناصر المخزون السلعي التي ظهرت في ١٩٩٦/١٢/٣١م في مخازن احدى الشركات التجارية .

العنصر	الكمية	تكلفة الوحدة بالدينار	
		الفعلية	السوق
أ	٢٠	٢٠٠	١٨٠
ب	١٦	٤٠٠	٤٥٠
جـ	١٠٠	١٠٠	١٢٠
د	١٦٠	١٨٠	١٤٠

(١) د. خيرت ضيف وأخرون : مصدر سابق ، صفحة ١٦٣.

المطلوب : تطبيق قاعدة التكلفة او السوق ايهما اقل لاستخراج قيمة المخزون السلعي اخر المدة لكل عنصر من العناصر اولاً ولإجمالي المخزون ثانياً.

الحل :

العنصر	الكمية	تكلفة الوحدة		المجموع		التكلفة أو السوق ايهما أقل
		الفعلية	السوق	الفعلية	السوق	
أ	٢٠	٢٠٠	١٨٠	٤٠٠٠	٣٦٠٠	٣٦٠٠
ب	١٦	٤٠٠	٤٥٠	٦٤٠٠	٧٢٠٠	٦٤٠٠
جـ	١٠٠	١٠٠	١٢٠	١٠٠٠٠	١٢٠٠٠	١٠٠٠٠
د	١٦٠	١٨٠	١٤٠	٢٨٨٠٠	٢٢٤٠٠	٢٢٤٠٠
المجموع				٤٩٤٠٠	٤٥٢٠٠	٤٥٢٠٠

أ- قيمة المخزون السلعي لكل عنصر:

العنصر أ ٣٦٠٠ دينار

العنصر ب ٦٤٠٠ دينار

العنصر جـ ١٠٠٠٠ دينار

العنصر د ٢٢٤٠٠ دينار

ب – قيمة المخزون السلعي الاجمالي العناصر = ٤٥٢٠٠ دينار

ملاحظة :

عند تطبيق قاعدة التكلفة او السوق ايهما اقل تتم المقارنة بين التكلفة الفعلية الاجمالية مع سعر السوق الاجمالي اي يتم مقارنة ٤٩٤٠٠ دينار مع ٤٥٢٠٠ دينار .

مثال (٥):

فيما يلي بيانات لثلاثة عناصر من المخزون السلعي، المطلوب تحديد القيمة السوقية الواجب استخدامها كأساس في قياس المخزون وفقاً لاسعار التكلفة او السوق ايهما اقل :

عناصر المخزون	تكلفة الاحلال الجارية	الحد الاقصى	الحد الأدنى
أ	١٢	١١	١٠
ب	١٠	٩	٨
جـ	٧	٩	٨

الحل :

الاساس في اختيار القيمة السوقية التي تستخدم في قياس المخزون يجب ان لا تزيد عن الحد الاقصى ولا تقل عن الحد الادنى، وايضاً ان هذه القيمة في ضوء البدائل السوقية الثلاثة تمثل القيمة المتوسطة. وعلى ضوء ذلك تكون القيمة السوقية الواجب استخدامها كأساس في قياس المخزون للعناصر السابقة وفقاً لاسعار التكلفة او السوق ايهما اقل هي:

عناصر المخزون	القيمة السوقية البديل
أ	١١
ب	٨
جـ	٧

قواعد قياس المخزون السلعي على اساس التكلفة او السوق ايهما اقل :

في الحياة العملية توجد ثلاث قواعد يتم بموجبها القياس على اساس التكلفة او السوق ايهما اقل، وهذه القواعد هي :

١- قياس المخزون على اساس العناصر.

٢- قياس المخزون على اساس المجموعات الرئيسية.

٣- القياس على اساس اجمالي المخزون.

وفيما يلي شرح مفصل لكل قاعدة من القواعد الثلاث السابقة:

اولاً : قياس المخزون على اساس العناصر:

بموجب هذه القاعدة يتم مقارنة سعر السوق مع سعر التكلفة ويعتمد السعر الاقل بين السعرين، فاذا كان سعر التكلفة اقل من سعر السوق يتم اختيار سعر التكلفة،اما اذا كان سعر السوق اقل من سعر التكلفة فيتم اعتماد سعر السوق.

مثال (٦):

فيما يلي بيانات خاصة بالمخزون السلعي لاحدى الشركات وذلك في ١٩٩٦/١٢/٣١م:

الاصناف	الكمية	سعر التكلفة	سعر السوق
	وحدة	دينار	دينار
المجموعة الأولى:			
العنصر (أ)	٢٠٠	١٥	١٧
العنصر (ب)	٣٠٠	١٢	١١
العنصر (جـ)	٤٠٠	١٤	١٣
المجموعة الثانية:			
العنصر (أ)	٢٥٠	١٠	٩
العنصر (ب)	٣٠٠	١١	١٢
العنصر (جـ)	٣٥٠	١٣	١٤

المطلوب : قياس المخزون السلعي في ١٩٩٦/١٢/٣١م على اساس التكلفة او السوق ايهما اقل بالنسبة لعناصر المخزون:

الحل:

الاصناف	الكمية	أسعار الوحدة		القياس على أساس أقل السعرين	
		التكلفة	السوق	سعر القياس	قيمة المخزون
	وحدة	دينار	دينار	دينار	دينار
المجموعة الأولى:					
أ	٢٠٠	١٥	١٧	١٥	٣٠٠٠
ب	٣٠٠	١٢	١١	١١	٣٣٠٠
جـ	٤٠٠	١٤	١٣	١٣	٥٢٠٠
المجموعة الثانية:					
أ	٢٥٠	١٠	٩	٩	٢٢٥٠
ب	٣٠٠	١١	١٢	١١	٣٣٠٠
جـ	٣٥٠	١٣	١٤	١٣	٤٥٥٠
المخزون السلعي في ١٢/٣١	١٨٠٠				٢١٦٠٠

ثانياً : قياس المخزون على اساس المجموعات الرئيسية :

اساس هذه القاعدة تقوم على مقارنة سعر التكلفة او السوق لكل مجموعة رئيسية من مجموعات المخزون السلعي، ويتم اختيار اقل السعرين واعتمادها كأساس لقياس المخزون السلعي. بمعنى اخر اذا كانت اسعار مجموعة احدى العناصر الرئيسية للمخزون السلعي بسعر التكلفة اقل من سعر السوق فيتم اعتماد سعر التكلفة لقياس المخزون، اما اذا كانت اسعار السوق اقل فيتم اعتمادها بدلا من سعر التكلفة. ولتوضيح هذه القاعدة نطبقها على بيانات المثال السابق فنحصل على :

الاصناف	الكمية	أسعار الوحدة		اجمالي الاسعار		القياس على أساس اقل السعرين
		التكلفه	السوق	التكلفة	السوق	
	وحدة	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار
المجموعة الأولى:						
أ	٢٠٠	١٥	١٧	٣٠٠٠	٣٤٠٠	
ب	٣٠٠	١٢	١١	٣٦٠٠	٣٣٠٠	
جـ	٤٠٠	١٤	١٣	٥٦٠٠	٥٢٠٠	
				١٢٢٠٠	١١٩٠٠	
المجموعة الثانية:						١١٩٠٠
أ	٢٥٠	١٠	٩	٢٥٠٠	٢٢٥٠	
ب	٣٠٠	١١	١٢	٣٣٠٠	٣٦٠٠	
جـ	٣٥٠	١٣	١٤	٤٥٥٠	٤٩٠٠	
				١٠٣٥٠	١٠٧٥٠	١٠٣٥٠
المخزون السلعي	١٨٠٠			٢٢٥٥٠	٢٢٦٥٠	٢٢٢٥٠

ثالثاً : القياس على اساس اجمالي المخزون :

يتم قياس المخزون السلعي بموجب هذه القاعدة على اساس مقارنة قيمة اجمالي المخزون السلعي لكلا السعرين (التكلفة او السوق) ويتم اختيار اقلهما. وعند تطبيق هذه القاعدة على المثال السابق يتم اعتماد سعر التكلفة اساساً لتقيم المخزون السعلي في ١٩٩٦ والبالغ ٢٢٥٥٠ دينار لانه يمثل اقل السعرين.

معالجة انخفاض قيمة المخزون السلعي على اساس التكلفة او السوق ايهما اقل:

مما لا شك فيه ان أنخفاض اسعار السوق عن اسعار تكلفة المخزون تكبد الوحدة الاقتصادية خسائر في القيمة الاجمالية للمخزون السلعي تتطلب الأفصاح عن هذه الخسائر في قوائمها المالية. ولمعالجة هذه الواقعة تستخدم احدى الطريقيتين التاليتين :

(١) طريقة التخفيض المباشر للمخزون.

(٢) طريقة مخصص البضاعة.

وسوف نقوم بشرح هاتين الطريقيتين بشيء من التفصيل وعلى النحو التالي:

أ- طريقة التخفيض المباشر للمخزون:

تظهر قيم المخزون السلعي بالقوائم المالية وفق طريقة التخفيض المباشر بالسعر الاقل دون عمل تسوية حسابية مباشرة للخسائر الناجمة عن هبوط الاسعار. الا ان هذه الخسائر سوف تترك اثرها على المخزون السلعي الظاهر في القوائم المالية اخر المدة وبصورة غير مباشرة وذلك بسبب ارتفاع تكلفة البضاعة المباعة بمقدار يعادل الفرق بين التكلفة الاصلية للمخزون والقيمة السوقية. بمعنى اخر ان اتباع طريقة التخفيض المباشر للمخزون تؤدي الى عدم اظهار الخسارة الناتجة عن هبوط الاسعار بقائمة الدخل. ولتوضيح ذلك نفترض ان التكلفة الاصلية للمخزون السلعي كانت في احدى المنشآت ١٠٢٠٠ دينار ونتيجة الجرد الفعلي في نهاية الفترة كانت القيمة السوقية ٩٢٠٠ دينار، علما ان المخزون السلعي في اول المدة كان بمبلغ ٢٥٠٠٠ دينار، والمشتريات خلال الفترة بلغت ١٧٠٠٠ دينار، وقيمة المبيعات خلال نفس الفترة بلغت ٤٥٠٠٠ دينار . وذلك سوف تظهر قائمة الدخل على النحو التالي :

قائمة الدخل في ١٢/٣١

المبيعات		٤٥٠٠٠ دينار
تكلفة السلع المباعة:		
المخزون السلعي أول المدة	٢٥٠٠٠	
المشتريات	١٧٠٠٠	
السلع المتاحة للبيع	٤٢٠٠٠	
المخزون السلعي آخر المدة (سعر السوق)	(٩٢٠٠)	
تكلفة السلع المباعة		٣٢٨٠٠
الربح الاجمالي		١٢٢٠٠

وبهذا يتضح ان أعداد قائمة الدخل وفق الطريقة السابقة لا يتم فيها الافصاح عن الخسارة الناجمة عن هبوط اسعار البضائع، وانما تظهر قيمة المخزون السلعي اخر المدة بقيمة السوق مباشرة.

إلا ان بعض المحاسبين يرون بان اثبات قيمة المخزون السلعي بسعر السوق دون الافصاح عن التكلفة الاصلية يتنافى مع مبدا التكلفة، لانه وكما ذكرنا يؤدي الي زيادة تكلفة السلع المباعة بمقدار الانخفاض في سعر السوق. ولمعالجة هذه الحالة يجب ان يتم تقويم المخزون السلعي بالتكلفة الاصلية ويجري اثباتها في السجلات المحاسبية على اساس هذه القيمة، ثم يتم عمل قيد منفصل بمقدار الخسائر الناجمة عن هبوط اسعار المخزون السلعي اخر المدة، وبهذا الاجراء يفصح عن التكلفة الاصلية والقيمة السوقية وخسائر هبوط اسعار المخزون في القوائم المالية. ولبيان اجراءات المعالجة الاخيرة نستخدم بيانات المثال السابق حيث يتم معالجة المخزون السلعي في اخر المدة للمنشأة المذكورة بالقيدين التاليين.

١٠٢٠٠ من حـ/ المخزون السلعي

١٠٢٠٠الى حـ/ الدخل

(تسجيل المخزون السلعي اخر المدة)

١٠٠٠ من حـ/ خسائر هبوط اسعار البضائع

١٠٠٠ الى حـ/ المخزون السلعي

(اثبات هبوط اسعار المخزون السلعي بالاسواق اخر المدة)

وبذلك يتم الافصاح عن الخسارة الناجمة عن هبوط اسعار المخزون السلعي بقائمة الدخل والتكلفة الاصلية للمخزون حيث تظهر قائمة الدخل وفق المعالجة الاخيرة على النحو التالي :

قائمة الدخل في ٣١/ ١٢

المبيعات		٤٥٠٠٠ دينار
تكلفة السلع المباعة:		
المخزون السلعي أول المدة	٢٥٠٠٠	
المشتريات	١٧٠٠٠	
السلع المتاحة للبيع	٤٢٠٠٠	
المخزون السلعي آخر المدة (بالتكلفة)	(١٠٢٠٠)	
تكلفة السلع المباعة		٣١٨٠٠
الربح الاجمالي الأولى		١٣٢٠٠
ناقصاً الخسارة الناتجة عن هبوط القيمة السوقية للمخزون السلعي		(١٠٠٠)
الربح الاجمالي النهائي		١٢٢٠٠

رغم ان الاجراء الاخير يعتبر اكثر قبولاً من الاجراء الاول، الا انه يبقى ناقصاً بسبب عدم معالجته للتناقض الواضح بين التكلفة الاصلية التي سوف تظهر بقائمة الدخل وقيمة المخزون حسب اسعار السوق التي تظهر بقائمة المركز المالي. ولذلك ولمعالجة هذه الظاهرة يفضل استخدام طريقة مخصص المخزون.

٢- طريقة مخصص المخزون :

بمقتضى هذه الطريقة ولمعالجة الاختلاف بين التكلفة الاصلية والقيمة السوقية في حالة هبوط اسعار البضائع يتم عمل مخصص لهبوط اسعار البضائع يكون مساويا لقيمة الخسارة الناجمة عن هبوط الاسعار. على أن يتم الافصاح عن التكلفة الاصلية وخسائر هبوط البضائع ومخصص هبوط اسعار البضائع بالقوائم المالية. ولذلك تكون المعالجة المحاسبية للمثال السابق وفق القيود التالية :

١٠٠٠ من حـ/ خسائر هبوط اسعار البضائع

١٠٠٠ الى حـ/ المخصص هبوط اسعار البضائع

(اثبات خسائر هبوط القيمة السوقية للمخزون اخر الفترة المحاسبية)

١٠٢٠٠ من حـ/ المخزون السلعي

١٠٢٠٠الى حـ/ الدخل (أ.خ)

(اثبات المخزون السلعي اخر الفترة المحاسبية)

١٠٠٠ من حـ/ الدخل (أ.خ)

١٠٠٠ الى حـ/ خسائر هبوط أسعار البضائع

(قفل حساب خسائر هبوط أسعار البضائع بقائمة الدخل)

وبهذا يتم اظهار المخزون السلعي اخر المدة بقائمتي الدخل والمركز المالي بالتكلفة الاصلية حيث تظهر المخصص بقائمة المركز المالي ببند مستقل مطروحاً من المخزون السلعي بالتكلفة.

ويتم معالجة مخصص هبوط اسعار البضائع في السنة التالية لاعداد القوائم المالية كمعالجة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

مثال (٧):

ظهرت الارصدة التالية بميزان المراجعة لشركة السعادة التجارية كما في ١٢/٣١/ ١٩٩٦م:

٢٥٠٠٠ دينار مخزون اول المدة ، ١٥٠٠٠ دينار مشتريات ، ٤٨٠٠٠ دينار مبيعات، ١٠٠٠ دينار مخصص هبوط اسعار البضائع.

وعند الجرد اتضح ان :

المخزون السلعي اخر المدة بسعر التكلفة ٢٢٠٠ دينار وبسعر السوق ١٧٠٠دينار.

المطلوب :

١- اجراء قيود التسوية والإقفال الخاصة بالمخزون السلعي اخر المدة في ١٢/٣١/ ١٩٩٦م.

٢- بيان اثر العمليات السابقة بعد اجراء قيود التسوية والإقفال على الحسابات المختصة.

٣- تصوير قائمتي الدخل والمركز المالي الجزئيتين في ١٢/٣١/ ١٩٩٦م.

الحل :

أ- تمهيد الحل :

قيمة الخسائر الناجمة عن هبوط الاسعار

= التكلفة الاصلية للمخزون - سعر السوق

= ٢٢٠٠-١٧٠٠= ٥٠٠ دينار

وبما ان الارصدة الظاهرة بميزان المراجعة تشير الي وجود مخصص لهبوط اسعار البضائع بمبلغ ١٠٠٠ دينار لذلك لا داعي من عمل مخصص جديد وإنما تجري عملية تخفيض مبلغ المخصص السابق بمقدار الخسارة الجديدة الناجمة عن هبوط اسعار البضائع والبالغة ٥٠٠ دينار واعتبار الفرق ايراد يرحل لقائمة الدخل.

٢- قيد التسوية :

٥٠٠ من حـ/ مخصص هبوط اسعار البضائع

٥٠٠ الى حـ/ الدخل

(تخفيض مخصص هبوط اسعار المخزون السلعي بأخر الفترة المحاسبية)

٣- قيد الإقفال :

٢٥٠٠٠ من حـ/ المخزون السلعي

٢٥٠٠ الى حـ/ الدخل

(اثبات المخزون السلعي اخر الفترة المحاسبية)

٤-حسابات الاستاذ المختصة :

حـ/ مخصص هبوط اسعار البضائع

٥٠٠	الى حـ/ الدخل	١٠٠٠	رصيد بالميزان
٥٠٠	رصيد يظهر مطروحاً من المخزون السلعي بقائمة المركز المالي		
١٠٠٠		١٠٠٠	

٥- قائمة الدخل الجزئية

قائمة الدخل

لشركة السعادة التجارية

في ١٩٩٦/١٢/٣١

المبيعات		٤٨٠٠٠ دينار
تكلفة السلع المباعة:		
المخزون أول المدة	٢٥٠٠٠	
المشتريات	١٥٠٠٠	
السلع المتاحة للبيع	٤٠٠٠٠	
المخزون السلعي أخر المدة	٢٢٠٠	
تكلفة السلع المباعة		٣٧٨٠٠ دينار
الربح الاجمالي الأولى		١٠٢٠٠
يضاف: فرق مخصص هبوط أسعار البضائع		٥٠٠
الربح الاجمالي النهائي		١٠٧٠٠

٦- قائمة المركز المالي الجزئية

قائمة المركز المالي

لشركة السعادة التجارية

في ١٩٩٦/١٢/٣١م

الأصول المتداولة:	
مخزون آخر المدة	٢٢٠٠ دينار
يطرح : مخصص هبوط أسعار البضائع	٥٠٠
	١٧٠٠

مثال (٨):

ظهرت الارصدة التالية بميزان المراجعة لشركة الاسواق الوطنية كما في ١٩٩٦/١٢/٣١م

٢٢٠٠٠ دينار مخزون اول المدة، ١٣٠٠٠ دينار مشتريات، ٤٧٠٠٠ دينار مبيعات، وعند الجرد في ١٢/٣١ اتضح الآتي:

قدر المخزون السلعي اخر المدة على اساس سعر التكلفة بمبلغ ٣٥٠٠دينار وبسعر السوق ٢٨٠٠ دينار ، ويراد عمل مخصص لهبوط اسعار البضائع.

المطلوب :

١- اجراء قيود التسوية والإقفال الخاصة بالمخزون السلعي اخر المدة.

٢- بيان اثر العمليات السابقة بعد اجراء قيود التسوية والإقفال على الحسابات المختصة.

٣- تصوير قائمتي الدخل والمركز المالي الجزئيتين في ١٩٩٦/١٢/٣١.

الحل :

أ- تمهيد الحل :

خسائر هبوط اسعار البضائع = ٣٥٠٠ المخزون بالتكلفة - ٢٨٠٠ المخزون بسعر السوق = ٧٠٠ دينار

وبما ان الارصدة الظاهرة بميزان المراجعة لا تشير الى وجود مخصص سابق فيجب والحالة هذه عمل مخصص بمبلغ ٧٠٠ دينار يعتبر خسارة هبوط أسعار بضائع يحمل على دخل الفترة .

٢- قيد التسوية :

٧٠٠ من حـ/ خسائر هبوط اسعار البضائع

٧٠٠ الى حـ/ مخصص هبوط اسعار البضائع

(اثبات خسائر هبوط اسعار البضائع)

٣- قيد الاقفال :

٣٥٠٠ من حـ/ المخزون السلعي

٣٥٠٠ الى حـ/ الدخل

(اثبات المخزون السلعي اخر الفترة المحاسبية)

٧٠٠ من حـ/ الدخل

٧٠٠ الى حـ/ خسائر هبوط اسعار البضائع

(تحميل خسائر هبوط اسعار البضائع على دخل الفترة)

٤- حسابات الاستاذ المختصة :

حـ/ خسائر هبوط اسعار البضائع

من حـ/ الدخل	٧٠٠	الى حـ/ مخصص هبوط اسعار البضائع	٧٠٠
	٧٠٠		٧٠٠

حـ/ مخصص هبوط اسعار البضائع

من حـ/ خسائر هبوط أسعار البضائع	٧٠٠	رصيد يظهر بقائمة المركز المالي	٧٠٠
	٧٠٠		٧٠٠

قائمة الدخل لشركة الأسواق الوطنية

في ١٩٩٦/١٢/٣١م

المبيعات		٤٧٠٠٠ دينار
تكلفة السلع المباعة:		
مخزون أول المدة	٢٢٠٠٠ دينار	
المشتريات	١٣٠٠٠	
السلع المتاحة للبيع	٤٥٠٠٠	
المخزون آخر المدة	٣٥٠٠	
تكلفة السلع المباعة		٤١٥٠٠ دينار
الربح الإجمالي الأولى		٥٥٠٠
ناقصاً الخسائر الناتجة عن هبوط الأسعار		٧٠٠
الربح الإجمالي النهائي		٤٨٠٠

قائمة المركز المالي لشركة الاسواق الوطنية

في ١٩٩٦/١٢/٣١م

الاصول المتداولة:		
المخزون السلعي بالتكلفة	٣٥٠٠ دينار	
يطرح : مخصص هبوط اسعار البضائع	٧٠٠	
المخزون السلعي بسعر السوق		٢٨٠٠

عيوب قاعدة التكلفة او السوق ايهما اقل :

بالرغم من شيوع استخدام قاعدة التكلفة أو السوق أيهما اقل في تقيم المخزون السلعي أخر المدة، لما تتميز بها من بساطة وسهولة الاستخدام في الممارسات المهنية، الا أن هذه القاعدة قد اتسمت ببعض نواحي القصور التي قللت من اهميتـــها، والتي دفعت بالمحاسبي الاستعاضة

عنها أحياناً بالطرق البديلة الاخرى، حيث وجهت الى هذه القاعدة بعض الانتقادات التي برزت عيوبها في التطبيق العملي. ولعل ابرز هذه الانتقادات التي وجهت الى قاعدة التكلفة أو السوق ايهما اقل، هي الانتقادات التالية:

١- تعترف قاعدة التكلفة أو السوق ايهما اقل بالقيمة المنخفضة للمخزون السلعي آخر المدة حينما تكون اسعار السوق أقل من اسعار التكلفة، في الوقت الذي لا يجري الاعتراف بارتفاع الاسعار عندما يكون سعر السوق اكبر من سعر التكلفة، بينما يتم الاعتراف بهذه الزيادة عند بيع الاصل، مما يترتب عليه تخفيض ارباح الفترة التي يجري فيها تقيم المخزون السلعي لصالح الفترة التي يتم فيها البيع.

٢- نظراً لتعدد اسس تحديد القيمة السوقية للمخزون السلعي فإن تقيمه آخر المدة بموجب قاعدة التكلفة أو السوق ايهما اقل سوف يقدم قيماً مختلفة حسب الاساس المستخدم في تحديدها، أذ ان اساس التكلفة الاحلالية للمخزون يختلف عن أساس صافي القيمة المحتمل تحقيقها من المخزون السلعي وهذان الاساسان يختلفان عن اساس صافي القيمة المحتمل تحقيقها من المخزون السلعي بعد طرح هامش الربح الاعتيادي منه.

وتأسيساً على ما تقدم فانني أجد بأن قاعدة التكلفة أو السوق ايهما أقل تبتعد في التطبيق عن القواعد والمبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس والتحقق. الا أنه يبدو بأن هذه القاعدة قد تأثرت بدرجة كبيرة بمبدأ التحفظ في تقيم المخزون السلعي، ولكن هذا لا يمنع من اتباع هذه القاعدة عندما يتوفر دليلاً مادياً ملموساً على هبوط قيمة المخزون السلعي في الاسواق، الذي من شأنه احداث خسائر في الفترات المحاسبية التالية.

خسائر العقود وأوامر الشراء:

عند إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية، قد يكون للوحدة الإقتصادي بعض العقود لشراء بضائع او مواد اولية من الموردين لم يتم تنفيذها ، وبما ان الفترة المحاسبية قد انتهت ولم يتم توريد البضائع فلا بد الإفصاح عن هذه العقود في القوائم طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويجري الإفصاح عن عقود وأوامر الشراء بواسطة الملاحظات التوضيحية المرفقة بالقوائم . مع ذكر اي تعديل على اسعار هذه العقود في حالة وجودها .كما هو موضح ادناه:

> ملحوظة رقم (٣): تم الإتفاق على شراء بضاعة من المورد ابو بكر الأشهب بموجب العقد المبرم مع المذكور رقم ٢٠ بمبلغ ٨٥٠٠ دينار، وتبلغ القيمة السوقية في ١٢/٣١ مبلغ ٧٨٠٠ دينار.

كما ان الخسارة الناجمة عن هبوط اسعار البضائع المتعاقد على شرائها يجب اثباتها في دفتر اليومية بموجب القيد التالي :

٧٠٠ من حـ/ خسائر عقود الشراء

٧٠٠ الى حـ/ خسائر عقود الشراء المستحقة

ويتم اقفال رصيد حساب خسائر عقود الشراء في قائمة دخل الفترة، اما خسائر عقود الشراء المستحقة فتظهر كإلتزامات ضمن عناصر الخصوم المتداولة. في قائمة المركز المالي وعندما يقوم المورد بتوريد البضائع في السنة التالية التي تم فيها احتساب خسائر عقود الشراء يسجل القيد التالي :

من مذكورين

٧٨٠٠حـ / المشتريات

٧٠٠حـ / خسائر عقود الشراء المستحقة

٨٥٠٠ الى حـ/ الدائنون او النقدية

قياس المخزون على اساس التقدير:

في فترات معينة يصعب على الوحدة الاقتصادية اجراء الجرد الفعلي للمخزون السلعي، او يصعب تحديد تكلفة بعض العناصر او مجموعة منها. مما يضطر المحاسب على اثرها الى استخدام القواعد التقديرية لقياس المخزون السلعي، وفي الممارسات المهنية توجد العديد من هذه القواعد الا ان اكثر هذه الطرق شيوعاً هما:

١- قاعدة اجمالي الدخل

٢- قاعدة اسعار التجزئة.

اولاً : قاعدة اجمالي الدخل:

تستطيع الوحدة الاقتصادية من استخدام قاعدة اجمالي الدخل عندما تكون هناك علاقة ثابتة نسبياً بين المبيعات وتكلفة السلع المباعة في فترات مختلفة لتقيم مخزونها السلعي وذلك عند تعذر اجراء الجرد الفعلي للمخزون السلعي، ولتحقيق استخدام هذه القاعدة لا بد من اتباع الآتي:

١- تحديد معدل هامش الدخل الاجمالي من المبيعات بالاعتماد على بيانات السنوات السابقة.

٢- تقدير تكلفة السلع المباعة وذلك بضرب معدل هامش الدخل الذي تم التوصل اليه في الخطوة السابقة في مبيعات الفترة.

٣- يتم طرح هامش الدخل الناتج من قيمة المبيعات للتوصل الى تكلفة السلع المباعة تقديرياً.

٤- تجري عملية تقدير تكلفة المخزون السلعي وذلك بطرح تكلفة السلع المباعة (التقديرية) من تكلفة السلع المتاحة للبيع.

مثال (٩):

ظهرت الارصدة التالية في في ميزان مراجعة احدى الشركات بتاريخ ١٩٩٦/١٢/٣١م :

مخزون اول الفترة ٨٠٠٠٠ دينار، المشتريات ٢٨٠٠٠٠ دينار، ٤٠٠٠٠٠ دينار مبيعات.

واذا علمت ان البيانات التاريخية لهذه الشركة تشير الى ان هامش الدخل الاجمالي يشكل ٢٥٪ من المبيعات.

المطلوب : تقدير تكلفة المخزون السلعي في نهاية الفترة باستخدام قاعدة اجمالي الدخل.

الحل:

هامش الدخل الاجمالي = المبيعات × نسبة هامش الدخل

= ٤٠٠٠٠٠ × ٢٥٪ = ١٠٠٠٠٠ دينار

مخزون اول المدة (بالتكلفة)		٨٠٠٠٠
زائدا:		
المشتريات (بالتكلفة)		٢٨٠٠٠٠
تكلفة السلع المتاحة للبيع		٣٦٠٠٠٠
ناقصاً:		
تقدير تكلفة السلع المباعة :		
مبيعات	٤٠٠٠٠٠	
ناقصاً : الدخل الاجمالي (٢٥٪)	(١٠٠٠٠٠)	
		(٣٠٠٠٠٠)
التكلفة التقديرية للمخزون السلعي في نهاية المدة		٦٠٠٠٠

وفي الحالات التي لا يمكن فيها تحديد هامش الدخل يمكن أستخراجه بأستخدام معامل نسبة الدخل من تكلفة البضاعة وذلك بتطبيق المعادلة التالية:

نسبة الدخل الى تكلفة البضاعة المباعة = نسبة الدخل الى المبيعات / ١٠٠ - نسبة الدخل على المبيعات

ثانياً : قاعدة اسعار التجزئة:

يتم استخدام هذه القاعدة في الوحدات الاقتصادية التي تقوم بعمليات البيع بالتجزئة وخصوصاً في المنشآت ذات الاقسام، نظراً لملائمة هذه القاعدة وطبيعة عمل هذه المنشآت، لتعاملها في اغلب الاحيان بسلع متجانسة .

وهذه القاعدة لا تختلف من حيث الجوهر الى حد معين عن قاعدة هامش الدخل الاجمالي التي تم التطرق اليها سابقاً، ولتطبيق هذه القاعدة يتم اتباع الخطوات التالية:

١- تحديد قيمة المخزون على اساس اسعار البيع.

٢- يتم تحويل المخزون الى اسعار التكلفة.

واساس هذه القاعدة لقياس قيمة المخزون السلعي اخر المدة التقديري هي النسبة التي يتم اضافتها الى تكلفة المخزون للوصول الى اسعار البيع. ولاجل استخدام هذه القاعدة لا بد من الاحتفاظ ببيانات عن مخزون اول المدة والمشتريات خلال المدة وفق اسعار البيع بالتجزئة بالاضافة الى بيانات اسعار التكلفة. ومتى ما توفرت مثل هذه البيانات في سجلات الوحدة الاقتصادية يمكن تحديد البضاعة المتاحة للبيع لكل من اسعار البيع بالتجزئة واسعار التكلفة . وبعد ذلك يتم طرح قيمة المبيعات من قيمة اسعار البيع بالتجزئة للبضاعة المتاحة للبيع لنحصل على مخزون اخر المدة باسعار البيع ثم يتم تحويل قيمة مخزون اخر المدة من اسعار التجزئة الى اسعار التكلفة وذلك بأستخدام نسبة التكلفة الى سعر التجزئة خلال الفترة الحالية [1]، وبذلك يمكن تقيم المخزون السلعي اخر المدة باسعار التكلفة بصورة تقديرية دون اللجوء الى الجرد الفعلي. وخلاصة هذه القاعدة هي اعتمادها على النسبة التي تضاف الى التكلفة لتحديد اسعار البيع خلال الفترة، وهي تختلف عن قاعدة هامش الدخل فقط من حيث اعتماد الاخيرة على هامش الدخل الاجمالي السائد في السنوات السابقة الذي يفترض ان تكون ثابتة من سنة الى اخرى.

وفيما يلي مثال نبين فيه كيفية تطبيق اسعار التجزئة عند تقدير مخزون اخر المدة:

---

(١) د. محمد عباس حجازي، مصدر سابق ، صفحة ٥٧٨ س

	اسعار التكلفة دينار	اسعار التجزئة دينار
مخزون اول المدة	١٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
صافي المشتريات	١٩٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠
السلع المتاحة للبيع	٢٩٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠

$$\text{معدل التكلفة} = \frac{\text{السلع المتاحة للبيع باسعار التكلفة}}{\text{السلع المتاحة للبيع باسعار التجزئة}} \times ١٠٠$$

$$= \frac{٢٩٠٠٠٠}{٣٤٠٠٠٠} \times ١٠٠$$

$$= ٨٥,٢٩ \%$$

يطرح مبيعات الفترة	٢٧٥٠٠٠
مخزون اخر المدة بالتجزئة	٦٥٠٠٠

مخزون آخر المدة بالتكلفة = ٦٥٠٠٠ × ٨٥,٢٩٪ = ٥٥٤٣٨,٥

أسئلة وتمارين الفصل الثامن

(١) ما اهمية دراسة المخزون السلعي، وما هي الاثار المترتبة على تقييمه أخر المدة.

(٢) ما هي العناصر التي يمكن ان تدرج ضمن تكلفة المخزون. وما هي الاعتبارات التي ينبغي اخذها بعين الاعتبار عند تقرير ادراج بعض عناصر التكاليف ضمن تكلفه المخزون من عدمه.

(٣) ما المقصود بنظام الجرد الدوري ونظام الجرد المستمر. وما هو الفرق بينهما، مثل لذلك.

(٤) ما هي الصيغة التي بموجبها يتم تحديد تكلفه البضاعة المباعه وفق نظام الجرد الدوري.

(٥) كيف يتم تطبيق اجراءات الجرد الفعلي للمخزون السلعي، وما هي الامور التي يجب مراعاتها لتلافي الاخطاء في عملية الجرد الفعلي.

(٦) ما هي افضل الطرق المستخدمة في تسعير المخزون السلعي، ولماذا.

(٧) ما ذا يعني الحد الاقصى والحد الادنى لسعر السوق عند تقيم المخزون السلعي.

(٨) اجب بنعم أو لا عما ياتي مع تبرير وجهة نظرك باختصار شديد:

- لا تختلف طريقة اجمالي الدخل عن طريقة التجزئة كاساس لتقيم المخزون.
- ان أثر الخطأ في تقيم المخزون سوف يمتد الى اكثر من عنصر.
- يعتبر المخزون السلعي من عناصر الاصول المتداولة.
- يتم الافصاح عن المخزون السلعي بقائمة المركز المالي بالنسبة للشركات التجارية بشكل اجمالي.
- بموجب نظام الجرد المستمر لا يستدعي الامر حساباً خاصاً لتسجيل المشتريات.
- حساب العجز او الزيادة بالمخزون السلعي حساب وسيط.

– تعتبر بضاعة الامانة من عناصر المخزون السلعي.

– لا تعتبر طلبيات العملاء من ضمن عناصر المخزون السلعي اخر المده.

– تعتبر مصروفات الفوائد الناجمه عن تمويل الحصول على المخزون احدى عناصر تكلفته.

– لا يمكن اتباع طريقة متوسط التكلفة في احتساب تكلفه المخزون السلعي والبضائع المباعه خلال الفترة في الوحدات الاقتصادية التي تمتلك كميات كبيرة من المخزون السلعي.

– تعتبر طريقة الوارد اخيراً صادراً اولاً من افضل الطرق المستخدمه في تسعير المخزون السلعي .

– تعتبر التكلفة التاريخية اكثر الاسس اهمية بالنسبة للمحاسبه عند قياس المخزون السلعي .

– لا يوجد مبرر مقبول للافصاح عن الخسارة الناجمه عن هبوط اسعار البضائع.

– يعتبر اثبات قيمة المخزون بسعر السوق دون الافصاح عن التكلفة الاصلية منافي لمبدأ التكلفه.

– ان قاعدة التكلفه او السوق ايهما اقل تعتبر من القواعد المقبولة لتقيم المخزون السلعي.

– لا ضرورة للافصاح عن عقود شراء المخزون السلعي في اخر المدة.

– تتلائم قاعدة اسعار التجزئة مع المنشأت الاقتصادية ذات الاقسام .

(٩) اكمل العبارات التالية :

– ان أي خطأ في تحديد قيمة المخزون السلعي سيؤدي الى عدم دقة.....

– بموجب نظام الجرد الدوري يتم تسجيل العمليات المتعلقة بالمشتريات في حساب يسمى .....

– ان العجز في المخزون اخر الفترة يحمل على ..... عندما يثبت بأن سبب ..... ناجم عن عدم تقصير امين المستودع كأن يكون ذلك بسبب ..... اما اذا كان بسبب التقصير او السرقة فان الشخص المسؤول .....

– في حالة توقع حدوث نقص كبير في المخزون السلعي خلال الفترة القادمة فانه يمكن معالجة النقص المحتمل .....وذلك تطبيقاً لمبدأ.....

– لتحقيق تطبيق نظام الجرد المستمر يتطلب الامر العديد من ..... لتحقيق هدف استخدام هذا النظام وهو ..... على المخزون السلعي.

– نادراً ما تكون كمية المبيعات مساوية لكمية ..... خلال الفترة، ولذلك فأن المخزون السلعي اما ان يكون..... او ..... من حاجة الوحده الاقتصادية . ونتيجة لذلك لا بد من توزيع تكاليف .....بين ..... و .....

– تشمل اجراءات تقييم المخزون السلعي في اخر المدة على الخطوات التالية:

١ – .....

٢– .....

يشمل المخزون السلعي كافة ..... التي تعود ملكيتها للوحده الاقتصادية ويصرف النظر عن مكان خزنها او عرضها، وتضمن بالاضافة الى ذلك .....و..... و ..... التي تم التعاقد على شرائها من الموردين ولكن ..... كما تشمل ايضاً.....

– قد يكون في نهاية الفترة المحاسبية العديد من الطلبيات التي ترد للوحده الاقتصادية من العملاء للحصول على البضائع الا انها لم تتمكن..... ولذلك فأن البضائع تعتبر من عناصر ..... التي يجب ادراجها بقوائم الجرد والافصاح عنها بقائمة المركز المالي مع عناصر المخزون . ويستثني منها فقط .....

(١٠) البيانات التالية تخص احدى المنشآت الصناعية.

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	تكلفه الوحده
١٩٩٦/١/١	مخزون اول المدة	١٠٠	٢٠
١٩٩٦/١/٢	مشتريات	٥٠	١٥
١٩٩٦/١/١٠	مشتريات	١٥٠	٢٥
١٩٩٦/١/١٥	مشتريات	٢٥٠	٣٢
١٩٩٦/١/٢٢	مشتريات	٣٢٠	١٣
١٩٩٦/١/٢٨	مشتريات	٤٢٠	١٧

وعند الجرد في نهاية شهر كانون الثاني /٩٦ اتضح ان المخزون السلعي اخر المدة بلغ ٢٥٠ وحده وقد استطع المحاسب ان يميزها على اساس ان ١٠٠ وحده من مشتريات ١/٢٢ والباقي من مشتريات ١/٢٨.

المطلوب :

١- تحديد تكلفه مخزون اخر الفترة.

٢- تكلفه البضاعة المتاحه للبيع.

٣- تكلفه البضاعة المباعه.

باستخدام الطرق التالية :

١- طريقة التميز المحدد.

٢- طريقة متوسط التكلفة (المرجح ، والمتحرك).

٣- طريقة الوارد اولاً صادر اولاً على اساس الجرد الدوري والمستمر.

٤- طريقة الوارد اخيراً صادر اولاً على اساس نظام الجرد الدوري والمستمر.

(١١) البيانات التالية ظهرت في ١٩٩٦١٢/٣١/م:

العنصر	الكمية	التكلفة الاصلية	تكلفة السوق
١	٢٠٠	١٠٠٠	١٢٠٠
٢	٣٠٠	٢٥٠٠	٢٤٠٠
٣	١٦٠	٧٥٠	٧٤٠
٤	١٢٠	١٢٠	١١٠

المطلوب :

تطبيق قاعده التكلفه او السوق ايهما اقل لاستخراج قيمة المخزون السلعي اخر المدة لكل عنصر ولاجمالي المخزون .

(١٢) ظهرت الارصدة التالية بميزان المراجعة لشركة نونو التجارية كما في ١٢/٣١/ ١٩٩٦م (٥٥٠٠٠دينار) مخزون اول المده ، ٢١٠٠٠ دينار مشتريات خلال الفترة ، ٦٨٠٠٠٠ دينار مبيعات.

وعند الجرد في ١٢/٣١ اتضح ما يلي :

١- قدر المخزون السلعي اخر المدة على اساس سعر التكلفة بمبلغ ٧٨٠٠ دينار وسعر السوق ٧٤٠٠ دينار

المطلوب :

١- معالجة هبو ط اسعار المخزون بموجب طريقة التخفيض المباشر.

٢- معالجة هبوط اسعار المخزون بموجب طريقة مخصص البضاعة.

ابو رأفت

الفصل التاسع
الأصول طويلة الأجل الثابتة الملموسة

مفهوم الاصول طويلة الاجل (الاصول الثابتة) الملموسة :

الاصول طويلة الاجل مصطلح يطلق على تلك الاصول التي تكون ذات طبيعة مادية ملموسة، يتم اقتنائها من قبل الوحدة الاقتصادية للمساعدة في العملية الانتاجية لعدد من الفترات المحاسبية، ومن العناصر الشائعة لهذه الاصول : الأرض ، المباني، الآلات ، الاثاث، التركيبات، المعدات المكتبية، والسيارات، ولكل منها عمر انتاجي محدد وقد عرف معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز الاصول طويلة الاجل على انها تلك الاصول التي تستخدم من قبل الوحدة الاقتصادية بقصد الحصول على ايراد وليس بقصد بيعها اثناء النشاط العادي، تأسيسا لما تقدم فإن استهلاك هذه الاصول يجرى خلال اكثر من فترة محاسبية توافقا مع توزيع تكلفة الخدمات المستنفذه لكل اصل من هذه الاصول، يستثنى من ذلك الارض غير الزراعية، وأراضي مقالع الحجر وغيرها.

ونستطيع ان نميز عددا من الصفات التي تتصف بها الاصول طويلة الاجل منها مساهمتها لفترات طويلة (تزيد عن السنة) في العملية الانتاجية مع المحافظة النسبية على شكلها الطبيعي، وتفقد هذه الاصول اجزاء من قيمتها وعلى مراحل، ويتم احتساب قيمة الاجزاء المفقودة في الحياة العملية وفقاً لطرق معينة من تكلفة الاصل، ويسمى الجزء المفقود بقسط الاستهلاك، وهذا يعني ان تكلفة الاصول طويلة الاجل يتم توزيعها على فترات الاستخدام كعبء دفتري محملاً على دخل كل فترة جرى استخدام الاصل فيها.

الميزة الثانية لهذه الاصول انها تمتلك للمساعدة في العملية الانتاجية التي انشئت الوحدة الاقتصادية من اجلها، بمعنى اخر تمتلك هذه الاصول ليس بقصد اعادة البيع وتحقيق ربحاً من ذلك، الا انه وفي حالات معينة لا يمنع من اعادة البيع،

والميزة الثالث والاخيرة للاصول طويلة الاجل هي اتسامها بالطابع المادي، اي انها ذات طبيعة مادية ملموسة، والتي تميزها عن بقية الاصول الاخرى التي لا يمكن رؤيتها بالعين ولا يكون لها وجود مادي ملموس كشهر المحل، والعلامة التجارية، وحقوق الطبع... الخ.

أنواع الأصول طويل الأجل:

تستخدم في الوحدات الاقتصادية المختلفة العديد من الاصول لإنجاز العملية الإنتاجية تتناسب مع طبيعة عمل كل وحدة ومع حجم النشاط الذى تمارسه ويمكن تقسيم هذه الاصول على النحو التالي :-

أولاً : الأصول المادية (الملموسة):

ويقصد بها جميع انواع الاصول ذات الوجود المادي الملموس التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية بهدف استخدامها في العملية الانتاجية التي تمارسها. ومن اهم انواع هذه الاصول الآتي :

المنشآت والتركيبات:

يصنف ضمن المنشآت والتركيبات الاصول ذات الطبيعة المادية الملموسة، ويندرج في اطارها ، الاراضي، المباني، والمكاتب والاثاث..الخ. وابرز ما يميزها هو :-

عمرها الانتاجي:

ان تقديمها للخدمة دائما يكون اكثر من سنة ولها قيمة دفترية متناقصة مع عمرها الانتاجي بسبب الاستهلاك السنوى الذي يطرأ عليها بطرق مختلفة وبنسب مختلفة ايضا. وكذلك لها قيمتين حقيقيتين الاولى عند شراءها والثانية عند بيعها.

الغرض من اقتنائها ليس لاعادة بيعها بل لاستخدامها في العملية الانتاجية:

وهذه الخاصية تعتبر عامة لجميع انواع الاصول طويلة الاجل. وقد تقوم المنشأة الاقتصادية ببيع احد او بعض او جميع عناصرها لأي سبب كان. كأن يكون عدم انسجام الطراز مع التقدم التقني او ظهور اصول حديثة عن تلك التي تملكها الوحدة الاقتصادية، ولكن يبقى ذلك عارضا ولا يتكرر باستمرار.

كما ان المنشأت والتركيبات من الاصول المعمرة التي ينظر على انها مجموعة من الخدمات المتجانسة والتي تقدم خدماتها لفترات زمنية ليست بالقصيرة.

وتتكون هذه الاصول من عنصرين هما :-

أ- الأراضي :

يمكن اعتبار الاراضي من الاصول طويلة الاجل ذات الطابع الخاص الذي يميزها عن باقي انواع الاصول الاخرى التي تنضوي تحت الاصول طويلة الأجل، وذلك لكون عمرها الانتاجي غير محدد على خلاف الاصول الاخرى، وان قيمتها الانتاجية لا تتناقص بمرور الزمن، لذلك فان الاراضي تظهر بالقوائم المالية دون اخضاعها للأستهلاك.

ب - أصول ذات حياة انتاجية محدودة:

وهي جميع انواع الاصول الاخرى ذات الطابع المادي الملموس التي يتم استخدامها بشكل مباشر او غير مباشر في العمليات الانتاجية للوحدة الاقتصادية التي تحصل عليها لهذا الغرض، ويستثنى من ذلك الاراضي باعتبارها ذات عمر انتاجي غير محدد كما تم الاشارة اليه سابقاً.

ثانياً: الأصول القابلة للنفاذ:

المقصود بالاصول القابلة للنفاذ تلك الاصول التي تنتهي بانتهاء كمية العناصر التي تحويها من موارد طبيعية نتيجة الاستخراج، ويتناسب النفاذ طردياً مع كمية المستخرج من عناصر الموارد الطبيعية الاجمالية لهذه الاصول، ومن هذه الاصول حقول البترول ، المناجم ، الغابات... الخ.

ثالثا: الأصول غير الملموسة :

تشمل جميع انواع الاصول التي تتميز بانعدام كيانها المادي مثل شهرة المحل، العلامات التجارية، حقوق الاختراع ، حقوق التأليف، وسوف نؤجل البحث في هذا الموضوع الى فصل اخر من هذا الكتاب، علماً بان الاصول غير الملموسة تنقسم الى عنصرين هما :

أ- اصول غير ملموسة ذات حياة انتاجية محدودة.

ب - اصول غير ملموسة ذات حياة انتاجية غير محدودة .

ان جميع الاصول طويلة الاجل ينظر اليها على انها مخزون من الخدمات التي يستفاد منها لفترات طويلة ترتبط بالعمر الانتاجي لكل نوع من انواع الاصول وذلك وفقا للقوانين والتعليمات الصادرة في كل بلد والتي تنظم هذا الجانب ، ومن الملائم ان ننظر لهذه الاصول على انها تيار من الخدمات المتوقع ان يحصل عليها المالك.

وللبحث في موضوع تكلفة الاصل طويل الاجل بشكل مفصل وشامل سوف نقوم بتقسيمه الى ثلاث اقسام رئيسية هي : أولاً تحديد العناصر التي تدرج ضمن تكلفة تملك الاصل، وثانيا قياس تكلفة تملك الاصل طويلة الاجل، واخيراً كيفية معالجة تكاليف تملك الاصل [1].

(١) د. احمد نور، د. احمد بيسوني: المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٧م ص٤٣٩.

أ- عناصر تكاليف الأصول طويلة الاجل الملموسة (المعمرة):

لتحديد عناصر تكاليف الاصل طويل الاجل يجب اولاً التمييز بين نوعين من هذه الاصول، الاول منها يعتبر صالح للأستخدام بمجرد شرائه ونقله الى المكان المناسب للعمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية، ولذلك فإن تكلفة الاصل في مثل هذه الحالة عبارة عن سعر شراء الاصل وفقاً لفاتورة الشراء مضافاً اليها تكاليف النقل، ومن امثلة هذا النوع من الاصول الآلات الحاسبة والكاتبة، اما النوع الثاني من الاصول هو ذلك النوع الذي عند شرائه ونقله الى المكان المناسب يحتاج الى بعض النفقات الضرورية واللازمة لعملية التشغيل وعليه فإن تكلفة الاصل لهذا النوع تكون شاملة سعر الشراء وفقاً للفاتورة مضافاً اليها كافة المصاريف اللازمة والضرورية حتى يصل الى مقر العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية والمصاريف بالاضافة الى النفقات الاخرى لاعداده للتشغيل لحين يصبح جاهزاً للإستخدام، مثال ذلك استيراد معصرة زيتون من خارج البلد فإن تكلفة هذا الاصل تكون عبارة عن سعر الشراء مضافا اليها كافة المصاريف لنقلها الى مكان التشغيل ومصاريف اعداد المنصات الخرسانية المرتبطة بعمليات التجميع والقواعد والتركيب والفحص، والتي تعالج على انها جزء من تكلفة الاصل، كما ان النفقات الناجمة عن الإضافات والتحسينات على الاصول طويلة الاجل بعد تشغيلها تعتبر ايضا جزء من تكلفة الاصل، لان الهدف من الإضافات والتحسينات هو زيادة او تحسين القدرة الانتاجية للاصل بقصد تحقيق خدمات اضافية منه في المستقبل ، ولذلك فإن جميع المصروفات السابقة والتي تكون جزء من تكلفة الاصل تعتبر مصروفات رأسمالية، وما عدا ذلك تعتبر مصروفات ايرادية تحمل على الفترة المالية الجارية.

وتأسيسا على ما تقدم فإن التكلفة التاريخية هي الاساس في تقيم هذا النوع من الاصول ويرجع السبب في استخدام التكلفة التاريخية الى ما يلي[1]:-

١- انها تمثل التكلفة الحقيقية وقت الحصول على الاصل .

٢- انها ناتجة عن عملية تبادل حقيقية وليست افتراضية ولذا يمكن الاعتماد عليها.

٣- عند استخدام طرق اخرى لتقيم الاصل ونجم عنها مكاسب او خسارة فيجب ان لا تؤخذ بنظر الإعتبار ما دام الاصل ما زال في حيازة الوحدة الاقتصادية.

---

(١) دونالد كيسو، جيري ويجانت: المحاسبة المتوسطة الجزء الاول، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ، الرياض ، ١٩٨٨م، ص ٣٨٦.

تكلفة الأراضي :

تعتبر من الاصول طويلة الاجل، والمتمثلة في الممتلكات الطبيعية الملموسة والمنظورة بالعين وعمرها الانتاجي غير محدد، وتشمل تكلفتها سعر الشراء مضافا اليها المصاريف الاضافية الاخرى المتمثلة بالرسوم القانونية مثل ضرائب، ورسوم تسجيل الملكية، واتعاب السماسرة، واتعاب محاماة وغيرها، وكذلك مصاريف ازالة المباني القديمة والانقاض ان وجدت وتنظيفها لتهيئتها للاستخدام المطلوب. وتحتسب كلفة الاراضي محاسبيا كوحدة منفصلة عن المنشآت التي تقام عليها.

مثال :

نفرض ان احدى الشركات قامت بشراء ارض وعليها مبنى قديم وان قيمة الشراء كانت ٨٠٠٠٠ د وقد تم صرف مبالغ اضافية المصاريف الاخرى قدرها ٥٠٠٠ د وان تكلفة ازالة المبنى القديم الذي كان عليها بلغت (٧٠٠٠ د) علماً ان الانقاض قد بيعت بمبلغ ٢٠٠٠د فتصبح تكلفة الاراض كالآتي :

تكلفة شراء الأرض		٨٠٠٠٠
المصاريف الاضافية	٥٠٠٠	
تكلفة ازالة المبني القديم	٧٠٠٠	
ناقص : المتحصل من بيع الأنقاض	٢٠٠٠ (-)	١٠٠٠٠
تكلفة الأرض		٩٠٠٠٠

وتجدر الاشارة الى أن الأرض لا تتأثر بالإستخدام ما عدا الاراضي الزراعية التي تفقد من خصوبتها الإنتاجية بالتدريج، او تكون عرضه للتلف او التآكل.

مثال :

قامت شركة الجنوب بشراء قطعة ارض لأنشاء مصنع عليها مساحتها ٣٠٠م سعر المتر الواحد ٢٠ د. وقد دفعت عليها المصاريف التالية:

١- ٥٪ من سعر الشراء عمولة مكتب العقارات .

٢- ١٠٠ د. رسوم تسجيل الأرض.

٣- ٥٠ د. اتعاب المحامي الذي قام بإتمام عملية تسجيل الارض.

٤- ٢٠٠د. ضرائب عقار مستحقة على الارض تحملتها الشركة بموجب الإتفاق مع البائع.

٥- ٥٠٠ د. مصاريف تهديم المبنى القديم المشيد على الارض.

٦- ١٠٠٠د. تكلفة سور حول القطعة وممر يربط الارض مع الشركة .

علماً بأن الشركة بعد تهديم المبنى القديم قامت ببيع انقاضه بمبلغ ٣٥٠ د وبتاريخ ١٩٩٦/١/١م أصبحت الارض جاهزة للإستخدام في اغراض الشركة التشغيلية.

المطلوب : احتساب تكلفة الارض.

الحل :

٢٠×٣٠٠= ٦٠٠٠ د. سعر شراء الارض،

٦٠٠٠ ×٥٪ =٣٠٠ د. عمولة السمسار

سعر الشراء	٦٠٠٠
يضاف:	
عمولة سمسرة	٣٠٠
رسوم تسجيل	١٠٠
أتعاب محاماة	٥٠
ضرائب عقار مستحقة	٢٠٠
م. تهديم المبني القديم	٥٠٠
	٧١٥٠
يطرح: مستحصلات نقدية عن بيع أنقاض	٣٥٠
تكلفة الأرض	٦٨٠٠ دينار

اما تكلفة السور المقام حول الارض والممر الذي يربط الارض بمقر الشركة البالغة ١٠٠٠ دينار فإنها لا تعتبر من ضمن تكلفة الارض وانما تثبت في حساب يطلق عليه حساب تحسينات الأرض يعامل بشكل مستقل عن حساب الارض. وعليه سوف يظهر لدينا بموجب المثال السابق حسابين لاصلين مستقلين هما :

حـ/ تكلفة الارض ٦٨٠٠ دينار

حـ/ تحسينات الارض ١٠٠٠ دينار

ولو فرضنا ان البلدية فرضت على الشركة مبلغ ٣٠٠ دينار كرسوم تحسينات خاصة اجرتها قرب الارض التي اشترتها الشركة، ففي هذه الحالة تضاف قيمتة الرسوم السابقة الى تكلفة الارض لتصبح ٧١٠٠ دينار (٦٨٠٠ + ٣٠٠) .

تكلفة المباني :

تدخل في تكلفة المباني كل ما ينفق نقداً او عيناً او ما يعادلهما في سبيل الحصول على المباني بقصد الامتلاك سواء كان ذلك يتم بواسطة التشييد او الشراء وغالبا تشمل تكلفة المباني على جميع المصاريف اللازمة والضرورية لامتلاك المباني لغاية ان تصبح معدة للإستخدام مثل : اجور العمال، مواد البناء الاولية، رسوم التسجيل وغيرها. أما اذا عهدت مسؤولية تشييد المباني الى مقاول، ففي هذه الحالة تكون تكلفة المباني متمثلة بقيمة العقد المبرم بين الطرفين.

اما مصاريف الصيانة بعد تشييد واستخدام المبنى فهي تعتبر مصروفات ايرادية تحمل بها الفترة التي حدثت فيها.

ومن المشاكل المحاسبية التي تصادف المحاسب في الحياة العملية هي معالجة المبنى القديم الذي سيتم استبداله بالمبنى الجديد. فكيف يتم معالجة تكلفة إزالة المبنى او المباني القديمة من حيث اعتباره من عناصر تكلفة الاراضي او تكاليف المباني الجديدة. وتتم معالجة هذه المشكلة وفق الرأيين التاليين [1]:

١- اذا كان الغرض الاساسي من شراء الاراضي هو تشييد بناء جديد يختلف عن المبنى القديم، فتعتبر جميع التكاليف المتعلقة بإزالة المبنى القديم جزء من تكلفة الاراضي ولذلك تحمل لحساب الاراضي.

٢- اما اذا كان إزالة المبنى القديم بهدف انشاء مبنى جديد بدلا عنه يستخدم في الاغراض التشغيلية فإن تكاليف الإزالة تعتبر مصروفات ايرادية تحمل على الفترة التي نفذت خلالها عملية الإزالة وبنفس الطريقة تعالج الإيرادات الناجمة عن بيع الانقاض، حيث هي الاخرى تعتبر ايرادات تخص الفترة التي تحققت فيها.

والاساس في المعالجة السابقة هو البحث عن العلاقة السببية بين النفقة وتكلفة الاصول، اي ايجاد الرابطة بين النفقة وتكلفة الاصل « ان المعيار الاساسي الذي يستخدم في مثل هذه الحالات هو هل توجد علاقة سببية بين النفقة واحد عناصر الاصول، بمعنى انه ينبغي البحث في مدى ارتباط النفقة بالاصل الذي تمتلكه المنشأة، وبناء على ذلك فإنه اذا حصلت المنشأة على قطعة ارض لأستخدامها في اغراض البناء، فإن جميع التكاليف المتعلقة بوضع الاراضي في حالة تمكن من استخدامها في الغرض المشتراه من اجلة تعتبر جزء من تكلفة الاراضي، ولكن من ناحية اخرى فان تكاليف تحليل وفحص التربة اللازمة لتحديد نوع الاساس المطلوب لا تعتبر جزء من تكلفة الاراضي» [2].

---

(١) دونالد كيسو، جيري ويجانت: مصدر سابق ص ٣٨٨.

(٢) د. خيرت ضيف، د احمد نور، د. احمد بسيوني: مصدر سابق ص ٤٠٠.

والمسألة الاخرى التي يمكن ان نشير اليها هنا هي كيف يتم معالجة تكلفة المباني عند الشراء؟ وما الحكم على نفقات الإصلاحات والصيانة الضرورية واللازمة لإستكمال المبنى لاغراض تهيئته للاستخدام الفعلي في العمليات التشغيلية؟ من عرض المشكلة الاخيرة يمكن تقسيم الاجابة عليها الى شقتين: الاول هو تكلفة المبنى عند الشراء وهو جاهز للأستعمال بعد توقيع عقد الشراء ففي هذه الحالة تكون عناصر التكلفة سعر الشراء مضافاً اليه كافة المصروفات الضرورية واللازمة لانتقال ملكيته الى المشترى كرسوم التسجيل ، أتعاب المحامي، عمولة السماسرة، الضرائب المستحقة. اما مصروفات الصيانة والإصلاحات التي يتم انفاقها بعد انتقال ملكيته للمشترى واستخدامه في العمليات التشغيلية فهي تعتبر من المصروفات الايرادية التي تحمل على الفترة التي تمت فيها هذه المصروفات. ولكن اذا كانت هذه المصروفات هي لاستكمال تجهيز المبنى للإستخدام الفعلي في العمليات التشغيلية ففي هذه الحالة تعتبر جزء من تكلفة المبنى [1].

مثال (٢) :

بتاريخ ١٩٩٥/١/١٥ م قررت احدى الشركات تشييد مبنى يستخدم في الاغراض الإنتاجية للشركة ولهذا الغرض قامت وبنفس التاريخ شراء ارض بلغت تكلفتها ٦٠ ٠٠٠ دينار، ثم باشرت تحت اشراف مجموعة من المهندسين المختصين في تنفيذ البناء وخلال فترة التشييد التي استمرت لغاية ١٩٩٦/١/١٥ انفقت المبالغ التالية:

١- أجور عمال بناء	١٠٠٠٠٠ دينار
٢- مواد بناء	٢٥٠٠٠٠ دينار
٣- أتعاب المهندسين	٥٠٠٠٠ دينار
٤- رسوم تسجيل المبنى	١٥٠٠ دينار

المطلوب / احتساب تكلفة المبنى .

---

(٢) د. احمد نور ، د. احمد بسيوني : مصدر سابق ص ٤٤٣-٤٤٤ بتصرف.

الحل:

تكلفة الأرض	٦٠٠٠٠ دينار
يضاف:	
أجور عمال البناء	١٠٠٠٠٠دينار
مواد بناء	٢٥٠٠٠٠دينار
أتعاب المهندسين	٥٠٠٠٠ دينار
رسوم تسجيل	١٥٠٠ دينار
تكلفة المبنى	٤٦١٥٠٠ دينار

ملاحظة / عند احتساب استهلاك المبنى اعتبارا من تاريخ استخدامه في ١٩٩٦/١/١٥م يتم فصل تكلفة الارض عن التكلفة الاجمالية للمبنى، بمعنى اخر يحتسب الاستهلاك على مبلغ ٤٠١٥٠٠ دينار باعتبار ان تكلفة الارض ٦٠٠٠٠ دينار لا تخضع الى الاستهلاك.

مثال (٣) :

فلو قررت الشركة في مثالنا رقم (١) بتشييد مبنى لاغراض اعمال الشركة وقد اعطى هذا المبنى لاحد المقاولين واتفقت الشركة مع المقاول على تشييد المبنى بكلفة قدرها ٣٠٠٠٠٠ د. فيكون تكلفة المبنى هي :-

٣٠٠٠٠٠ دينار وحسب شروط الاتفاق مع المقاول

مثال (٤) :

اشترت شركة مبنى قديم بمبلغ ٢٥٥٠٠٠ دينار بهدف استخدامه بما يخدم العمليات التشغيلية للمشروع وبعد الانتهاء من اجراءات نقل الملكية اجرت الشركة بعض الاصلاحات الضرورية على المبنى وقد انفقت في سبيل ذلك مبلغ ١٥٠٠٠ دينار حتى امكن ان يكون جاهزاً للإستخدام .

المطلوب / احتساب تكلفة المبنى :

الحل :

سعر الشراء	٢٥٥٠٠٠
يضاف :	
مصاريف اصلاحات	١٥٠٠٠
تكلفة المبنى	٢٧٠٠٠٠

تكلفة الآلات والتركيبات :

تشتمل الآلات على مجموعة من العناصر مثل الآلات والمعدات المكتبية ووسائط النقل المختلفة والأثاث والمفروشات والحاسبات الالكترونية والتركيبات المكتبية وغيرها من العناصر التي تدخل ضمن هذه المجموعة من الاصول. ويتم اثبات تكلفة كل عنصر من هذه العناصر بحساب مستقل يسمى باسم الاصل وتشمل تكلفة هذه الاصول على ثمن الشراء مضافا اليه كافة المصروفات الضرورية واللازمة للحصول عليه واعداده للتشغيل مثل مصاريف النقل والتأمين وكافة التكاليف اللازمة لتركيبه وتشغيله وأي مصروفات أخرى لازمة لادخال أي تعديلات عليه.

تكلفة التحسينات (التجهيزات):

ويقصد بالتحسينات او التجهيزات الإضافات الرأسمالية التي يتم أدخالها على أي أصل ثابت بقصد زيادة مقدرته الانتاجية او استكمال غايات استخدامه مثل اضافة مصعد كهربائي لمبنى يستخدم في المهمات التشغيلية غير مملوك للوحدة الاقتصادية او يتم تضمينه بعض الاضافات الضرورية مثل اقامة ارفف في بعض المحلات غير المملوكة للوحدة الاقتصادية ، ولذلك فإن هذه التحسينات او التجهيزات الإضافية تسجل بحساب مستقل ويتم استهلاكها حسب العمر الإنتاجي المتوقع لها. وعند تأجير المبنى والتجهيزات يتم استهلاكها خلال مدة الايجار او خلال العمر الاقتصادي للأصل ايهما اقصر[1].

ب – قياس تكلفة تملك الأصول طويلة الاجل :

الهدف من قياس تكلفة تملك الاصول طويلة الاجل هو تحديد القيمة النقدية او المقابل النقدي الذي تتحمله الوحدة الاقتصادية في سبيل تملك أصل من الأصول طويلة الاجل، وتحدد القيمة على اساس مقدار المقابل النقدي او ما يعادله والتي تم التضحية به مقابل الحصول على الاصل او القيمة السوقية للاصل ايهما اكثر وضوحاً «يجب تحديد قيمة الاصل في تاريخ الحصول عليه على اساس القيمة «السوقية العادلة» Fair Market value للأصل الذي تم التضحية به مقابل الحصول على ذلك الاصل، او القيمة السوقية العادلة للاصل الذي تم الحصول عليه ايهما اكثر وضوحاً [2].

ان تحديد القيمة السوقية بتاريخ الحصول على الاصل تثير كثيراً من المشاكل المتعلقة بمعني لفظ المقابل النقدي، ولمعالجة هذه الموضوعة لا بد مناقشة بعض الامور المهمة ذات العلاقات وهي[3]:

---

(١) د. جمعة خليفة الحاسي، د. محمد مفتاح بيت المال، د. سالم محمد بن غربية: المحاسبة المتوسطة، منشورات جامعة قاريونس ، الطبعة الثانية، الجماهيرية الليبية بنغازي صفحة ٤٠٠.

(٢) دونالد كيسو ، جيري ويجانت : مصدر سابق صفحة ٣٩١.

(٣) المصدر سابق الذكر.

١- الخصم النقدي .

٢- الشراء بالاجل .

٣- الاستبدال باصول غير نقدية.

٤- الهبات والتبرعات.

الخصم النقدي :

كثيراً ما يحدث في الحياة العملية شراء اصل بخصم نقدي نتيجة لدفع الوحدة الاقتصادية قيمة الاصل خلال فترة زمنية معينة، ولذلك فإن قيمة الاصل يظهر في هذه الحالة على اساس سعر الشراء مطروحاً منه قيمة الخصم النقدي المكتسب فعلاً، ففي حالة شراء آلة بمبلغ ١٥٠٠٠ دينار وبخصم نقدي ٢٪ -١٠ او ن -٣٠ فإذا استفادت الوحدة الإقتصادية من الخصم النقدي تكون تكلفة الالة بالصورة التالية:

سعر الشراء ١٥٠٠٠ دينار

يطرح:

الخصم النقدي ٣٠٠ = ١٥٠٠٠× ٢٪

تكلفة الاصل ١٤٧٠٠ دينار

وهناك من يرى تخفيض الخصم النقدي من سعر الشراء سواء استفادت الوحدة الاقتصادية منه او لم تستفد، واعتبارا مبلغ الخصم النقدي غير المكتسب نتيجة عدم الإستفادة من شروط تعجيل الدفع خسارة يحمل على مصروفات الفترة الجارية.

مثال (٤):

بتاريخ ٥/١ اشترت شركة صناعية الة بمبلغ ٢٥٠٠٠ دينار بشروط دفع ٥٪ -٥ ايام او ن -١٠ تسليم محل المشتري، وينص الاتفاق على تحمل البائع كافة مصاريف التركيب والتشغيل حتى تصبح صالحة للإستخدام.

المطلوب / إحتساب تكلفة الاصل على اساس الفرضين المستقلين التاليين:

١- استفادت الشركة من الخصم النقدي، وهي تتبع سياسة اثبات الخصم النقدي عند الاستفادة منه فقط (طريقة اجمالي الفاتورة).

٢- لم تستفد الشركة من الخصم النقدي ، وهي تتبع سياسة اثبات الخصم النقدي عند الاستفادة منه فقط (طريقة صافي الفاتورة).

الحل :

١- احتساب تكلفة الالة بموجب الفرض الاول:

سعر الشراء ٢٥٠٠٠ دينار

يطرح:

الخصم النقدي ٢٥٠٠٠ × ٥٪ = ١٢٥٠

تكلفة الاصل ٢٣٧٥٠ دينار

وتتم القيد في الدفتر اليومي :

٢٥٠٠٠ من حـ/ الآلة

الى مذكورين :

٢٣٧٥٠ حـ/ النقدية

١٢٥٠ حـ/ خصم مكتسب

٢- إحتساب تكلفة الآلة بموجب الفرض الثاني :

سعر الشراء ٢٥٠٠٠ دينار

يطرح:

الخصم النقدي ٢٥٠٠٠ ×٥٪ ١٢٥٠

تكلفة الاصل ٢٣٧٥٠ دينار

٢٣٧٥٠ من حـ/ الآلة

٢٣٧٥٠ الى حـ/ النقدية

من المثال السابق نلاحظ ان كلا الطريقتين تأخذ بنظر الاعتبار عند احتساب تكلفة الاصل قيمة الخصم النقدي، الا ان الافتراض الثاني (عند عدم استفادة الوحدة الإقتصادية من قيمة الخصم النقدي المتاح) فيعتبر خسارة يحمل على ايرادات الفترة الجارية.

اي :

١٢٥٠ من حـ/ خصم نقدي

١٢٥٠ الى حـ/ الصندوق

١٢٥٠ من حـ/ أ . خ

١٢٥٠ الى حـ/ خصم نقدي (مفقود).

الشراء الأجل :

عند شراء اصل بموجب شروط الدفع المؤجل فإن قيمة الاصل تحتسب على اساس ايجاد المقابل النقدي للأصل في تاريخ الشراء، او يتم احتسابه على اساس الأخذ بنظر الاعتبار سعر الفائدة الضمني الذي يشير اليه عقد الشراء.

فعلى سبيل المثال قد تحصل شركة على اصل مقابل دفع مبلغ ٢٥٠٠ دينار في نهاية كل سنة اعتباراً من السنة الاولى ولمدة عشرة سنوات. فإذا تجاهلنا الفوائد الضمنية المحتسبة عند الاتفاق فمعني ذلك ان تكلفة الاصل هي عبارة عن قيمة القسط السنوي مضروباً في عدد الاقساط (١٠×٢٥٠٠)، الا ان هذه الطريقة لا تبين التكلفة الحقيقية للأصل نظراً لتجاهلها قيمة الفائدة وهي بالتالي تعتبر غير مقبولة، ولمعالجة هذه المسألة يتم البحث عن المقابل النقدي لقيمة الاصل في تاريخ الشراء، فإذا كانت القيمة عند الشراء بمبلغ ٢٠٠٠٠ دينار، فإن المبلغ الاخير يعتبر تكلفة الاصل الذي يتم اثباته بالسجلات، واعتبار الفرق بين السعر الاول ٢٥٠٠٠ دينار والتكلفة الحقيقية ٢٠٠٠٠ دينار مصاريف فوائد تحمل على دخل الفترة التي تخصها . وفي حالة عدم امكانية احتساب التكلفة بالطريقة السابقة فإنه يجب تقدير سعر الفائدة الضمني لعقد الشراء ، فلو فرضنا ان سعر الفائدة بموجب عقد الشراء يبلغ ٥٪ فتكون القيمة الحالية لعشرة دفعات بمبلغ ٢٥٠٠ دينار هي ٢٠٠٠٠ دينار تقريبا، ولذلك فإن تسجيل تكلفة تملك الاصل، وسداد القسط الاول والثاني على سبيل المثال تكون كالآتي:

٢٠٠٠٠ من حـ/ الآلات تاريخ الحصول على الأصل

٢٠٠٠٠ الى حـ/ الدائنين (او عقد توريد الآلات المتسحقة)

(اثبات شراء الآلات بعقد يتطلب دفع مبلغ ٢٥٠٠ دينار سنوياً لمدة عشر سنوات، بسعر فائدة ٥٪ قيمتها المالية هي ٢٠٠٠٠ دينار).

وعند سداد قسط العقد في نهاية السنة الاولى يظهر القيد على النحو التالي:

من مذكورين

١٠٠٠ حـ/ مصاريف فوائد

١٥٠٠ حـ/ الدائنين (او عقد توريد الآلات المستحقة)

٢٥٠٠ الى حـ/ البنك (او النقدية)

(اثبات الفائدة المستحقة على مبلغ ٢٠ ٠٠٠ دينار لمدة سنة وسداد جزء من الالتزام المستحق من عقد توريد الآلات)

اما في نهاية السنة الثانية فيظهر القيد على الصورة التالية :

من مذكورين

٩٢٥ حـ/ مصاريف فوائد

١٥٧٥ حـ/ الدائنين (أو عقد توريد الالات المستحقة)

٢٥٠٠ الى حـ/ البنك (او النقدية)

[اثبات سداد القسط المستحق من عقد توريد الآلات والفائدة على مبلغ (٢٠ ٠٠٠-١٥٠٠)]

وهكذا يتم احتساب فائدة الاقساط المتبقية بنفس الطريقة السابقة اي من الرصيد المستحق بعد استبعاد القسط المسدد في السنة السابقة [١].

مثال (٥):

اشترت شركة آلة خراطة بمبلغ ١٥٠٨٠ دينار على ان يتم تسديد قيمتها على أربعة اقساط سنوية متساوية. قيمة كل قسط ٣٧٧٠ دينار علماً بان القيمة السوقية لهذه الآلة تبلغ ١٤٠٠٠ دينار.

المطلوب :

١- اثبات قيمة الالة في دفتر يومية الشركة.

٢- اثبات اقساط تسديد قيمة الآلة والفوائد المترتبة عليها.

٣- بيان تأثير العمليات السابقة على الحسابات المختصة.

(١) د. خيرت ضيف، د. احمد نور، د. احمد بسيوني: مصدر سابق صفحة ٤٠٧-٤٠٨.

في نهاية السنة الثانية :

من مذكورين

٣٤٥٠,٥ حـ/ الدائنين

٣١٩,٥ حـ/ مصاريف الفوائد

٣٧٧٠ الى حـ/ البنك (او النقدية)

اثبات سداد القسط المستحق من عقد شراء آلة الخراطة والفائدة على المبلغ (١٤٠٠٠-٣٣٥٠) × ٣٪ .

في نهاية السنة الثالثة :

من مذكورين

٣٥٥٠,٠١٥ حـ/ الدائنين

٢١٩,٩٨٥ حـ/ مصاريف الفوائد

٣٧٧٠ الى حـ/ البنك (او النقدية)

اثبات سداد القسط المستحق من عقد شراء آلة الخراطة والفائدة على المبلغ (١٤٠٠٠-٦٨٠٠,٥) ٣٪.

في نهاية السنة الرابعة :

من مذكورين

٣٦٤٩,٤٨٥ حـ/ الدائنين

١٢٠,٥١٥ حـ/ مصاريف الفوائد

٣٧٧٠ الى حـ/ البنك (او النقدية)

(إثبات سداد القسط المستحق من عقد شراء آلة الخراطة والفائدة على المبلغ (١٤٠٠٠-١٠٢٥٠,٠١٥) × ٣٪).

ثانياً حسابات الاستاذ :

منه	حـ/ الدائنين	له
٣٣٥٠ الى حـ/ البنك	١٤٠٠٠ من حـ/ الالات	
٣٤٥٠,٥ الى حـ/ البنك		
٣٥٥٠,٠١٥ الى حـ/ البنك		
٣٦٤٩,٤٨٥ الى حـ/ البنك		
١٤٠٠٠	١٤٠٠٠	

الحل :

من المعلومات الواردة في المثال يتضح ان القيمة السوقية للآلة تبلغ ١٤٠٠٠ دينار.وهو يمثل قيمة الالة التي يجب ان يثبت بالدفاتر لان سعر الشراء ١٥٠٨٠ دينار يشمل على فوائد تأخير ضمنية.

أولاً – قيود اليومية :

١٤٠٠٠ من حـ/ الآلات تاريخ الحصول على الاصل

١٤٠٠٠ الى حـ/ الدائنين .

وفي نهاية كل سنة من السنوات الاربعة عند دفع القسط المستحق يتم احتساب الفوائد المتعلقة بتلك الفترة ويتم تحميله على حساب الدخل. وتحتسب الفوائد على اساس سعر الفائدة الضمني باستخدام جداول القيمة الحالية بواسطة المعادلة التالية:

القيمة الحالية = معامل القيمة الحالية لدينار × قيمة القسط

١٤٠٠٠ = معامل القيمة الحالية × ٣٧٧٠

معامل القيمة الحالية = ١٤٠٠٠

٣٧٧٠

= ٣,٧١٣٥

وبالنظر الى جدول القيمة الحالية نلاحظ ان هذا المعامل يقع تحت عمود ٣٪ تقريباً.

وبذلك يكون نصيب السنة الاولى من الفوائد :

١٤٠٠٠ × ٣٪ = ٤٢٠ دينار

وعليه يكون قيد القسط الاول مع الفوائد بالصورة التالية:

من مذكورين نهاية السنة الأولى

٣٣٥٠ حـ/ الدائنين

٤٢٠ حـ/ مصاريف الفوائد

٣٧٧٠ الى حـ/ البنك (او النقدية)

اثبات سداد القسط المستحق من عقد شراء آلة الخراطة والفائدة على المبلغ (١٤٠٠٠ ×٣٪).

منه	حـ/ مصاريف الفوائد	له
٤٢٠ الى حـ/ البنك		٤٢٠ من حـ/ أ.خ السنة الأولى
٣١٩,٥ الى حـ/ البنك		٣١٩,٥ من حـ/ أ.خ السنة الثانية
٢١٩,٩٨٥ الى حـ/ البنك		٢١٩,٩٨٥ من حـ/ أ.خ السنة الثالثة
١٢٠,٥١٥ الى حـ/ البنك		١٢٠,٥١٥ من حـ/ أ.خ السنة الرابعة
١٠٨٠		١٠٨٠

من الارصدة الظاهرة في حسابي الدائنين ومصاريف الفوائد يتبين ان مجموع الحسابين السابقين (١٤٠٠٠+ ١٠٨٠) هي مساوية لقيمة شراء الماكينة البالغ ١٥٠٨٠ دينار.

مثال (٦):

اشترت شركة آلة بمبلغ ١٠٥٠٠ وتعهدت بدفع قيمتها على ثلاثة اقساط قيمة كل قسط ٣٥٠٠ دينار وسحبت مقابل ذلك ثلاث اوراق دفع كل ورقة مساوية لقيمة القسط علماً ان القيمة السوقية لهذه الآلة تبلغ ٩٠٢٠ دينار.

المطلوب/

١- اثبات قيد الشراء.

٢- اثبات قيود تسديد اوراق الدفع.

الحل :

تمهيد الحل :

أ- القيمة الحالية = معامل القيمة الحالية لدينار × قيمة القسط

٩٠٢٠ = معامل القيمة الحالية لدينار × ٣٥٠٠

$$\text{معامل القيمة الحالية لدينار} = \frac{٩٠٢٠}{٣٥٠٠}$$

$$= ٢,٥٧٧١$$

وعند مطابقة المعامل السابق مع جداول القيمة الحالية لدفعة تحت ن = ٣ نجده انه يقع تحت عمود ٨٪.

٢- قيمة الشراء - القيمة السوقية للآلة = قيمة الفوائد مدفوعة مقدماً

١٠٥٠٠ - ٩٠٢٠ = ١٤٨٠ دينار

قيد الشراء :

من مذكورين

٩٠٢٠ حـ/ الآلات

١٤٨٠ حـ/ فوائد مدفوعة مقدماً

١٠٥٠٠ الى حـ/ اوراق الدفع

نهاية السنة الاولى:

من مذكورين

٣٥٠٠ حـ/ اوراق دفع

٧٢١,٦ حـ/ مصروف فوائد

الى مذكورين

٧٢١,٦ حـ/ فوائد مدفوعة مقدماً

٣٥٠٠ حـ/ النقدية

اثبات سداد ورقة الدفع المستحقة من عقد شراء الآلة والفائدة على الورقة (٩٠٢٠×٨٪)

نهاية السنة الثانية :

اصل الدين – صافي القسط المسدد = الرصيد المتبقي ×٨٪.

٩٠٢٠- (٣٥٠٠ + ٧٢١,٦) × ٨٪ = ٣٨٣,٨٧٢ دينار مصروف الفوائد.

من مذكورين

٣٥٠٠ حـ/ اوراق الدفع

٣٨٣,٨٧٢ حـ/ مصروف فوائد

الى مذكورين

٣٥٠٠ حـ/ النقدية

٣٨٣,٨٧٢ حـ/ فوائد مدفوعة مقدماً

اثبات سداد ورقة الدفع المستحقة (الثانية) من عقد شراء الآلة والفائدة على الورقة.

وفي نهاية السنة الثالثة يتم اتباع نفس الخطوات المتبعة في نهاية السنة الثانية في احتساب الفوائد على رصيد الدين.

الإستبدال بأصول غير نقدية:

قد يحدث لدى بعض الوحدات الإقتصادية استبدال الأصول او احدهما بأصول أو أصل أخر وقد يتم الاتفاق على تساوي قيمة الأصل القديم بالاصل الجديد او دفع او استلام مبلغ نقدي مقابل الأصل المتنازل عنه، ويتم التقيم بين الأصل المستبدل والأصل المتنازل عنه بالقيمة السوقية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، على ان تكون قيمة التقيم واضحة، وفي حالة تعذر تحديد القيمة السوقية يستعاض عنها بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل لتقيم الاصل البديل. والمشكلة التي تواجه المحاسب عند استخدام القيمة السوقية للأصل المستبدل هي كيف يتم معالجة الفرق بين القيمتين؟ حيث اذا كانت القيمة الدفترية اكبر من القيمة السوقية يعني ذلك تحقيق مكاسب، أما اذا كانت اقل من القيمة السوقية فإن ذلك يؤدي الى حدوث خسائر. وذلك انسجاماًمع تطبيق مبدأ «التحقق» عند مقايضة اصل باخر غير متماثل معه. والأمر يختلف تماماً عند مبادلة اصلين متماثلين حيث هنا يتم استبعاد الزيادة او النقص في القيمة النقدية للأصلين المتبادلين لطرفي التبادل «طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يجب ان يقوم الأصل المشتري على اساس القيمة السوقية للأصل الذي تم استبداله او الأصل الذي تم الحصول عليه، ايهما اكثر وضوحاً. اما اذا تعذر تحديد القيمة السوقية لاي من الاصلين. فيجب استخدام القيمة الدفترية للأصل المستبدل لتقويم الاصل البديل. واذا ما استخدمنا القيمة السوقية للأصل المستبدل فهذا قد يؤدي الى تحقيق مكاسب او خسائر عن عملية الإستبدال (الفرق بين القيمة الدفترية والسوقية). وهذا يتمشى مع تطبيق مبدأ «التحقق» عندما تكتمل عملية المبادلة وخاصة اذا كان الاصلان المتبادلان غير متماثلين Dissimilar مثل مقايضة قطعة أرض مع مبنى أو معدات مع مخزون سلعي.

ويعدل تطبيق هذه القاعدة عندما يتم تبادل اصلين (مع استبعاد النقدية) متماثلين (Similar Nanmonetar) مثل مخزون السلعي مع مخزون شركة اخرى مختلف اللون او الحجم. ولا نستطيع ان نقول ان هناك ارباحاً قد تحققت نظراً لعدم حدوث واقعة بيع او شراء فعلية. وكذلك اذا كان التبادل يشمل اصول ثابتة متماثلة (اصول مملوكة بغرض استخدامها في انتاج الإيرادات مثل مبادلة قطعة ارض بإخرى او آلة بآلة مماثلة)، فانه لا يجب ان يعترف باى مكاسب قد تتحقق عن هذه العملية نظراً لان هذه المبادلة لا تمثل عملية اقتصادية كاملة (لتوقع عدم زيادة المنفعة)،

.. وعلى العكس من ذلك

فيجب ان نعترف بأية خسارة قد تحدث وتحمل فوراً على دخل الفترة الجارية طبقاً لمبدأ (الحيطة والحذر). وقد تتضمن بعض عمليات مبادلة الاصول المتماثلة نقدية واصولا اخرى غير نقدية معاً، فيفترض ان الشخص الذي استلم نقدية واصلا غير نقدي نظير الاصل الممنوح للشخص الاخر قد قام بعمليتين اقتصاديتين مختلفتين في ان واحد، وهما (١) استبدال جزءاً من الاصل الذي كان يمتلكه باصل اخر (٢) وباع الجزء الاخر من هذا الاصل نظير نقدية. وعليه قد تتحقق مكاسب او خسائر نتيجة لاستغنائه عن هذا الجزء من الاصل الذي تم بيعه [١].

ومما تقدم يمكن ان نخلص باستنتاج مختصر لعملية الاستبدال بأصول غير نقدية مفاده الآتي :

١- يتم الاعتراف بالخسائر الناجمة عن المقايضة، سواء كانت ناجمة عن اصول متماثلة او اصول غير متماثلة، وما دام تم الإعتراف بهذه الخسائر فلا بد والحالة هذه من اثباتها بالدفاتر المحاسبية.

٢- اذا كانت نتيجة المقايضة بالاصول المتماثلة تحقيق ارباح فلا يجب الإعتراف بها. ونظراً لعدم الإعتراف بالمكاسب الناجمة عن مثل هذه العمليات فإنه يجب اثبات الاصول المتبادلة لطرفي العملية (المستبدل والمتنازل) على اساس القيمة الدفترية للأصل.

٣- اذا كانت المبادلة باصول نقدية وغير نقدية معاً ينتج عنها ارباح فيجب والحالة هذه الإعتراف بالأرباح المتحققة بالنسبة للوحدة الإقتصادية التي استلمت فعلاً نقدية بالإضافة الى الاصل غير النقدي المماثل.

٤- يتم الاعتراف بالارباح والخسائر الناجمة عن مبادلة الاصول غير المتماثلة.

وزيادة في توضيح الخلاصة السابقة نجملها بالصورة التالية :

العملية	النتيجة	الاستنتاج
١- مقايضة أصول متماثلة	خسائر	يعترف بها
٢- مقايضة أصول متماثلة	أرباح	لا يعترف بها
٣- مبادلة بأصول نقدية وغير نقدية متماثلة	أرباح نقدية + أصل	يعترف بها بالنسبة للجهة التي استلمت النقدية
٤- مبادلة أصول غير متماثلة	أرباح أو خسائر	يعترف بها.

(١) دونالد كسو، جيري ويجانت، مصدر سابق صفحة ٣٩٣-٣٩٤.

مثال (٧) عن تبادل اصول غير مماثلة :

اتفقت شركة الجودة مع الشركة الوطنية للنحاس على استبدال آلة مع دفع مبلغاً نقدياً مقابل قطعة ارض فضاء تستخدم في العمليات الانتاجية لشركة الجودة. وقد كانت القيمة الدفترية للآلة تبلغ ٨٤٠٠٠ دينار (التكلفة الاصلية للآلة ١٢٨٠٠٠ دينار مطروحا منها ٤٤٠٠٠ دينار مخصص استهلاك). بالإضافة الى ذلك دفعت للشركة الوطنية للنحاس مبلغ ٣٤٠٠٠ دينار. علما ان القيمة السوقية للآلة قدرت بمبلغ ٩٨٠٠٠ دينار.

المطلوب /

١- تحديد قيمة قطعة الارض.

٢- تحديد الارباح المتحققة عن استبدال الآلة.

٣- اثبات قيد اليومية الخاص بالعملية السابقة في دفتر يومية شركة الجودة.

الحل :

١- سعر قطعة الارض:

القيمة السوقية المعادل للآلة	٩٨٠٠٠ دينار
النقدية المدفوعة	٣٤٠٠٠
	١٣٢٠٠٠ دينار

٢- الارباح المتحققة من استبدال الآلة :

القيمة السوقية المعادلة للآلة		٩٨٠٠٠
ناقصا:		
التكلفة الاصلية للآلة	١٢٨٠٠٠	
- مخصص الإستهلاك	(٤٤٠٠٠)	
القيمة الدفترية للآلة		٨٤٠٠٠
الارباح المحققة عن عملية الاستبدال		١٤٠٠٠

٣- قيد اليومية الخاص بعملية الاسبتدال في دفتر يومية تشاركية الجودة:

من مذكورين

١٣٢٠٠٠ حـ/ الأراضي

٤٤٠٠٠ حـ/ مخصص الاستهلاك (الآلة).

الى مذكورين

١٢٨٠٠٠ حـ/ الآلة

١٤٠٠٠ حـ/ الارباح (استبدال الآلة)

٣٤٠٠٠ حـ/ النقدية

مثال (٨) عن تبادل اصول متماثلة (مع وجود خسائر):

استبدلت شركة الحديد والصلب ثلاث سيارات نقل كبيرة بأربع سيارات نقل متوسطة وقد بلغت القيمة الدفترية للسيارات القديمة ١٠٠٠٠٠ دينار، علماً ان تكلفتها الاصلية ١٥٠ ٠٠٠ دينار، ومخصص الاستهلاك ٥٠ ٠٠٠ دينار، اما القيمة السوقية لها فقد بلغت ٧٥٠٠٠ دينار، اما القيمة السوقية للسيارات الجديدة فقد بلغت ٢٠٠٠٠٠ دينار. وقد اتفق الطرفان على ان تكون قيمة السيارات القديمة ١١٢٥٠٠ دينار، والفارق يدفع نقداً.

المطلوب /

١- تحديد تكلفة شراء السيارات الجديدة .

٢- احتساب الخسائر الناجمة عن عملية الاستبدال .

٣- اثبات قيد يومية الاستبدال في دفتر يومية شركة الحديد والصلب.

الحل :

١- تكلفة شراء السيارات الجديدة :

القيمة السوقية المعادلة للسيارات الجديدة		٢٠٠ ٠٠٠ دينار
ناقصا : قيمة المبادلة للسيارات القديمة		١١٢٥٠٠
النقدية المستحقة على شركة الحديد والصلب	٨٧٥٠٠	دينار
تضاف : القيمة السوقية المعادلة للسيارات القديمة	٧٥٠٠٠	
تكلفة شراء السيارات الجديدة	١٦٢٥٠٠	دينار

٢- احتساب الخسائر الناجمة عن عملية الاستبدال :

القيمة الدفترية للسيارات القديمة		١٠٠٠٠٠ دينار
ناقصاً : القيمة السوقية المعادلة للسيارات القديمة		٧٥٠٠٠
الخسائر الناتجة عن استبدال السيارات القديمة	٢٥٠٠٠	دينار

٣- القيد المحاسبي بدفتر يومية شركة الحديد والصلب:

من مذكورين

١٦٢٥٠٠		حـ/ السيارات الجديدة
٥٠٠٠٠		حـ/ مخصص استهلاك السيارات القديمة
٢٥٠٠٠		حـ/ خسارة استبدال السيارات

الى مذكورين

١٥٠٠٠٠		حـ/ السيارات القديمة
٨٧٥٠٠		حـ/ النقدية

مثال (٩) : عن تبادل الاصول المتماثلة (مع وجود مكاسب ودفع نقدية)

قررت الجمعية التعاونية الزراعية في عين الباشا زيادة عدد جراراتها وتنويعها فقررت مبادلة جرارين نوع الجدع ١٣٠٠ بجرارين صناعة ايطالية، وقد بلغت القيمة السوقية لجرارات الجدع مبلغ ٢٠٠٠٠ دينار والقيمة الدفترية لهما ١٦٨٧٥٠ دينار علماً ان تكلفتها تبلغ ١٨٧٥٠٠ دينار ومخصص الاستهلاك حتى تاريخ المبادلة بلغ ١٨٧٥٠ دينار. اما القيمة السوقية للجرارين الايطاليين فقد بلغت ٢١٢٥٠٠ دينار. وقد تمت الموافقة على المبادلة شريطة ان تدفع الجمعية التعاونية مبلغ وقدره ١٢٥٠٠ دينار بالاضافة الى الجرارين نوع جدع.

المطلوب :

١- احتساب مجموع المكاسب .

٢- احتساب قيمة الجرارين الجديدين .

٣- اجراد قيد اليومية اللازم بدفتر يومية جمعية عين الباشا الزراعية.

الحل :

١- احتساب مجموع المكاسب غير المحققة :

القيمة السوقية للجرارين القديمين	٢٠٠٠٠٠ دينار
ناقصاً : القيمة الدفترية للجرارين القديمين	١٦٨٧٥٠
المكاسب غير المحققة	٣١٢٥٠ دينار

٢- احتساب قيمة الجرارين الجديدين :

القيمة السوقية للجرارين الجديدين	٢١٢٥٠٠ دينار
ناقصاً : المكاسب غير المحققة	٣١٢٥٠
قيمة الجرارين الجديدين	١٨١٢٥٠ دينار

ويمكن احتساب قيمة الجرارين الجديدين بالاضافة الى الطريقة السابقة وذلك بموجب الطريقة التالية :

القيمة الدفترية للجرارين القديمين	١٦٨٧٥٠ دينار
تضاف : النقدية المدفوعة	١٢٥٠٠
قيمة الجرارين الجديدين	١٨١٢٥٠ دينار

٣- قيود اليومية اللازم :

من مذكورين

١٨١٢٥٠ حـ/ الجرارين الجديدين

١٨٧٥٠ حـ/ مخصص استهلاك الجرارين القديمين

الى مذكورين

١٨٧٥٠٠ حـ/ الجرارين القديمين

١٢٥٠٠ حـ/ النقدية

مثال (١٠) : المحاسبة عن تبادل الاصول المتماثلة (مع وجود ارباح واستلام نقدية) :

لدى شركة النسر لنقل الركاب سيارة فولفو قديمة تبلغ تكلفتها عند الشراء ١٦٠٠٠ دينار وقد قدر عمرها الانتاجي بعشر سنوات تصبح بعدها صفراً (بدون قيمة خردة) وفي نهاية السنة الثالثة تم الاتفاق مع شركة الصقر للنقليات باستبدالها بسيارة بيجو صالون تبلغ تكلفتها ١١٠٠٠ ديناراً ومخصص الاستهلاك ٢٠٠٠ دينار بالاضافة الى استلام مبلغ نقدي قدره ٢٥٠٠ دينار.

المطلوب : اثبات العمليات السابقة بدفتر يومية شركة نقليات الصقر.

الحل :

١- تحديد المكاسب المحققة :

أ- تكلفة السيارة الجديدة	١٦٠٠٠ دينار
ناقصاً - مجمع الاستهلاك	٤٨٠٠ دينار
القيمة الدفترية	١١٢٠٠ دينار
يضاف - المبلغ المدفوع نقداً	٢٥٠٠ دينار
قيمة السيارة الجديدة	١٣٧٠٠ دينار
ب - تكلفة السيارة القديمة	١١٠٠٠ دينار
ناقصاً - مجمع الاستهلاك	٢٠٠٠ دينار
قيمة السيارة القديمة	٩٠٠٠ دينار

جـ- المكاسب المحققة = قيمة السيارة الجديدة - قيمة السيارة القديمة

= ١٣٧٠٠ - ٩٠٠٠ = ٤٧٠٠ دينار

٢- القيود المحاسبية :

من مذكورين

٢٥٠٠ حـ / النقدية

١١٢٠٠ حـ/ السيارة الفولفو

٢٠٠٠ حـ/ مخصص استهلاك السيارة البيجو

الى مذكورين

١١٠٠٠ حـ/ السيارة البيجو

٤٧٠٠ حـ/ مكاسب استبدال السيارة الفولفو

الهبات والتبرعات :

عندما تحصل الوحدة الاقتصادية على اصل من الاصول طويلة الاجل على شكل هبة او تبرع دون ان تدفع عنه اي مقابل سواء كان نقدي او عيني، فإن الاصل او الاصول هذه تقيم بسعر السوق ويجري اثباتها في دفتر اليومية بالقيد الآتي:

xx من حـ/ الاصل (اسم الاصل)

xx الى حـ/ رأس مال الهبات والتبرعات

اما اذا قامت الوحدة الاقتصادية بالإهداء او التبرع وبدون مقابل فإن القيد المحاسبي يأخذ الصورة التالية : -

xx من حـ/ التبرعات والهبات

xx الى حـ/ الأصل (اسم الاصل).

مثال (١) : في ١٩٩٦/٥/١ قامت شركة الهناء بالعمليتين التاليتين : -

١- تحصلت على مبنى من الدولة مجاناً وقد قدر سعر السوق للمبنى بمبلغ ٨٥٠٠٠ د.

٢- اهدت الشركة سيارة تكلفتها ١٠٠٠٠ د. الى الجمعية الاستهلاكية الكائن عملها في مقر عمل الشركة، وعليه فإن الحالتين السابقتين يتم اثباتهما بدفتر يومية شركة الهناء بموجب القيدين الآتيين :

٨٥٠٠٠ من حـ/ المباني

٨٥٠٠٠ الى حـ/ رأسمال الهبات والتبرعات

الحصول على مبني كاعاناة من الدولة بالسعر السائد بالسوق

١٠٠٠٠ من حـ/ الهبات

١٠٠٠٠ الى حـ / السيارات

اهداء سيارة الى الجمعية التعاونية في الشركة .

الغاء الأصل طويل الأجل او التنازل عنه بدون مقابل :

في بعض الاحيان ولأي سبب من الاسباب يتم الاستغناء عن الاصل طويل الاجل اما بتركه او رصده او التنازل عنه بدون مقابل ففي مثل هذه الحالة تكون الخسارة الناجمة من جراء ذلك محصورة فقط بالقيمة الدفترية للاصل [1].

مثال :

تملك شركة صناعية آلة بلغت تكلفة تشغيلها مبلغ ٢٥٠٠٠د. وقد قدر العمر الانتاجي للآلة بعشرة سنوات تصبح بعدها غير صالحة للاستعمال بدون قيمة خردة. وفي نهاية السنة الثامنة تم شطب الآلة من سجلات الشركة.

والمطلوب / اثبات عملية الشطب في دفاتر الشركة المذكورة .

الحل :

١- تمهيد الحل :

يتضح مما سبق ان قسط الاستهلاك السنوى للآله هو $\frac{٢٥٠٠٠}{١٠}$

= ٢٥٠٠ د.

∴ مجموع مخصص الاستهلاك خلال ثمان سنوات

= ٨×٢٥٠٠ = ٢٠٠٠٠ د.

وبذلك تكون خسارة شطب الآلة = تكلفة الآلة – مخصص الاستهلاك

= ٢٥٠٠٠ – ٢٠٠٠٠ = ٥٠٠٠ د.

---

(١) د. خالد امين عبد الله، د. سليمان حسن عطية واخرون، اصول المحاسبة، مركز الكتب الاردني ، الاردن- عمان، ١٩٩٠م ، ص ٢٨٨.

٢- قيد اليومية من مذكورين

٢٠٠٠٠ حـ/ مخصص استهلاك الآلة

٥٠٠٠ حـ/ خسارة شطب الآلة

٢٥٠٠٠ الى حـ/ الآلة

التكاليف الاضافية بعد الاقتناء :

عندما يتم اقتناء الاصول طويلة الاجل واعدادها حتى تصبح جاهزة للاستخدام الفعلي قد يحدث، ان تقوم الوحدة الاقتصادية وبعد سنوات من استخدام الاصل الانفاق على الاصل لأسباب مختلفة، ونتيجة لذلك تنشأ مشكلة تمييز هذه النفقات من حيث اعتبارها اضافة على تكاليف الاصل او اعتبارها جزء من مصاريف الصيانة الدورية. والتغلب على هذا الاجراء يتم الاستعانة بمعيار الغرض الذي تم من اجله الانفاق. فإذا كانت النفقات بهدف زيادة المنافع المتوقع تحقيقها من الاصل مستقبلاً فهي تعتبر نفقات رأسمالية يستوجب تحميلها على حساب الاصل، أما اذا كان الغرض من الانفاق هو المحافظة على الأصل، فإن هذه النفقات تعتبر مصروفات ايرادية تخص الفترة المالية التي انفقت فيها المصروفات. ولاعتبار النفقة مصروفاً رأسمالياً لا بد من توفر احد الشروط الاربعة التالية :

١- اذا كان المصروف مخصصاً لاكثر من فترة محاسبية واحدة.

٢- ان تؤدي النفقة الى زيادة القدرة الانتاجية للاصل.

٣- ان تؤدي النفقة الى زيادة العمر الانتاجي للاصل .

٤- ان تؤدي الى تحسين جودة السلع او الخدمات التي يقدمها الاصل .

وتأسيساً على ماسبق يمكن ان نعرف المصروفات الرأسمالية، بانها «المصروفات التي يتم انفاقها من قبل الوحدة الاقتصادية لاضافة شيئا جديداً الى اصولها او لزيادة كفاءتها او عمرها الانتاجي». اما المصروفات التي تنفق بقصد الابقاء على الاصل في حالة صالحة للاستخدام دون ان تترك اي اثر على كفاءته او عمره الانتاجي فانها تعتبر مصروفات ايرادية، كمصروفات الوقود والزيوت والقوى المحركة لتشغيل الاصل او تكاليف الصيانة العادية والدورية والاصلاحات وقطع الغيار وغيرها. علماً ان جميع النفقات تتحول الى مصروفات عندما يتم استنفاذ خدمات الاصول التي من اجلها تم انفاق النفقة، وهذا يتم اما بأهلاكها او استخدامها. ولجأ الكثير من الوحدات الاقتصادية الى وضع بعض المعايير بغرض التمييز بين النفقات الرأسمالية والايرادية ومن هذه المعايير هو تحديد حد ادنى للنفقات الرأسمالية (مثل ١٠٠ او ١٥٠ دينار). وذلك حسب طبيعة وحجم عملها.

جـ-المعالجات المحاسبية لتكاليف تملك الأصول طويلة الأجل :

لكل اصل من الاصول طويلة الاجل عمر انتاجي محدد باستثناء الاراضي، وعادة يتم تحديد العمر الانتاجي بعدد معين من السنوات يصبح بعدها غير صالح للإستخدام (مستهلك)، ولذلك يتم توزيع تكلفة الاصل كمصروف على السنوات التي يستخدم فيها الاصل. ويسمى الجزء المستنفذ من تكاليف الاصل نتيجة استخدام الاصل بالعملية الانتاجية بقسط الاهلاك او الاستهلاك، والاستهلاك يعني عملية تخصيص تكلفة الاصل طويل الاجل على الفترات المحاسبية التي استفادت من خدماته. وفي الواقع فإن موضوع استهلاك الاصول طويلة الاجل يرتبط محاسبياً بعملية قياس الدخل المحاسبي، لان الجزء المستنفذ من تكلفة الاصول خلال دوره محاسبية معينة يساهم في عملية خلق ايرادات تلك الفترة، وهذا يستدعي خصم قسط استهلاك الفترة من ايرادتها لاجل قياس الدخل الدوري «ترتبط المحاسبة على اهلاك الاصول طويلة الاجل ارتباطاً وثيقا بعملية قياس الدخل، لذلك لان جزء من الاصول يستنفذ في عملية خلق الايرادات في كل فترة محاسبية، وبناء عليه فان تكلفة الجزء المستنفذ من الاصول ينبغي ان تخصم من تلك الايرادات بصرف النظر عن مدى ملائمتها وذلك حتى يمكن قياس الدخل الدوري اي انه يمكن القول بعبارة اخرى ان قيمة الجزء المستنفذ من الاصول في خلق الايرادات ينبغى ان يسترد اولاً حتى يمكن القول ان المنشأة في نفس درجة الثراء التي كانت عليها في بداية الفترة [1].

ومصروف الاستهلاك يختلف عن اي مصروف اخر وذلك من حيث كونه لا يتطلب دفع مبالغ نقدية في الوقت الذي يتم اثباته بالدفاتر المحاسبية بمعنى ان اثبات مصروف استهلاك الاصول طويلة الاجل سوف لا يترك اثره على الاصول المتداولة او الالتزامات.

ولاجل دراسة وافية لكيفية معالجة تكاليف تملك الاصول طويلة الاجل سوف نقوم بتقسيم هذا الموضوع الى جزئين، هما اولاً كيفية اثبات تكاليف الاصول بالدفاتر المحاسبية ، وثانياً مشاكل الاستهلاك وطرق احتسابها.

اولاً : اثبات الاصول طويلة الاجل بالدفاتر المحاسبية:

بعد الحصول على الاصول طويلة الاجل وتحديد تكلفتها النهائية وفق المعايير المحاسبية التي تم استعراضها في الفقرات السابقة يقوم محاسب الوحدة الاقتصادية وبتاريخ صلاحيتها للاستخدام الفعلي اثبات تكلفة الاصل في دفتر اليومية بحساب يسمى باسم الاصل ويجعل مديناً والنقدية او الدائنين او كلاهما دائناً حسب طريقة تسديد تكلفته وذلك بموجب القيد التالي :

---

(١) د. خيرت ضيف، د. احمد نور ، د. احمد بسيوني: مصدر سابق صفحة ٤٢٨.

xx من حـ/ الاصل

xx الى حـ/ النقدية

او :

xx من حـ/ الاصل

الى مذكورين

xx حـ/ النقدية

xx حـ/ الدائنين

مثال(١):

بتاريخ ١٩٩٦/٢/١٥م قررت احدى الشركات الصناعية تشييد مبنى يستخدم في الاغراض الانتاجية للشركة. وبنفس التاريخ قامت الشركة بشراء ارض بلغت تكلفتها ١٢٠٠٠٠ دينار، ثم باشرت اعمال التشييد وخلال فترة البناء التي استمرت لغاية ١٩٩٧/٢/١٤انفقت المبالغ التالية : اجور عمال بناء ٥٠٠٠٠ دينار، مواد بناء ٢٠٠٠٠٠ دينار، اتعاب المهندسين ٦٠٠٠٠ دنيار، رسوم تسجيل المبنى ٢٠٠٠ دينار. علماً ان جميع المبالغ السابقة دفعت نقداً في حينه .

المطلوب / ١- احتساب تكلفة المبنى .

٢- اثبات ذلك بالدفاتر المحاسبية.

الحل :

١- احتساب تكلفة المبنى :

تكلفة الارض ١٢٠٠٠٠ دينار

تكلفة المبنى:

اجور عمال البناء	٥٠٠٠٠	دينار
مواد البناء	٢٠٠٠٠٠	دينار
اتعاب المهندسين	٦٠٠٠٠	دينار
رسوم تسجيل	٢٠٠٠	دينار
تكلفة البناء	٣١٢٠٠٠	دينار

٢- اثبات تكلفة المبنى بدفتر اليومية :

من مذكورين

١٢٠٠٠٠ حـ/ الأراضي

٣١٢٠٠٠ حـ/ المبنى

٤٣٢٠٠٠ الى حـ/ النقدية

وتجدر الاشارة هنا الى ان قسط استهلاك المبني يحتسب في نهاية سنة ١٩٩٧ عن الفترة من ١٩٩٧/٢/١٤ ولغاية ١٩٩٧/١٢/٣١م اما السنوات التالية فيحتسب قسط استهلاك سنوي كامل حتى تصبح قيمته صفراً على جميع تكاليف المبنى مطروحاً منه تكلفة الارض اي (٤٣٢٠٠٠ -١٢٠٠٠) فقط.

معالجة التكاليف الإضافية للأصول طويلة الأجل :

تعالج التكاليف الاضافية للاصول طويلة الاجل من حيث اثباتها في السجلات المحاسبية بنفس الطريقة التي عالجنا بها تكاليف هذه الاصول عند اقتنائها اول مرة. وذلك باضافة قيمة تكاليف الاضافة الى حساب الاصل، وهذا ما يستدعى تعديل العمر الانتاجي للاصل بالكامل، لان احد اهداف الاضافات الرأسمالية كما بينا سابقاً هي زيادة العمر الانتاجي والذي يستدعي معالجة الاضافات على الاصل بنفس نسب الاستهلاك التي يتحملها مع مراعاة تاريخ الاضافة .

مثال (٢) :

على فرض ان الشركة في المثال السابق وبعد سنتين من استخدام المبنى قررت اجراء توسعات على المبنى وقد كلفت مبلغاً قدره ١٥٠٠٠ دينار، ففي مثل هذه الحالة يقوم المحاسب باثبات القيد التالي :

١٥٠٠٠ من حـ/ المبنى

١٥٠٠٠ الى حـ/ النقدية

قيمة تكاليف التوسعات على المبنى

ثانياً : الطرق المحاسبية لإستهلاك الأصول طويلة الأجل :

الاستهلاك هو ذلك الجزء الذي يخصم من تكلفة الاصل نظير خدماته المستنفذه في عمليات المشروع، ويرى المحاسبون بان الاستهلاك هو توزيع تكلفة الاصل على عمره الانتاجي مع تحميل كل فترة محاسبية بتكاليف خدمات الاصول المستنفذه، وفقاً لمبدأ مقابلة الايرادات

بالمصروفات، باعتبار الاستهلاك احد العناصر المهمة لقياس دخل الفترة، وعلى هذا الاساس يعرف الاستهلاك على انه قيمة الاصل طويل الاجل المستنفذ في الانتاج خلال فترة قياس الدخل. ويعتبر الاستهلاك احد عناصر تكاليف الانتاج شأنه شأن تكلفة المواد الاولية او تكلفة العمل، التي يتم خصمها من قيمة ايرادات الفترة «الاستهلاك السنوي للأصول الثابتة هو تكلفة من تكاليف الانتاج مقابل النقص الفعلي في قيمة الاصول الثابتة والناتج عن استعمالها او مضي المدة او ظهور اختراعات حديثة تقلل من القيمة الانتاجية للأصل. ومن هنا فالاستهلاك لا يختلف في طبيعته عن تكلفة المواد الاولية او تكلفة العمل، حيث ان كل هذه البنود تعتبر جزء من تكلفة كلية يجب خصمها من قيمة الايرادات للوصول الى صافي الربح القابل للتوزيع»[1].

وقبل البحث في اهم الطرق المستخدمة في حساب الاستهلاك لا بد من اعطاء فكرة عن العوامل المؤثرة على تحديد الاستهلاك حيث هناك ثلاثة عوامل رئيسية تؤثر على تحديد قيمة الاستهلاك الدوري للاصول طويلة الاجل هي :

أ – تقدير الحياة الانتاجية للاصل.

ب– تقدير القيمة الاستهلاكية للاصل.

جـ– اختيار طريقة توزيع الاستهلاك على العمر الانتاجي للاصل .

تقدير الحياة الأنتاجية للأصل : ويعتمد هذا العامل على تحديد وحدات قياس الحياة الانتاجية للاصل وفق معايير مقبولة ومتعارف عليها وذلك حسب طبيعة الاصل نفسه، والشائع منها في الحياة العملية هي :

١– عدد سنوات استخدام الاصل.

٢– عدد ساعات استخدام الاصل.

٣– عدد الكيلومترات المستنفذة في الاصل.

وتجدر الاشارة هنا الى ضرورة التفرقة بين العمر الانتاجي للاصل والعمر الطبيعي له، لانه غالباً ما يتم استهلاك القيمة الدفترية للاصل في الوقت الذي يكون فيه الاصل مستمراً في العمليات الانتاجية، الا انه قد يكون الاستمرار في استخدام الاصل خلال سنوات ما بعد العمر الانتاجي عملية غير اقتصادية لارتباط ذلك بارتفاع تكلفة تشغيل الاصل او انخفاض جودة المنتج.

وتتوقف انتاجية اي اصل من الاصول طويلة الاجل من حيث تقديم خدماته على عوامل مختلفة، ابرزها عوامل طبيعية واخرى اقتصادية، حيث ان العوامل الاقتصادية تشمل على ما يحدث من تطور وتقدم في صناعة الاصول المماثلة بعد حصول الوحدة الاقتصادية على الاصل

---

(١) د. حلمي نمر، المدخل في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية ، مصر – القاهرة، ١٩٨٢م، ص ٢٧٥.

وادخاله في عملية الانتاج مما يؤدي الي حيلولة استخدام الاصول القديمة بنفس كفاءة وقدرة الاصول المستحدثة. ومن الامثلة علي ذلك دخول الآلات الجديدة في الاسواق بديلة عن الآلات المستخدمة من حيث مواصفاتها الفنية وكفاءتها في الانتاج واقتصادها في تكاليف الانتاج. اما العوامل الطبيعية فهي تتعلق بالتلف والتآكل والتقادم الذي يصيب الاصول. ولذلك عند تقدير العمر الانتاجي للاصول لا بد من الاخذ بنظر الاعتبار العمر الطبيعي للاصل والعمر الاقتصادي، حيث ان افضل طريقة لتقدير حياة الاصل هو ان يكون بين العمر الطبيعي كحد اعلى وعمره الاقتصادي كحد ادنى.

تقدير القيمة الأستهلاكية للأصل :

ان اساس احتساب القيمة الأستهلاكية للاصل (تكلفة الاهلاك) يتم عادة بواسطة احتساب تكلفته التي تحمل على الايرادات خلال الحياة الانتاجية للاصل، ويكون ذلك بتحديد الفرق بين تكلفة الحصول على الاصل وقيمته عندما يصبح نفاية في نهاية حياته الانتاجية او عند الاستغناء عنه، والوصول الى الاساس السابق نطبق المعادلة التالي :

اساس الاستهلاك = تكلفة تملك الاصل + تكاليف ازالة الاصل – النفاية

مثال (١) : اذا كانت تكلفة آلة ٢٥٠٠٠ دينار وبعد انتهاء حياتها الانتاجية قدرت قيمة الخردة بمبلغ ٢٠٠٠ دينار. فان اساس استهلاك الآلة سيكون ٢٣٠٠٠ دينار (٢٥٠٠٠–٢٠٠٠). اما اذا تكبدت الوحدة الاقتصادية نفقات معينة لازالة الاصل ففي مثل هذه الحالة فان هذه النفقات تضاف الى تكلفة الاصل. فلو افترضنا ان تكلفة ازالة الآلة في المثال السابق تكلف ٣٠٠٠ دينار، فإن اساس الاستهلاك يكون ٢٦٠٠٠ دينار (٢٥٠٠٠+٣٠٠٠–٢٠٠٠).

في الممارسات المهنية ان معظم الوحدات الاقتصادية لا تحتسب قيمة للنفاية في نهاية العمر الانتاجي المقدر، ولذلك فإن بعض المحاسبين يتجاهلون احتساب قيمة النفاية ، ففي مثل هذه الحالة يكون اساس القيمة الاستهلاكية للاصل هو تكلفة تملك الاصل فقط، كما انه هناك بعض الاصول تكون تكاليف ازالتها ضئيلاً وغير مؤكد لذلك يتم تجاهل هذه النفقات ايضاً. وعليه توجد ثلاث حالات لاحتساب القيمة الاستهلاكية للاصل هي :

اساس الاستهلاك (القيمة الاستهلاكية) = تكلفة تملك الاصل

اساس الاستهلاك (القيمة الاستهلاكية) = تكلفة تملك الاصل – النفاية

اساس الاستهلاك (القيمة الاستهلاكية) = تكلفة تملك الاصل + تكاليف ازالة الاصل – النفاية

اختيار طريقة توزيع قيمة الاستهلاك على العمر الانتاجي للاصل :

بعد ان يتم اختيار تقدير الحياة الانتاجية للاصل واساس احتساب الاستهلاك الخطوة الاخيرة في موضوع تحديد الاستهلاك السنوي للاصل هو تحديد تكلفة الاصل الذي يتوقع ان يستنفذ خلال السنة المالية. وهذا يتوقف على الطريقة التي سيتم اتباعها في توزيع القيمة الاستهلاكية على فترات خدمة الاصل وذلك بتطبيق احدى طرق الاستهلاك التي تنسجم مع طبيعة الاصل وتحقق في هذا الصدد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها باسلوب منطقي ومنظم في عملية توزيع الاستهلاك. وسوف نقوم باستعراض اهم الطرق المطبقة في احتساب الاستهلاك وهي :

١- طريقة القسط الثابت.

٢- طريقة القسط المتناقص.

٣- طريقة مجموع ارقام سنوات استخدام الاصل .

٤- طريقة ضعف نسبة القسط الثابت في رصيد الاصل.

٥- طريقة عدد ساعات التشغيل .

٦- طريقة اعادة التقدير .

طريقة القسط الثابت :

اساس هذه الطريقة قائم على افتراض ان جميع الفترات المحاسبية التي يستخدم فيها الاصل متساوية في معدل الخدمات المتوقع تحقيقها من الاصل. ويعني هذا الافتراض ان كفاءة الاصل في اداء هذه الخدمات تظل ثابتة على مدار الفترات المحاسبية ولا تتناقص بمرور الزمن او بتوالي الاستخدام [١]. ولذلك سوف تكون جميع اقساط الاستهلاك خلال العمر الانتاجي للاصل متساوية. وتعتبر هذه الطريقة من الطرق شائعة الاستخدام في كثير من البلدان النامية عموماً والعربية خصوصاً لسهولة تطبيقها ووضوح استخداماتها.

ويتم احتساب الاستهلاك السنوي للاصل القابل للاستهلاك وفق هذه الطريقة بموجب المعادلة التالية :

$$\text{س} = \frac{\text{ت} - \text{ق}}{\text{ع}}$$

---

(١) الدكتور عبد الحي مرعي: مقدمة في اصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية للطباعة وانشر، بيروت ١٩٩١م ، ص ٦١٣.

تكلفة الاصل – القيمة المتوقعة كخردة ÷ عدد سنوات العمر الانتاجي المقدر للاصل = الاستهلاك السنوي.

ويتم احتساب قسط الاستهلاك السنوى ايضاً في حالة اعتماد اسلوب النسب المئوية للاستهلاك بموجب المعادلة التالية :

تكلفة الاصل – القيمة المتوقعة كخردة × نسبة الاستهلاك السنوية للاصل٪.

ولهذه الطريقة بعض المساوئ كما لها بعض المحاسن كما اشرنا الى ذلك سابقا حيث من مساوئها:

١– ان هذه الطريقة لا تمثل الاستخدام الامثل للاصل .

٢– ان معظم الاصول طويلة الاجل لا تحتاج الى كثير من مصاريف الصيانة في بداية عمرها الانتاجي .

مثال (١):

اشترت احدى المنشآت اصل معمر في ١٩٩٥/١/١ بتكلفة قدره (١٢٠٠٠) د. ومن المتوقع ان يكون له قيمة النفايات الباقية (الخردة) في نهاية عمرها الانتاجي بعد خمس سنوات قدرها ٨٠٠ د. وان المنشأة تعتمد الفترة المالية المنتهية في ١٢/٣١ من كل عام.

الحل :

$$\text{الاستهلاك للفترة الواحدة} = \frac{\text{تكلفة الاصل – قيمة الخردة}}{\text{عدد السنوات (العمر الانتاجي)}}$$

$$= \frac{١٢٠٠٠ - ٨٠٠}{٥} = \frac{١١٢٠٠}{٥}$$

= ٢٢٤٠ ديناراً .

وعلى اساس هذه الطريقة سوف تكون مصاريف أستهلاك كل فترة محاسبية ثابته خلال العمر الانتاجي. والجدول التالي يوضح ذلك:

السنة	الاستهلاك	مجمع الاستهلاك	القيمة الدفترية في نهايك كل فترة مالية
الأولي	٢٢٤٠	٢٢٤٠	٩٧٦٠
الثانية	٢٢٤٠	٤٤٨٠	٧٥٢٠
الثالثة	٢٢٤٠	٧٦٢٠	٥٢٨٠
الرابعة	٢٢٤٠	٨٩٦٠	٣٠٤٠
الخامسة	٢٢٤٠	١١٢٠٠	٨٠٠

ويمكن تحويل العمر الانتاجي للأصل المحدد بالسنوات الى نسبة مئوية وذلك بقسمة تكلفة الاصل المعادل الى ١٠٠٪ على العمر الانتاجي للأصل كما هو موضح ادناه:

$$\frac{\text{٪١٠٠}}{\text{٥}} = \text{٪٢٠}$$

فيكون القيد في نهاية سنة

٢٢٤٠ من حـ/ م. الاستهلاك

٢٢٤٠ الى حـ/ مجمع الاستهلاك

ويمكن ان نصور جدول الاستهلاك السابق بالصورة التالية:

البيان	سنة ١	سنة ٢	سنة ٣	سنة ٤	سنة ٥
الأصل بقيمة الفاتورة	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
(-)الاستهلاك المتراكم (نهاية كل سنة)	٢٢٤٠	٤٤٨٠	٦٧٢٠	٨٩٦٠	١١٢٠٠
قيمة الاصل الدفترية (نهاية كل سنة)	٩٧٦٠	٧٥٢٠	٥٢٨٠	٣٠٤٠	٨٠٠

مثال (٢) :

اشترت منشأة الوادي الأخضر الصناعية آلات بلغت تكلفتها ١٦٢٠٠ دينار وتم تقدير عمرها الانتاجي بخمس سنوات وقيمة الخردة الباقية في نهاية السنة الاخيرة بمبلغ ١٢٠٠ دينار.

المطلوب / تحديد قسط الاستهلاك السنوي وفق طريقة القسط الثابت.

الحل :

اولاً : احتساب قسط الاستهلاك :

$$\text{قسط الاستهلاك السنوي} = \frac{\text{تكلفة الآلات} - \text{قيمة الخردة}}{\text{العمر الانتاجي}}$$

$$= \frac{\text{١٦٢٠٠} - \text{١٢٠٠}}{\text{٥}} = \text{٣٠٠٠ دينار}$$

مثال (٣) :

اشترت الشركة الوطنية للمنظفات والصابون آلة خاصة بانتاج الصابون بلغت تكلفتها ٧٥٠٠٠ دينار وقد قدر العمر الانتاجي للالة بست سنوات تصبح بعدها غير صالحة للاستعمال وبدون انقاض. علماً ان الشركة تتبع طريقة القسط الثابت في احتساب الاستهلاك.

المطلوب / ١- احتساب قسط الاستهلاك السنوي وذلك اعتبارا من ١٩٩٦/١/١م.

٢- تصوير جدول الاستهلاك للسنوات الست.

الحل :

اولاً: قسط الاستهلاك السنوي .

$$\frac{٧٥٠٠٠}{٦} = ١٢٥٠٠ \text{ دينار}$$

ثانياً : جدول الاستهلاك السنوي :

السنـــة	التكلفة الاصلية	قسط الاستهلاك السنوي	مجمع الاستهلاك	القيمة الدفترية
١٩٩٦/١/١	٧٥٠٠٠	-	-	٧٥٠٠٠
١٩٩٦/١٢/٣١	٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠	١٢٥٠٠	٦٢٥٠٠
١٩٩٧/١٢/٣١	٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
١٩٩٨/١٢/٣١	٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠	٣٧٥٠٠	٣٧٥٠٠
١٩٩٨/١٢/٣١	٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠	٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
١٩٩٩/١٢/٣١	٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠	٦٢٥٠٠	١٢٥٠٠
٢٠٠٠/١٢/٣١	٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠	٧٥٠٠٠	صفر

مصروف الأستهلاك لأجزاء من الفترة المحاسبية:

تنشأ مشكلة احتساب مصروف الاستهلاك لجزء من الفترة المحاسبية عندما يتم اضافة أو استبعاد أصل من الأصول الثابتة خلال الفترة المحاسبية. في مثل هذه الحالة يصبح من الضروري تحديد مصروف الاستهلاك للأصل عن جزء من السنة وليس لسنة كاملة [١].

(١) د. محمد مطر: المحاسبة المالية - الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والافصاح والتحليل، دار حنين ، عمان ١٩٩٣ . ص ٤٦١.

فعلى سبيل المثال نفترض ان احدى المنشآت الاقتصادية قد اشترت اصل معمر في ١٩٩٥/١/٤ قيمته عند الشراء ١٢٦٠٠ د. وقد قدر عمره الانتاجي بـ ٥ سنوات يصبح بعدها خردة بمبلغ ٦٠٠ د.، وان المنشأة تستخدم الفترة المالية المنتهية في ١٢/٣١/ لكل سنة فيكون القيد في نهاية السنة الاولى :

$$\frac{١٢٦٠٠ - ٦٠٠}{٥} \times \frac{٩}{١٢} = ١٨٠٠ \text{ د. الاستهلاك}$$

١٨٠٠ من حـ/ م. الاستهلاك

١٨٠٠ الى حـ/ مجمع الاستهلاك (للاصل المعمر)

نهاية السنة الثانية، تكون مصاريف الاستهلاك لمدة سنة كاملة وهي ٢٤٠٠ د. ويكون القيد:

٢٤٠٠ من حـ/ الاستهلاك

٢٤٠٠ الى حـ/ مجمع الاستهلاك (للأصل المعمر)

وفي نهاية السنة الاخيرة او نهاية عمر الاصل يكون عن ثلاث شهور فقط

$$٢٤٠٠ \times \frac{٣}{١٢} = ٦٠٠ \text{ دينار}$$

أو ٢٤٠٠ – ١٨٠٠ = ٦٠٠ دينار

٦٠٠ من حـ/ م. استهلاك

٦٠٠ الى حـ/ مجمع استهلاك (للأصل المعمر)

طريقة القسط المتناقص:

بموجب هذه الطريقة يتم احتساب قسط الاستهلاك بصورة متناقصة من سنة الى أخرى، بحيث تتحمل السنة الاولى قسطاً أكبر من السنة الثانية، والسنة الثالثة قسطاً أقل من السنة الثانية، وهكذا حتى نهاية العمر الانتاجي للأصل. وتتميز هذه الطريقة بعدالتها في توزيع عبء الاستهلاك على الفترات المحاسبية المختلفة بطريقة تنسجم مع القدرة الانتاجية للأصل. باعتبار ان الطاقة الانتاجية للأصل تتناقص من فترة محاسبية الى أخرى، لذلك يرى انصار هذه الطريقة ضرورة تحميل كل فترة بنصيبها من مصروف الاستهلاك الذي يتناسب مع طاقة الاصل على تحقيق الايراد.

ولتحديد قسط الاستهلاك السنوي بموجب هذه الطريقة يتم استخدام المعادلة التالية:

مصروف الاستهلاك السنوي = تكلفة الاصل × نسبة الاستهلاك = مجمع الاستهلاك.

ولتوضيح هذه الطريقة نفترض ان شركة اشترت آله بلغت تكلفتها ٩٠٠٠ دينار وذلك في ١٩٩٥/١/١ وقد قدر الخبراء عمرها الانتاجي بأربعة سنوات، تستهلك بنسبة ٥٠٪ سنوياً وفق طريقة القسط المتناقص، لتصبح في نهاية السنة الرابعة خردة قيمتها ٥٦٢,٥ دينار.

الحل:

قسط استهلاك السنة الاولى = ٩٠٠٠×٥٠٪ = ٤٥٠٠ دينار

قسط استهلاك السنة الثانية =٤٥٠٠× ٥٠٪ = ٢٢٥٠ دينار

قسط استهلاك السنة الثالثة = ٢٢٥٠×٥٠٪ = ١١٢٥ دينار

قسط استهلاك السنة الرابعة = ١١٢٥×٥٠٪ = ٥٦٢,٥ دينار

الرصيد في نهاية السنة الرابعة = ١١٢٥- ٥٦٢,٥ = ٥٦٢,٥ دينار

ويمكن ان نصور تسلسل الحل السابق بالطريقة التالية :

دينـــــار	
٩٠٠٠	المبلغ الواجب الاستهلاك
٤٥٠٠ –	قسط استهلاك السنة الاولى بنسبة ٥٠٪ من رصيد – ٩٠٠٠ دينار
٤٥٠٠	الرصيد في نهاية السنة الاولى
٢٢٥٠ –	قسط استهلاك السنة الثانية بنسبة ٥٠٪ من رصيد ٤٥٠٠ دينار
٢٢٥٠	الرصيد في نهاية السنة السانية
١١٢٥ –	قسط استهلاك السنة الثالثة بنسبة ٥٠٪ من رصيد ٢٢٥٠ دينار
١١٢٥	الرصيد في نهاية السنة الثالثة
٥٦٢,٥ –	قسط استهلاك السنة الرابعة بنسبة ٥٠٪ من رصيد ١١٢٥ دينار
٥٦٢,٥	الرصيد في نهاية السنة الرابعة .

طريقة مجموع أرقام سنوات استخدم الأصل:

مفاد هذه الطريقة احتساب اقساط استهلاك السنوات الاولى من تكلفة الاصل بعد استبعاد قيمة الانقاض بمعدلات مرتفعة عن السنوات الاخيرة بحيث يكون قسط استهلاك السنة الثانية اقل من قسط استهلاك السنة الاولى والسنة الثالثة اقل من السنة الثانية وهكذا حتى نهاية السنة الاخيرة من عمر الاصل الانتاجي واساس هذه الطريقة التعجيل في الاستهلاك في السنوات الاولى من استخدام الاصل انسجاماً مع ظاهرة تضخم وارتفاع الاسعار.

ويتم احتساب اقساط الاستهلاك وفق هذه الطريقة باتباع الخطوات التالية:

١- يتم تحديد مجموع ارقام سنين استخدام الاصل. فإذا كان العمر الانتاجي للاصل خمس سنوات. فتكون مجموع ارقام سنوات استخدام الاستخدام هي :

١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥ = ١٥ وهو يمثل مقام عدد سنوات الحياة الانتاجية.

٢- تحديد مجموع ارقام سنوات الفترة المحاسبية. وذلك وفق الصيغة التالية:

السنـــة الاولى $\frac{٥}{١٥}$

السنـــة الثانية $\frac{٤}{١٥}$

السنـــة الثالثة $\frac{٣}{١٥}$

السنـــة الرابعة $\frac{٢}{١٥}$

السنة الخامسة $\frac{١}{١٥}$

٣- تحديد قسط الاستهلاك السنوي وذلك بضرب التكلفة التاريخية للاصل بعد استبعاد قيمة الانقاض في مجموع ارقام سني الفترة المحاسبية.

ويكون الاستهلاك بموجب هذه الطريقة على اساس:

مجمل تكلفة الاصل – الانقاض (القيمة المتبقية من الاصل) × $\frac{\text{عدد السنوات الباقية}}{\text{سنوات الأصل}}$

ولو افترضنا ان قيمة احدى الآلات الثقيلة في احدى المنشآت الحديثة كان ١٢٦٠٠ د. وان عمرها الانتاجي ٤ سنوات وقدرت قيمتها عند نهاية العمر الانتاجي بـ ٦٠٠ د. فيكون الاستهلاك وفق هذه الطريقة كالآتي :

١ + ٢ + ٣ + ٤ = ١٠

مصروف استهلاك السنة الأولى = $\frac{٤}{١٠}$ × ٦٠٠ – ١٢٦٠٠ = ٤٨٠٠

وبذلك تكون أقساط الاستهلاك بموجب طريقة مجموع ارقام سنوات الاستخدام كما يلي:

السنة	احتساب الاستهلاك	الاستهلاك	الاستهلاك المتراكم	القيمة الدفترية
الأولى	١٢٠٠٠ × ٤/١٠	٤٨٠٠	٤٨٠٠	٧٢٠٠
الثانية	١٢٠٠٠ × ٣/١٠	٣٦٠٠	٨٤٠٠	٣٦٠٠
الثالثة	١٢٠٠٠ × ٢/١٠	٢٤٠٠	١٠٨٠٠	١٢٠٠
الرابعة	١٢٠٠٠ × ١/١٠	١٢٠٠	١٢٠٠٠	٦٠٠

مثال (٥)

فلو افترضنا ان تكلفة آلة بلغت ١٢٥٠٠ دينار وقيمة الانقاض بعد نهاية عمرها الانتاجي البالغة ٥ سنوات هي ٥٠٠ دينار فإن اقساط استهلاك الآلة للسنوات الخمس تكون كالآتي :

تكلفة الآلة القابلة للاستهلاك = تكلفة الآلة – قيمة الانقاض

= ١٢٥٠٠ – ٥٠٠ = ١٢٠٠٠ دينار

قسط استهلاك السنة الاولى = ١٢٠٠٠ × ٥/١٥ = ٤٠٠٠ دينار

قسط استهلاك السنة الثانية = ١٢٠٠٠ × ٤/١٥ = ٣٢٠٠ دينار

قسط استهلاك السنة الثالثة = ١٢٠٠٠ × ٣/١٥ = ٢٤٠٠ دينار

قسط استهلاك السنة الرابعة = ١٢٠٠٠ × ٢/١٥ = ١٦٠٠ دينار

قسط استهلاك السنة الخامسة = ١٢٠٠٠ × ١/١٥ = ٨٠٠ دينار

مجمع الاستهلاك في نهاية العمر الانتاجي = ١٢٠٠٠ دينار

طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الأصل:

تقوم هذه الطريقة في احتساب قسط الاستهلاك السنوي للاصل على اساس طريقة القسط الثابت للرصيد الدفتري المتناقص للاصل بعد مضاعفة نسبة الاستهلاك، وهي بذلك تشبه الى حد ما طريقة النسب الثابتة على الرصيد المتناقص، وبموجب هذه الطريقة يتم تحديد قسط الاستهلاك السنوي وفق الخطوات التالية:

١- يتم تحديد نسبة الاستهلاك السنوي على اساس طريقة القسط الثابت (١/العمر الانتاجي) × ١٠٠

٢- تضاعف النسبة المستخرجة في الفترة السابقة (١ / العمر الانتاجي)× ١٠٠ ×٢

٣- يستخرج قسط استهلاك السنة الاولى بضرب النسبة المستخرجة في الفقرة (٢) في تكلفة الاصل، دون استبعاد قيمة الانقاض من تكلفة الأصل.

٤- يتم استخراج قسط الاستهلاك السنة الثانية بنفس الطريقة المتبعة في الفقرة (٣) بعد خصم قسط استهلاك السنة الاولى من تكلفة الاصل. وهكذا بالنسبة لبقية العمر الانتاجي.

ويتم اتباع هذه الطريقة في بعض البلدان لكونها مقبولة من الناحية الضريبية. الا ان المشكلة المحاسبية التي تظهر عند استخدام طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الأصل هي ان قيمة الانقاض في نهاية السنة الاخيرة قد تكون غير مساوية للقيمة الدفترية مما يستدعي تعديل قسط استهلاك السنة الاخيرة.

مثال (٦):

اشترت منشأة بتاريخ ١٩٩٥/١/١م آلة بلغت تكلفتها ٦٠٠٠٠ دينار وقد قدر العمر الانتاجي للآلة بخمس سنوات تصبح بعدها انقاض تقدر قيمتها بمبلغ ١٥٠٠ دينار. المطلوب احتساب اقساط استهلاك السنوات الخمس وفق طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الاصل.

الحل: نسبة الاستهلاك السنوية = ١/٥ × ١٠٠ = ٢٠٪.

ضعف نسبة الاستهلاك السنوي = ٢٠٪ × ٢ = ٤٠٪.

التاريخ	قسط الاستهلاك	مجمع الاستهلاك	القيمة الدفترية
١٩٩٥ / ١٢/٣١	٢٤٠٠٠=٪٤٠×٦٠٠٠	٢٤٠٠٠	٣٦٠٠٠=٢٤٠٠٠-٦٠٠٠٠
١٩٩٦ /١٢/٣١	١٤٤٠٠=٪٤٠×٣٦٠٠٠	٣٨٤٠٠	٢١٦٠٠=٣٨٤٠٠-٦٠٠٠٠
١٩٩٧/١٢/٣١	٨٦٤٠=٪٤٠×٢١٦٠٠	٤٧٠٤٠	١٢٩٦٠=٤٧٠٤٠-٦٠٠٠٠
١٩٩٨/١٢/٣١	٥١٨٤=٪٤٠×١٢٩٦٠	٥٢٢٢٤	٧٧٧٦=٥٢٢٢٤-٦٠٠٠٠
١٩٩٩/١٢/٣١	٦٢٧٦=*١٥٠٠ - ٧٧٧٦	٥٨٥٠٠	١٥٠٠=٥٨٥٠٠-٦٠٠٠٠

* تم تعديل استهلاك السنة الخامسة لكي تكون القيمة الدفترية مساوية لقيمة الأنقاض وهي ١٥٠٠ دينار.

طريقة عدد ساعات التشغيل:

تعتمد هذه الطريقة في احتساب قسط الاستهلاك على عدد ساعات تشغيل الاصل ويجري تطبيقها فقط على الالات والمعدات التي يتناقص عمرها الانتاجي بمقدار ساعات استخدامها مثل الطائرات والقطارات الكهرومغناطيسية والبواخر ... الخ. تتماشى هذه الطريقة مع مبدأ اساس الاستحقاق اذ يتم تحميل السنة المالية بقسط استهلاك يتناسب تناسبا طردياً مع عدد تشغيل الاصل.

ولتطبيق هذه الطريقة نستخدم المعادلات التالية:

(١) معدل استهلاك الساعة الواحدة = تكلفة الآلة القابلة للاستهلاك / عدد ساعات تشغيل الآلة

(٢) قسط الاستهلاك = (تكلفة الاصل – قيمة الخردة / عدد ساعات التشغيل) × عدد الوحدات المنتجة

مثال :

اشترت منشأة بتاريخ ١٩٩٦/١/١ آلة بلغت تكلفتها ٢٤٠٠٠ د. وان عدد ساعات تشغيلها حتى نهاية عمرها البالغة ٥ سنوات كانت ١٥٠٠٠ ساعة وقد شغلت خلال السنة الاولى ٤٠٠٠ ساعة وخلال السنة الثانية ٤٥٠٠ ساعة وخلال السنة الثالثة ٣٥٠٠ ساعة وخلال السنة الرابعة ٢٠٠٠ وخلال السنة الخامسة ١٠٠٠ ساعة.

المطلوب : احتساب اقساط الاستهلاك السنوي.

الحل :

٢٤٠٠٠ / ١٥٠٠٠ = ١,٦ دينار قيمة استهلاك الساعة الواحدة

السنة	ساعة		قيمة استهلاك الساعة الواحدة		الاستهلاك السنوي
الأولى	٤٠٠٠	×	١,٦	=	٦٤٠٠
الثانية	٤٥٠٠	×	١,٦	=	٧٢٠٠
الثالثة	٣٥٠٠	×	١,٦	=	٥٦٠٠
الرابعة	٢٠٠٠	×	١,٦	=	٣٢٠٠
الخامسة	١٠٠٠	×	١,٦	=	١٦٠٠
	١٥٠٠٠				٢٤٠٠٠

طريقة اعادة التقدير :

يجري استخدام طريقة اعادة التقدير على الاصول التي يصعب تحديد معدلات استهلاكها، وخصوصاً الاصول التي تتكون من اعداد كبيرة واثمان ضئيلة. مثل المواشي والخيول والدواجن وغيرها من الاصول القابلة لزوال أثناء الفترة المحاسبية ويتم احتساب قسط استهلاك هذه الأنواع من الاصول عن طريق حصر عددها في نهاية الفترة المحاسبية ومقارنته مع رصيد أول المدة والفرق بين الرصيدين يعتبر قسط استهلاك الفترة.

مثال (٨):

بلغ رصيد العدد والادوات في بداية عام ١٩٩٦م ١٧٠٠ دينار وقد اشترت الشركة المالكة عدد جديدة خلال العام بمبلغ ٧٥٠ دينار. وقد قدرت قيمة العدد في نهاية العام بمبلغ ٢١٥٠ دينار.

المطلوب / تحديد استهلاك العدد في نهاية عام ١٩٩٦م.

الحل:

العدد المستهلكة خلال عام ١٩٩٦ = العدد والادوات في بداية السنة + العدد والادوات المشتراه خلال السنة - قيمة العدد والادوات في نهاية السنة

= ١٧٠٠ + ٧٥٠ - ٢١٥٠ = ٣٠٠ دينار استهلاك العدد والادوات خلال سنة ١٩٩٦م والذي يعتبر قسط استهلاك ينزل من القيمة الاجمالية والذي يحمل على حساب الارباح وخسائر نفس السنة.

طرق اثبات الأستهلاك بالدفاتر المحاسبية:

يعتبر استهلاك الاصول طويلة الاجل من الاعباء الدفترية التي يجب ان تخصم من الربح الاجمالي للفترة قبل تحديد الربح الصافي. ويحمل عبء الاستهلاك على الحساب الختامي المختص حسب طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية، خصماً على ايراد الفترة.

وقد شاعت في الحياة العملية ثلاث طرق محاسبية لاثبات الاستهلاك وهي:

١- اثبات عبء الاستهلاك السنوي بحساب الاستهلاك مباشرة.

٢- اثبات عبء الاستهلاك السنوي بحساب الاستهلاك ومخصص الاستهلاك.

٣- اثبات عبء الاستهلاك السنوي مباشرة بمخصص الاستهلاك دون توسيط حساب الاستهلاك.

اثبات عبء الاستهلاك السنوي بحساب الاستهلاك مباشرة :

بموجب هذه الطريقة يتم تحميل الاصل بعبء الاستهلاك السنوي مباشرة دون توسيط اي حساب اخر، مما تؤدي الى تخفيض قيمة الاصل بمقدار قسط الاستهلاك السنوي ثم يقفل

حساب الاستهلاك سنويا بعبئه في حساب الارباح والخسائر، على ان يتم اظهار الاصل بالميزانية في نهاية الفترة المالية بالقيمة الصافية بعد خصم عبء الاستهلاك. وهذه الطريقة عادة ما تطبق فقط في الوحدات الاقتصادية الصغيرة التي تمتلك عددا محدودا من الاصول طويلة الاجل.

مثال (١)

اشترت منشأة في ١٩٩٦/١/١م سيارة لتوزيع منتجات المنشأة بلغت تكلفتها ٦٥٠٠ دينار وقد قدر العمر الانتاجي لها باربعة سنوات تصبح بعدها انقاض بمبلغ ١٠٠٠ دينار.

والمطلوب :

١- اثبات عبء الاستهلاك السنوي للسنوات للسنة الأولى فقط علماً أن المنشأة تتبع طريقة الاثبات المباشر للاستهلاك بالدفاتر.

الحل :

١- احتساب قسط الاستهلاك السنوي :

التكلفة القابلة للاستهلاك = التكلفة الاصلية للاصل - قيمة الانقاض .

قسط الاستهلاك السنوي = التكلفة القابلة للاستهلاك ÷ العمر الانتاجي .

= ٦٥٠٠ - ١٠٠٠ = ٥٥٠٠ دينار التكلفة القابلة للاستهلاك.

٥٥٠٠ ÷ ٤ = ١٣٧٥ دينار قسط الاستهلاك السنوي .

أو قسط الاستهلاك السنوي = $\frac{\text{التكلفة الاصلية للأصل - قيمة الانقاض}}{\text{العمر الانتاجي}}$

= $\frac{٦٥٠٠ - ١٠٠٠}{٤}$ = ١٣٧٥ دينار

٢- اثبات الاستهلاك بالدفاتر :

أ- قيمة اجراد القيدين التاليين سنويا في دفتر اليومية :

١٣٧٥ من حـ/ قسط استهلاك السيارات

١٣٧٥ الى حـ/ السيارات

١٣٧٥ من حـ/ الارباح والخسائر

١٣٧٥ الى حـ/ قسط استهلاك السيارات

اثبات عبء الاستهلاك السنوي بحساب الاستهلاك ومخصص الاستهلاك:

اساس هذه الطريقة قائم على توسيط حساب يطلق عليه مخصص او متراكم الاصل والذي يتم اقتطاع قيمته من ارباح الفترة ويكون مساوياً لقيمة استهلاك الفترة المحاسبية التي نحن بصدد اعداد حساباتها الختامية، وذلك بجعل حساب عبء استهلاك الفترة مدينا وحساب مخصص استهلاك الاصل دائناً. أن استخدام هذه الطريقة تؤدي الى بقاء تكلفة الاصل ثابتة في الدفاتر طوال عمره الانتاجي بينما يتزايد مخصص الاستهلاك من فترة محاسبية الى اخرى بمقدار قسط الاستهلاك السنوي. ونتيجة لذلك تظهر تكلفة الاصل بالميزانية خلال عمره الانتاجي له بشكل ثابت ويظهر بجانب الاصول منها ، بينما مخصص الاستهلاك يظهر اما مطروحاً من تكلفة الاصل او بجانب الخصوم تحت بند الاحتياطات والمخصصات وتختلف قيمته من سنة الى اخرى بمقدار اقساط الاستهلاك السنوية. تعتبر هذه الطريقة من افضل الطرق المستخدمة في اثبات عبء الاستهلاك لانسجامها مع مبدأ الافصاح المحاسبي ولذلك دأب المحاسبون على تطبيقها في الحياة العملية.

مثال (٢):

اشترت منشأة آلة بمبلغ ٩٥٠٠ دينار وذلك في ١٩٩٦/١/١م وقد قدر عمرها الانتاجي بثلاث سنوات تصبح بعدها انقاض بمبلغ ٥٠٠ دينار.

والمطلوب /

١- اثبات اقساط الاستهلاك السنوية، بتوسيط حساب مخصص الاستهلاك.

الحل :

١- قسط الاستهلاك السنوي = $\frac{\text{التكلفة الاصلية للالة - قيمة الانقاض}}{\text{العمر الانتاجي}}$

= $\frac{٩٥٠٠ - ٥٠٠}{٣}$ = ٣٠٠٠ دينار

٢- اثبات قسط الاستهلاك في دفتر اليومية :

نهاية السنة الاولى :

٣٠٠٠ من حـ/ قسط استهلاك الآلات

٣٠٠٠ الى حـ/ مخصص استهلاك الالات

٣٠٠٠ من حـ/ أ.خ

٣٠٠٠ الى حـ/ قسط استهلاك الآلات

اثبات عبء الاستهلاك السنوي مباشرة بمخصص الاستهلاك دون توسيط حساب الاستهلاك :

لا تختلف هذه الطريقة كثيراً عن الطريقة السابقة من حيث تكوين حساب وسيط هو حساب مخصص استهلاك الاصل، الا انها تختلف عنها من ناحية واحدة فقط، وهي اختصار قيود اليومية، اذ بمقتضاها يتم إقفال حساب مخصص الاستهلاك السنوي للاصل مباشرة بحساب الأرباح والخسائر دون اظهار اثر لحساب الاستهلاك. و يعاب على هذه الطريقة باعتبارها لا تتماشى ومبدأ الافصاح المحاسبي.

مثال (٣) :

اشترت شركة ماكينة بمبلغ ٧٠٠٠ دينار وذلك في اول سنة ١٩٩٥م. وقد قدر عمرها الانتاجي بثلاث سنوات تصبح بعدها انقاض بمبلغ ١٠٠٠ دينار.

المطلوب :

١- اثبات الاقساط السنوية بتوسيط مخصص الاستهلاك السنوي دون توسيط حساب الاستهلاك.

الحل :

١- قسط الاستهلاك السنوي = $\frac{\text{التكلفة الماكينة الاصلية} - \text{قيمة الانقاض}}{\text{العمر الانتاجي}}$

$= \frac{٧٠٠٠ - ١٠٠٠}{٣} = ٢٠٠٠$ دينار

٢- اثبات الاستهلاك بدفتر اليومية في نهاية السنة الاولى:

٢٠٠٠ من حـ/ أ.خ

٢٠٠٠ الى حـ/ مخصص استهلاك المكائن.

وفي نهاية السنتين التاليتين نطبق نفس القيد السابق.

أسئلة وتمارين الفصل التاسع

١- ما المقصود بالاصول طويلة الاجل الملموسة، وما هو الفرق بينها وبين الاصول المتداولة والاصول غير الملموسة.

٢- ما هي خصائص الاصول طويلة الاجل، عددها ثم اشرح كل واحدة منها بالتفصيل.

٣- تعتبر الاراضي من الاصول طويلة الاجل، الا انها تتميز عن بقية الاصول الاخرى، ما هي ميزاتها التي يمكن ان تجعلها ذات صفات تختلف فيها عن بقية الاصول الاخرى، تكلم عن ذلك بالتفصيل.

٤- يقال ان جميع الاصول طويلة الاجل تعتبر مصدراً للخدمات المستقبلية، تكلم عن ذلك مبيناً ما يأتي :

- علاقة تكلفة هذه الاصول بخدماتها المستقبلية .
- تكلفة الاصول طويلة الاجل والعمر الانتاجي للاصل والعلاقة بينهما .

٥- عند تحديد تكلفة الاصول طويلة الاجل لا بد من التأكد من معقولية وضرورية النفقات التي تدخل ضمن تكلفة الاصل، ماذا نعني بذلك، وكيف نتحقق من هذه المعقولية والضرورية.

٦- حدد عناصر تكلفة اصل طويلة الاجل تم شراءه من قبل احدى الوحدات الاقتصادية، واخرى قامت بالإشراف على تصنيعه حتى اصبح جاهزاً للاستعمال.

٧- فسر المعادلة التالية محاسبياً:

تكلفة الارض = (ثمن الشراء + العمولات + المصروفات القانونية + تكاليف الاعداد + نفقات الاضافة والتحسين) - المتحصلات النقدية الناجمة عن الاعداد.

٨- اشترت الشركة الأردنية بتاريخ ١٩٩٦/٧/١٥م قطعة ارض مساحتها ٢٥٠م بسعر ٣٠٠ دينار للمتر الواحد، وكان على الارض مبنى شيد قديماً. وانفقت الشركة المصاريف التالية لكي تصبح الارض صالحة للاستخدام:

١- ١٠٪ من سعر الشراء عمولة مكتب العقارات لقاء وساطته في شراء الارض.

٢- ٤٠٠ دينار رسوم تسجيل الارض.

٣- ٢٥٠ دينار اتعاب المحامي المختص باتمام المعاملات المتعلقة بالتسجيل.

٤- ٣٥٠ دينار ضرائب عقارية مستحقة على الارض تحملتها الشركة بموجب العقد.

٥- ٢٠٠٠ دينار تكلفة ممر يربط الارض بمقر الشركة.

المطلوب :

أ- احتساب تكلفة الارض واثباتها بالدفاتر علما ان الشركة باعت انقاض المبنى المشيد على الارض بمبلغ ١٥٠٠ دينار، كما دفعت مبلغ ٣٠٠ دينار الى الجهة المختصة عن تحسينات قامت بها الاخيرة قرب الارض .

ب - بعد فترة سنة من استخدام المبنى انفقت الشركة مبلغ ٣٠٠٠ دينار اصلاحات صيانة على المبنى نتيجة بعض العيوب الفنية في مواصفات البناء.

٩- اشترت شركة ماكنة بمبلغ ١٥٠٠٠ دينار وبشروط دفع ٢٪ -١٠ ايام ، ن١٥ يوم، بشرط تسليم محل المشتري، وقد انفقت الشركة مبلغ ٣٥٠٠ دينار مصاريف تركيب وتشغيل، اصبحت الماكنة بعدها صالحة للاستخدام بتاريخ ١٩٩٥/٧/١٤م، وقد قدر العمر الانتاجي للماكنة بخمس سنوات تصبح بعدها انقاض بمبلغ ٥٠٠ دينار.

المطلوب :

أ- احتساب تكلفة الماكنة علما ان الشركة استفادت من الخصم النقدي وهي تتبع سياسة اثبات الخصم النقدي عند الاستفادة منه، ثم احتسب قسط الاستهلاك السنوي وفق الطرق التالية :

١- طريقة القسط الثابت .

٢- طريقة مجموع ارقام سنوات الاستخدام.

٣- طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الاصل.

ب - اجراء القيود اللازمة بالاستهلاك طوال العمر الانتاجي وبين اثرها على حسابات الاستاذ المختصة والحسابات الختامية والميزانية.

١٠- اشترت شركة آلات بمبلغ ٤٥٢٤٠ دينار وقد تم الاتفاق مع الشركة الموردة على تسديد قيمة الآلات على اربعة اقساط سنوية، قيمة كل قسط ١١٣١٠ دينار. وكانت القيمة السوقية لهذه الآلات ٤٢٠٠٠ دينار.

المطلوب:

١- اثبات قيمة الآلات بدفاتر الشركة المشترية.

٢- اثبات اقساط سداد قيمة الآلات والفوائد المترتبة عليها.

٣- بيان تاثير العمليات السابقة على حسابات الاستاذ المختصة.

١١- اشترت احدى الشركات التجارية سيارة حمل بمبلغ ٢١٠٠٠ دينار وتعهدت بدفع قيمتها على ست اقساط سنوية متساوية قيمة كل قسط ٣٥٠٠ دينار وسحبت مقابل ذلك اوراق دفع تعادل كل ورقة قيمة كل قسط . علماً ان القيمة السوقية للسيارة كانت ١٨٠٤٠ دينار.

المطلوب :

١- اثبات قيد الشراء.

٢- اثبات قيود تسديد اوراق الدفع.

١٢- اتفقت شركة الصابون والمنظفات الوطنية مع شركة اجنبية على استبدال آلة مع دفع مبلغ نقدي مقابل ارض فضاء تستخدم في العمليات الانتاجية لشركة الصابون وقد كانت القيمة الدفترية للآلة ٤٢٠٠٠ دينار (التكلفة الاصلية للآلة تبلغ ٦٤٠٠٠ دينار مطروحا منها ٢٢٠٠٠ دينار مخصص استهلاك) بالاضافة الى ذلك دفعت شركة الصابون الى الشركة المستبدلة مبلغ ١٧٠٠٠ دينار. علماً ان القيمة السوقية للآلة قدرت بمبلغ ٤٩٠٠٠ دينار.

المطلوب :

١- تحديد قيمة قطعة الارض.

٢- تحديد المكاسب المتحققة عن استبدال الآلة .

٣- اثبات قيد اليومية الخاص بالعملية السابقة في دفتر يومية شركة الصابون.

١٣- استبدلت شركة النور للنقليات اربعة سيارات نقل كبيرة بخمس سيارات نقل متوسطة الحجم وقد بلغت القيمة الدفترية للسيارات القديمة مبلغ ١٥٠٠٠٠ دينار، علما ان تكلفتها

الاصلية كانت ٢٢٥٠٠٠ دينار ومخصص استهلاكها ٧٥٠٠٠ دينار. اما القيمة السوقية لها فقد بلغ ١١٢٥٠٠ دينار. وقد بلغت القيمة السوقية للسيارات الجديدة مبلغ ٣٠٠٠٠٠ دينار. واتفق الطرفان على تحديد مبلغ ١٦٨٧٥٠ دينار كقيمة للسيارات القديمة.

المطلوب :

١- تحديد تكلفة شراء السيارات الجديدة.

٢- احتساب الخسائر الناجمة عن عملية الاستبدال .

٣- اثبات قيد الاستبدال في دفتر يومية شركة النور.

١٤- لدى جمعية تعاونية زراعية معصرة زيتون نوع فرنسي قديمة تبلغ تكلفتها الاصلية عند الشراء ٤٨٠٠٠ دينار وقد قدر عمرها الانتاجي بسبعة سنوات تصبح بعدها انقاض بدون قيمة. وفي نهاية السنة الثانية تم الاتفاق مع شركة ايطالية باستبدال المعصرة القديمة بمعصرة جديدة تبلغ تكلفتها ٣٣٠٠٠ دينارا وكان مقدار مخصص استهلاك المعصرة الجديدة ٦٠٠٠ دينار. على ان تقوم الجمعية بالاضافة الى تسليم المعصرة القديمة بدفع مبلغ نقدي قدره ٧٥٠٠ دينار.

المطلوب :

اثبات العمليات السابقة بدفتر يومية الجمعية التعاونية بعد تحديد المكاسب او الخسائر المتحققة عن هذه العملية .

١٥- تملك احدى الشركات الوطنية سيارة بلغت تكلفتها عند الشراء ٧٥٠٠ دينار وقدر عمرها الانتاجي بثلاث سنوات تصبح بعدها انقاض بدون قيمة وفي نهاية السنة الاولى تم شطب الآلة من سجلات الشركة.

المطلوب :

اثبات عملية الشطب بدفاتر الشركة.

١٦- كثيرا ما يحدث وبعد اقتناء الاصل الثابت واستخدامه تضطر الوحدة الاقتصادية الى انفاق بعض المصاريف لاسباب متعددة. فما هو الحكم المحاسبي امام هذه الحالة ؟

تكلم عن ذلك موضحاً مع الامثلة ما يلي :

- معيار تفرقة هذا النوع من المصاريف.

- شروط اعتبار النفقة السابقة مصروفاً رأسمالية.

- المصروفات الايرادية .

١٧- ما المقصود بالاستهلاك. وكيف يتم معالجته محاسبياً. وما هي العوامل التي تؤثر على تحديده. وماذا يعني بالعمر الانتاجي للاصل طويل الاجل وعمره الطبيعي. وما هي العوامل التي تؤثر على انتاجية الاصل.

١٨- ناقش المعادلة التالية محاسبياً مع ايراد امثلة لتفسيرك.

اساس الاستهلاك = تكلفة تملك الاصل + تكاليف ازالة الاصل - النفاية

١٩- اشترت منشأة آلات بلغت تكلفتها ٤٨٦٠٠ دينار وتم تقدير عمرها الانتاجي بعشرة سنوات تصبح بعدها انقاض بمبلغ ٣٦٠٠ دينار.

المطلوب :

١- تحديد قسط الاستهلاك السنوي وفق طريقة القسط الثابت.

٢- صور جدول الاستهلاك طوال العمر الانتاجي للآلات .

٣- اثبات قسط الاستهلاك في الدفاتر المحاسبية للسنوات الاولى والثانية والاخيرة مع بيان اثرها على حسابات الاستاذ المختصة والحسابات الختامية والميزانية.

٢٠- باستخدام بيانات السوال رقم (١٩) وعلى فرض عدم وجود انقاض للآلات والمطلوب احتساب قسط الاستهلاك السنوي مع تصوير جدول الاستهلاك.

٢١- اشترت منشأة سيارة بمبلغ ٢٧٠٠٠ دينار لاستخدامها في نقل المنتجات التي تنتجها المنشأة وذلك في ١٩٩٦/١/١م وقد قدرت قيمتها بعد نهاية عمرها الانتاجي بمبلغ ١٠٠٠ دينار، ورأت المنشأة استهلاك السيارة بموجب طريقة القسط المتناقص بنسبة ٢٥٪ علما أن عمرها النتاجي هو اربع سنوات.

المطلوب :

١- احتساب قسط الاستهلاك لسنوات عمر السيارة الانتاجي .

٢- اثبات اقساط الاستهلاك بالدفاتر المحاسبية.

٣- استخدام نفس البيانات السابقة واستخراج اقساط الاستهلاك بموجب طريقة مجموع ارقام سنوات استخدام الاصل، ثم قارن بين الطريقتين .

٢٢- اشترت شركة آلة بلغت تكلفتها الاجمالية ٥٠٠٠٠ دينار وقد تم تقدير ساعات تشغيلها الاجمالية بـ ٢٠٠٠٠٠ ساعة وقد تم استخدام الآلة خلال عمرها الانتاجي على النحوالتالي :

السنة الاولى ٢٥٪ من عدد ساعات التشغيل الاجمالية.

السنة الثانية ٢٠٪ من عدد ساعات التشغيل الاجمالية.

السنة الثالثة ٣٠٪ من عدد ساعات التشغيل الاجمالية.

السنة الرابعة ١٥٪ من عدد ساعات التشغيل الاجمالية.

السنة الخامسة ١٠٪ من عدد ساعات التشغيل الاجمالية.

المطلوب :

أ- احتساب قسط استهلاك الآلة خلا ل عمرها الانتاجي علما ان الآلة ليس لها انقاض في نهاية السنة الخامسة.

ب - اثبات قيود اليومية اللازمة وبيان اثرها على الحسابات الختامية والميزانية.

٢٣- تكلم عن طريقة اعادة تقدير لاحتساب الاستهلاك، مع ايراد الامثلة المحاسبية اللازمة لاثبات صحة شرحك.